MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. március 26.[1]

C-835/18. sz. ügy

SC Terracult SRL
kontra
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(a Curtea de Apel Timișoara [temesvári ítélőtábla, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – Fordított adózási mechanizmus – A jogosulatlanul felszámított adó korrekciója – A jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése – Adóellenőrzéssel már érintett adómegállapítási időszak alá tartozó ügyletek – A tényleges érvényesülés elve – Adósemlegesség – Jóhiszeműség – Joggal való visszaélés – Adócsalás – Jogbiztonság”

I. Bevezetés

1. Az adóhatóságok adóellenőrzés alá vontak egy adóalanyt. Azt követően, hogy hibát tártak fel egy adott ügylettel kapcsolatban, amelyben az adóalany eladóként járt el, adómegállapítási határozatot hoztak, amelyben az adóalanyt további hozzáadottérték-adó (héa) megfizetésére kötelezték. Az adóalany eleget tett az adómegállapítási határozatnak és megfizette a követelt adókülönbözetet.

2. Ezt követően azonban olyan új tényekre derült fény, amelyek a szóban forgó ügyletet illetően eltérő adózási szabályok (a fordított adózási mechanizmus) alkalmazását vonták maguk után. A nemzeti adóhatóságok megtagadhatják-e ilyen körülmények között annak lehetőségét, hogy az adóalany helyesbítse az érintett számlákat, tehát megtagadhatják-e az adóalanytól az adókorrekcióhoz való jogot amiatt, hogy a számlák olyan ügyletekre vonatkoznak, amelyek teljesítésének időszaka adóellenőrzés tárgyát képezte, és az ebből eredő adómegállapítási határozatot az adóalany annak alkalmával nem támadta meg?

1 Eredeti nyelv: angol.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv[2] 193. cikkének a tényállás megvalósulása idején hatályos változata[3] a következőképpen rendelkezett:

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

4. A héairányelv 199a. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) A tagállamok 2018. december 31-ig, legalább kétéves időszakra előírhatják, hogy az alábbiakban felsorolt termékek és szolgáltatások esetében a héa megfizetéséért felelős személy az az adóalany, akinek a részére azokat értékesítették:

[…]

i) gabonafélék és ipari növények – ideértve az olajos magvakat és a cukorrépát – értékesítése, amelyek eredeti állapotukban végső fogyasztásra általában alkalmatlanok;

[…]”

5. A 2011. június 20-i 2011/363/EU tanácsi végrehajtási rendelet értelmében Románia számára engedélyezték a fordított adózási mechanizmus alkalmazását egyes gabonafélék, köztük a repce esetében.[4] 2014. február 20-án Románia arról tájékoztatta a Bizottságot, hogy e mechanizmust a 2013/43 irányelvvel összhangban egyes gabonafélék tekintetében 2018. december 18-ig továbbra is alkalmazza.

B. A nemzeti jog

6. Az Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (az adóügyi eljárásról szóló 92/2003. sz. kormányrendelet) 7. cikkének (2) bekezdése értelmében az adóhatóság jogosult arra, hogy hivatalból megvizsgálja a tényállást, beszerezze és felhasználja az adóalany adójogi helyzetének helyes megállapításához szükséges adatokat és dokumentumokat, valamint felderíti és figyelembe veszi az egyes ügyekben releváns összes körülményt.

7. Az adóügyi eljárásról szóló kormányrendelet 205. cikkének (1) bekezdése és 207. cikkének (1) bekezdése értelmében bármely adóhatósági határozat ellen a határozatközlésétől számított 30 napon belül panasz nyújtható be, hacsak az nem minősül elkésettnek. A panaszkezelési eljárás nem zárja ki, hogy az adóalany a jogszabály által meghatározott feltételek esetén bírósági jogorvoslatot vegyen igénybe.

2 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv).

3 Amely a 2006/112 irányelv módosításáról szóló, 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi rendelet (HL 2013. L 201., 4. o.) által bevezetett módosításokból ered.

4 A 2006/112 irányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésének Románia számára történő engedélyezéséről szóló 2011. június 20-i tanácsi végrehajtási határozat (HL 2011. L 163., 26. o.).

8. Az adóügyi eljárásról szóló kormányrendelet 213. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A panasz elbírálására hatáskörrel rendelkező hatóság felülvizsgálja az adóhatósági határozat alapját képező tényállást és jogalapjait. A panasz vizsgálata során figyelembe veszi a felek érveit, az általuk hivatkozott jogszabályi rendelkezéseket és az ügy iratanyagában szereplő dokumentumokat. A panaszt a kérelem keretei között kell elbírálni.”

9. A Legea nr. 343/2006 (343/2006. sz. törvény) által – amely a VI. címében többek között a héairányelvet ültette át a belső jogba – módosított és kiegészített Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) 159. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A számlában vagy számlát helyettesítő más dokumentumban megjelölt adatok az alábbi módokon helyesbíthetők:

[…]

b) ha a dokumentumot a vevőnek vagy a szolgáltatás igénybe vevőjének megküldték, egyrészről az eredeti dokumentum adatait, a helyes dokumentum sorszámát és dátumát, valamint az összegeket negatív előjellel, másrészről pedig a helyes adatokat és összegeket tartalmazó új dokumentumot kell kiállítani, vagy a helyes adatokat és összegeket tartalmazó új dokumentumot, és ezzel egyidejűleg olyan dokumentumot kell kiállítani, amely az összegeket negatív előjellel tartalmazza, és amelyben meg kell adni a helyesbített dokumentum sorszámát és dátumát.

[…]

(3) Azok az adóalanyok, akiket/amelyeket adóellenőrzés alá vontak és akik/amelyek vonatkozásában a befizetett adó helyes meghatározását illetően hibákat tártak fel és állapítottak meg, és mivel az ilyen adóalanyok az illetékes adóhatóság által meghozott közigazgatási határozat alapján kötelesek ezeket az összegeket megfizetni, az (1) bekezdés b) pontja értelmében vett helyesbített számlát állíthatnak ki a vevők vagy a szolgáltatás igénybe vevői tekintetében. A kiállított számlákon fel kell tüntetni, hogy azokat az ellenőrzést követően állították ki, és azokat az adóbevallásban külön rovatba kell bevezetni. A vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője az ilyen számlákon feltüntetett adót a 145–147[2. cikk]ben meghatározott korlátozások és feltételek mellett jogosult levonni.”

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10. A későbbiekben a Terracult SRL-be (a továbbiakban: Terracult) beolvadó Donauland SRL társasággal szemben a román adóhatóság adóellenőrzés indított, amely 2014 márciusában fejeződött be. Az adóellenőrzés során megállapították, hogy a Donauland a 2013. október 10. és 2013. október 14. közötti időszakban repcét értékesített az Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Németország; a továbbiakban: Almos) részére. Az adóhatóságok, miután arra a következtetésre jutottak, hogy a Donauland nem tud olyan dokumentumokat bemutatni, amelyek azt igazolnák, hogy a termékek elhagyták Románia területét, úgy vélték, hogy azokra nem alkalmazható a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó héamentesség.

11. A hatóságok 2014. március 4-én adómegállapítási határozatot (a továbbiakban: első adómegállapítási határozat) hoztak és adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyvet bocsátottak ki, amelyekben a Donauland terhére – többek között – az Almos részére 2013 októberében teljesített, belföldi értékesítéseknek minősülő, az általános 24%-os héamérték hatálya alá tartozó repceértékesítések után héa jogcímén 440 241 román lej (RON) összegnek megfelelő adókülönbözetet állapítottak meg.

12. A Donauland az első adómegállapítási határozatot nem vitatta.

13. Az Almos 2014. március 28-án tájékoztatta a Donaulandot, hogy észrevette, hogy a Donauland által kiállított számlákon az Almos németországi adóazonosító száma (a továbbiakban: adószám) szerepel. Az Almos tájékoztatta a Donaulandot, hogy a termékek Románia területét nem hagyták el, és kérte, hogy a Donauland az Almos romániai adóképviselőjének azonosító adatait felhasználva bocsásson ki javított számlákat.

14. A Donauland az Almos által rendelkezésre bocsátott dokumentumok alapján az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 159. cikk (3) bekezdése alapján kibocsátott 180 db helyesbített számlát könyvelt le. A (németországi Almosnak és romániai adóképviseletének is címzett) helyesbített számlákat az Almos részére bocsátotta ki, amelyek tartalmából a következő ügyletek tűnnek ki: 1) a teljesített, Közösségen belüli termékértékesítések sztornírozása és belföldi értékesítésekké történő átminősítése és az 24%-os általános héamérték alkalmazása, és 2) e belföldi értékesítések sztornírozása, amelyekre az általános héamértéket alkalmazták, és ezen értékesítések bevezetése a termékértékesítések azon kategóriájába, amelyek tekintetében fordított adózási mechanizmust alkalmaztak, azon az alapon, hogy a 2014. március 28-i közlést követően megállapítást nyert, hogy tévesen azonosították a vevőt.

15. A Donauland az általa kiállított helyesbített számlákat a 2014. március hónapra vonatkozó héabevallásban tüntette fel. A Donauland a szóban forgó számlákra vonatkozó héát levonta a tárgyidőszak tekintetében fizetendő héából.

16. A héa-visszatérítési kérelem benyújtását követően az adóhatóságok a 2016. november és 2017. február közötti időszakban újabb adóellenőrzést végeztek, amelynek lezárásakor, 2017. február 10-én adómegállapítási határozatot (a továbbiakban: második adómegállapítási határozat) hoztak. Ezen adómegállapítási határozatban a Terracultot héakülönbözet jogcímén 440 241 RON összeg megfizetésére kötelezték.

17. A Terracult a második adómegállapítási határozattal szemben közigazgatási panaszt terjesztett elő, amelyet a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (temesvári regionális államháztartásügyi főigazgatóság, Románia) 2017. július 14-én elutasított.

18. A Terracult 2018. február 2-án keresetet terjesztett a Tribunalul Arad (Arad megyei törvényszék, Románia) elé, amelyben többek között a második adómegállapítási határozat részleges megsemmisítését és a társaság által az első adómegállapítási határozat alapján megfizetett összeg visszatérítését kérte. A Tribunalul Arad (Arad megyei törvényszék) elutasította a keresetet.

19. A Terracult 2018. június 29-én ezt az ítéletet megtámadta a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítélőtábla, Románia) előtt. Mivel a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítélőtábla) kétségeket táplált a szóban forgó nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között ellentétes-e a héairányelvvel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan közigazgatási gyakorlat és/vagy a nemzeti szabályozás rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely megakadályozza bizonyos számlák helyesbítését, következésképpen pedig a helyesbített számláknak a helyesbítés elvégzésének időszakára vonatkozó héabevallásban történő feltüntetését olyan ügyletek esetében, amelyek teljesítésének időszakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellenőrzést végeztek, és amely ellenőrzést követően az adóhatóságok jogerőssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően olyan kiegészítő adatokat és információkat derítenek fel, amelyek eltérő adózási szabályozás alkalmazását vonnák maguk után?”

20. Írásbeli észrevételeket a Terracult, a román kormány és az Európai Bizottság nyújtott be. Ezek a felek a 2019. február 5-i tárgyaláson szóbeli észrevételt is előterjesztettek.

IV. Elemzés

21. A kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy ellentétes-e a héairányelv rendelkezéseivel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan tagállami rendelkezés vagy gyakorlat, amely megakadályozza az olyan számlák helyesbítését, amelyek teljesítésének időszakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellenőrzést végeztek, és amely ellenőrzést követően az adóhatóságok jogerőssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően olyan kiegészítő információkat derítenek fel, amelyek a fordított adózási mechanizmus alkalmazását vonnák maguk után.

22. Álláspontom szerint az ilyen gyakorlat összeegyeztethetetlen az uniós joggal. E következtetésem megindokolása céljából először is meg kell határozni, hogy mely adóalany felelt a szóban forgó ügyletet terhelő héa megfizetéséért (A). Ezt követően hangsúlyozom az adókorrekcióhoz és a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítéséhez való jog fontosságát (B). Végezetül megvizsgálom, hogy a jelen ügyben a román hatóságok milyen alapon tagadták meg az adókorrekciót és a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítését (C).

A. A héafizetésre kötelezett adóalanyról

23. A héairányelv 193. cikke értelmében „a 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek *kivételével* a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.[5]

24. A 2011/63 tanácsi határozat révén engedélyezték Románia számára, hogy a tényállás szempontjából releváns időszakban a fordított adózási mechanizmust alkalmazza a repce értékesítésére. A héairányelv 199a. cikkének (1) bekezdésével összhangban ilyen esetben „a héa megfizetéséért felelős személy az *az adóalany, akinek a részére [e termékeket] értékesítették*”.[6]

25. A Bíróság ezzel összefüggésben megerősítette, hogy „a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal főszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé”.[7]

26. Mivel a felek (már) egyetértenek abban, hogy a szóban forgó ügyletre a fordított adózási mechanizmust kell alkalmazni, az eladó helyett a vevő volt köteles a héát megfizetni. Az a körülmény, hogy az eladó, tévesen azt feltételezve, hogy a fordított adózási mechanizmus nem alkalmazandó, megfizette a héát, nem jogosíthatja fel az adóhatóságot arra, hogy annak megállapításával, hogy a héa megfizetésére az eladó, nem pedig a vevő köteles, eltérjen a fordított adózási mechanizmustól.[8]

27. Ennek megfelelően a következőkben azt vizsgálom meg, hogy az eladó főszabály szerint korrigálhatja-e a jogosulatlanul felszámított adót és jogosult-e a jogalap nélkül megfizetett adó visszatéríttetésére.

5 Kiemelés tőlem.

6 Kiemelés tőlem.

7 Lásd e tekintetben: 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 23. pont); 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 41. pont); 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet (C-691/17, EU:C:2019:327, 30. pont).

8 Lásd analógia útján: 2015. április 23-i GST – Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 29. pont).

B. A jogosulatlanul felszámított adó korrekciójához és a jogalap nélkül megfizetett adó visszatéríttetéséhez való jogról

28. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy *minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető*, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el”. [9]

29. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint továbbá az uniós jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett *adók visszatérítéséhez való jog* a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések révén a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállamok tehát főszabály szerint kötelesek az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére. [10]

30. A jogosulatlanul felszámított héát tartalmazó számlának a számlakibocsátó általi korrekciója [11] és az adóvisszatérítés [12] iránti eljárásra vonatkozó uniós szabályok hiányában az ezekre vonatkozó részletes eljárási szabályokat – az eljárási autonómia elvével összhangban – az egyes tagállamok nemzeti jogrendjének kell előírnia. E tagállami szabályoknak azonban tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét: azok nem lehetnek kevésbé kedvezők, mint a nemzeti jogi rendelkezéseken alapuló más igényekre vonatkozó szabályok, és nem fogalmazhatók meg oly módon, hogy gyakorlatilag ellehetetlenítsék vagy rendkívül megnehezítsék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.

31. A héát jogosulatlanul felszámító adóalany számára ezért lehetővé kell tenni a korrekciót, és adott esetben azt, hogy visszatérítést kérjen. Az adóalany az adókorrekció iránt a nemzeti jogban meghatározott eljárás keretében intézkedhet és visszatérítést is a nemzeti jogban meghatározott eljárás keretében kérhet.

32. A jelen ügyben nem hivatkoztak arra, hogy a nemzeti eljárások ne felelnének meg az egyenértékűség elvének. A Terracult ugyanakkor azzal érvel, hogy ezek az eljárások sértik – többek között – a tényleges érvényesülés elvét, mivel ellehetetlenítik számára a korrekciót és a visszatérítés kérését.

33. A román kormány vitatja ezt az álláspontot. Előadja, hogy a jelen ügyben a hatóság jogszerűen tagadhatta meg az eladótól a korrekciót és a visszatérítés kérését. Ennek két oka van. Először is, az eladó az első adómegállapítási határozatot nem támadta meg az előírt határidőn belül. Másodszor, úgy tűnik, a román kormány arra utal, hogy az eladó nem járt el jóhiszeműen vagy visszaélt a jogaival. Most ezt a két érvet vizsgálom meg.

C. Megtagadhatták-e az adóhatóságok a korrekciót és a visszatérítést?

1. Határidők

34. A román kormány azzal érvel, hogy a Terracult az első adómegállapítási határozatot nem támadta meg az előírt határidőn belül. Az első adómegállapítási határozat ezért jogerőssé vált, és az a továbbiakban nem vonható kétségbe.

9 Lásd: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) (kiemelés tőlem).

10 Lásd többek között: 2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet (C-191/12, EU:C:2013:315, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 Lásd többek között: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. és 49. pont).

12 Lásd például: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet (C-691/17, EU:C:2019:327, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35. Álláspontom szerint a román kormány által előadott érv összemos két esetet. Egyrészről van az az eset, amelyben egyes tények és/vagy azok jogi értékelése közigazgatási hatóság általi ellenőrzés tárgyát képezte. Képletesen szólva kinyitottak, ellenőriztek, majd bezártak egy meghatározott kérdéseket tartalmazó dobozt. Másrészről van egy ettől meglehetősen eltérő eset is, amelyben később olyan új tények merülnek fel, amelyeket az ellenőrzés időpontjában nem tartalmazott a doboz. Ebben az esetben a szóban forgó körülmények pusztán amiatt, hogy azokat az ellenőrzés időpontjában nem tartalmazta a doboz, egyáltalán nem képezhették felülvizsgálat tárgyát.

36. Az első esetet illetően hajlok arra, hogy egyetértsek azzal, hogy amennyiben az adómegállapítási határozat a meghozatalának időpontjában téves lett volna, azt a Terracultnak kétségtelenül a nemzeti jog által meghatározott időszakon belül kellett volna megtámadnia. Ennek elmulasztása esetén az adómegállapítási határozat jogerőssé válhatott volna, és azt – pontosságára vagy jogszerűségére tekintet nélkül – az adóalany már nem támadná meg.

37. A Bíróság a jogbiztonság érdekében következetesen megállapította az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – *per definitionem* – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi.[13]

38. Ezen elvet alkalmazva a fordított adózási mechanizmussal kapcsolatban a Bíróság korábban már megállapította, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel.[14] A héatöbblet összegének visszatérítése iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ugyanis ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.[15]

39. Úgy tűnik azonban, hogy a jelen ügy ettől különböző. A fent ismertetett két eset közül láthatólag a másodikba tartozik. A jelen ügyben – amennyire az az ügy irataiból megállapítható – az adómegállapítási határozat nem volt téves, amikor azt az adóhatóság meghozta. Az adómegállapítási határozat a számlákon feltüntetett adatokat és az adóhatóságok által végzett ellenőrzés eredményét tükrözte. A megadott adatok csak később, az Almos Donaulandhoz intézett kérését követően változtak meg.

40. A helyzet tehát csak az adómegállapítási határozat meghozatalát és *azt követően* változott meg, hogy a Terracult eleget tett ennek a határozatnak.[16] A vevő román héaazonosító számának használatára vonatkozó kérése az alkalmazandó jogi szabályozás megváltozását vonta maga után. Ilyen körülmények között a Terracultnak aligha róható fel, hogy úgy döntött, az adómegállapítási határozat jogszerűségének vitatása helyett a jogosulatlanul felszámított héa korrekcióját szolgáló legnyilvánvalóbb mechanizmust alkalmazza.

13 Lásd többek között: 2019. február 14-i Nestrade ítélet (C-562/17, EU:C:2019:115, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

14 Lásd e tekintetben. 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 Lásd: 2019. február 14-i Nestrade ítélet (C-562/17, EU:C:2019:115, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 Emiatt aligha tekinthető úgy, hogy a Terracult nem járt el gondosan akkor, amikor az adómegállapítási határozatnak eleget téve megfizette az adótartozást. Erre az alaphelyzettől függetlenül köteles volt a héairányelv 203. cikke alapján, amely cikk értelmében „a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán”.

41. Értem, hogy a Terracult a nemzeti jog értelmében az újonnan felmerülő tények alapján valószínűleg megtámadhatta volna az első adómegállapítási határozat akkor is, ha az nem volt jogellenes.[17] Ez esetben azonban a Terracult az uniós és nemzeti szabályokra tekintettel valamelyest szokatlan módon járt volna el.

42. A nemzeti jogban ugyanis az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 159. cikke kifejezetten olyan mechanizmusról rendelkezik, amely az alapeljárásban fennállóhoz hasonló helyzet kiigazítását szolgálja. Érdemes lehet hangsúlyozni, hogy e mechanizmus létezését az uniós jog teszi szükségessé. A Bíróság már egyértelművé tette, hogy a semlegesség elve, valamint a tényleges érvényesülés elve *megköveteli*, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek biztosítják, hogy az adóalany korrigálhassa a jogosulatlanul felszámított adót és visszaigényelhesse az uniós jog megsértésével kivetett adót.[18]

43. Nem meggyőzők a román kormány által a Terracult ezen eljárásának lehetőségével szemben előadott érvek. A román kormány azzal érvel, hogy a jelen ügy (az előírt határidőn belül meg nem támadott jogi aktusok érvényessége fenntartásának igényéből eredő) jogbiztonság elve és az (annak biztosítására való igényből eredő) adósemlegesség elve közötti összeütközést eredményezhet (hogy az adóalany ne viseljen olyan adót, amelyet nem köteles megfizetni), és hogy e kormány jogosan részesítheti előnyben az előbbi elvet az utóbbival szemben.

44. Álláspontom szerint ez nem ad pontos leírást a jelen ügyről. Ahogyan azt a jelen indítvány fenti 35. pontjában már megjegyeztem, ismételten hangsúlyozom, hogy a szóban forgó ügy nem az előírt határidőn belül meg nem támadott, állítólagosan téves vagy jogellenes adómegállapítási határozatra vonatkozik. A jelen ügy tárgyát olyan ügylet képezi, amelyet új tények felmerülését követően az adómegállapítási határozat meghozatala után átminősítettek. Ilyen körülmények között valamely (feltehetően jogszerű és érvényes) adómegállapítási határozat megtámadásának az adóalany számára történő előírása nemcsak észszerűtlen, az az adósemlegesség, egyenlőség és a hatékony jogorvoslathoz való jog szempontjából is számos kétséget vet fel.

45. Először is, a nemzeti jog ilyen értelmezése esetén igen eltérően kezelne olyan adóalanyokat, amelyek álláspontom szerint hasonló helyzetben vannak. Az, hogy az adóalanynak mennyire hosszú időszak áll rendelkezésére ahhoz, hogy helyesbítse a számlán feltüntetett információt, és korrekciót végezzen, attól függene, hogy az adóhatóságok végeztek-e ellenőrzést, és hoztak-e adómegállapítási határozatot. Az ellenőrzés alá vont adóalanyoknak csak 30 nap állna rendelkezésére ahhoz, hogy az adóellenőrzés jogszerűségének vitatása révén helyesbítsék a számlákat. Az adóellenőrzés alá nem vont adóalanyoknak 5 éves általános határidő állna rendelkezésükre. Ennélfogva az adómegállapítási határozat meghozatala esetén 30 napos határidő lépne az 5 éves általános határidő helyébe.

46. Úgy tűnik, ez ilyen eltérés nem indokolható, mivel mindkét adóalany pontosan ugyanabban a helyzetben lehet a később felmerülő új tényekre tekintettel. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „az egyenlő bánásmód elve, mely a héa területén az adósemlegesség elvében fejeződik ki, megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt”.[19]

47. Másodszor, a hatékony jogorvoslathoz való jog kiüresedésének kockázatával járna annak előírása, hogy az adóalany 30 napon belül támadja meg az adómegállapítási határozatot akkor is, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően merülnek fel a korrekciót kiváltó körülmények: attól függően, hogy mikor derül fény ezekre a körülményekre, előfordulhat, hogy az adóalanynak rendkívül

17 A román kormány azzal érvelt, hogy ez ténylegesen lehetséges, és úgy tűnik, ezt az álláspontot a kérdést előterjesztő bíróságnak a Bíróság által feltett kérdésekre adott válaszai is megerősítik. Ugyanakkor megjegyzem, hogy a Terracult nem értett egyet ezzel az álláspontal és azzal érvelt, hogy a nemzeti jog nem rendezi ezt a kérdést.

18 Lásd e tekintetben: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Lásd például: 2014. március 13-i Jetair és BTWE Travel4you ítélet (C-599/12, EU:C:2014:144, 53. pont).

kevés ideje marad az adómegállapítási határozat megtámadására vagy el is évül ez a joga. A jelen ügyben például az új tények (2014. március 28-i) felmerülését követően a Terracultnak csak pár napja lett volna arra, hogy megtámadja (a 2014. március 4-én meghozott) első adómegállapítási határozatot. Ellenőrzés és adómegállapítási határozat hiányában a Terracult a hosszabb, 5 éves határidő alatt helyesbíthette volna a számlákat, és korrigálhatta volna az adót.

48. Harmadszor és végezetül, ezek a meglehetősen furcsa következmények rámutatnak a kiindulási pont problémás voltára. Hangsúlyozom, hogy általában helyálló és megfelelő az olyan nemzeti szabály, amely szerint nem nyitható meg újra az olyan ügy, amelyet (közigazgatási vagy bíróság eljárásban) már felülvizsgáltak. Ez az elv azonban logikusan kizárólag azokra a jogkérdésekre és ténykérdésekre alkalmazható, amelyeket ténylegesen felülvizsgáltak. Ezzel szemben az elévülés joghatása nem terjedhet ki az olyan új körülményekre, amelyeket nem vizsgáltak, és nem is vizsgálhattak felül, mivel azok nem álltak rendelkezésre a felülvizsgálat időpontjában.[20]

49. A fentiek tükrében arra a következtetésre jutok, hogy ellentétes a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan tagállami rendelkezés vagy gyakorlat, amely megakadályozza az olyan számlák helyesbítését, amelyek teljesítésének időszakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellenőrzést végeztek, és amely ellenőrzést követően az adóhatóságok jogerőssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően olyan kiegészítő információk derültek ki, amelyek eltérő adózási szabályozás (a fordított adózási mechanizmus) alkalmazását vonnák maguk után.

2. Jóhiszeműség, joggal való visszaélés és csalás

50. Ezenfelül a román kormány azzal érvel, hogy a korrekcióhoz és a visszatérítés kéréséhez való, a nemzeti szabályozásban rendszerint biztosított jog az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között korlátozható, mivel az eladó nem járt el jóhiszeműen vagy legalábbis visszaélt a jogaival. A román kormány e tekintetben hangsúlyozza, hogy a számlák helyesbítése valójában étvénytelenné tette az első adómegállapítási határozatban szereplő megállapításokat. A román kormány arra is rámutat, hogy a Terracult által az Almos részére értékesített termékek az értékesítésüket követően az Almos és harmadik személy közötti gyanús ügyletek tárgyát képezték.

a) Jóhiszeműség

51. Elöljáróban szem előtt kell tartani, hogy bár a jogosulatlanul felszámított adó korrekciójához való jogot biztosítani kell a jóhiszeműen eljáró adóalany számára, a jóhiszeműség nem szükséges feltétele a korrekciós jog gyakorlásának. A Bíróság ugyanis megállapította, hogy ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessék függővé. Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől sem.[21]

20 Szélesebb körű párhuzam vonható e logikának a bírósági felülvizsgálat keretében történő alkalmazásával. Ez utóbbi kontextusban még inkább szükséges, hogy a jogerős bírósági határozattal létrehozott jogviszonyok stabilak és változatlanok legyenek, és ez az igény nyilvánvalóan erősebb ebben az esetben, mint a közigazgatási vagy adóügyi határozatok esetében. Az azonban, hogy valamely ügyben jogorvoslatot vagy akár további jogorvoslatot terjesztettek elő, ez utóbbi esetben sem zárja ki az ügy újbóli megnyitását akkor, ha olyan új tények merülnek fel, amelyek ilyen rendkívüli intézkedést indokolnak. Pusztán eltérő kérdésekről és eltérő jogorvoslatokról van szó. Az ehhez hasonló logikának tehát még inkább vonatkoznia kell a héarendszerre, amely az adósemlegességre tekintettel már jóval nagyobb fokú utólagos flexibilitást és kiigazíthatóságot biztosít, illetve enged.

21 Lásd e tekintetben: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. és 68. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. és 38. pont); 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 28. pont).

52. Ezzel összefüggésben rámutatok arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság kérdéseire adott válaszában előadja, az ügy irataiból kitűnik, hogy az adóhatóságok soha nem követelték a vevőtől (az Almostól) a fizetendő adó megfizetését. Nem világos, hogy az adóhatóságok miért nem kísérelték meg ellenőrizni, hogy az adót megfizetheti-e a vevő, és hogy így az eladó (Terracult) által jogalap nélkül megfizetett összeget állami költségvetési hiány keletkezése nélkül vissza tudják téríteni. Amikor a Bíróság a román kormányt megkérdezte erről a tárgyaláson, az azt válaszolta, hogy nem tud rá magyarázatot adni.

53. Ami fontosabb, hogy ettől függetlenül sem győzött meg a román kormány arról, hogy az általa a jelen eljárás keretében hivatkozott körülmények arra utalnak, a Terracult nem járt el jóhiszeműen.

54. Közelebbről, nem értem, milyen logika húzódik meg azon érv mögött, amely szerint már pusztán az is az adóalany jóhiszemű eljárásának hiányára utal, hogy a számlák helyesbítése azzal a joghatással jár, hogy érvényteleníti az adóellenőrzésből eredő adómegállapítási határozatban szereplő állításokat.

55. A számlák helyesbítésének igazi célja az olyan korábbi helyzet megváltoztatása, amely a később felmerülő körülmények alapján tévesnek minősül. Következésképpen nem bizonyíthatja az adóalany jóhiszeműségének hiányát, és annak bizonyítására nem is elegendő pusztán az, hogy a helyesbített számlák érvénytelenítették az első adómegállapítási határozat következményeit. Ennek bizonyításához ennél valamivel többre van szükség. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a „jóhiszeműség” fogalma magában foglalja, hogy az adóalanynak a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával kell eljárnia.[22]

56. Az adóhatóságok ezért a jóhiszeműség hiányára kizárólag akkor hivatkozhatnak, ha kifejezetten az adóalany gondatlan magatartását állítják, kifejtik az ezen álláspontot alátámasztó jogi és ténybeli indokokat, és az ilyen állításokat alátámasztó bizonyítékot terjesztenek elő.[23] A jelen ügyben azonban a Bíróság elé tárt tényállásból és nyilatkozatokból legalábbis úgy tűnik, hogy erre nem hivatkoztak egyértelműen és megalapozottan.

57. Emlékeztetni kell arra, hogy lényegtelen, hogy az első adómegállapítási határozat joghatásainak érvénytelenítése adóellenőrzést követően következett-e be. A Bíróság ugyanis a Zabrus Siret ítéletben[24] – olyan közelmúltbeli ügyben, amely szintén az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozásra vonatkozott – egyértelműen megállapította, hogy „a [héairányelv rendelkezéseit], valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a [héa]bevallások helyesbítése tekintetében a nemzeti jog által megállapított ötéves elévülési időtől eltérve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között kizárólag azzal az indokkal gátolja meg azt, hogy az adóalanyok a levonási joguk érvényesítése érdekében ilyen helyesbítéssel éljenek, hogy ez a helyesbítés olyan időszakra vonatkozik, amely már ellenőrzés tárgyát képezte.”[25]

58. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében utal erre az ítéletre, és arra az álláspontra helyezkedik, hogy az ezen ítéletből eredő elveket az alapeljárásban fennálló helyzetre is alkalmazni kell.

22 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C-499/10, EU:C:2011:871, 26. pont).

23 E kérdéssel kapcsolatban további részletekért lásd: Altic ügyre vonatkozó indítványom (C-329/18, EU:C:2019:831, különösen a 33–36. pont).

24 2018. április 26-i ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Uo., 56. pont és a rendelkező rész.

59. Egyetértek. A román kormány által az írásbeli és szóbeli észrevételeiben előadott érvek alapján úgy tűnik, hogy a jelen ügyben a fő problémát az jelenti, hogy az adóhatóságok már ellenőrizték a szóban forgó ügyletet, következésképpen nem fogadják el, hogy az adóalany a későbbiekben a „szabványos csatornák” – közigazgatási panasz, majd ezt követően adott esetben bírósági eljárás – mellőzésével érvénytelenítse az adómegállapítási határozatukban szereplő megállapításokat. A fenti 34–49. pontban azonban kifejtettem, hogy ez az álláspont miért tarthatatlan a jelen ügyben.

b) Joggal való visszaélés

60. Ugyanezek a megfontolások vonatkoznak a román kormány azon állítására, hogy a Terracult visszaélt a jogaival.

61. Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Egyrészt, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.[26]

62. Az ügy irataiban szereplő körülmények alapján viszont úgy tűnik számomra, hogy az adóhatóságok nem állapítottak meg joggal való visszaélést.

63. Először is nem világos, hogy a Terracult a magatartása révén milyen „adóelőnyre törekedne, amelynek biztosítása ellentétes lenne a [héára] vonatkozó rendelkezések céljával”. Amint arról a fenti 23–26. pontban szó volt, a Terracult nem volt köteles az általa megfizetett adó megfizetésére. A Terracult azonban az első adóellenőrzést követően szabályszerűen megfizette az adót. Ezt követően – ahogyan azt a tárgyaláson megjegyezte – két szék közül a padlóra esett: egyrészről héát fizetett meg az államnak, amelyet bár nem kellett volna megfizetnie, az nem téríthető vissza; másrészről a vevő megtagadja ezen adó Terracult részére történő megtérítését, mivel a szóban forgó ügylet az általános adózási szabályok helyett a fordított adózási mechanizmus hatálya alá esik. A Terracultnak végül lényegében olyan adót kell viselnie, amelynek megfizetésére nem volt köteles.

64. Ennek alapján számomra úgy tűnik, hogy a Terracult nem törekszik jogtalan előny megszerzésére. Pusztán a semlegességet kívánja helyreállítani a szóban forgó ügyletet illetően.

65. Másodszor, emlékeztetni kell arra, hogy az adóhatóságoknak a visszaélés megállapításához olyan konkrét körülményeket kell megállapítaniuk, amelyek alapján úgy vélhetik, hogy a felek mesterséges konstrukciót alkalmaztak annak érdekében, hogy a releváns héaszabályok alkalmazásának megkerülése révén egyébként jogtalan előnyhöz jussanak.[27] Mindazonáltal az ügy iratainak és természetesen az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak a tartalma sem támaszt kétséget a szóban forgó ügyletet illetően a számlákon elvégzett helyesbítések valódiságát illetően. Ahogyan azt már kifejtettem, nem bizonyíthatja az ügylet fiktív jellegét pusztán az, hogy a számlák helyesbítése érvénytelenítette a korábbi adómegállapítási határozatban tett megállapításokat.

66. E megfontolások tükrében az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben az számít igazán, hogy a számlák helyesbítését indokolják-e a Terracult által felhozott új körülmények, vagy épp ellenkezőleg, arra csalárd célból került sor. Ezzel elérkezek a román kormány által ebben az összefüggésben hivatkozott következő körülményhez.

26 Lásd e tekintetben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont); 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 49. pont).

27 E kérdéssel kapcsolatban további részletekért lásd: Cussens és társai ügyre vonatkozó indítványom (C-251/16, EU:C:2017:648, 23–31. és 58–107. pont).

c) Csalás

67. A román kormány az észrevételeiben arra hivatkozik, hogy a Terracult által az Almos részére értékesített repce az értékesítést követően az Almos és valamely harmadik fél közötti gyanús ügyletek tárgyát képezte.

68. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az adóalany elveszti a levonáshoz való jogát, ha tudta vagy tudnia kellett volna, hogy eljárásával héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. A kereskedő által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a másik kereskedőt olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy ez utóbbi kereskedő tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi. [28]

69. Ezzel szemben, amennyiben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt tartalmi és formai követelmények teljesültek, a héairányelvvel nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az üzleti partnere által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg. [29]

70. Ilyen körülmények között az adóhatóságoknak – ahhoz, hogy a román kormány által hivatkozott tények relevanciával bírjanak – azt kellett volna megállapítaniuk, hogy a Terracult csalárd rendszerben vett részt, vagy hogy legalábbis arról tudott vagy tudnia kellett. Viszont – legalábbis a jelen eljárás keretében – a román kormány nem hivatkozott arra, hogy csalás vagy más jogellenes magatartás történt. Ezenfelül az adóhatóságok olyan körülményeket sem hoztak fel, amelyek alátámasztanák, hogy a Terracult tudott róla, vagy neki tudnia kellett arról, hogy a termékekkel az Almos részére történő értékesítésüket követően gyanús ügyleteket végeztek.

71. A román kormánytól a tárgyaláson azt kérték, hogy egyértelműbben fejtse ki, álláspontja szerint a Terracult miért nem járt el kellő gondossággal a szóban forgó ügyleteket illetően, és hogy a nemzeti vagy uniós jog mely rendelkezései alapozhatnák meg e társaság nagyobb fokú gondosságának megkövetelését. A román kormánynak azonban nehezére esett egyértelmű választ adni erre a kérdésre. Kizárólag arra hivatkozott, hogy a Terracult nem volt együttműködő az Almos részére értékesített termékek értékesítése teljesítésének helyére vonatkozó dokumentumok keresése során, általánosabban pedig arra utalt, hogy a könyvelés (meg nem határozott) hibákat tartalmazott.

72. Különösen amiatt találtam meghökkentőnek ezt a választ, hogy a Terracult (majd azt követően az Almos is) egyetértett az adóellenőröknek az értékesítés belföldi értékesítéssé történő átminősítésére vonatkozó megállapításaival, és a tárgyalás előtt nem hivatkoztak arra, hogy a Terracult hibát vétett volna a könyvelésben. Mindenesetre nem vagyok meggyőzve arról, hogy az ilyen hiba – tekintettel arra, hogy ahogyan arra a Bizottság helyesen rámutatott, kétségtelenül csekély és tisztán formális hibáról van szó – indokolhatja a Terracult korrekcióhoz vagy visszatérítéshez való jogának teljes körű elvesztését.

73. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni annak érdekében, hogy biztosítsák az adó pontos beszedését és az adókijátszás elkerülését. Ezek az intézkedések azonban nem haladhatják meg az általuk követett célok eléréséhez szükséges mértéket, és ezért nem lehet oly módon alkalmazni azokat, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét. [30] Közelebbről, a Bíróság megállapította, hogy a levonási jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalan,

28 Lásd e tekintetben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. és 50. pont); 2019. október 3-i Altic ítélet (C-329/18, EU:C:2019:831, 30. és 31. pont).

29 Lásd e tekintetben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 45. és 46. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 49. pont).

30 Lásd e tekintetben: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 28. és 29. pont).

amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható.[31] Egy ehhez hasonló elvnek a jogosulatlanul felszámított adó korrekciója és jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítettése lehetőségének az adóalanytól történő teljes körű megtagadására is kétségtelenül érvényesnek kell lennie.

74. Ennélfogva, valamely tagállam az adóalany által igényelt korrekciót és visszatérítést kizárólag akkor tagadhatja meg, ha az adóhatóságok képesek objektív körülmények alapján, a jog által megkövetelt bizonyossággal megállapítani, hogy az adóalany a fordított adózási mechanizmus alkalmazását eredményező számlahelyesbítést rosszhiszeműen végezte, az joggal való visszaélést valósított meg, és az olyan adócsaláshoz kapcsolódott, amelyről az eladó tudott, vagy amelyről tudnia kellett.

75. Nyilvánvaló módon a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meggyőződnie arról, hogy ez a helyzet áll-e fenn az alapügyben.

V. Végkövetkeztetés

76. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel Timişoara (temesvári ítélőtábla, Románia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

– Ellentétes a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelvvel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan tagállami rendelkezés vagy gyakorlat, amely megakadályozza az olyan számlák helyesbítését, amelyek teljesítésének időszakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellenőrzést végeztek, és amely ellenőrzést követően az adóhatóságok jogerőssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően olyan kiegészítő információk derültek ki, amelyek a fordított adózási mechanizmus alkalmazását vonnák maguk után.

– Valamely tagállam az adókorrekciót és az eladó által jogtalanul megfizetett adó visszatérítését kizárólag akkor tagadhatja meg, ha az adóhatóságok képesek objektív körülmények alapján, a jog által megkövetelt bizonyossággal megállapítani, hogy az eladó a fordított adózási mechanizmus alkalmazását eredményező számlahelyesbítést rosszhiszeműen végezte, az joggal való visszaélést valósított meg, és az olyan adócsaláshoz kapcsolódott, amelyről az eladó tudott, vagy amelyről tudnia kellett. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell meggyőződnie arról, hogy az alapügyben ez a helyzet áll-e fenn.

31 Lásd e tekintetben: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 68. és 70. pont).