

**C-640/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. október 25.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Románia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. június 26.

**Fellebbezők és alperesek az elsőfokú eljárásban:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban és felperes az elsőfokú eljárásban:**

Greentech SA

**Az alapeljárás tárgya**

Azon ítélettel szemben benyújtott fellebbezések, amely részben helyt adott az elsőfokú eljárásban felperesként eljáró és a fellebbezési eljárásban ellenérdekű fél által az elsőfokú eljárásban alperesként eljáró fellebbező feleknek a hozzáadottérték-adóval (héa) kapcsolatos, bizonyos elsőfokú adóigazgatási aktusainak megsemmisítése iránt benyújtott közigazgatási keresetnek.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az eljáró bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 203. cikkével összefüggésben értelmezett 2., 19. és 168. cikkének értelmezését kéri.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

Ellentétes-e a semlegességnek, a jogbiztonságnak és a bizalomvédelemnek a [2006/112] irányelv 203. cikkével összefüggésben értelmezett 2., 19. és 168. cikkében foglalt elvével, ha megtagadják az adólevonási jog elismerését egy olyan értékesítési ügylet után megfizetett héa esetén, amelyet az adóhatóság később a héa alkalmazási körén kívül eső vállalatátruházásnak minősített át, amennyiben a héát az állam már beszedte, és annak visszatérítése a nemzeti jog alapján nem lehetséges?

## **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A 2006/112 irányelv 203. cikkével összefüggésben értelmezett 2., 19. és 168. cikke

Az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélezési gyakorlata, nevezetesen: 2017. április 26-i Farkas Tibor ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302; 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327; 2013. március 14-i Agrargenossenschaft Neuzelle ítélet, C-545/11, EU:C:2013:169

## **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

A 2003. évi Codul fiscal (az adózás rendjéről szóló törvény) (571/2003. sz. törvény), a 3. cikk (amely szerint az e törvény által szabályozott adók és illetékek többek között az adósemlegesség elvén alapulnak); a 126. cikk (1) bekezdése (amely szerint az ellenérték fejében végzett termékértékesítés vagy az ezzel egyenértékű ügyletek a héa hatálya alá tartoznak), a 128. cikk (7) bekezdése (amely szerint a vagyon egészének vagy egy részének többek között adásvétel útján történő átruházása nem minősül termékértékesítésnek, ha az, akire azt átruházták, adóalany) és a 145. cikk (2) bekezdése (amely szerint bármely adóalany jogosult a héa levonására a héa hatálya alá tartozó beszerzések után).

A 2003. évi Codul de procedură fiscală (az adóügyi eljárásról szóló kormányrendelet) (92/2003. sz. kormányrendelet), a 84. cikk (amely szerint az adóalany főszabály szerint saját kezdeményezésére az adókötelezettségek megállapításához való jog tekintetében előírt elévülési időn belül helyesbítheti az adóbevallást) és a 91. cikk (amely szerint az adóhatóságnak az adókötelezettségek megállapításához való joga főszabály szerint az adókövetelés keletkezésének évét követő év január 1-jétől számított öt éven belül elévül).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adózás rendjéről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási szabályainak megerősítéséről szóló 44/2004. sz. kormányhatározat) a 6. pont (7) és (8) bekezdése, amely egyértelművé teszi, hogy mit kell a vagyon átruházásának az adózás rendjéről szóló törvény 128. cikkének (7) bekezdésében szereplő fogalma alatt érteni.

## A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A 2015. november 23. és 2016. július 15. közötti időszakban a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (a galaci regionális adóügyi főigazgatóság – vráncsai megyei adóhatóság, Románia) (a továbbiakban: AJFP Vrancea) adóügyi ellenőrzést végzett a Greentech SA (a továbbiakban: Greentech) székhelyén, amelyet követően e társaság terhére 4 388 720 román lej (RON) összegű kiegészítő adókötelezettséget állapítottak meg héa és kapcsolódó költségek címén. Ezen adókötelezettségek a Greenfiber International SA (a továbbiakban: GFI) által a Greentech részére történő berendezéskészítésre irányuló ügylet új jogi minősítéséből eredtek (amely ügyletet az utóbbi héaköteles termékértékesítésnek tekintett), és amelyet az AJFP Vrancea két társult vállalkozás közötti részleges vagyonátruházásnak minősített (amely héamentes ügylet).
- 2 A Greentech ezen adókötelezettségek ellen benyújtott panaszát a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kiemelt adózók főigazgatósága, Románia; a továbbiakban: DGAMC) elutasította.
- 3 A DGAMC adóügyi panaszt elutasító határozata ellen a Greentech közigazgatási keresetet nyújtott be a Curtea de Apel Ploieștihez (ploiești ítéltábla, Románia), amely keresetnek részben helyt adtak.
- 4 2021. november 23-i határozatával az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítéltábla, Románia; a továbbiakban: ÎCCJ) részben helyt adott az AJFP Vrancea és a DGAMC által a Curtea de Apel Ploiești (ploiești ítéltábla) ítélete ellen benyújtott fellebbezéseknek.
- 5 A Greentech az ÎCCJ határozatával szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, arra hivatkozva, hogy a határozat sérti a Bíróság ítéltáblai gyakorlatát, különösen a Farkas Tibor ítéletet (C-564/15, EU:C:2017:302) és a PORR Építési Kft. ítéletet (C-691/17, EU:C:2019:C:327); ezen ítéltáblai gyakorlat szerint a héalevonási jogot akkor is el kell ismerni, ha a szóban forgó ügyletek nem tartoznak a héa alkalmazási körébe, ha az ügy konkrét körülményeiből kitűnik, hogy a héát megfizető személy számára lehetetlen vagy rendkívül nehéz lenne a héa visszatérítése, mivel ellenkező esetben a héa semlegességének és tényleges érvényesülésének elvei sérülnének.
- 6 Az ÎCCJ 2023. január 31-i határozatával helyt adott a felülvizsgálati kérelemnek, részben megsemmisítette a megtámadott határozatot a berendezéskészítési ügylet vagyonátruházásnak történő jogi átminősítésére vonatkozó jogalap tekintetében, és úgy döntött, hogy e jogalap tekintetében az ügyet magánál tartja a fellebbezés újbóli elbírálása céljából.

### Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 7 Az elsőfokú eljárásban felperesként és a fellebbezési eljárásban ellenérdekű félként eljáró Greentech úgy véli, hogy tisztázni kell, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek, valamint az adósemlegesség, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének értelmezése során valamely tagállam adóhatósága megtagadhatja-e az adólevonási jog elismerését egy olyan értékesítési ügylet után megfizetett héa tekintetében, amelyet az adóhatóság később nem héaköteles vagyonaátruházásnak minősített, ha a héát már befizették az állami költségvetésbe, és azt nem lehet a befizetőnek visszatéríteni, mivel az adóügyekben előírt elévülési idő lejárt, és a nemzeti szabályozás az ilyen átminősítés esetén nem rendelkezik a héa címén megfizetett összeg adóhatóságok általi visszatérítésének eszközeiről és eljárási mechanizmusairól.
- 8 E társaság arra hivatkozik, hogy az adósemlegesség elve alapján a héának semleges hatást kell kifejtenie, azaz a közvetítőktől függetlenül ugyanazt a végeredményt kell elérnie a levonási jog gyakorlásának mechanizmusa révén. Az egyetlen helyzet, amelyben ez az elv nem lenne alkalmazható, az, amikor a terméket vagy szolgáltatást a végső fogyasztó szerzi meg, amely esetben az utóbbi viseli a héát. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában következetesen úgy ítélte meg, hogy a levonási jog bármilyen korlátozása az adósemlegesség elvének megsértését jelenti (2017. április 26-i Farkas Tibor ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 A Greentech szerint a GFI nem helyesbíthette a szóban forgó értékesítésről kiállított számlát, miután a Greentechnél lefolytatott adóellenőrzés befejeződött, mivel korábban magánál a GFI-nél is folytattak adóellenőrzést, amelyet követően az ellenőrök arra a következtetésre jutottak, hogy ezt a kereskedelmi ügyletet a felek helyesen kezelték héaköteles ügyletként, és így a GFI helyesen szedte be a héát, és fizette meg azt az államkincstárnak.
- 10 Ennélfogva ugyanaz a nemzeti adóhatóság teljesen másként kezelte a szóban forgó kereskedelmi ügyletet: héaköteles ügyletként a GFI esetében, amelynek a Greentech megfizette a héát, a Greentech esetében pedig héamentes ügyletként. A Greentechet így megfosztották a megfizetett héa levonásának jogától.
- 11 Az elsőfokú eljárásban alperesként eljáró fellebbező AJFP Vrancea előadja, hogy figyelembe kell venni a jelen ügy sajátosságait abban az értelemben, hogy a két kapcsolt vállalkozás által végrehajtott ügylet egy gyártósor értékesítésére vonatkozott, és hogy ugyanezen a napon került sor azon bérleti szerződés aláírására, amelynek értelmében a Greentech a kapcsolt vállalkozása, nevezetesen a GFI rendelkezésére álló helyiségeket használja a tevékenysége folytatásához ugyanazon az ipari platformon, szakképzett személyzet felvételével. Nem volt nyilvánvaló, hogy a kapcsolt vállalkozás azonossága fennmarad-e az utóbbi gazdasági tevékenységének átvételét követően.
- 12 Az AJFP Vrancea szerint az adóalany vagyona egészének vagy egy részének olyan átruházása esetén, amely nem minősül az adózás rendjéről szóló törvény

128. cikkének (7) bekezdése szerinti termékértékesítésnek, a levonási jog nem alkalmazható, mivel az ilyen átruházás nem tartozik a héa alkalmazási körébe.

- 13 Az AJFP Vrancea azonban úgy véli, hogy az adóhatóság nem korlátozta az adóalanyok a héabevallások helyesbítésére vonatkozó jogát. A Greentechnek ugyanis lehetősége lett volna arra, hogy a tévesen kiállított számla helyesbítésével és az e számla alapján megfizetett adó visszatérítésével visszaigényelje a GFI-től a le nem vonható héát, amely eljárásról a Greentechet az adóellenőrzés során tájékoztatták.

#### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása**

- 14 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a feltett kérdésre adott válasz három szempontból releváns az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása tekintetében elvégzendő elemzés szempontjából, nevezetesen egyrészt, hogy a Greentech visszaigényelheti-e a héát a kereskedelmi partnerétől, a GFI-től; másrészt, hogy az ügylet az adóelőnyök megszerzése céljából a héa alkalmazási körébe tartozik-e, harmadrészt, hogy fennáll-e az állami költségvetésnek kárt okozó csalás.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a 2006/112 irányelv 2., 19., 168. és 203. cikke, amelynek értelmezését kéri, alapvető fontosságú a jogvita eldöntése szempontjából, mivel a közös héarendszer az uniós jog számos kötelező erejű elvén alapul. E rendelkezéseknek a Bíróság általi értelmezése alapján állapíthatja meg a kérdést előterjesztő bíróság, hogy az adóhatóságok jelen ügyben alkalmazott megközelítése megfelel-e az európai szabályozás szellemének, vagy éppen ellenkezőleg, téves.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság kijelenti, hogy nincs tudomása olyan, uniós jogot értelmező ítéletről, amely tisztázná, hogy a héa alkalmazási körébe tartozó termékértékesítésnek a héa hatálya alá nem tartozó vagyonátruházásnak történő jogi átminősítése esetén a nemzeti adóhatóság megtagadhatja-e a héalevonási jogot, ha nincs hatékony eszköz a héa címén megfizetett összeg visszaigénylésére.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság szerint továbbá a Bíróság hasonló kérdésekben kialakított ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a levonási jog megállapítása során először is az adósemlegesség, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve tiszteletben tartását kell figyelembe venni, valamint a nemzeti hatóságok által hozott intézkedéseknél figyelembe kell venni az állami költségvetésnek okozott esetleges károkat és az érintett felek jó- vagy rosszhiszeműségének megállapíthatóságát.
- 18 Először is, az adósemlegesség elvét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlata következetesen úgy ítélte meg, hogy a levonási jog bármilyen korlátozása ezen elv megsértésének minősül, amely az adóalanyok által végzett ügyletek kettős adóztatását eredményezi.

- 19 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jelen ügy szempontjából a 2017. április 26-i Farkas Tibor ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302) releváns, amelyben a Bíróság a következőket állapította meg:

„[A] 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben valamely termék beszerzője nem élhet az olyan számla alapján az értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett héa levonására vonatkozó jogával, amelyet az általános héarendszerre vonatkozó szabályok szerint állítottak ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, akkor, ha az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba. Ezen elvek azonban megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított héának az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között az értékesítő fizetése miatt – a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.”

- 20 A Farkas Tibor ügygel ellentétben a jelen esetben a héa visszaigénylésének lehetetlensége nem az értékesítő fizetése miatt, hanem abból ered, hogy a számla héa tekintetében történő helyesbítése a helyesbítéshez való jog elévülési idejének lejártja miatt nem lehetséges.

- 21 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy bár az elévülési határidő lejártát illetően nem tud a felek hibájára vonatkozóan találgatásokba bocsátkozni, mivel ezzel azt kockáztatná, hogy az ügy érdemét illetően előre ítélné, számos olyan releváns érv van, amelyek alapján nem állapítható meg, hogy a felek elmulasztották volna a héa visszaigénylésére irányuló intézkedések megtételét, és amelyek alátámasztják azt az álláspontot, hogy a számla héa tekintetében történő helyesbítése az említett határidő lejártja előtt nem lehetséges.

- 22 A kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik a Bíróság által elbírált más ügyekre is, amelyekben hasonló kérdéseket vizsgált. Így a 2019. szeptember 11-i PORR Építési Kft. ítéletben (C-691/17, EU:C:2019:327) a Bíróság a következőkre mutatott rá:

„[A] 2006/112 irányelvet, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint ezen adóhatóság – úgy, hogy nem merül fel adócsalás gyanúja – megtagadja valamely vállalkozástól a levonási jogot azon héa tekintetében, amelyet e vállalkozás mint szolgáltatást igénybe vevő jogalap nélkül fizetett meg e szolgáltatások nyújtója részére valamely olyan számla alapján, amelyet ez utóbbi az általános héarendszerre vonatkozó szabályok alapján állított ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, anélkül hogy az adóhatóság

– az adólevonás megtagadását megelőzően megvizsgálná, hogy ezen hibás számla kibocsátója vissza tudja-e téríteni e számla címzettjének a jogalap

nélkül megfizetett hea összegét, és hogy a vonatkozó nemzeti szabályozásnak megfelelően önrevízió keretében helyesbíteni tudja-e az említett számlát a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése érdekében, vagy

- úgy határozná, hogy maga téríti vissza ugyanezen számla címzettje részére az e számla kiállítója részére jogalap nélkül megfizetett, ebből következően az ez utóbbi számlakibocsátó által a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adót.

Ezen elvek ugyanakkor megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított héának a szolgáltatásnyújtó által a szolgáltatás igénybe vevője részére való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítő fizetése képtelensége esetén – a szolgáltatás igénybe vevője közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.”

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az elé terjesztett eset hasonló a PORR Építési Kft. ügyben szereplőhöz, tekintettel arra a feltételre, hogy a héának a számla kibocsátójától történő visszaigénylése nem vált lehetetlenné vagy rendkívül nehézé, ami a jelen ügyben fennállni látszik, mivel a Greentech nem tudja a számlát helyesbíteni, mivel egyrészt az ilyen helyesbítéshez való jog elévülési ideje lejárt, másrészt e helyesbítést a GFI-nek kellene elvégeznie, amely társaság tekintetében az adóhatóság az elvégzett ellenőrzést követően megerősítette, hogy az adót helyesen vetették ki.
- 24 Másodszor, ami a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az ezen elvekre való hivatkozás lehetősége minden olyan gazdasági szereplőre kiterjed, amelynek irányába valamely intézmény várakozásokat keltett. Ezen ítélezési gyakorlat értelmében ilyen várakozások keltésére alkalmas biztosítéknak minősül a közlés formájától függetlenül a feljogosított és megbízható forrásból származó pontos, feltétlen és egybehangzó tájékoztatás (2013. március 14-i Agrargenossenschaft Neuzelle ítélet, C-545/11, EU:C:2013:169, 24. és 25. pont).
- 25 Ezen alapelvek fényében a kérdést előterjesztő bíróság lényegesnek tartja azt a tényt, hogy a GFI társaságnál ellenőrzést végző adóhatóságok a Greentechnél történő ellenőrzés előtt megerősítették a két társaság által a berendezéserértékesítési ügyletre alkalmazott adóügyi megítélést, azaz a héaköteles termékértékesítést. Ennélfogva ugyanaz a nemzeti adóhatóság teljesen másként kezelte az azon berendezésre vonatkozó kereskedelmi ügyletet, amelynek átruházása héát eredményezett: úgy ítélte meg, hogy a GFI, az a társaság, amelytől a Greentech a szóban forgó berendezéseket vásárolta, és amelynek héát fizetett, a hea hatálya alá tartozik, a Greentech pedig nem, és így megtagadta a Greentechtől a megfizetett hea levonásának jogát.