A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. szeptember 12.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – Levonási jog – Az adóhatóság által »inaktívnak« minősített adóalany által végzett beszerzések – A levonáshoz való jog megtagadása – Az arányosság és a héasemlegesség elve”

A C-69/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Bucureşti (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2017. február 8-án érkezett, 2016. november 16-i határozatával terjesztett elő

a **Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL**, korábban Gamesa Wind România SRL,

és

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**,

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili**,

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács)

tagjai: A. Rosas (előadó) tanácselnök, C. Toader és A. Prechal bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL képviseletében A. Stănoiu és O. Marian avocați,

– a román kormány képviseletében kezdetben H. R. Radu, később: C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében G.-D. Balan és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: román.

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, korábban Gamesa Wind România SRL (a továbbiakban: Gamesa) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóság, Románia), valamint az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nemzeti adóhatóság – kiemelt adózók főigazgatósága, Románia) a Gamesának azon hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való joga tárgyában, amelyet az azon időszak során megvalósított beszerzések után fizetett meg, amikor héa-azonosítószámát törölték.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv „Tárgy és hatály” című I. címében foglalt 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése előírja:

„A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége […].Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 167. cikke ekképp rendelkezik:

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

6 Ugyanezen irányelvnek az „Adólevonás” című X. címében foglalt 168. cikke kimondja:

„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 HÉA-t;

[…]”

7 A 2006/112 178. cikke értelmében:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]”

8 Ezen irányelv 179. cikkének első bekezdése értelmében:

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

9 Az említett irányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése ekképp rendelkezik:

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

10 Ugyanezen irányelv 214. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a HÉA-t a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

[…]”

11 A 2006/112 irányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

12 Ezen irányelv 252. cikke előírja:

„(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve, hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

13 Az említett irányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

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

A román jog

14 A 2003. december 22-i legea nr. 571/2003 privind Codul fiscalnak (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; Monitorul Oficial al României, I. rész, 2003. december 23-i 927. sz.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) az alapügy tényállása megvalósulásakor hatályban lévő változata 11. cikke (1a) bekezdése előírja:

„Az adóhatóságok nem veszik figyelembe a nemzeti adóhatóság elnökének végzésével inaktívnak minősített adóalanyok által teljesített ügyleteket, kivéve a végrehajtási eljárás során teljesített termékértékesítéseket.”

15 E törvénykönyv 147a. cikkének (2) bekezdése előírja:

„Amennyiben a bevallás alapjául vett adómegállapítási időszakban nem teljesülnek az adólevonási jog gyakorlásának feltételei és alakiságai, vagy abban az esetben, ha nem érkeznek meg az adót igazoló, a 146. cikk szerinti okiratok, az adóalany az adólevonás jogát arra az adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban érvényesítheti, amelyben az említett feltételek és alakiságok teljesülnek, vagy egy későbbi bevallásban, de legkésőbb az adólevonási jog keletkezésének évét követő év január 1-jétől számított öt éven belül”.

16 Az említett törvénykönyv 153. cikkének (9) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az illetékes adóigazgatási szerv a jelen cikkel összhangban törölheti a jogalanyt a héaalanyok nyilvántartásából, amennyiben a jelen cím rendelkezései alapján a jogalany nem köteles vagy nem jogosult kérni, hogy a jelen cikkel összhangban héaalanyként vegyék nyilvántartásba. Ehhez hasonlóan az illetékes adóigazgatási szerv a jelen cikkel összhangban hivatalból törölheti a héaalanyok nyilvántartásából azokat az adóalanyokat, akik a 11. cikk alapján szerepelnek az inaktívnak minősített adóalanyok listáján, valamint a törvény alapján a kereskedelmi nyilvántartásba bejegyzett, ideiglenesen inaktív adóalanyokat. A törlési eljárásra a hatályos eljárási szabályok vonatkoznak. A héaalanyok nyilvántartásából való törlést követően az illetékes adóigazgatási szervtől az adóalanyok kötelesek a héaalanyként való nyilvántartásba vételt kérni, amennyiben megszűnt a törlésre okot adó helyzet, és a naptári tárgyévben nem alkalmazandók a 152. cikk szerinti, a kisvállalkozások mentességi határértékére vonatkozó rendelkezések.”

17 Ugyanezen törvénykönyv 158b. cikke előírja:

„(1) 2010. augusztus 1-jétől létrehozásra és megszervezésre kerül a nemzeti adóhatóságon belül a Közösségen belüli gazdasági szereplők nyilvántartása, amelyben minden olyan adóalany és nem adóalany jogi személy rögzítésre kerül, amely Közösségen belüli ügyleteket végez, úgymint:

a) a 132. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően Romániában végzett Közösségen belüli, a 143. cikk (2) bekezdésének a) és d) pontja értelmében adómentes termékértékesítések;

b) további termékértékesítések az 132a. cikk, (5) bekezdésében előírt háromszögügyletek keretében, amelyeket az áruk érkezése szerinti tagállamban végeztek, és amelyeket Romániában T kóddal jelölt Közösségen belüli értékesítésként jelentettek be;

c) Közösségen belüli szolgáltatásnyújtások – nevezetesen a 133. cikk (2) bekezdése rendelkezéseinek hatálya alá tartozó szolgáltatások –, amelyeket Romániában letelepedett adóalanyok végeznek nem Romániában, hanem a Közösségben letelepedett jogalanyok számára, és amely szolgáltatások eltérnek azoktól, amelyek héamentesek abban a tagállamban, amelyekben adóalanyoknak minősülnek;

d) adózott termékek Közösségen belüli, Romániában végzett beszerzése a 132a. cikknek megfelelően;

e) Közösségen belüli szolgáltatások – nevezetesen a 133. cikk (2) bekezdése rendelkezéseinek hatálya alá tartozó szolgáltatások – beszerzései, amelyeket Romániában letelepedett jogalanyok számára végeznek, azon jogi személyeket is beleértve, amelyek a 153. cikk vagy a 153a. cikk értelmében nem rendelkeznek héa-azonosítószámmal, nem Romániában, hanem a Közösségben letelepedett jogalanyok, és amely szolgáltatások címzettjei adófizetésre kötelesek a 150. cikk (2) bekezdése értelmében.

[…]

(3) A 153. cikk és a 153a. cikk értelmében héa-azonosítószámmal rendelkező személyeknek kérniük kell a Közösségen belüli gazdasági szereplők nyilvántartásába való felvételüket, ha egy vagy több, az (1) bekezdésben foglalt Közösségen belüli ügyletet kívánnak végezni, mindezt pedig ezen ügyletek teljesítését megelőzően.

[…]

(10) Az illetékes adóhatóság hivatalból törli a Közösségen belüli gazdasági szereplők nyilvántartásából:

a) a szereplő, a törvény értelmében inaktívnak minősített személyek jegyzékében szereplő adóalanyokat és nem adóalany jogi személyeket

[…]”

18 Az Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscalănak (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 92/2003. sz. kormányrendelet; Monitorul Oficial al României, I. rész, 2007. július 31-i 513. sz.) az alapügy tényállása megvalósulása időpontjában hatályos változata 78. cikke (5) bekezdése előírja:

„Azokat a jogi személy adóalanyokat vagy jogi személyiséggel nem rendelkező más szervezeteket, amelyek megvalósítják az alábbi feltételek valamelyikét, inaktívnak kell minősíteni, és rájuk a később módosított és kiegészített, az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 11. cikke (1a) és (1b) bekezdésének rendelkezéseit kell alkalmazni:

a) egy naptári féléven át nem nyújtották be a törvény által előírt bevallások egyikét sem;

b) törvényes székhelyük azonosítása vonatkozásában olyan adatokat közölnek, amelyek nem teszik lehetővé, hogy az adóhatóság azonosítsa őket, és ezáltal kivonják magukat az adóellenőrzés alól;

c) az adóhatóság megállapította, hogy törvényes székhelyükön, vagy bejelentett adózási tartózkodási helyükön nem folytatnak tevékenységet.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 A Gamesa Bukarestben (Románia) székhellyel rendelkező, román jog szerint létrejött gazdasági társaság, amelynek tevékenysége szélparkok felszerelésére, üzembe helyezésére és fenntartására irányul.

20 Gazdasági tevékenysége folytatásához a Gamesa különféle termékeket és szolgáltatásokat szerzett be Romániában és az Európai Unió más államaiban héailletőséggel rendelkező és héaalanyként nyilvántartásba vett eladóktól. Héalevonási jogát a teljesített beszerzések vonatkozásában héabevallás benyújtásával gyakorolta.

21 2010. október 7-től 2011. május 24-ig a Gamesát inaktív adóalanynak minősítették az adótörvénykönyv 11. cikkének (1a) bekezdése értelmében, mivel egy naptári féléven át semmiféle, a törvény által előírt bevallást nem nyújtott be.

22 2014. november 26. és 2015. július 29. között a felperes tekintetében adóellenőrzést folytattak le a 2009. május 15. és 2013. december 31. közötti időszakban teljesített ügyletekre vonatkozó társasági adó és héa vizsgálata érdekében. Az ezen ellenőrzés végén elkészített jelentés alapján a Gamesa tekintetében adómegállapító határozatot hoztak, amelyben megtagadták 3 875 717 román lej (RON) (mintegy 890 000 euró) összegű héa levonásához való jogát, és vele szemben 2 845 308 RON (mintegy 654 000 euró) összegű fizetési kötelezettséget állapítottak meg többek között azon okból, hogy nem rendelkezett levonási joggal az inaktivitásának időszaka során teljesített beszerzései tekintetében.

23 A Gamesa által az adómegállapítással szemben benyújtott panaszt a nemzeti adóhatóság panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatósága 2015. december 15-én hozott határozatával elutasította.

24 2016. június 10-én nyilvántartásba vett keresetével a Gamesa pert indított a nemzeti adóhatóság panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóságával és a nemzeti adóhatóság kiemelt adózók főigazgatóságával szemben a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) előtt. A felperes egyfelől az adómegállapító határozat abban a részében történő megsemmisítését kérte, amelyben az adóhatóság megtagadta tőle 3 875 717 RON (mintegy 890 000 euró) összegű héa levonásához való jogát a 2009. május 15. és 2013. december 31. közötti időszak tekintetében, és 2 845 308 RON (mintegy 654 000 euró) összegben büntetést szabott ki vele szemben, másfelől pedig a nemzeti adóhatóság panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatósága 2015. december 15-i határozatának teljes egészében történő megsemmisítését.

25 Keresetében a Gamesa elsősorban azt rója fel az adóhatóságnak, hogy megsértette az arányosság és a héa semlegességének elvét olyan körülmények között, amikor héa-azonosítószámának reaktiválásához szükséges minden kötelezettségét teljesítette. Az adóhatóság védekezésképpen a héa megfelelő beszedésének és az adóelkerülés megelőzésének szükségességére hivatkozik.

26 E körülmények között a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az alapeljárásban szereplőkhöz hasonló körülmények mellett ellentétes-e a [2006/112] tanácsi irányelvvel (különösen annak 213., 214. és 273. cikkével) az olyan nemzeti szabályozás vagy adózási gyakorlat, amely szerint az adóalany azért nem rendelkezik a héa-azonosítószáma felfüggesztésének megszüntetését követő héabevallásokban gyakorolható héalevonási joggal, mert a szóban forgó héa olyan időszakban teljesített beszerzésekre vonatkozik, amikor az adóalany héa-azonosítószáma inaktív volt?

2) Az alapeljárásban szereplőkhöz hasonló körülmények mellett ellentétes-e a [2006/112] tanácsi irányelvvel (különösen annak 213., 214. és 273. cikkével) az olyan nemzeti szabályozás vagy adózási gyakorlat, amely szerint az adóalany azért nem rendelkezik a héa-azonosítószáma felfüggesztésének megszüntetését követő héabevallásokban gyakorolható héalevonási joggal, mert noha a szóban forgó héa az adóalany héa-azonosítószáma felfüggesztésének megszüntetését követően kibocsátott számlákra vonatkozik, de [az említett héa] olyan időszakban teljesített beszerzésekhez kapcsolódik, amelyben az adóalany héa-azonosítószáma inaktív volt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, és különösen annak 213., 214. és 273. cikkét, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy egy olyan adóalany tekintetében, aki beszerzéseket teljesített azon időszakban, amelynek során héa-azonosítószámát azon okból törölték, mert nem nyújtott be adóbevallásokat, megtagadja azon jogát, hogy a héa-azonosítószámának reaktiválását követően benyújtott héabevallásai vagy kibocsátott számlák alapján levonja az e beszerzésekre vonatkozó héát.

28 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Amint azt a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen, e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A héalevonási jognak feltétele ugyanakkor mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása.

32 .Ami az anyagi jogi feltételeket vagy követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig hogy az jog keletkezését megalapozó említett termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. pont).

33 Az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illetően, amelyek az alaki követelmények vagy feltételek közé tartoznak, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 220–236., valamint 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 40. pont).

34 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont; 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 44. pont).

35 Különösen, a 2006/112 irányelv 214. cikkében előírt, héa céljából történő azonosítás, valamint az adóalanynak az ezen irányelv 213. cikkében előírt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak alaki követelmények az ellenőrzés tekintetében, amelyek nem kérdőjelezhetik meg különösen a héalevonási jogot, amennyiben teljesülnek e jogok keletkezésének anyagi jogi feltételei (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. pont; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161, 32. pont).

36 Következésképpen a héaalany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna (2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. pont; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161, 33. pont).

37 Ezenkívül a Bíróság kimondta, hogy 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 (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161, 34. pont).

38 Ugyanakkor más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne megfelelően bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C C-159/17, EU:C:2018:161, 35. pont).

39 Hasonlóképpen, a levonási jog megtagadható, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. pont; 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161, 36. pont).

40 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy 2010. október 7-től 2011. május 24-ig a Gamesát inaktív adóalanynak minősítették azon okból, hogy egy naptári félév során a törvény által előírt egyetlen bevallási kötelezettségének sem tett eleget. Mindazonáltal a Gamesát reaktiválták és újból héa-azonosítószámot kapott 2011. május 25-től kezdődően. E reaktiválást követően levonáshoz való jogát az e reaktiválást követően benyújtott héabevallások vagy kiállított számlák útján gyakorolta.

41 Meg kell állapítani, hogy az az időpont, amikor a héabevállást benyújtják vagy a számlát kiállítják, nincs szükségszerűen hatással a levonási jogot megalapozó alaki követelményekre.

42 Mindebből az következik, hogy amennyiben az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot megalapozó alaki követelmények teljesültek, és e levonáshoz való jogra nem csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak, a Gamesához hasonló helyzetben lévő társaság jogosan hivatkozik a reaktiválását követően benyújtott héabevallások vagy kiállított számlák útján történő levonáshoz való jogára.

43 A kérdést előterjesztő bíróság feladata különösen annak ellenőrzése, hogy az adóhatóság rendelkezett-e az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a Gamesa által előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot megalapozó alaki követelmények teljesültek, a héabevallás vagy a számla dátumától függetlenül.

44 A fenti megfontolásokra figyelemmel a 2006/112 irányelvet, és különösen annak 213., 214. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy egy olyan adóalany tekintetében, aki beszerzéseket teljesített azon időszakban, amelynek során héa-azonosítószámát azon okból törölték, mert nem nyújtott be adóbevallásokat, kizárólag azért tagadja meg azon jogát, hogy a héa-azonosítószámának reaktiválását követően benyújtott héabevallásai vagy kibocsátott számlák alapján levonja az e beszerzésekre vonatkozó héát, hogy ezekre a beszerzésekre az inaktív időszak alatt került sor, jóllehet teljesültek az alaki követelmények, és a levonáshoz való jogra nem csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.

A költségekről

45 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi rendelettel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, és különösen annak 213., 214. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy egy olyan adóalany tekintetében, aki beszerzéseket teljesített azon időszakban, amelynek során héa-azonosítószámát azon okból törölték, mert nem nyújtott be adóbevallásokat, kizárólag azért tagadja meg azon jogát, hogy a héa-azonosítószámának reaktiválását követően benyújtott héabevallásai vagy kibocsátott számlák alapján levonja az e beszerzésekre vonatkozó héát, hogy ezekre a beszerzésekre az inaktív időszak alatt került sor, jóllehet teljesültek az alaki követelmények, és a levonáshoz való jogra nem csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.

Aláírások