



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. december 14.¹

C-746/22. sz. ügy

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Fővárosi Törvényszék [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 170. cikk – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére történő adó-visszatérítés – 2008/9/EK irányelv – 20. cikk – A visszatérítés helye szerinti tagállam által megfogalmazott, kiegészítő információk iránti kérelem – Az eljárás megszüntetése a kiegészítő információk határidőre történő rendelkezésre bocsátásának elmulasztása miatt – 23. cikk – A fellebbezési eljárás során először benyújtott információk figyelembevételének megtagadása”

Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) közös rendszerében az értékesítési lánc korábbi szakaszában kifizetett adó levonásának joga kulcsszerepet játszik, lehetővé teszi ugyanis az adóalany számára, hogy elkerülje ezen adó terhét, amelyet csak a fogyasztók viselnek. A héa egyes tagállamok területére korlátozódó területi jellege miatt azonban nem keletkezik adólevonási jog, amennyiben az adott tagállamban székhellyel vagy állandó telephellyel nem rendelkező adóalany e tagállamban olyan termékeket vagy szolgáltatásokat szerez be, amelyeket másik tagállamban végzett adóköteles tevékenységeihez, vagy olyan adóköteles tevékenységekhez használ fel, amelyekhez ugyanakkor nem kapcsolódik az adóalany adófizetési kötelezettsége, például az úgynevezett „fordított adózási” eljárással összefüggésben. Ilyen esetben ugyanis az adott tagállam területén nem merül fel olyan adófizetési kötelezettség, amellyel szemben az adóalany által az e tagállam területén beszerzett termékek vagy szolgáltatások után fizetett adó levonható lenne.
2. Az adólevonási jog helyett az uniós jog ilyen esetben a megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot írja elő. Az uniós jogszabályok viszonylag részletesen szabályozzák nemcsak e visszatérítési jog anyagi jogi szempontjait, hanem az azzal kapcsolatos eljárási kérdéseket is, köztük a visszatérítési kérelemmel kapcsolatos eljárásra vonatkozó határidőket is.

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

3. A Bíróságnak már többször volt alkalma értelmezni e rendelkezéseket.² Amint azonban azt a jelen ügy is mutatja, ebből az ítélkezési gyakorlatból eltérő következtetések vonhatók le e határidők jogi jellegét és be nem tartásuk következményeit illetően. A Bíróságnak tehát lehetősége lesz arra, hogy pontosítsa az említett rendelkezések értelmezését, és eloszlassa a felmerült kétségeket.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. A 2008. február 12-i 2008/8/EK irányelvvel³ módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv⁴ (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 170. cikkének b) pontja és 171. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„170. cikk

„Minden olyan adóalany, aki a 2008/9/EK irányelv⁵ [...] 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben hea hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

[...]

b) azon ügyletek, amelyek esetében az adófizetésre kötelezett személy a terméket beszerző vagy a szolgáltatást megrendelő a 194., 195., 196., 197. vagy a 199. cikknek megfelelően.

171. cikk

(1) Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a hea hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a hea-visszatérítés a 2008/9/EK irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.

[...]”.

² Lásd különösen: 2012. június 21-i Elsacom ítélet (C-294/11, EU:C:2012:382); 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet (C-133/18, a továbbiakban: Sea Chefs Cruise Services ítélet, EU:C:2019:354); 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050); 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet (C-294/20, a továbbiakban: GE Auto Service Leasing ítélet, EU:C:2021:723).

³ HL 2008. L 44., 11. o.

⁴ HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

⁵ A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben biztosított hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló 2008. február 12-i tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.).

5. A 2008/9 irányelv 3., 5., 7., 15., 19., 20., 21. és 23. cikke különösen a következőket mondja ki:

„3. cikk

Ez az irányelv a következő feltételeknek megfelelő bármely, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra alkalmazandó:

- a) a visszatérítési időszakban nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban volt gazdasági tevékenységének székhelye vagy olyan állandó telephelye, ahonnan gazdasági ügyletek lebonyolítására került sor, vagy – székhely és állandó telephely hiányában – lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem ezen tagállam területén volt;
- b) a visszatérítési időszakban nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely a visszatérítés helye szerinti tagállam területén teljesítettnek tekinthető, a következő ügyletek kivételével:

[...]

- ii. az olyan személy részére történő termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások, aki a 2006/112/EK irányelv 194–197. és 199. cikkével összhangban a héa megfizetésére kötelezett.

[...]

5. cikk

Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanyak visszatéríti az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámított héát, amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a következő ügyletek céljaira használják:

[...]

- b) olyan személy részére teljesített ügyletek, aki a 2006/112/EK irányelv 194–197. és 199. cikkével összhangban a héa megfizetésére kötelezett, ezen irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.

[...]

7. cikk

A héának a visszatérítés helye szerinti tagállamban való visszatérítése céljából a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamnak címzett elektronikus visszatérítési kérelmet nyújt be a letelepedés helye szerinti tagállamban, az ezen tagállam által létrehozott elektronikus portálon keresztül.

[...]

15. cikk

(1) A visszatérítési kérelmet legkésőbb a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig be kell nyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak. A visszatérítési kérelem kizárólag akkor tekinthető benyújtottnak, ha a kérelmező a 8., 9. és 11. cikkben megkövetelt valamennyi adatot megadta.

[...]

19. cikk

[...]

(2) A visszatérítés helye szerinti tagállam a visszatérítési kérelemnek a hozzá történő beérkezésétől számított négy hónapon belül értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.

20. cikk

(1) Azokban az esetekben, amikor a visszatérítés helye szerinti tagállam úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon a teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozóan, a 19. cikk (2) bekezdésben említett négy hónapos időszakon belül elektronikus úton kiegészítő információt kérhet különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól. Ha a kiegészítő információkat a kérelmezőtől vagy valamely tagállam illetékes hatóságától eltérő személytől kéri, a kérés – amennyiben a kérés címzettje rendelkezik ilyen eszközökkel – csak elektronikus úton történhet.

Szükség esetén a visszatérítés helye szerinti tagállam további kiegészítő információt kérhet.

Az e bekezdéssel összhangban kért információ magában foglalhatja a vonatkozó számla vagy import okmány eredeti vagy másodpéldányának benyújtását, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam indokolhatóan kételkedik egy bizonyos követelés érvényessége vagy pontossága tekintetében [...].

(2) Az (1) bekezdés szerint kért információt a kérelem címzettjéhez történő beérkezéstől számított egy hónapon belül meg kell adni a visszatérítés helye szerinti tagállam számára.

21. cikk

Amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam kiegészítő információt kér, a visszatérítés helye szerinti tagállam a kért információk beérkezésétől számított két hónapon belül, vagy ha nem kapott választ a kérésére, a 20. cikk (2) bekezdésében megállapított határidő lejártát követő két hónapon belül értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról. A teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozó határozat meghozatalára rendelkezésre álló időtartam azonban – a visszatérítési kérelemnek a visszatérítés helye szerinti tagállamhoz való beérkezésétől számítva – minden esetben legalább hat hónap.

Amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam további kiegészítő információt kér, a visszatérítési kérelemnek a hozzá történő beérkezésétől számított nyolc hónapon belül értesíti a kérelmezőt a teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozó határozatról.

[...]

23. cikk

(1) Amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.

(2) A visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidő-feltételekkel azonos feltételek mellett.

Ha a visszatérítés helye szerinti tagállam jogának értelmében a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat ezen irányelv által megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása sem jóváhagyásnak, sem elutasításnak nem minősül, az ebben a helyzetben az ezen tagállamban letelepedett adóalanyok rendelkezésére álló minden közigazgatási vagy bírósági eljárásnak ugyanígy a kérelmező rendelkezésére is kell állnia. Ha nem léteznek ilyen eljárások, a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása a kérelem elutasításának minősül.”

A magyar jog

6. A 2008/9 irányelv 19–21. cikkének rendelkezéseit az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény⁶ 251/C., 251/E., 251/F. és 251/G. §-a ültette át a magyar jogba.

7. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.)⁷ 49. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerint az adóeljárás megszűnik, ha a kérelmező az adóhatóság felhívására nem nyilatkozik, a hiánypótlási kötelezettségét nem teljesíti, és ennek hiányában a kérelem nem bírálható el.

8. Az Air. 124. §-a az adóhatározatok elleni jogorvoslati jogról rendelkezik. E paragrafus (3) bekezdése szerint a fellebbezésben nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezőnek tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére az elsőfokú hatóság előtt nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.

9. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény⁸ 78. §-ának (4) bekezdése értelmében a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre az eljárásban részes fél akkor hivatkozhat, ha azt a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. A szlovákiai székhelyű Slovenské Energetické Strojárne A.S. társaság (a továbbiakban: SES társaság) az energetikához kapcsolódó gépgyártási ágazatban tevékenykedik. E társaság 2020-ban az Újpesten (Magyarország) található erőmű számára nyújtott szerelési és telepítési szolgáltatásokat. E szolgáltatások nyújtása céljából Magyarországon számos terméket szerzett be és számos szolgáltatást vett igénybe.

11. 2021. február 18-án az SES társaság kérelmet nyújtott be a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságához (Magyarország, a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2020-ban Magyarországon beszerzett áruk és szolgáltatások után megfizetett 37 013 654 forint (hozzávetőleg 97 400 euró) hÉa visszatérítése iránt.

12. 2021. február 22-én az elsőfokú adóhatóság felszólította az SES társaságot, hogy egy hónapon belül nyújtson be számos, a hÉa-visszatérítési kérelmével kapcsolatos dokumentumot. Az SES társaság, noha a fenti felszólítást elektronikus úton megkapta, arra nem válaszolt.⁹

13. A fentiekre tekintettel a 2021. május 6-i határozatával az elsőfokú adóhatóság az Air. 49. §-a (1) bekezdésének b) pontja alapján megszüntette az SES társaság hÉa-visszatérítési kérelmére indult eljárást.

14. 2021. június 9-én az SES társaság a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságához (Magyarország, a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) fellebbezést nyújtott be e határozat ellen, és egyben benyújtotta az elsőfokú adóhatóság által kért valamennyi dokumentumot.

15. 2021. július 20-i határozatával a másodfokú adóhatóság helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát. E hatóság többek között jelezte, hogy az adóigazgatási szabályok nem teszik lehetővé, hogy a fellebbezési eljárásban olyan új bizonyítékokra hivatkozzanak, amelyekről a fellebbezőnek az elsőfokú határozat meghozatala előtt tudomása volt, amelyeket azonban az adóhatóság felszólítása ellenére nem terjesztett elő.

16. Az SES társaság a fentiekben említett határozat ellen keresetet indított a Fővárosi Törvényszék, a jelen ügyben kérdést előterjesztő bíróság előtt. E társaság vitatja az Air. 124. §-a (3) bekezdésének alkalmazását a 2008/9 irányelv szerinti hÉa-visszatérítéssel kapcsolatos eljárásban, mivel az álláspontja szerint korlátozza az ezen irányelv 23. cikkének (2) bekezdésében foglalt fellebbezési jogot. Ezen túlmenően úgy véli, hogy az említett irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében említett egy hónapos határidő nem jogvesztő jellegű. A másodfokú adóhatóság szerint viszont a hÉa-visszatérítéssel kapcsolatos eljárásban alkalmazni kell az Air. 124. §-ának (3) bekezdését. Ez azonban nem fosztja meg az SES társasághoz hasonló helyzetben lévő adóalanyt a visszatérítéshez való jogától, mivel az adóalany kérheti a határidő újraindítását.

⁹ Észrevételeiben az SES társaság kifejti, hogy miért nem válaszolt az elsőfokú adóhatóság felszólítására. Nem gondolom azonban, hogy ezen indokok kulcsfontosságúak lennének a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából. Mindenesetre az alapügyben semmi sem utal arra, hogy az SES társaság vissza akart volna élni a hÉa-visszatérítéshez való jogával.

17. E körülmények között a Fővárosi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/9] irányelv [...] 23. cikk (2) bekezdését, hogy a [2008/9] irányelv fellebbezésre vonatkozó feltételeinek megfelel az a nemzeti jogszabályhely – nevezetesen az [Air] 124. § (3) bekezdése –, amely a [2006/112] irányelvben előírt hozzáadottérték-adó visszatérítési kérelmek elbírálása során nem engedi meg a fellebbezési szakban olyan új tény állítását, olyan új bizonyítékra való hivatkozást, illetőleg annak előterjesztését, amelyről a kérelmezőnek az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, de azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, illetőleg arra nem hivatkozott, így módon a [2008/9] irányelv formai és határidő-feltételein túlmutató tartalmi korlátot eredményez?
- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz azt eredményezi-e, hogy a [2008/9] irányelv 20. cikk (2) bekezdésében rögzített 1 hónapos határidő jogvesztőnek minősül? Mindez megfelel-e az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkében foglalt hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog követelményének, a [2006/112 irányelv] 167., 169., 170. cikkének, 171. cikk (1) bekezdésének, valamint [a Bíróság] által kidolgozott adósemlegesség, tényleges érvényesülés és arányosság alapelveinek?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [2008/9] irányelv 23. cikk (1) bekezdésében foglalt, a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására vonatkozó rendelkezését, hogy annak megfelel az a nemzeti jogszabályhely – nevezetesen az Air. 49. cikk (1) bekezdés b) pontja –, amely szerint az adóhatóság az eljárást megszünteti, amennyiben a kérelmező adózó az adóhatóság felhívására nem nyilatkozik, a hiánypótlási kötelezettségét nem teljesíti, és ennek hiányában a kérelem nem bírálható el, és az eljárást hivatalból nem folytatja?”

18. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2022. december 6-án érkezett a Bírósághoz. Az SES társaság, Magyarország, az Európai Unió Tanácsa¹⁰ és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A Bíróság úgy határozott, hogy nem tart tárgyalást.

Értékelés

19. A jelen ügyben az előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal céljából három kérdést terjeszt a Bíróság elé, amelyek közül az első kérdés alapvető jelentőségű az alapjogvita megoldása szempontjából. Az elemzést azonban a második kérdéssel kezdem, mivel az erre a kérdésre adott válasz könnyedén levezethető a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatából, és hatással lesz az első kérdés elemzésére.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

20. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés két különálló kérdést vet fel. Az első a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt azon egy hónapos határidő jogi jellegét érinti, amelyen belül választ kell adni a hea-visszatérítési kérelmet elbíráló hatóság kiegészítő információk benyújtására való felhívására. Konkrétabban, a kérdést előterjesztő bíróság arra

¹⁰ A Tanács észrevételeit arra az esetre terjesztette elő, ha a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet úgy kell értelmezni, mint a 2008/9 irányelv 20. cikke (2) bekezdése Charta 47. cikke fényében fennálló érvényességének vizsgálatára irányuló kérelmet.

keresi a választ, hogy e határidő jogvesztő határidőnek tekinthető-e, azaz be nem tartása következtében elvesztheti-e az adóalany annak lehetőségét, hogy a héa-visszatérítési kérelem tárgyában folyamatban lévő eljárás későbbi szakaszai során a kiegészítő információkra hivatkozhasson. A második kérdés az, hogy e határidő jogvesztő jellege összeegyeztethető-e a Charta 47. cikkével, valamint az uniós jog számos, héára vonatkozó elvével és rendelkezésével. Az előterjesztő bíróság az első kérdésre adott igenlő válasz esetére teszi fel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést, amely azonban a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata alapján az első kérdés előzetes vizsgálata nélkül is megválaszolható.

A Sea Chefs Cruise Services ítélet

21. A 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidő jogi jellegét a Bíróság ugyanis a Sea Chefs Cruise Services ítéletében határozta meg. Ebben az ítéletben a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy az említett határidő nem minősül jogvesztő határidőnek, és annak elmulasztása nem fosztja meg az adóalanyt attól a lehetőségtől, hogy a bírósági eljárás szakaszában kiegészítse az adóvisszatérítési kérelmet.¹¹

22. A Bíróság ezt az ítéletet a 2008/9 irányelv szó szerinti és rendszertani értelmezésére alapította.¹² A Bíróság megjegyezte továbbá, hogy a kiegészítő információk a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése alapján nemcsak az adó visszatérítését kérő adóalanytól, hanem a letelepedés helye szerinti tagállamtól vagy harmadik személyektől is kérhetők. Ilyen helyzetben azon személyek késedelme, akikre az adóalany nem tud hatást gyakorolni, nem foszthatja meg őt a visszatérítéshez való jogától.¹³

23. Végül a Bíróság megállapította, hogy mivel a 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdése szerint az adóalany fellebbezést nyújthat be a visszatérítést elutasító határozat ellen, és az ezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidő nem minősül jogvesztő határidőnek, az adóalany jogosult arra, hogy az ilyen határozattal szembeni fellebbezési eljárás során a visszatérítéshez való jogának alátámasztására kiegészítő információkra hivatkozzon.¹⁴ Ez alatt azt kell érteni, hogy az adóalany többek között olyan információkra vagy dokumentumokra hivatkozhat, amelyeket a visszatérítési kérelmet elbíráló hatóság kért tőle, és amelyeket az adóalany nem nyújtott be a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidőn belül.

24. Igaz, hogy a Sea Chefs Cruise Services ítéletben a Bíróság kifejezetten foglalkozott azzal a lehetőséggel, hogy az adóalany a nemzeti bíróság előtti eljárás során további információkra hivatkozhasson. Ez azonban az említett ítélet alapjául szolgáló alapjogvita sajátos helyzetéből és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megfogalmazásából következett. A Bíróság azonban kifejezetten hivatkozott az adóalanyra a 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdésében előírt azon jogára, hogy fellebbezést nyújtson be az adóvisszatérítéssel kapcsolatban hozott határozattal szemben.¹⁵ E rendelkezésben általánosságban a „tagállam *illetékes hatóságainál* benyújtható fellebbezésekről” esik szó, amely hatóságok mind a bírósági, mind pedig a közigazgatási szerveket magukban foglalhatják. Ezt különösen e bekezdés második albekezdése erősíti meg, amely szerint a visszatérítés helye szerinti tagállamban „minden közigazgatási vagy bírósági eljárásnak” az adóalany rendelkezésére kell állnia. A fentiekre tekintettel a Sea Chefs

¹¹ A Sea Chefs Cruise Services ítélet rendelkező része.

¹² Sea Chefs Cruise Services ítélet, 39–41. és 43–46. pont.

¹³ Sea Chefs Cruise Services ítélet, 42. pont.

¹⁴ Sea Chefs Cruise Services ítélet, 48. pont.

¹⁵ Lásd különösen: Sea Chefs Cruise Services ítélet, 48. pont.

Cruise Services ítéletből levonható következtetések nemcsak a bírósági eljárásokra, hanem – mint a jelen ügyben is – a héa-visszatérítésekre vonatkozó határozatok elleni közigazgatási fellebbezésekre is alkalmazhatók, amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti joga rendelkezik ilyen fellebbezési eljárásról.

25. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés első részére tehát a Sea Chefs Cruise Services ítéletnek megfelelően azt a választ kell adni, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidő nem tekinthető jogvesztő határidőnek.

A GE Auto Service Leasing ítélet hatásának hiánya

26. Ezt a döntést nem kérdőjelezi meg a GE Auto Service Leasing ítéletből eredő következtetések. Ezen ítéletben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog rendelkezéseivel nem ellentétes az azon adóalany részére való héa-visszatérítés elutasítása, aki az előírt határidőn belül nem nyújtotta be az illetékes adóhatóságához a visszatérítésre való jogának bizonyításához szükséges valamennyi dokumentumot és információt, még ha az adóalany ezeket a dokumentumokat és információkat a visszatérítést elutasító határozat elleni panasz vagy bírósági felülvizsgálat keretében önként benyújtotta.¹⁶ Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy sajátos körülményei azonban azt eredményezik, hogy ez az ítélet véleményem szerint nem alkalmazható a jelen ügyre.

27. Először is, a GE Auto Service Leasing ítélet nem a 2008/9 irányelv, hanem az azt megelőző 79/1072/EGK irányelv¹⁷ rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozott. Ez utóbbi irányelv sokkal kevésbé volt részletes, mint a 2008/9 irányelv. Konkrétabban csak egyetlen eljárási határidőt írt elő az adóalanyok számára, nevezetesen a visszatérítési kérelem benyújtásának határidejét.¹⁸ Egyáltalán nem szabályozta az azzal kapcsolatos kérdést, hogy az adóhatóság kiegészítő információkat kérjen az adóalanytól, e kérdést teljes egészében a nemzeti jogra bízva. Ez viszont azt jelenti, hogy az uniós jog szempontjából a tagállamokat e tekintetben csak az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve korlátozta.

28. Másodszor, az adóhatóság felszólítása a GE Auto Service Leasing ítélet alapjául szolgáló ügyben az adóalanytól olyan dokumentumoknak, nevezetesen a kérelem tárgyát képező számláknak és a letelepedés helye szerinti tagállamban héaalanyként való nyilvántartásba vételről kiállított tanúsítványnak az adóalany általi benyújtására vonatkozott, amelyeknek a visszatérítési kérelemhez való csatolását maga a 79/1072 irányelv 3. cikke követelte meg. Az említett irányelv rendelkezései szerint e dokumentumoknak a kérelemhez való csatolása annak feltételét képezte, hogy az adóalany gyakorolhassa adólevonási jogát.¹⁹ E dokumentumok hiánya lehetetlenné tette tehát annak megállapítását, hogy e jog fennáll.

¹⁶ GE Auto Service Leasing ítélet, a rendelkező rész 1. pontja.

¹⁷ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i nyolcadik tanácsi irányelv (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

¹⁸ Ez a határidő ugyanakkor jogvesztő határidő; lásd: 2012. június 21-i Elsacom ítélet (C-294/11, EU:C:2012:382, rendelkező rész).

¹⁹ GE Auto Service Leasing ítélet, 54. pont.

29. Ezzel szemben a kiegészítő információknak a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése alapján való kérése – amint azt már a „kiegészítő” szó használata is jelzi – olyan információkra vagy dokumentumokra vonatkozhat, amelyeket az említett irányelv 8–10. cikke alapján nem kell csatolni a visszatérítési kérelemhez, és amelyek hiánya a visszatérítés megtagadásához vezethet, ez azonban nem szükségszerű.²⁰

30. Harmadszor, a Bíróság a GE Auto Service Leasing ítélet rendelkező részében azzal a fenntartással élt, hogy a 79/1072 irányelv rendelkezéseinek ezen ítéletben megállapított értelmezése alkalmazandó, feltéve hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét tiszteletben tartják. A Bíróság kétségtelenül megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló alapügyben nem tűnik úgy, hogy az adóalany számára rendkívül nehéz vagy lehetetlenné vált volna a hía-visszatérítéshez való jog érvényesítése, e kérdés vizsgálatát azonban a nemzeti bíróságra bízta. Ez álláspontom szerint arra utal, hogy a Bíróság által a szóban forgó ítéletben elfogadott megoldás nagymértékben függött az alapügy sajátos körülményeitől, és az az attól lényegesen eltérő esetekre nem alkalmazható

31. Negyedszer és végül, az a körülmény, hogy a GE Auto Service Leasing ítéletben a Bíróság semmilyen módon nem hivatkozott a több mint két évvel korábban meghozott Sea Chefs Cruise Services ítéletre, véleményem szerint azt mutatja, hogy a Bíróság a két ügyet teljesen eltérőnek tekintette, így a GE Auto Service Leasing ítélet semmilyen módon nem kérdőjelezi meg a Sea Chefs Cruise Services ítéletből eredő következtetéseket.

A 2008/9 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a Charta 47. cikkével való összeegyeztethetőségének kérdése

32. Az előterjesztő bíróság a Charta 47. cikkének értelmezésével kapcsolatos kérdést arra az esetre tette fel, ha megállapításra kerül, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében meghatározott határidő jogvesztőnek minősülhet. A második kérdés első részére javasolt válaszomra tekintettel e kérdés nem merül fel.

33. Ezért csupán mellékesen jegyzem meg, hogy véleményem szerint – függetlenül attól, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidő jogvesztőnek minősül-e, vagy a tagállamok nemzeti joga szerint annak tekinthető-e – e határidő nem ellentétes a Charta 47. cikkével.

34. Valószínűleg valamennyi jogrendben jogvesztő jellegűek egyes eljárási határidők, így a Charta 47. cikke által védett bírósághoz fordulás joga szempontjából oly fontos határidők, mint például a keresetindítás vagy jogorvoslat határideje, elmulasztásuk pedig a bírósághoz fordulás lehetőségének elvesztését eredményezi. Amennyiben a határidőket észszerűen állapítják meg,²¹ az nem ellentétes a bírósághoz fordulás jogával. E jog ugyanis háttérbe szorul a jogbiztonsággal és a jogviszonyok stabilitásával, azaz olyan értékekkel szemben, amelyek védelmét az eljárási határidők szolgálják.²² Annál inkább sem lehet tehát ellentétes a bírósághoz fordulás jogával a visszatérítési kérelem elbírálásához szükséges információknak az adóhatóság részére történő rendelkezésre

²⁰ Amint azt maga a Bíróság is megjegyezte – lásd: Sea Chefs Cruise Services ítélet, 44. pont.

²¹ Nem tűnik túlzottan szigorúnak az olyan információk vagy dokumentumok rendelkezésre bocsátására nyitva álló egy hónapos határidő, amelyek általában az adóalany birtokában vannak, mivel azok saját üzleti tevékenységére vonatkoznak.

²² Lásd ebben az értelemben legutóbb: 2021. május 20-i Dickmanns kontra EUIPO ítélet (C-63/20 P, EU:C:2021:406, 58. és 60. pont).

bocsátására vonatkozó, akár jogvesztő határidő, ha e határidő elmulasztása nem fosztja meg az adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben hozott határozatot – többek között bírósági úton – megtámadja.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adni javasolt válasz

35. Ami az előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben említett további uniós jogi rendelkezéseket és elveket illeti, azok jelen ügybeli relevanciájára lentebb, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés vizsgálata során térek ki. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre tehát azt a választ javaslom, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az abban arra vonatkozóan előírt egy hónapos határidő, hogy a kiegészítő információkat a másik tagállamban letelepedett adóalany által benyújtott héa-visszatérítési kérelmet elbíráló hatóság felszólítására rendelkezésre bocsássák, nem tekinthető jogvesztő határidőnek.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

36. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés arra irányul, hogy az előterjesztő bíróság értékelni tudja a nemzeti jog azon rendelkezésének az uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely kizárja azt, hogy a fellebbezési eljárásban az elsőfokú adóhatóság által kért, azonban az adóalany által csak a másodfokú adóhatósághoz benyújtott fellebbezés szakaszában rendelkezésre bocsátott kiegészítő információkra vagy dokumentumokra lehessen hivatkozni.

37. E kérdés szó szerinti megfogalmazása kizárólag a 2008/9 irányelv 23. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik. E rendelkezés azonban annak megállapítására szorítkozik, hogy a más tagállamban letelepedett adóalanyoknak a héa-visszatérítés tárgyában hozott határozatok elleni fellebbezéseire ugyanazok a szabályok vonatkoznak, mint a belföldi illetőségű adóalanyok fellebbezéseire. Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, álláspontom szerint tehát az elemzést ki kell terjeszteni az uniós jog héára vonatkozó egyéb rendelkezéseire és elveire, különösen a 2006/112 irányelv 170. cikkére, a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésére, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés, valamint az adósemlegesség elvére. A 2006/112 irányelv 170. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét az előterjesztő bíróság egyébként az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben említette. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével az előterjesztő bíróság tehát lényegében azt kívánja megtudni, hogy az uniós jog említett rendelkezéseivel és elveivel ellentétes-e a nemzeti jog jelen indítvány 36. pontjában leírtakhoz hasonló rendelkezéseinek alkalmazása. E kérdés elemzését a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatának felidézésével kezdem.

A Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata

38. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a másik tagállamban letelepedett adóalanynak a 2006/112 irányelv 170. cikkében meghatározott, héa-visszatérítéshez való joga megfelel az ezen irányelv 168. cikkében említett, belföldön megfizetett adó levonásához való joggal. Ez a közös héarendszer egyik alapelvét jelenti, amely arra irányul, hogy az adóalanyokat mentesítse ezen adó terhe alól, és ezáltal biztosítsa az adósemlegességet. E jog e mechanizmus szerves részét képezi, és

főszabály szerint nem korlátozható.²³

39. A semlegesség elve továbbá megköveteli, hogy az értékesítési lánc korábbi szakaszában kifizetett adó levonása vagy visszatérítése az adóalany számára lehetséges legyen, ha e jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget. Csak abban az esetben lenne más a helyzet, ha az említett alaki követelmények nem teljesítése miatt nem bizonyítható egyértelműen, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek.²⁴ Ami azt az időpontot illeti, amikor a visszatérítéshez való jog anyagi jogi feltételeinek teljesülését alátámasztó bizonyítékokat be kell nyújtani, a Bíróság megállapította, hogy az ilyen bizonyítékok előterjesztésének időbeli korlátozás nélküli lehetősége azt eredményezné, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében meghatározhatatlan ideig vitatható lenne, ami ellentétes lenne a jogbiztonság elvével.²⁵

40. Ezenfelül az uniós jog által nem szabályozott kérdésekben a héa-visszatérítési jog gyakorlásának alaki követelményeit a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján – az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – ezen államok nemzeti joga határozza meg. Ezen elvekkel összhangban az ilyen követelmények nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső helyzetekben alkalmazandó követelmények, és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a visszatérítéshez való jog gyakorlását.²⁶

41. Végül a Bíróság – amint azt a jelen indítványnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre vonatkozó részében már megállapítottam – kimondta, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében meghatározott határidő nem minősül jogvesztő határidőnek, így az adóalany a bírósági eljárás szakaszában is rendelkezésre bocsáthatja a héa-visszatérítési kérelmet elbíráló hatóság által kért információkat.²⁷

42. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést tehát a fentiekben ismertetett ítélkezési gyakorlat fényében kell vizsgálni.

A jelen ügyre történő alkalmazás

43. A jelen indítvány 38–40. pontjában említett ítélkezési gyakorlat alapján a Bíróság nem zárta ki, hogy az uniós joggal összeegyeztethetők a tagállamok olyan nemzeti jogszabályai, amelyek nem teszik lehetővé, hogy nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a héa-visszatérítési kérelemre vonatkozó kiegészítő információkat csak a bírósági eljárás szakaszában nyújtsa be,²⁸ valamint az olyan jogszabályok, amelyek lehetővé teszik, hogy az adómentesség feltételeinek teljesülésére vonatkozóan az adóalany által az adóellenőrzés lezárását követően előterjesztett bizonyítékokat figyelmen kívül hagyják.²⁹ A Bíróság csupán a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség feltételéhez kötötte az ilyen rendelkezések uniós jog szerinti megengedhetőségét,³⁰ azonban a nemzeti bíróságokra bízta e feltételek teljesülésének ellenőrzését.

²³ Lásd hasonlóképpen: Sea Chefs Cruise Services ítélet, 34–36. pont.

²⁴ Lásd hasonlóképpen: 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. és 48. pont).

²⁵ Lásd hasonlóképpen: GE Auto Service Leasing ítélet, 60. pont.

²⁶ Lásd hasonlóképpen: GE Auto Service Leasing ítélet, 59. pont.

²⁷ A Sea Chefs Cruise Services ítélet rendelkező része.

²⁸ GE Auto Service Leasing ítélet.

²⁹ 2023. március 2-i Nec Plus Ultra Cosmetics ítélet (C-664/21, EU:C:2023:142, rendelkező rész).

³⁰ A jelen indítvány 39. pontjában ismertetett ítélkezési gyakorlat értelmében.

44. A Bíróság tehát egyrészt olyan helyzetben határozott így, amelyben – az előterjesztő bíróság számára e kérdésben iránymutatást adva – e feltételeket, és különösen a tényleges érvényesülés feltételét, inkább teljesítettnek ítélte,³¹ másrészt fordított helyzetben is ezt állapította meg. A Nec Plus Ultra Cosmetics ítéletben a Bíróság többek között megállapította, hogy „[a] bizonyítékok figyelembevételének olyan időpontban történő megtagadása, amely megelőzi az [...] adómegállapító határozat elfogadását, [...] alkalmas arra, hogy rendkívül nehezítse tegye az uniós jogrend által elismert jogok gyakorlását, mivel az ilyen megtagadás korlátozza az adóalany azon lehetőségét, hogy a héamentesség megszerzéséhez szükséges anyagi feltételek teljesülésére vonatkozó bizonyítékokat terjesszen elő. Az olyan nemzeti szabályozás, amely az eljárás e szakaszában nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy az általa érvényesíteni kívánt jogot alátámasztó további bizonyítékokat szolgáltatasson, és amely nem veszi figyelembe az arra vonatkozó esetleges magyarázatokat, hogy miért nem korábban szolgáltatották ezeket a bizonyítékokat, nehezen tűnik összeegyeztethetőnek az arányosság elvével, valamint a héasemlegesség alapelvével.”³² A Bíróság végül a nemzeti szabályozás összeegyeztethetőségének kérdését az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a kérdést előterjesztő bíróság belátására bízta.

45. Véleményem szerint azonban hasonló megoldás jelen ügyben nem lenne kielégítő. A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére való hea-visszatérítéssel kapcsolatos eljárást a 2008/9 irányelv meglehetősen részletesen szabályozza. Amennyiben a fontos kérdések – kétségtelenül ilyen kérdés az ezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében meghatározott határidő elmulasztásának az adóalany visszatérítéshez való jogára gyakorolt hatása – a tagállamok nemzeti jogának szabályozási tárgykörében maradnának, kizárólag azzal a feltétellel, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett tiszteletben tartják, az ellentétes lenne az uniós jogalkotó által megvalósított harmonizáció hatékony érvényesülésével.

46. Ami az egyenértékűség elvét illeti, a nemzeti jogszabályok ezen elvvel való összeegyeztethetőségének vizsgálatához e jogszabályok értelmezése szükséges, és ezért e vizsgálat a tagállami bíróságok feladata. Jelen ügyben egyébként semmi sem utal arra, hogy ez az elv sérülne, mivel úgy tűnik, hogy a jelen ügyben alkalmazandó nemzeti szabályok általánosságban minden adóeljárásra vonatkoznak. Ugyanakkor úgy vélem, hogy a Bíróságnak határozottabban kellene állást foglalnia e rendelkezéseknek a tényleges érvényesülés elvével való összeegyeztethetőségét illetően.

47. Emlékeztetek arra, hogy a tényleges érvényesülés elvének megfelelően a tagállamok eljárási autonómiája alapján elfogadott nemzeti rendelkezések nem eredményezhetik azt, hogy az egyének számára rendkívül nehezé vagy gyakorlatilag lehetetlenné teszik az uniós jog szerinti jogaik érvényesítését.³³ A magyar jogszabályok szerint pedig az az adóalany, aki nem nyújtotta be időben a hea-visszatérítési kérelmét elbíráló hatóságnak az e hatóság által a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése alapján kért kiegészítő információkat, nem orvosolhatja ezt a hibát azzal, hogy azokat az említett hatóság által a kérelemről hozott határozat elleni jogorvoslati eljárás szakaszában nyújtja be. Ezzel szemben – bizonyos feltételek mellett – az ilyen határozat megtámadását követő bírósági eljárásokban hatékony módon közölheti ezeket az információkat.³⁴ Álláspontom szerint az ilyen szabályok rendkívül nehezé teszik a visszatérítés helye szerinti tagállamban nem letelepedett adóalanyok számára az adó-visszatérítés lehetőségét.

³¹ Lásd: GE Auto Service Leasing ítélet, 61. pont.

³² 2023. március 2-i Nec Plus Ultra Cosmetics ítélet (C-664/21, EU:C:2023:142, 37. pont).

³³ Lásd hasonlóképpen: GE Auto Service Leasing ítélet, 59. pont.

³⁴ Lásd a nemzeti jogszabályok ismertetését a jelen indítvány 8. és 9. pontjában.

48. A 2008/9 irányelv számos eljárási határidőt vezet be, amelyeket mind az illetékes nemzeti hatóságoknak, mind az érintett adóalanyoknak be kell tartaniuk.³⁵ E felek azonban az ezen irányelvből vagy tágabb értelemben a héára vonatkozó uniós szabályozásból eredő jogosultságaik tekintetében nincsenek egyenlő helyzetben. E rendelkezések elsősorban az adóalanyok védelmét és helyzetének javítását szolgálják, míg az adóhatóságok a héarendszer megfelelő működésének biztosításához fűződő közérdeket biztosítják. Ez különösen olyan héarendszerben fontos, amely az adósemmegesség elvén alapul, amely szerint főszabály szerint nem az adóalanyokra hárul az adózás gazdasági terhe. Ebből a szempontból a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében meghatározott határidő véleményem szerint két cél elérésére irányul. Először is, garanciát nyújt az adóalanyok számára a minimálisan rendelkezésükre álló időt illetően, megakadályozva, hogy az adóhatóságok önkényesen túlzottan rövid határidőket szabjanak meg a kiegészítő információk benyújtására. Másrészt lehetővé teszi, hogy a visszatérítési kérelem tárgyában folyamatban lévő teljes eljárás ezen irányelv 21. cikkében meghatározott határidőkön belül záruljon le. E határidőt tehát az adóalanyok, nem pedig az adóhatóságok érdekében állapították meg.

49. Természetesen – amint azt a Bíróság már megjegyezte – az eljárási határidők további célja, hogy az adóalany jogi helyzetével kapcsolatos bizonytalanság ne húzódjon el meghatározhatatlan ideig.³⁶ A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére való hea-visszatérítés tekintetében e célt szolgálja különösen a visszatérítési kérelem benyújtására a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésében előírt határidő, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint jogvesztő határidőnek minősül,³⁷ és amelynek elmulasztása esetén elvesz a visszatérítéshez való jog. Ugyanakkor annak lehetővé tétele, hogy az adóalany a közigazgatási jogorvoslati eljárás szakaszában az elsőfokú hatóság által kért kiegészítő információkat nyújtson be, nem jár azzal a veszéllyel, hogy az adóalany jogi helyzetével kapcsolatos bizonytalan állapot meghatározhatatlan ideig meghosszabbodik. Az ilyen eljárás ugyanis jellegénél fogva szigorú eljárási határidőkhöz, köztük elsősorban a fellebbezés benyújtására vonatkozó határidőhöz van kötve, és általában előre látható időkereten belül zajlanak.

50. Természetesen megértem, hogy zavaró lehet, ha az adóalany, akit az elsőfokú hatóság szabályszerűen meghatározott információk rendelkezésre bocsátására szólított fel, azokat jogos indok nélkül határidőn belül nem közli, és azt csak a fellebbezési szakaszban teszi meg. Ilyen helyzetben azonban a 2008/9 irányelv 26. cikkének második bekezdése mentesíti a visszatérítés helye szerinti tagállamot az esedékes összegek esetleges késedelmes teljesítése utáni kamatfizetés kötelezettsége alól, így az adóalany viseli a neki felróható késedelem költségeit. Azt is el tudom képzelni, hogy a nemzeti jog ilyen esetekben a gondatlanul eljáró adóalanyt kötelezi a gondatlanságából eredő további adminisztratív költségek viselésére.

51. Ugyanakkor annak megakadályozása, hogy az adóalany a határidő lejártát követően a visszatérítéshez való jogának megalapozása érdekében információkat bocsásson rendelkezésre, jóllehet ennek lehetősége a nemzeti jog szerint fennáll,³⁸ ami megfoszthatja e jogtól, véleményem szerint aránytalan és ellentétes a tényleges érvényesülés elvével, mivel rendkívül nehézé teszi – és pedig nyilvánvalóan szükségtelenül – e jog érvényesítését. Emlékeztetek arra, hogy a jelen ügyben a közös héarendszerben fennálló olyan alapvető jogról van szó, amely e rendszer működési mechanizmusának lényegét képezi, és amely főszabály szerint nem korlátozható.³⁹ E jog pusztán

³⁵ Lásd még ezen irányelv (2) preambulumbekkezdését.

³⁶ Lásd hasonlóképpen: GE Auto Service Leasing ítélet, 60. pont.

³⁷ Lásd: Sea Chefs Cruise Services ítélet, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

³⁸ Nevezetesen az elsőfokú határozatokkal szembeni fellebbezési eljárás.

³⁹ Lásd jelen indítvány 38. és 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

formai okokból történő korlátozása, amennyiben e jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, tehát a 2006/112 irányelv 170. cikkével is ellentétes lenne, amely szerint minden olyan adóalany, aki megfelel ezen anyagi jogi feltételeknek, jogosult visszatérítést kérni.

52. E következtetésen nem változtat annak esetleges lehetősége, hogy az adóalany a bírósági eljárás során a hea-visszatérítéshez való jogát alátámasztó kiegészítő információkra hivatkozhat. Ez ugyanis arra kényszeríti az adóalanyt, hogy formai jellegű eljárási hiba orvoslása érdekében bíróság előtt támadja meg a visszatérítést elutasító (vagy, mint a jelen ügyben, az eljárást megszüntető) határozatot, miközben erre a közigazgatási jogorvoslati eljárás során egyszerűbb és gyorsabb mód állt rendelkezésre.

53. Ezenfelül, amint azt a jelen indítványnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés elemzésének szentelt részében már jeleztem, a Bíróság a Sea Chefs Cruise Services ítéletben kimondta, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidő nem minősül jogvesztő határidőnek, aminek következtében az adóalany jogosult a bírósági eljárásban olyan információkra hivatkozni, amelyeket ezen rendelkezésben előírt határidőn belül a hea-visszatérítési kérelmét elbíráló hatóság felhívására nem bocsátott rendelkezésre. Ugyanez vonatkozik a közigazgatási jogorvoslati eljárásra, amennyiben a nemzeti jog ilyen eljárást ír elő a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére való hea-visszatérítés tárgyában hozott határozatok tekintetében.⁴⁰ A Bíróság által az említett ítéletben felhozott valamennyi érv ugyanígy alkalmazható ugyanis az ilyen eljárásra. A kiegészítő információk közigazgatási jogorvoslati eljárás keretében történő rendelkezésre bocsátása lehetőségének hiánya, amennyiben a nemzeti jog ilyen eljárást előírna, ellentétes lenne tehát a 2008/9 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a Bíróság által a Sea Chefs Cruise Services ítéletben elfogadott értelmezésével.⁴¹

54. A fenti megfontolások nyilvánvalóan olyan helyzetre vonatkoznak, amelyben a hea-visszatérítéshez való jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az adóalanynak a kért kiegészítő információk rendelkezésre bocsátásával kapcsolatos késedelmek nem csalásra vagy joggal való visszaélésre irányul. Eltérő helyzetben ugyanis a tagállamok az ilyen csalások és joggal való visszaélés megelőzése érdekében nyilvánvalóan jogosultak a nemzeti jogukban előírt intézkedéseket alkalmazni. Amint azonban a Bíróságnak már volt alkalma megjegyezni, az a tény, hogy az adóalany csak az eljárás későbbi szakaszában bocsát rendelkezésre kiegészítő információkat, önmagában nem jelent joggal való visszaélést.⁴²

Válasz a kérdésre

55. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 170. cikkét, a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését, valamint a tényleges érvényesülés és az adósemmegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezések alkalmazása, amelyek kizárják azt, hogy a fellebbezési eljárásban az elsőfokú adóhatóság által kért, és az adóalany által csak a másodfokú adóhatósághoz benyújtott fellebbezés szakaszában rendelkezésre bocsátott kiegészítő információkra vagy dokumentumokra lehessen hivatkozni.

⁴⁰ Amint azt jelen indítvány 24. pontjában már megállapítottam.

⁴¹ Amint azt jelen indítvány 26–30. pontjában megjegyeztem, ezt az értelmezést nem kérdőjelezi meg a későbbi GE Auto Service Leasing ítélet, amelyet az uniós jog más, kevésbé részletes rendelkezései alapján hoztak meg.

⁴² Lásd hasonlóképpen: GE Auto Service Leasing ítélet, rendelkező rész 2. pontja.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

56. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely szerint a másik tagállamban letelepedett adóalany részére való héa-visszatérítés iránti kérelemmel kapcsolatos eljárást a visszatérítési kérelem elbírálása nélkül meg kell szüntetni, amennyiben ezen adóalany nem tett eleget a kérelmet elbíráló hatóság által ezen irányelv 20. cikke alapján kért kiegészítő információk rendelkezésre bocsátására vonatkozó kötelezettségnek. Jóllehet az előterjesztő bíróság a kérdésében kizárólag a 2008/9 irányelv 23. cikkének (1) bekezdését említi, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő magyarázatokból kitűnik, hogy e bíróság arra keresi a választ, hogy az eljárást megszüntető határozatot az adó-visszatérítést megtagadó határozatnak kell-e tekinteni. E kérdést ezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szabályozza. Annak megállapítását javaslom tehát, hogy a harmadik kérdés tárgyát a 2008/9 irányelv 23. cikkének egésze képezze.

57. A 2008/9 irányelv 23. cikkének (1) bekezdése megállapítja a héa-visszatérítést elutasító határozat indokolásának kötelezettségét. Ezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerint pedig az adóalany az ilyen határozattal szemben ugyanazokkal a jogorvoslati lehetőségekkel élhet, mint amelyek a visszatérítés helye szerinti tagállam joga szerint a belföldi illetőségű adóalanyok rendelkezésére állnak. Végül ugyanezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének második albekezdése előírja, hogy ugyanolyan közigazgatási vagy bírósági eljárásoknak kell a másik tagállamban letelepedett adóalany rendelkezésére állniuk, mint amelyek az azonos helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalanyok rendelkezésére állnak, amennyiben a visszatérítési kérelemről hozott határozat hiánya nem jelenti sem a visszatérítéshez való jog megítélését, sem pedig a visszatérítés megtagadását. Ha viszont a visszatérítés helye szerinti állam nemzeti joga nem rendelkezik ilyen eljárásról, a határozat hiánya a visszatérítés megtagadásának minősül.

58. Álláspontom szerint e rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a héa-visszatérítési kérelemmel kapcsolatos eljárás e kérelem vizsgálata nélkül szűnik meg, például – mint az alapügyben is – az eljárást azzal az indokkal megszüntető határozattal, hogy az adóalany határidőn belül nem nyújtotta be a tőle kért kiegészítő információkat, az adóalanyoknak olyan hatékony közigazgatási vagy bírósági jogorvoslati lehetőséggel kell rendelkeznie, amely lehetővé teszi számára, hogy újra kérje kérelmének vizsgálatát. Hozzáteszem, hogy az eljárást megszüntető határozatnak vagy az eljárás lezárása bármely más formájának indokolást kell tartalmaznia, ugyanis ez a fellebbezési jog hatékony gyakorlásának feltétele. Ugyanakkor megfelelő jogorvoslatok hiányában az eljárásnak a kérelem vizsgálata nélküli befejezését a 2008/9 irányelv 23. cikkének (1) bekezdéséből és (2) bekezdésének első albekezdéséből eredő valamennyi következménnyel együtt a visszatérítést megtagadó határozatnak kell tekinteni.

59. A hivatkozott rendelkezések e felépítése a más tagállamban letelepedett adóalanyok részére való héa-visszatérítés mechanizmusának sajátos jellegéből fakad. Az adólevonás jogával ellentétben ugyanis, amelyet az adóalany maga gyakorol abban az időpontban, amikor az adót az adóhatóság részére megfizeti, az adó más tagállamban letelepedett adóalanyok részére való visszatérítése jogának gyakorlása, amely az adólevonás jogának megfelelője, a visszatérítésről szóló határozat meghozatala és a megfelelő összegek megfizetése formájában a visszatérítés helye szerinti tagállam pozitív intézkedését követeli meg. Ilyen körülmények között az eljárásnak a kérelem vizsgálata nélküli megszüntetése és következésképpen az ilyen pozitív határozat hiánya a gyakorlatban a visszatérítés megtagadásával egyenértékű. Az adóalanyoknak ezért is kell hatékony jogorvoslattal rendelkeznie az eljárás megszüntetésének ilyen módjával szemben.

60. A jelen ügygel összefüggésben hozzá kell tenni, hogy ha a Bíróság elfogadná az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésre javasolt válaszomat, az adóalanyt – az eljárásnak a visszatérítési kérelem elbírálása nélküli megszüntetését követően – megillető jogorvoslatoknak többek között lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy adott esetben azokra a kiegészítő információkra hivatkozhasson, amelyeket a kérelmet elbíró hatóság által a 2008/9 irányelv 20. cikke alapján megfogalmazott felszólításra határidőn belül nem bocsátott rendelkezésre. Ellenkező esetben ugyanis az eljárásnak a kérelem elbírálása nélküli megszüntetése megakadályozná, hogy az adóalany a kiegészítő információk rendelkezésre bocsátására vonatkozó határidő elmulasztása formájában elkövetett hibát orvosolja, maga a határidő pedig – a Bíróság Sea Chefs Cruise Services ítéletben hozott döntésével ellentétes módon – jogvesztő határidővé válna.

61. Azt a választ javaslom tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely szerint a másik tagállamban letelepedett adóalany részére való hea-visszatérítés iránti kérelemmel kapcsolatos eljárást a visszatérítési kérelem elbírálása nélkül meg kell szüntetni, amennyiben az adóalany nem teljesítette a kiegészítő információknak a kérelmet elbíró hatóság által ezen irányelv 20. cikke alapján megfogalmazott felszólításra való rendelkezés bocsátására vonatkozó kötelezettséget, feltéve hogy a nemzeti jog szerint az eljárást megszüntető határozattal szemben hatékony jogorvoslati eljárás áll rendelkezésre, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy ezen eljárás során különösen azokra a kiegészítő információkra hivatkozhasson, amelyeket a megszüntetett eljárás keretében nem nyújtott be határidőn belül. Ennek hiányában az eljárást megszüntető határozatot a visszatérítést megtagadó határozatnak kell tekinteni.

Végkövetkeztetések

62. A fenti megfontolások összességére figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

- 1) A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 20. cikkének (2) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

az abban arra vonatkozóan előírt egy hónapos határidő, hogy a kiegészítő információkat a másik tagállamban letelepedett adóalany által benyújtott hea-visszatérítési kérelmet elbíró hatóság felszólítására rendelkezésre bocsássák, nem tekinthető jogvesztő határidőnek.

- 2) A 2008. február 12-i 2008/8/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 170. cikkét, a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését, valamint a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabályok alkalmazása, amelyek kizárják azt, hogy a fellebbezési eljárásban az elsőfokú adóhatóság által kért, és az adóalany által csak a másodfokú adóhatósághoz benyújtott fellebbezés szakaszában rendelkezésre bocsátott kiegészítő információkra vagy dokumentumokra lehessen hivatkozni.

3) A 2008/9 irányelv 23. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely szerint a másik tagállamban letelepedett adóalany részére való héa-visszatérítés iránti kérelemmel kapcsolatos eljárást a visszatérítési kérelem elbírálása nélkül meg kell szüntetni, amennyiben az adóalany nem teljesítette a kiegészítő információknak a kérelmet elbíráló hatóság által ezen irányelv 20. cikke alapján megfogalmazott felszólításra való rendelkezés bocsátására vonatkozó kötelezettséget, feltéve hogy a nemzeti jog szerint az eljárást megszüntető határozattal szemben hatékony jogorvoslati eljárás áll rendelkezésre, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy ezen eljárás során különösen azokra a kiegészítő információkra hivatkozhasson, amelyeket a megszüntetett eljárás keretében nem nyújtott be határidőn belül. Ennek hiányában az eljárást megszüntető határozatot a visszatérítést megtagadó határozatnak kell tekinteni.