

C-108/14 C-111/14 C-183/14

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. július 16.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Héa – 77/388/EGK hatodik irányelv – 17. cikk – Levonási jog – Részleges levonás – A leányvállalataikba befektetett tke gyjtése után a holdingtársaságok által befizetett héa – Leányvállalatoknak való szolgáltatásnyújtás – Személyegyesít társaság formájában létrehozott leányvállalatok – 4. cikk – Egyetlen adóalanynak tekinthető személyek csoportjának létrehozása – Feltételek – Alárendeltségi viszony szükségessége – Közvetlen hatály”

A C-108/14. és C-109/14. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2014. március 6-án érkezett, 2013. december 11-i határozataival terjesztett el az eltte

a **Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Nordenham** (C-108/14),

valamint

a **Finanzamt Hamburg-Mitte**

és

a **Marenave Schiffahrts AG** (C-109/14)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

f tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. január 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG képviselőjében M. Hertwig és G. Jorewitz Steuerberaterinnen, valamint C. Hensell Rechtsanwalt,
- a Marenave Schiffahrts AG képviselőjében A. Fresh Prozessbevollmächtigter,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében E. Creedon, J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítjük: N. J. Travers barrister,
- az osztrák kormány képviselőjében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében V. Kaye, meghatalmazotti minőségben, segítjük: O. Thomas barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Wasmeier és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a f) tanácsnok indítványának a 2015. március 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelvvel (HL L 221., 9. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. és 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmeket egyrészt a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (a továbbiakban: Larentia + Minerva) és a Finanzamt Nordenham (nordenhami adóhatóság, Németország) (C-108/14), másrészt pedig a Finanzamt Hamburg-Mitte (hamburgi központi adóhatóság, Németország) és a Marenave Schiffahrts AG (a továbbiakban: Marenave) (C-109/14) között azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonása feltételeinek tárgyában folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket a holdingtársaságok a személyegyesítő társaság formájában létrehozott leányvállalatokban történő részesedésszerzést szolgáló tőkegyűjtés után előzetesen befizettek, amely leányvállalatoknak a holdingtársaságok később héaköteles szolgáltatásokat nyújtottak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelési ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(4) Az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ket munkaadójukhoz munkaszerző és vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefügnek.

A második albekezdésben meghatározott választási lehetőséggel él tagállam intézkedéseket fogadhat el az adókijátszás vagy adókikerülés ezen rendelkezés alkalmazásán keresztül történő megelőzésére.

[...]”

4 A hatodik irányelv 17. cikke értelmében:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az előző említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezik az adóalanyoknak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelezik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;
- e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által levonható hozzáadottérték-adó jelentéktelen összeg, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]

A német jog

5 A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I., 386. o.) 2. §-a értelmében:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. »Ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen« kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejti ki tevékenységét.

(2) Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják,

1. ha természetes személyek önállóan vagy együtt vállalkozásba szerveződnek úgy, hogy kötelesek követni a vállalkozó utasításait,

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagozódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. Ha az anyavállalat vezetése külföldön található, a vállalkozás gazdaságilag legjelentősebb belföldi részét kell vállalkozónak tekinteni.

[...]

6 E törvény 15. §-a szerint:

„(1) A vállalkozó az alábbi elzetiesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót [...]

(2) Az elzetiesen felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint szolgáltatás után fizetett adók, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek;

[...]

(3) A (2) bekezdés szerinti levonás alóli kivétel nem alkalmazható, ha a tevékenységek

1. a (2) bekezdés 1. pontjában említett esetekben

a) adómentesek a 4. § 1–7. pontja, a 25. § (2) bekezdése, vagy a 26. § (5) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján, [...]

[...]

(4) Amennyiben a vállalkozó a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az elzetiesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az elzetiesen megfizetett adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik. A vállalkozó a le nem vonható részösszeget megfelelő becslés alapján állapíthatja meg. Az elzetiesen felszámított adó le nem vonható részösszegének az elzetiesen felszámított adó levonását kizáró tevékenységek és az adólevonásra jogosító tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya alapján történő megállapítása csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges [...]

Az alapeljárások és az elzeties döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-108/14. sz. ügy

7 A Larentia + Minerva kültagként 98%-os tulajdonosa két, korlátozott felelősségű személyegyesítő betéti társaságként (GmbH & Co. KG) létrehozott leányvállalatnak. Ezenkívül „vezetési holdingtársaságként” visszterhesen adminisztratív és kereskedelmi szolgáltatásokat nyújt a két leányvállalat részére.

8 E héaköteles szolgáltatások után a Larentia + Minerva teljes egészében levonta azt az általa elzetiesen megfizetett héát, amelyet a leányvállalataiban való részesedésszerzés finanszírozása érdekében szükséges tőke harmadik személyektől való megszerzése, valamint a szolgáltatásnyújtási tevékenysége után fizetett meg.

9 A Finanzamt Nordenham e levonást csak részlegesen fogadta el, mivel a leányvállalatokban való pusztán részesedés álláspontja szerint nem teremt alapot a levonásra. A

Larentia + Minerva megtámadta a 2005-ös adóévben esedékes héára vonatkozó, 2007. szeptember 24-i módosított adómegállapító határozatot a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság, Németország) előtt, amely 2011. május 12-i ítéletében elutasította a keresetet. A Larentia + Minerva felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság).

10 A kérdést előterjesztő bíróságban kételyek merülnek fel egyrészt az előzetesen megfizetett hűa levonásának számítási módjaival kapcsolatban abban az esetben, ha e levonás csak részleges lehet, másrészt pedig a hatodik irányelv „hűacsoportra” vonatkozó és a Larentia + Minerva hivatkozott 4. cikke (4) bekezdésének hatályával kapcsolatban. E tekintetben e bíróság felveti többek között azt a kérdést, hogy a nemzeti jog összeegyeztethető-e e rendelkezéssel, amennyiben kizárja e lehetőséget többek között a személyegyesítő társaságok tekintetében, és a leányvállalatok anyavállalathoz képesti alárendeltségét követeli meg.

11 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Milyen számítási módszer szerint kell kiszámítani a leányvállalatokban történő részesedésszerzést szolgáló tőkegyűjtéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatásokból eredően valamely holdingtársaság által (arányosan) levonható hűa összegét, ha a holdingtársaság később (ahogyan azt eredetileg tervezte) különböző adóztatandó szolgáltatásokat nyújt e vállalatoknak?

2) Ellentétes-e a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt, több személy egyetlen adóalannyá történő összevonására vonatkozó rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint (egyrészt) csak jogi személy vonható be egy másik adóalany (az úgynevezett adózás szempontjából konszolidált vállalatcsoport anyavállalata) vállalkozásába – személyegyesítő társaság azonban nem –, és amely (másrészt) azt feltételezi, hogy az adott jogi személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból (alá-fölérendeltségi viszony keretében) »betagolódt az anyavállalat vállalkozásába«?

3) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén: hivatkozhat-e valamely adóalany közvetlenül a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?”

A C-109/14. sz. ügy

12 A Marenave 2006-ban tőkeemelést hajtott végre, és az emeléshez kapcsolódó részvénykibocsátás után 373 347,57 euró összeg hűát fizetett.

13 E társaság, mint holding, ugyanebben az évben részesedést szerzett négy „hajózási betéti társaságban”, amelyek üzleti irányításában díjazás ellenében maga is részt vett. Az ezen irányítási tevékenységből szerzett bevétel után fizetendő hűából a társaság levonta többek között az 373 347,57 euró előzetesen megfizetett hűa teljes összegét.

14 2009. január 15-i határozatával a Finanzamt Hamburg-Mitte nem fogadta el az ezen összegnek megfelelő levonást. A Finanzgericht Hamburg-Mitte (hamburgi központi adóügyi bíróság) 2012. december 10-i ítéletében helyt adott az e határozattal szemben a Marenave által benyújtott keresetnek. A Finanzamt Hamburg-Mitte ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

15 A kérdést el terjeszt bíróság az eljárást felfüggesztette, és ugyanazokat a kérdéseket terjesztette a Bíróság elé, mint amelyeket a jelen ítélet 11. pontja tartalmaz.

16 A Bíróság elnöke a 2014. március 26-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-108/14. és a C-109/14. sz. ügyeket.

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

Az els kérdésr l

17 Az els kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság, amely abból indul ki, hogy az el zetesen megfizetett héa levonása csak akkor megengedhet , ha az adóalany részér l felmerült kiadások csupán részlegesen tudhatók be a gazdasági tevékenységének, azon számítási módszer iránt érdekl dik, amelyek szerint a leányvállalatokban való részesedésszerzésre szánt t kegy jtés után a holdingtársaság által el zetesen így megfizetett héát meg kell osztani az említett társaság gazdasági és nem gazdasági tevékenysége között.

18 E tekintetben els sorban arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke értelmében nincs héaalanyisága, és ezen irányelv 17. cikke szerint nincs levonási joga a holdingtársaságnak, amelynek egyetlen tevékenysége más vállalkozásokban részesedések szerzése anélkül, hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi min ségben birtokol (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 18. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 31. pont).

19 A társasági részesedések egyszer vásárlása és birtoklása nem tekinthet a hatodik irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztet gazdasági tevékenységnek. Más vállalkozásokban pénzügyi részesedés egyszer birtoklása ugyanis nem min sül önmagában materiális javak bevétel elérése érdekében történ tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszer következménye (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495 19. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 32. pont).

20 Ett l eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmen en való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezt részvényesi vagy tagi min ségében megilletik (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 20. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 33. pont).

21 A holdingtársaságnak azon társaságok irányításában való részvétele ugyanis, amelyekben részesedéssel rendelkeznek, a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása a holdingtársaság által a leányvállalatoknak (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont).

22 Másodsorban arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 17. és azt követ cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f szabály

szerint nem korlátozható. Az adólevonási jogot a beszerzési ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell. Az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd többek között: Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 35. pont).

23 Ahhoz, hogy a héa levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a más részére végzett héalevonásra jogosító tevékenységekkel. A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495 31. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. pont).

24 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 33. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont).

25 Ilyen körülmények között, ahogy azt a f tanácsnok az indítványa 39. pontjában megállapította, a leányvállalatai irányításában részt vevő és ez alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket – amint arra a jelen ítélet 21. pontja emlékeztet – az e társaság gazdasági tevékenységéhez kapcsolódónak kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett héa a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének alkalmazásában teljes egészében levonható.

26 Ami a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szabályozott levonási rendszert illeti, az kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használja fel, azaz olyan termékeket és a szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek felhasználása vegyes. A tagállamok csak az ilyen termékek és szolgáltatások esetén alkalmazhatják az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében szabályozott levonási módszerek egyikét (Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. pont).

27 A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének szabályai azon elzetesen megfizetett héára vonatkoznak, amelyek a kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelik. Az elzetesen megfizetett héaösszegeknek a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát

(Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. és 39. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. pont).

28 A jelen esetben a kérdést elterjesztő bíróság által megadott információkból kiderül, hogy az alapeljárásokban a holdingtársaságok a leányvállalataiknak általuk visszerhesen nyújtott szolgáltatásokat képező gazdasági tevékenységük alapján hűmentesítik. Következésképpen az e szolgáltatások igénybevételének költségei után megfizetett hűmentesítés teljes egészében le kell vonni, kivéve ha az utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján hűmentesítettek, amely esetben a levonási jog csak ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthető.

29 Tehát kizárólag abban az esetben, ha a kérdést elterjesztő bíróság megállapítaná, hogy az alapeljárásban érintett holdingtársaságok által végzett tevékenységek eredményes részesedések részben olyan más leányvállalatokhoz kapcsolódnak, amelyek irányításában a holdingok nem vettek részt, az ezen ügyletek költségei után megfizetett hűmentesítés csupán részlegesen lenne levonható, ahogy azt a kérdést elterjesztő bíróság az első kérdésében elrejelzi. Ebben az esetben ugyanis az e leányvállalatokban fennálló részesedések pusztán birtoklása nem tekinthető a holdingtársaságok gazdasági tevékenységének, és így az elterjesztő bíróságtól megfizetett hűmentesítés az e holdingtársaságok gazdasági és nem gazdasági tevékenységei között meg kellene osztani.

30 Ennek keretében a tagállamok adott esetben a befektetés jellege szerinti vagy pedig az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot, illetve egyéb megfelelő kulcsot alkalmazhatnak, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek (Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 38. pont).

31 Így kizárólag a nemzeti hatóságok feladata – bírósági felülvizsgálat mellett – a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti olyan megosztás feltételeinek meghatározása, amely figyelembe véve a hatodik irányelv célját és szerkezetét objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát (Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 39. pont).

32 Ilyen körülmények között és ugyanazon megfontolásból, mint amelyeket a fenti tanácsnok az indítványja 20. és 21. pontjában kifejtett, a Bíróság nem léphet sem az uniós jogalkotó, sem a nemzeti hatóságok helyébe, és nem határozhatja meg a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységek közötti arány kiszámításának általános módszerét.

33 E megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

– a leányvállalatai irányításában részt vevő és ez alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket a holdingtársaság általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett hűmentesítés szabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján hűmentesítettek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthető ;

– a leányvállalatai közül egyesek irányításában részt vevő és a többi tekintetében ezzel szemben gazdasági tevékenységet nem végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban

való részesedésszerzéshez kötődő költségeket csak részben kell az e társaság általános költségei részének tekinteni, így az e költségek után megfizetett hÉa csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a hatodik irányelv célját és szerkezetét – ennek felülvizsgálata a nemzeti bíróságok feladata –, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységre es tényleges arányát.

A második kérdésről

34 A második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a tagállam joga az egyetlen hÉaalanynak tekinthető személyek csoportja (a továbbiakban: hÉacsoport) létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehetőséget kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn.

35 A kérdést elterjesztő bíróságban e rendelkezés hatályával kapcsolatban merültek fel kételyek, mivel elte azok alkalmazására hivatkoztak. Ahogy azt a f tanácsnok az indítványa 55. pontjában megállapította, az e kérdésre adott válasz – ellentétben az Írország által az írásbeli észrevételeiben e tekintetben eladott kételyekkel – fontos lehet az alapeljárási jogvita megoldása szempontjából. A holdingtársaságnak és leányvállalatainak biztosított hÉacsoport jogállás ugyanis ahhoz vezethet, hogy a leányvállalatok és harmadik vállalkozások közötti visszterhes ügyletek miatt e csoport a holdingtársaság által végzett tevékenységek után megfizetett hÉát teljes egészében levonhatja.

36 Ami a második kérdés érdemi megválaszolását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 11. cikke első bekezdésének – amelynek szövege azonos a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével – értelmezése kapcsán megállapította, hogy nem függ más feltételektől e rendelkezések alkalmazása, amely rendelkezések értelmében minden államnak jogában áll egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefügnek (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Írország ítélet, C-85/11, EU:C:2013:217, 36. pont).

37 Így meg kell állapítani elször is, hogy ellentétben a hatodik irányelv egyéb rendelkezéseivel, mint például a 28a. és 28b. cikkel, amely kizárólag a „jogi személyekre” vonatkozik, 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése, amely „személyekre” vonatkozik, önmagában nem zárja ki a hatálya alól azon szervezeteket, amelyek az alapeljárások tárgyát képező betéti társaságokhoz hasonlóan nem rendelkeznek jogi személyiséggel.

38 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem biztosítja kifejezetten azt a lehetőséget sem a tagállamok számára, hogy a hÉacsoport létrehozásához egyéb feltételeket írassanak elő a gazdasági szereplők számára (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont), és különösen, hogy megköveteljék, hogy a hÉacsoport tagjai kizárólag jogi személyiséggel rendelkező szervezetek legyenek.

39 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az a mérlegelési mozgástér, amellyel a tagállamok rendelkeznek, amelyek az ilyen héacsoport területükön való létrehozását megengedhetik, feljogosítja-e ket arra, hogy kizárják a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének hatálya alól a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteket.

40 A hatodik irányelv elfogadásához vezetett bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) indokolásából kitűnik, hogy ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiben, lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy adóalanyként kezeljék azokat, akiknek függetlensége pusztán jogi formalitás (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont).

41 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikke első albekezdésének végrehajtása érdekében a tagállamok mérlegelési mozgástérük keretében a héacsoporra vonatkozó szabályozás alkalmazását bizonyos mértékben korlátozhatják, feltéve hogy e korlátozások ezen irányelvnek a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céljait szolgálják (lásd ebben az értelemben többek között: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 38. és 39. pont).

42 Mindazonáltal, noha a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése – 2006. július 24-i 2006/69 irányelvvel bevezetett – harmadik albekezdésének hatálybalépéséig nem tartalmazott a 2006/112 irányelv 11. cikkének második albekezdéséhez hasonló kifejezett rendelkezéseket, e körülmény nem fosztotta meg a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy e hatálybalépés előtt egyenértékű és hasznos intézkedéseket tegyenek, mivel az adókijátszás és adókikerülés elleni, tagállamok általi küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv az uniós jogalkotó kifejezett felhatalmazása hiányában is elismer és támogat (lásd ebben az értelemben többek között: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 70. és 71. pont).

43 A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban megvizsgálni, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteknek a héacsoporra vonatkozó szabályozás alkalmazásából való – az alapeljárásokban alkalmazandó nemzeti szabályozásból eredő módon történő – kizárása az ilyen, visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedés-e.

44 Másodszor magából a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfogalmazásából következik, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefügnek. Az e személyeket összekötő kapcsolat mindössze szoros jellege ezért bármely más követelmény hiányában nem vezethet annak megállapításához, hogy az uniós jogalkotó a héacsoporra vonatkozó szabályozás alkalmazását kizárólag azon szervezeteknek kívánta fenntartani, amelyek alárendeltségi viszonyban állnak az érintett vállalkozáscsoport anyavállalatával.

45 Jóllehet az ilyen alárendeltségi viszony fennállása alapján vélelmezhető a szóban forgó személyek közötti kapcsolatok szoros jellege, az f szabály szerint nem tekinthető a

héacsoport létrehozásához szükséges feltételnek, ahogy azt a f tanácsnok az indítványa 99. pontjában megállapította. Ez csak olyan kivételes esetekben lehet másként, amelyekben az ilyen feltétel meghatározott nemzeti összefüggésben a visszaélés gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedés.

46 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás a héacsoport létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehetőségét kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e két követelmény a visszaélés gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedésnek minősül, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A harmadik kérdésről

47 A harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezőnek tekinthető-e, lehetővé téve a adóalanyoknak, hogy arra a tagállammal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők e rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.

48 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmukat tekintve feltételnek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a nemzeti bíróságok előtt a tagállammal szemben hivatkozhatnak, ha a tagállam elmulasztotta az irányelv határidőn belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át (lásd többek között: GMAC UK ítélet, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29. pont).

49 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (lásd többek között: GMAC UK ítélet, C-589/12, EU:C:2014:2131, 30. pont).

50 Ahogy azt a f tanácsnok az indítványa 112. pontjában megállapította, a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében szereplő feltételt – amely szerint az érintett személyek között fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatoknak szorosaknak kell lenniük ahhoz, hogy héacsoport jöhessen létre – nemzeti szinten pontosítani kell. E cikk tehát feltételes jellegű annyiban, amennyiben az ilyen kapcsolatok konkrét tartalmát meghatározó nemzeti rendelkezések meghozatalát igényli.

51 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése a közvetlen hatályhoz szükséges feltételeknek nem tesz eleget.

52 A harmadik kérdésre így azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthető közvetlen hatállyal rendelkezőnek, és nem teszi lehetővé az adóalanyoknak, hogy arra a tagállammal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők e rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.

A költségekr l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban 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 (második tanács) a következ képpen határozott:

1) **A 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy**

– a leányvállalatai irányításában részt vev és ez alapján gazdasági tevékenységet végz holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt d költségeket a holdingtársaság általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett hozzáadottérték-adó f szabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv alapján hozzáadottértékadó-mentesek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthet ;

– a leányvállalatai közül egyesek irányításában részt vev és a többi tekintetében ezzel szemben gazdasági tevékenységet nem végz holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt d költségeket csak részben kell az e társaság általános költségei részének tekinteni, így az e költségek után megfizetett hozzáadottérték-adó csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a hatodik irányelv célját és szerkezetét – ennek felülvizsgálata a nemzeti bíróságok feladata –, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységre es tényleges arányát.

2) **A 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás az egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak tekinthet személyek csoportja létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehet ségét kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e két követelmény a visszaélés szer gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedésnek min sül, amit a kérdést el terjeszt bíróságnak kell megvizsgálnia.**

3) **A 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthet közvetlen hatállyal rendelkezőnek, és nem teszi lehetővé az adóalanyoknak, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben,**

ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők a rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2015. április 23. (*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Héafizetésre kötelezett személy – A beszerző vagy igénybevevő általi téves héabefizetés – A szolgáltatásnyújtó héakötelezettsége – A héa-visszatérítés szolgáltatásnyújtóval szembeni megtagadása”

A C-111/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (Bulgária) a Bírósághoz 2014. március 7-én érkezett, 2014. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **GST – Sarviz AG Germania**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó) és E. Levits bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében G. Arnaudov, meghatalmazotti minőségben,

- a bolgár kormány képviselőjében E. Petranova és M. Georgieva, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében S. Petrova és C. Soulay, 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 193. és 194. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa)-semlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a GST – Sarviz AG Germania (a továbbiakban: GST – Sarviz) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság plovdivi „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóságának igazgatója; a továbbiakban: Direktor) között az ez utóbbi által a GST – Sarviz részére történő héa-visszatérítés megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 193. cikke előírja:

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

4 Ezen irányelv 194. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a [héát] meg kell fizetni, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltételeit a tagállamok állapítják meg.”

A bolgár jog

5 A bolgár hozzáadottérték-adóról szóló törvénynek (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) az alapügyben alkalmazandó változata az adóköteles ügylet esetében meghatározza a héa fizetésére köteles személyt.

6 A ZDDS 82. cikkének (1) bekezdése el írja:

„Az adót a termék/szolgáltatás jelen törvény szerint nyilvántartásba vett értékesít je/nyújtója köteles megfizetni a (4) és (5) bekezdésben szabályozott esetek kivételével.”

7 A 82. cikk (2) bekezdésének megfelelő en „[h]a az értékesít /szolgáltató nem belföldön letelepedett adóalany, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének helye belföldön van, illetve az adókötelesnek min sül, az adó megfizetésére a beszerz vagy igénybevev köteles:

[...]

3) szolgáltatásnyújtás esetén, ha a szolgáltatás igénybevev je a 3. cikk (1), (5) és (6) bekezdése szerinti adóalany.”

8 A ZDDS 71. cikke (1) bekezdése (1) pontjának megfelelő en „az adóalany az adójóváírás formájában történ levonási jogát akkor gyakorolja, ha teljesíti az alábbi feltételeket: [...] a 114. és 115. cikk szerinti követelményeknek megfelelő en kiállított olyan adójogi dokumentummal rendelkezik, amelyben a héa külön sorban van feltüntetve azon termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában, amelyeknek beszerz je, illetve igénybevev je [...]”

9 A ZDDS 102. cikkének (1) bekezdése a következ képpen rendelkezik:

„Ha az adóhatóság megállapítja, hogy valamely személy nem teljesítette határid n belül a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettségét, e személy nyilvántartásba vételi határozatával nyilvántartásba veszi, ha teljesülnek a nyilvántartásba vétel feltételei.”

10 Az adózás és a társadalombiztosítás rendjér l szóló törvény (danachno osiguriteln protsesualen kodeks) 129. cikkének (1), (5) és (7) bekezdése a következ képpen rendelkezik:

„(1) A beszámításra vagy visszatérítésre az adóhatóság kezdeményezésére vagy az érdekelt fél írásbeli kérelmére kerülhet sor. A beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet akkor vizsgálják meg, ha azt a visszatérítés alapjául szolgáló tényállás megvalósulásának évét követ év januárjának 1. napjától számított öt éven belül nyújtották be, feltéve ha a törvény másként nem rendelkezik.

[...]

(5) Az adóhatóság a joger s bírósági vagy közigazgatási határozat bemutatását követ 30 napon belül a (2) bekezdés 2. pontjával összhangban köteles az azokban meghatározott összegek egésze, valamint a (6) bekezdés szerint esedékes kamatok visszatérítésére vagy beszámítására, ha a határozat a kötelezett jogosultságát állapítja meg: 1) az adóhatóság által megállapított, behajtott vagy kiszabott – ideértve a meghagyás vagy írásbeli állásfoglalás

alján befizetett – adók, társadalombiztosítási járulékok, illetékek, bírságok vagy pénzbüntetések címén jogalap nélkül fizetett, teljesített vagy beszedett összegek tekintetében; 2) jogellenesen vissza nem térített összegek tekintetében; 3) a megítélt összegek, kártérítések, valamint a felmerült költségek tekintetében.

[...]

(7) A beszámításra vagy visszatérítésre vonatkozó határozatok az utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben benyújtható jogorvoslatra vonatkozó szabályok szerint támadhatók meg.”

Az alapeljárás és az elzáró határozatokra elterjesztett kérdések

11 2010. február 15. és 2010. december 29. között a Németországban letelepedett GST – Sarviz műszaki és tanácsadási szolgáltatásokat nyújtott a Bulgáriában letelepedett GST Skafolding Bulgaria EOOD (a továbbiakban: GST Skafolding) részére. Tekintettel arra, hogy a GST – Sarviz az általa az eljárás tárgyát képező időszakban teljesített szolgáltatások nyújtásakor nem rendelkezett állandó telephellyel Bulgária területén, a GST Skafolding a ZDDS 82. cikkének (2) bekezdésében előírt fordított adózási eljárásnak megfelelően megfizette az említett szolgáltatások után fizetendő hűt. E tekintetben, a ZDDS 117. cikke (1) bekezdésének megfelelően, ez utóbbi kiállította a GST – Sarviz által kibocsátott számlákhoz kapcsolódó jegyzőkönyveket, amelyeket szerepeltetett az eladási főkönyvben.

12 Az adóhatóság 2012. március 12-i adóellenőrzési határozatában megállapította, hogy a GST – Sarviz a ZDDS kiegészítő rendelkezései (1) bekezdésének 10. pontja értelmében vett állandó telephellyel rendelkezett azon időszak alatt, amelynek során szolgáltatásokat nyújtott a GST Skafolding Bulgaria részére, valamint hogy a GST – Sarviz köteles az e szolgáltatásokra jutó hűa megfizetésére. Az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy e társaság köteles lett volna legkésőbb 2010. február 15-ig hűanyilvántartásba-vétel iránti kérelmet benyújtani. Az adóhatóság erre tekintettel megállapította, hogy az említett társaság köteles a 2010. február 15. és 2010. december 29. között nyújtott szolgáltatásokra jutó hűa megfizetésére, amelynek a késedelmi kamatokkal növelt összege 224 914,89 bolgár leva (BGN).

13 A GST – Sarviz 2012. március 26-án megfizette az adóhatóság által követelt összeget, és 2012. szeptember 5-én az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 129. cikkének (1) bekezdése alapján beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet nyújtott be a megfizetett adó tekintetében.

14 A 2012. október 1-jei beszámításra vagy visszatérítésre vonatkozó határozatában az adóhatóság elutasította a visszatérítés iránti kérelmet azzal az indokkal, hogy a jelen ügyben a hűa-visszatérítés törvényi feltételei nem állnak fenn. Álláspontja szerint, mivel az adóellenőrzési határozat jogerős közigazgatási aktusnak minősül, és nem áll rendelkezésre jogerős bírósági határozat vagy alkalmazandó közigazgatási határozat az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 129. cikkének (5) bekezdése alapján, a megfizetett adó nem tekinthető jogalap nélkül megfizetett összegnek, és azt nem lehet visszatéríteni.

15 A GST – Sarviz kifogást nyújtott be a Direktor előtt. A Direktor a 2012. december 21-i határozatával elutasította a kifogást, megállapítva, hogy a vitatott jogi aktus jogszabályon

indokoknál fogva, amelyek alapján azt meghozták. E határozattal szemben keresetet nyújtottak be az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) elé. A bíróság a keresetet az adóhatóság által hivatkozottakkal azonos indokok alapján elutasította. A GST – Sarviz felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.

16 A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg a GST Skafoldingtól az adójóváírás formájában történő adólevonás jogát az általa megfizetett hÉa tekintetében, hogy az nem rendelkezett a ZDDS 71. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírt megfelelő adójogi dokumentummal. A bolgár jog szerint a szóban forgó, 2012. március 12-én hozott hasonló adóellenkezési határozat fennállása kizárja az adójogi dokumentumok korrekcióját. A GST Skafolding így nem rendelkezik olyan megfelelő adójogi dokumentummal, amely alapján jogosulttá válna az adójóváírás formájában történő adólevonáshoz.

17 A kérdést előterjesztő bíróság azt szintén megállapította, hogy a hÉa két alkalommal, egyszer a szolgáltatás nyújtójával, egyszer pedig a szolgáltatás igénybevevőjével szemben való kivetése, valamint a visszatérítésnek a szolgáltatás nyújtójával szembeni, az adójóváírás formájában történő adólevonásnak pedig a szolgáltatás igénybevevőjével szembeni megtagadása ellentétes a héasemlegesség elvével. E bíróság álláspontja szerint a visszatérítés megtagadása következtében az adóteher a szolgáltatás nyújtójára száll át.

18 A kérdést előterjesztő bíróság, jóllehet megállapította, hogy a héairányelv 193. és 194. cikke tekintetében nincs olyan értelmezés, amely hasznos lehetne a jelen ügy tényállása szempontjából, hivatkozik az ADV Allround ítéletre (C-218/10, EU:C:2012:35), amely szerint nemzeti jogrendbeli eljárásjogi rendelkezések hiányában valamely ügylet keretében a szolgáltatás nyújtójának és a szolgáltatás igénybevevőjének az e szolgáltatás adóköteles jellege és az ügylet után fizetendő hÉa vonatkozásában fennálló azonos bánásmódra irányuló jogát a gyakorlatban megfosztanak hatékony érvényesülésétől. E bíróság az adósemlegességet illetően a Bíróság által a Rusedespred-ítéletben (C-138/12, EU:C:2013:233) elfogadott értelmezésre hivatkozik.

19 E körülmények között a Varhoven administrativen sad felfüggesztette az eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 193. cikkét, hogy a héát vagy csak az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany, vagy csak a termékértékesítés beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője köteles megfizetni, ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, amennyiben ezt az érintett tagállam előírja, nem köteles azonban egyidejűleg mindkét személy megfizetni azt?

2) Amennyiben abból kell kiindulni, hogy a héát csak a két személy egyike – vagy az eladó, illetve a szolgáltató, vagy a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője – köteles megfizetni, ha ezt az érintett tagállam előírja, úgy azokban az esetekben is követni kell-e a héairányelv 194. cikke szerinti szabályt, amelyekben a szolgáltatás igénybevevője tévesen alkalmazta a fordított adózási eljárást, mert abból indult ki, hogy a szolgáltató nem rendelkezett állandó telephellyel a Bolgár Köztársaság területén a hÉa céljából, a szolgáltató azonban végül mégis létesített állandó telephelyet a teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében?

3) Úgy kell-e értelmezni a közös héarendszer létrehozásában és működésében alapvető jelentőségű adósemlegesség elvét, hogy az lehetővé teszi az alapügyben szereplő olyan adóellenőrzési gyakorlatot, amely alapján a héát a szolgáltatás igénybevevője által alkalmazott fordított adózási eljárás ellenére újból kivetették a szolgáltatóra is, ha figyelembe vesszük, hogy a szolgáltatás igénybevevője már felszámította a szolgáltatást terhelő héát, nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, és a nemzeti jogszabályban az adójogi dokumentumok tekintetében rögzített helyesbítési szabály nem alkalmazható?

4) Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy az nem teszi lehetővé, hogy az adóhatóság valamely nemzeti jogszabály alapján megtagadja a többszörösen kivetett héa visszatérítését az olyan szolgáltatást nyújtó szolgáltatótól, amelynek tekintetében annak igénybevevője a ZDDS 82. cikkének (2) bekezdése alapján felszámította a héát, ha az adóhatóság a megfelelő adójogi dokumentum hiánya miatt tagadta meg a szolgáltatás igénybevevőjét a többszörösen kivetett héa levonásának jogát, a nemzeti jogszabályban rögzített helyesbítési szabály azonban a rendelkezésre álló jogerős adóellenőrzési határozat miatt már nem alkalmazható?”

Az elzets döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a héa megfizetésére vagy csak a szolgáltatást nyújtó adóalany, vagy csak a szolgáltatást igénybevevő adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyről nyújtották, ahol a héát meg kell fizetni.

21 A héairányelv 193. cikkének megfelelően a héát az adóztatandó szolgáltatást nyújtó adóalany köteles megfizetni, azon esetek kivételével, amelyekben ezen adó megfizetésére különösen az ezen irányelv 194. cikke alapján valamely másik személy köteles. Ha az adóztatandó szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetésre a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

22 Ebből következően a héairányelv alapján a szabály szerint a héa megfizetésére csak a szolgáltatás nyújtója köteles, kivéve ha nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, valamint ha a tagállam elírta, hogy a héa megfizetésére a szolgáltatás igénybevevője köteles.

23 A jelen ügyben az elzets döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a bolgár adóhatóság egy adóvizsgálatot követően 2012. március 12-én adóellenőrzési határozatot hozott, amelyben úgy ítélte meg, hogy a GST – Sarviz rendelkezett olyan állandó telephellyel Bulgária területén, amelyen keresztül a műszaki és tanácsadási szolgáltatásokat a GST Skafolding részére nyújtotta.

24 E körülmények között ebből következően a héairányelv alapján csak a szolgáltatásnyújtó – a jelen esetben a GST – Sarviz – köteles a 2010. február 15. és 2010. december 29. között Bulgária területén általa nyújtott szolgáltatások után fizetendő héának a bolgár adóhatóság részére történő megfizetésére.

25 Az els kérdésre ennél fogva azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a héa megfizetésére csak a szolgáltatást nyújtó adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyr l nyújtották, ahol a héát meg kell fizetni.

A második kérdésr l

26 Második kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 194. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az lehet vé teszi a tagállami adóhatóságok számára, hogy héafizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyér l teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevev jét, ha mind az el bbi, mind pedig e szolgáltatások igénybevev je ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevev je, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már meg is fizette ezt az adót.

27 Ily módon, ahogyan arra a Bíróság a jelen ítélet 21. pontjában emlékeztet, a tagállamok számára a fordított adózási eljárás el írására nyitva álló lehet ség a héairányelv 194. cikke alapján arra a helyzetre korlátozódik, amelyben a szolgáltatásnyújtó nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a héát meg kell fizetni.

28 Ebb l következ en, ha a szolgáltatásokat az azon tagállamban található állandó telephelyr l nyújtják, amelyben a héát meg kell fizetni, az ilyen szolgáltatások igénybevev jét nem lehet héafizetésre kötelezettnek tekinteni.

29 E tekintetben az a körülmény, hogy e szolgáltatások igénybevev je, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó a héairányelv értelmében nem rendelkezik állandó telephellyel, megfizette ezt az adót, nem jogosíthatja fel az adóhatóságot arra, hogy annak megállapításával, hogy a héa megfizetésére a szolgáltatás igénybevev je, nem pedig a szolgáltatásnyújtó köteles, eltérjen e szabálytól.

30 A második kérdésre ennél fogva azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 194. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehet vé a tagállami adóhatóságok számára, hogy héafizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyér l teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevev jét, ha mind az el bbi, mind pedig e szolgáltatások igénybevev je ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevev je, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már meg is fizette ezt az adót.

A harmadik és a negyedik kérdésr l

31 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszer együttesen vizsgálni, a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehet vé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól az általa megfizetett ezen adó visszatérítését, míg e szolgáltatások igénybevev jét l, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelel adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás joger s adóellen rzési határozat megléte esetén nem teszi lehet vé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

32 Els ként emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság többször is úgy ítélte meg, hogy a héasemlegesség elve visszatükröz dik az adólevonások rendszerében, amely rendszer arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében fizetend vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illet en biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek f szabály szerint maguk is héakötelesek (Malburg-ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Másodsor, a Bíróság szintén kimondta, hogy a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a bels jogrendjükben el írják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthet , amennyiben a számla kibocsátója jóhiszem en járt el. Mindazonáltal, ha a számla kiállítója kell id ben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított ezen adót anélkül lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszem ségét l tehessék függ vé. Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörét l sem (Rusedespred-ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Harmadsor emlékeztetni kell arra, hogy azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok az adó pontos beszedésének és az adókijátszás elkerülésének biztosítása érdekében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az ilyen célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezért azokat nem lehet oly módon alkalmazni, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét, amely az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (Rusedespred-ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ami az alapügyet illeti, az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból egyrészt kit nik, hogy a szolgáltatásnyújtónak az alkalmazandó nemzeti jog alapján már nincs lehet sége az általa kibocsátott számlák korrekciójára, mivel az adóhatóság vele szemben 2012. március 12-én adóellen rzési határozatot hozott, amely joger re emelkedett. Másrészt nem vitatott, hogy a szolgáltatásnyújtó 2012. március 26-án fizetési meghagyás útján az el írtaknak megfelel en megfizette az e határozatban követelt héát.

36 Ezenkívül, amint arra a kérdést el terjeszt bíróság hivatkozik, mivel az adóhatóság joger sen megtagadta az említett számlák címettségét l az általa a fordított adózási eljárás keretében megfizetett adó levonásához való jogot, az adóbevétel-kiesés e jog gyakorlásával kapcsolatos veszélye teljes mértékben elhárult.

37 Ilyen körülmények között, mivel a szolgáltatásnyújtó nem tudja korrigálni az említett számlákat, tehát nincs lehet sége arra, hogy a héa megfizetését követelje a szolgáltatás igénybevev jét l, az hogy az adóhatóság megtagadja t le e héa visszatérítését, ellentétes a héasemlegesség elvével, mivel azt eredményezi, hogy ezen adóteher viselése rá száll át..

38 Más lenne viszont a helyzet abban az esetben, ha a szolgáltatásnyújtó, miután a joger s adóellen rzési határozatot követ en az el írásoknak megfelel en megfizette az általa fizetend héát, a nemzeti szabályozás alapján korrigálhatná az általa kibocsátott számlákat, és a szolgáltatás igénybevev jével, aki az adóhatóságnál kérelmezné annak levonását, megtéríttethetné e héát.

39 Másrészt, az adóügyi dokumentumok korrekciójának az alapügybelihez hasonló olyan körülmények között való kizárása, amelyben az adóbevétel-kiesés veszélye végérvényesen elhárult, nem szükséges a hea beszedésének biztosításához, illetve az adócsalás megelőzéséhez.

40 Végül szintén emlékeztetni kell arra, hogy a közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, oly módon, hogy az adóhatóság nem szedhet be a hea jogcímén az így kiszámított összegnél magasabb összeget (lásd ebben az értelemben: Tulic és Plavo in ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 32. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Márpedig az alapügybelihez hasonló körülmények között a hea-visszatérítésnek a szolgáltatásnyújtóval szemben való megtagadásával ezen adóterhet a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevev je egyaránt viseli, és annak eredményeképpen az adóhatóság magasabb összeg héát szed be, mint amelyet a szolgáltatásnyújtónak rendes körülmények között a szolgáltatás igénybevev jével meg kellene fizetnie, ha korrigálhatná az általa kibocsátott számlákat, mivel ezen adóhatóság kétszer szedi be a héát, egyrészt a szolgáltatás igénybevev jét, másrészt pedig a szolgáltatás nyújtójától.

42 A fenti megfontolásokból következően a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól ezen általa megfizetett adó visszatérítését, míg a szolgáltatások igénybevev jét, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelelő adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás jogerős adóellenőrzési határozat megléte esetén nem teszi lehetővé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

A költségekről

43 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adó megfizetésére csak a szolgáltatást nyújtó adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyén nyújtották, ahol ezt az adót meg kell fizetni.**

2) **A 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 194. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállami adóhatóságok számára, hogy hozzáadottértékadó-fizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyén teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevev jét, ha mind az elbbit, mind pedig a szolgáltatások igénybevev je ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevev je, tévesen azt feltételezve, hogy a**

szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már megfizette ezt az adót.

3) A hozzáadottértékadó-semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól ezen általa megfizetett adó visszatérítését, míg a szolgáltatások igénybevevőjét, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelelő adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás jogerős adóellenőrzési határozat megléte esetén nem teszi lehetővé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2015. július 9. (*)

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

A C-183/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elnyertes 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 elnyertes

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 (el adó), J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

f tanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezet : L. Carrasco Marco tanácsos,

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

figyelembe véve a következ k által el terjesztett 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. Ha ieganu, meghatalmazotti min ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és A. tef nuc, meghatalmazotti min ségben,

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

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel 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 Direcția Generală la Finanțelor Publice Cluj (kolozsvári költségvetési f igazgatóság, a továbbiakban: adóhatóság) között hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: héa) ingatlanok 2009-ben történ értékesítésére való alkalmazása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el .

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

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

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

»Gazdasági tevékenység« a termel k, a keresked k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége [...].Gazdasági tevékenységnek min sül 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 következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétele eltti értékesítése;

[...]

5 Az említett irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőképpen szól:

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

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

[...]

7 A 2006/112 irányelv 169. cikke szerint:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett hű adó levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

[...]

8 A 2006/112 irányelv 179. cikke elírja:

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

[...]

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

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

[...]

10 Az említett irányelv 214. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következő képpen szól:

„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 következő képpen fogalmaz:

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

Az első albekezdésben említett lehet séget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el írására felhasználni.”

A román jog

12 Az adótörvénykönyvr l szóló 571/2003. sz. törvény (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz., 2003. december 23., a továbbiakban: adótörvénykönyv) 77¹. cikkének (1) bekezdése el írja:

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

[...]”

13 Az adótörvénykönyv 127. cikke el írja:

„(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 min sül a termel k, a keresked k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel ipari és mez gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítása.

[...]”

14 Az adótörvénykönyvr l szóló 571/2003. sz. törvényt módosító és kiegészít , 2010. január 1-jén hatályba lép , 2009. október 7-i 109. sz. sürg sségi 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:

„Mentések 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 megemlítéséről 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-i 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 későbbi teljesített ügylet nem tekinthető eseti jellegűnek. [...]

[...]

Az alapeljárás és az elzáró 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 elzáró döntéshozatalra utaló határozatból továbbá kitűnik, hogy a 2008-ban és 2009-ben teljesített ingatlanértékesítésekre az adótörvénykönyv 77¹. cikkében elírt „személyes vagyongra 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 első fokú bíróság) fordult, amely e kereseteket mint megalapozatlanokat elutasította.

25 A fellebbezést elbíráló 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 1-jét 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. évi I. 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 előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki az előzetesen megfizetett héára vonatkozó, a román jogban előírt 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 előzetes 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 köt természetes személy, amelynek célja valamely jövőben megvalósuló munkát (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 adásvételként 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 előzőleges 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 adóalanyoknak az adóköteles jogügylet tárgyát képező termék vagy szolgáltatás után megfizetendő vagy megfizetett [héa]levonáshoz való jogát, hogy a szolgáltatásnyújtás időpontjában héaalanyként nem volt nyilvántartásba véve?

4) Az alapeljárás körülményei fényében [a 2006/112 irányelv] 179. cikkében foglalt rendelkezések értelmezhetőek-e úgy, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a különös adómentesség hatálya alá tartozó és a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét késedelmesen kér adóalany számára anélkül írja elő a kivetni elmulasztott adó megfizetésének kötelezettségét, hogy az jogosult lenne az egyes adómegállapítási időszakokban levonandó adó összegének levonására, amely adólevonáshoz való jog később, az adóalanynak a héaalany nyilvántartásba vételét követően benyújtott adóbevallás útján gyakorolható, ami hatást gyakorolhat a járulékos terhek kiszámítására?”

– **Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

Az első és a második kérdésről

28 Az együttesen vizsgálandó első két kérdésével a kérdést elterjesztő 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 adóellenőrzés során úgy határoz, hogy az ügyletekre héát kellett volna felszámítani, és egyébiránt késedelmi pótlékot ír elő.

29 Ami először is a jogbiztonság elvét illeti, R. F. Salomie és N. V. Oltean ezen elv annak okán történő megsértésére hivatkozva vitatja e határozatot, hogy amikor az említett határozatban érintett ingatlanügyleteket teljesítették, sem a 2007. január 1-je előtt hatályban lévő, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), sem a Bíróság vonatkozó ítélezési 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 ítélezési 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, ebben 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 egyértelműen 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 jellegűek 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 termelés, a kereskedelem, 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 ítélezési 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 Skoma-Lux 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 ellenrészét 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 Másodszor, 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 elzáró 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 elreláthatóságát figyelembe véve, hanem azon tény okán is, hogy úgy tűnik, hogy a jelen ügy ingatlanügyleti 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 elírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelően 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 megfélel beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében a tagállamok többek között nemzeti jogszabályaikban jogszer en írhatnak el megfélel 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 megfélel 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 kérdésr l

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 megfélel 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 ügyletet 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 fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is hűakötelesek (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 hűasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az elzetesen 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; Uszodaépíté-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 adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írható 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 hűaazonosítás, valamint az adóalanynak az ezen irányelv 213. cikkében elírt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak az ellenrzés alaki követelményei, amelyek nem kérdőjelezhetik meg többek között a hűalevonási 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; Ablessio-ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 32. pont).

61 Ebből következik többek között, hogy a hűaalany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették hűaalanyként nyilvántartásba azt megelzően, 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 hűa semlegességét (lásd ebben az értelemben különösen: Gabalfrisa 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 adóalanynak 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 jogveszt 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 elzárva felszámított adó levonásához való jog érdemi követelményei teljesülnek, és hogy az alapügyben szereplő felpereseket egy adóellenzés során adóalanyként tekintették. Ilyen körülmények között a héalevonáshoz való jog gyakorlásának ezen adóalanyok által ezen adóellenzés beállításának 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 irányelvvvel, 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 elzárva megfizetett héalevonáshoz való jogot kizárólag azon indokkal tagadják meg az adóalanytól – aki azonban köteles megfizetni az adót, amelyet be kellett volna szednie –, hogy ezen ügyletek teljesítésekor adóalanyként nem volt nyilvántartásba véve, és e jogot tőle mindaddig megtagadják, amíg adóalanyként megfelelően nyilvántartásba nem veszik, és az esedékes adó bevallását be nem nyújtja.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elzárva terjesztett bíróság elé 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek –, ha a nemzeti adóhatóság adóellenzést követően akként határoz, hogy az ügyletek hozzáadottértékadó-kötelesek, és késedelmi pótlék megfizetését írja elő, feltéve hogy e határozat világos és pontos szabályokon alapul, és e hatóság gyakorlata nem volt olyan jellegű, hogy az elzárva vizsgálatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában ésszerű bizalmat keltsen ezen adó ilyen ügyletekre történő alkalmazásának hiánya vonatkozásában, aminek vizsgálata a kérdést elzárva terjesztett bíróság feladata. Az ilyen körülmények között alkalmazott késedelmi pótléknak tiszteletben kell tartania az arányosság elvét.**

2) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvvel 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 elzárólagosan 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 héaalanyként nem volt nyilvántartásba véve, és e jogot tőle mindaddig megtagadják, amíg héaalanyként megfelelően nyilvántartásba nem veszik, és az esedékes adó bevallását be nem nyújtja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.