A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2024. december 5.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 183. cikk első bekezdése – Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai – A héakülönbözet átvitele – A »következő [adómegállapítási] időszak« fogalma – A héakülönbözet visszatérítése – A gazdasági tevékenység megszüntetése”

A C-680/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (funchali közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2023. november 14-én érkezett, 2023. november 13-i határozatával terjesztett elő

a **Modexel – Consultores e Serviços SA**

és

az **Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, O. Spineanu-Matei (előadó) és N. Fenger bírák,

főtanácsnok: T. Ćapeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a portugál kormány képviseletében P. Barros da Costa, C. Bento és A. Rodrigues, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Santiago de Albuquerque, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 183. cikke első bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Modexel – Consultores e Serviços SA (a továbbiakban: Modexel) és az Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (Madeira autonóm régió adóügyi hatósága, Portugália; a továbbiakban: adóhatóság) között a gazdasági tevékenység újrakezdését követően a korábban folytatott ugyanazon gazdasági tevékenység megszüntetésekor fennálló hozzáadottértékadó-különbözet átvitelére vonatkozó kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 179. cikkének első bekezdése értelmében:

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

5 Az említett irányelv 183. cikkének szövege a következő:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

6 Ugyanezen irányelv 213. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

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

A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik, és meg is követelhetik az elektronikus úton történő bejelentést.”

7 A héairányelv 252. cikke értelmében:

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

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

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

8 A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.; helyesbítések: HL 2018. L 125., 15. o.; HL 2019. L 196., 17. o.) 23. cikke kimondja:

„A tagállamok biztosítják, hogy a [héairányelv] 214. cikkében említett héaazonosító szám az e rendelet 17. cikkében említett elektronikus rendszerben érvénytelenként jelenjen meg, legalább az alábbi helyzetekben:

a) ha a héa szempontjából nyilvántartott személyek bejelentették, hogy beszüntették a [héairányelv] 9. cikkében meghatározott gazdasági tevékenységüket, vagy ha az illetékes adóhatóság a gazdasági tevékenységét megszűntnek tekinti. Az adóhatóság különösen akkor feltételezheti, hogy valamely személy megszüntette gazdasági tevékenységét, ha annak ellenére, hogy erre kötelezve van, nem nyújt be héabevallást és összesítő nyilatkozatot az első be nem nyújtott bevallás, illetve nyilatkozat határidejének lejártát követő egyéves időszakban. A szóban forgó személynek joga van más módon igazolni a gazdasági tevékenység folytatását;

[…]”

A portugál jog

9 A héairányelv 183. cikkét a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv) 22. cikkének 4–6 bekezdése ültette át a portugál jogba.

10 A hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv 22. cikkének a 2009. március 10-i Lei n.º 10/2009 (10/2009. sz. törvény; *Diário da República*, 2009. március 10-i 1. sorozat, 48. sz.) szerint megállapított szövege a következőképpen rendelkezik:

„[…]

4 – Amennyiben a levont összeg meghaladja az ugyanazon [adómegállapítási] időszakban fizetendő adó összegét, a különbözet a következő adómegállapítási időszakokban számítható be.

5 - Ha a különbözet keletkezésének időszakától számított 12 hónap elteltével továbbra is 250 euró összeget meghaladó egyenleg áll fenn az adóalany javára, az adóalany visszatérítést kérhet.

6 - Az előző bekezdéstől eltérően az adóalany a 12 hónapos időszak letelte előtt is kérheti a visszatérítést, amikor a tevékenységét megszünteti, vagy a 29. cikk 3 és 4 bekezdésének, az 54. cikk 1 bekezdésének vagy a 61. cikk 1 bekezdésének hatálya alá tartozik, feltéve, hogy a visszatérítendő összeg értéke legalább 25 euró, illetve amikor a pozitív egyenleg meghaladja a 3000 eurót.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 A Modexel gazdasági tevékenységének 2015. február 28-i hatállyal történő megszüntetésére vonatkozó nyilatkozatot nyújtott be, és a 2015. év első negyedévére vonatkozó héabevallásában 12 456,20 euró összegű pozitív hozzáadottérték-adó (héa) egyenleget tüntetett fel.

12 2016. május 10-én a Modexel újraindította gazdasági tevékenységét. Az ezen újraindítást követő első héabevallásában a Modexel levonta e pozitív héaegyenleg összegét.

13 Az adóhatóság arra való hivatkozással utasította el e pozitív héaegyenleg összegének levonását, hogy a Modexelnek a tevékenysége megszüntetésének napjától számított 12 hónapon belül kellett volna kérnie annak visszafizetését, és mivel a Modexel ezt nem kérte, a szóban forgó összeg e társaság tekintetében elveszett.

14 A Modexel keresetet nyújtott be az adóhatóság határozatával szemben a Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchalhoz (funchali közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

15 E bíróság jelzi, hogy kérdés merült fel benne a héairányelv 183. cikke első bekezdésében szereplő „következő [adómegállapítási] időszak” fogalmának értelmezésével kapcsolatban. E tekintetben az említett bíróság pontosítja, hogy az adóhatóság szerint e kifejezést szó szerint úgy kell értelmezni, hogy az arra az időszakra vonatkozik, amely naptárilag közvetlenül követi azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a szóban forgó pozitív héaegyenleget bevallották. Ezzel szemben a Modexel szerint az érintett vállalkozás gazdasági tevékenységének megszűnése miatt fennállhat egy intervallum azon időszak között, amelyre vonatkozóan a szóban forgó pozitív héaegyenleget bevallották, és azon időszak között, amelynek során e pozitív egyenleg összegének levonására sor került, mégpedig e vállalkozás gazdasági tevékenységének újraindítását követően.

16 E körülmények között a Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (funchali közigazgatási és adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 183. cikkében szereplő »következő [adómegállapítási] időszak« kifejezést, hogy az szó szerint a naptár alapján közvetlenül következő adómegállapítási időszakra vonatkozik?

2) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott nemleges válasz esetén: ha egy vállalkozás megszünteti a tevékenységét, majd ezt követően újraindítja azt, és e két időpont között 15 hónap telik el, levonhatja-e a vállalkozás a tevékenységének újraindítását követően benyújtott első adóbevallásában a tevékenységének megszüntetésekor átvitt különbözet összegét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében a Bíróságnak adott esetben át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló végzés indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (2024. április 30-i M. N. [EncroChat] ítélet, C-670/22, EU:C:2024:372, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – a Modexel a gazdasági tevékenységének megszüntetésekor héakülönbözetet vallott be, amelyet le kívánt vonni az általa fizetendő héából a gazdasági tevékenységének átvételét követően benyújtott első adóbevallásában. E határozatból az is kitűnik, hogy az adóhatóság kijavította ezt a bevallást, mert úgy ítélte meg, hogy e különbözet átvitelének nincs helye, mivel a Modexelnek az azon időponttól számított tizenkét hónapon belül kellett volna kérnie a visszatérítést, amikor a gazdasági tevékenysége megszűnt.

19 Az első kérdés szövegében, amely a héakülönbözet átvitelének esetére vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság nem jelöli meg közelebbről azt a tényt, hogy az érintett vállalkozás megszüntette gazdasági tevékenységét, majd újraindította azt. A második kérdés szövegében a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozik az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan helyzetre, amelyben valamely nemzeti szabályozás értelmében egy vállalkozás, amely megszüntette a gazdasági tevékenységét, e tevékenység újraindítását követően nem vihet át héakülönbözetet, azonban a gazdasági tevékenysége megszüntetésének időpontjától számított tizenkét hónapon belül kérheti annak visszatérítését, mivel a Modexel bevallásának az említett szabályozás alapján történő kijavítása e szabályozásból következik.

20 E körülmények között ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak olyan hasznos választ lehessen adni, amely lehetővé teszi számára az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntését, egyrészt a héairányelv 183. cikkének első bekezdése értelmében vett „következő

[adómegállapítási] időszak” fogalmának értelmezéséhez a Bíróságnak abból az előfeltevésből kell kiindulnia, hogy az érintett vállalkozás megszüntette gazdasági tevékenységét, majd újraindította e tevékenységet.

21 Másrészt meg kell vizsgálni, hogy e 183. cikk első bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy egy vállalkozás, amely megszüntette a gazdasági tevékenységét, nem viheti át a héakülönbözetet a tevékenységének újraindítását követően, hanem annak visszatérítését a tevékenység megszüntetésétől számított tizenkét hónapon belül kérheti.

22 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a két kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 183. cikkének első bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy ha az adóalany megszünteti gazdasági tevékenységét, ezen adóalany nem viheti át egy következő adómegállapítási időszakra a tevékenység e megszüntetésekor bevallott héakülönbözetet, és ezen összeget csak visszatérítés iránti kérelem útján szerezheti vissza, a tevékenység megszüntetésének időpontjától számított tizenkét hónapos határidőn belül.

23 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, ebből következik, hogy az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Közelebbről e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A héairányelv 179. cikkének első bekezdése alapján az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt adólevonási joga keletkezett, és e jogát gyakorolta.

27 Ezen irányelv 183. cikkének első bekezdése pontosítja, hogy amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő adómegállapítási időszakra történő átvitelét vagy visszatéríthetik azt.

28 E tekintetben először is, ami az e rendelkezésben szereplő „következő [adómegállapítási] időszak” fogalmát illeti, amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott, e kifejezések egyes számban történő használatából következik, hogy e fogalmat úgy kell érteni, mint amely az

azon adómegállapítási időszakot közvetlenül követő adómegállapítási időszakra vonatkozik, amelynek során a levonások összege meghaladja a fizetendő héa összegét. Ezenkívül a héairányelv 252. cikke szerint az adómegállapítási időszak időtartamát az egyes tagállamok az e cikk második bekezdésében meghatározott korlátok között határozzák meg, anélkül hogy az említett cikkből vagy ezen irányelv 183. cikkéből következne, hogy ez az időtartam vagy az adómegállapítási időszakok egymásutánisága függ attól, hogy az adóalany az adott adóidőszak egésze vagy egy része alatt gazdasági tevékenységet folytat-e.

29 Mindemellett a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héakülönbözet visszatérítésének az e különbözet keletkezése szerinti adómegállapítási időszakot követő több adómegállapítási időszakokkal való elhalasztása nem feltétlenül összeegyeztethetetlen az említett rendelkezéssel (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-i Mednis ítélet, C-525/11, EU:C:2012:652, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. február 10-i Philips Orăştie ítélet, C-487/20, EU:C:2022:92, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy a gazdasági léte indokolja ugyanis az adóalanyi minőséget, aki számára a héairányelv biztosítja az adólevonási jogot (lásd analógia útján: 2005. március 3-i Fini H ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128, 19. pont). E jog gyakorlásához ugyanis többek között az szükséges, hogy az érdekelt az említett irányelv értelmében vett „adóalany” legyen (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A héairányelv 213. cikkének (1) bekezdése értelmében az adóalanynak be kell jelentenie a gazdasági tevékenységének megszüntetését az adóhatóságnak, amelynek a 904/2010 rendelet 23. cikke a) pontjának megfelelően érvényteleníteni kell az ezen adóalany részére kibocsátott héaazonosító számot.

32 Következésképpen az a gazdasági szereplő, aki megszünteti a gazdasági tevékenységét, megszűnik a héa szempontjából adóalanynak lenni. Az „adóalanyi” minőségnek a gazdasági szereplő által a tevékenység e megszüntetése miatt történő elvesztése az adómegállapítási időszakoknak a héairányelv 183. cikkének első bekezdésében előírt folyamatosságának hiányát vonja maga után, ennélfogva e gazdasági szereplő tekintetében e rendelkezés értelmében nem áll fenn következő adómegállapítási időszak, és – feltéve, hogy az említett gazdasági szereplő újraindít egy gazdasági tevékenységet – korábbi adómegállapítási időszak sem, mivel ez utóbbi tevékenység új lesz.

33 Ebből következik, hogy bár a héairányelv 183. cikkének első bekezdése lehetővé teszi a héakülönbözet átvitelét az azon adómegállapítási időszakot követő több adómegállapítási időszakra, amelynek során e különbözet keletkezett, az érintett adóalany gazdasági tevékenységének megszüntetése azzal a következménnyel jár, hogy nincsen a héairányelv 183. cikkének első bekezdése értelmében vett következő adómegállapítási időszak, amelyre az említett különbözet átvihető lenne.

34 Ezenkívül, amint arra a Bizottság rámutat, ha valamely gazdasági szereplőnek lehetőséget adnak arra, hogy a korábbi tevékenység megszüntetésekor bevallott héakülönbözetet a gazdasági tevékenység újraindítását követően átvigye, ez ösztönözheti a gazdasági szereplők általi visszaéléseket és mesterséges konstrukciók létrehozását. Az ilyen gazdasági szereplő ugyanis, aki bármely okból nem tartotta tiszteletben a nemzeti szabályozásban a héakülönbözetnek a gazdasági tevékenységének megszüntetését követő visszatérítése iránti kérelem benyújtására előírt

határidőt, úgy tehet, mint aki újraindít egy gazdasági tevékenységet, azzal a fő vagy kizárólagos céllal, hogy e különbözet átvitelét igényelje. A levonás ilyen lehetősége a jogbiztonság elvével is ellentétes lehet, mivel a Bíróság már kimondta, hogy a héalevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az a tény, hogy a Modexel megszüntette gazdasági tevékenységét, azzal a következménnyel járt, hogy már nem minősült héaalanynak, aminek vizsgálata mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata, és hogy a héakülönbözet nem volt átvihető egy következő adómegállapítási időszakra a héairányelv 183. cikkének első bekezdése értelmében, mivel nem állt fenn folytonosság az e társaság tevékenységének megszüntetése hónapjának – azaz 2015 februárjának – megfelelő adómegállapítási időszak, és az említett társaság tevékenységének újraindítása hónapjának – azaz 2016 májusának – megfelelő adómegállapítási időszak között.

36 Másodszor, amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet, a héairányelv 183. cikkének első bekezdése mindazonáltal előírja, hogy a tagállamok engedélyezhetik a héakülönbözet következő adómegállapítási időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

37 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a portugál szabályozás főszabály szerint kombinálja a héakülönbözet visszatérítésének e két módját, azonban egy gazdasági szereplő valamennyi gazdasági tevékenységének megszüntetése esetén ez utóbbi kérheti az e különbözet felmerülésének időszakától számított tizenkét hónapos időszak vége előtt az ilyen különbözet visszatérítését.

38 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 183. cikkét nem lehet úgy értelmezni, hogy a visszatérítés és az átvitel kölcsönösen kizárják egymást (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 47. pont).

39 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy noha a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héairányelv 183. cikkében említett szabályok meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adó terhét egészben vagy részben az adóalanyra hárítják (2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Közelebbről, az említett szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből eredő teljes követelését visszakapja, ami azt jelenti, hogy a visszatérítésre észszerű időn belül, készpénzben vagy ezzel egyenértékű módon kerül sor, és hogy a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet pénzügyi kockázatot az adóalany számára (2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezenkívül a tagállamok eljárásjogi autonómiája a héakülönbözet visszatérítéséhez való jog – héairányelv 183. cikkében szabályozott – végrehajtása terén az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének keretei között érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2022. február 10-i Philips Orăştie ítéletet, C-487/20, EU:C:2022:92, 24. pont).

42 Ily módon az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztotta a héa visszatérítését kérni, és így elveszítette e visszatérítéshez való jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a visszatérítéshez való jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd analógia útján: 2024. szeptember 12-i NARE-BG ítélet, C-429/23, EU:C:2024:742, 52. pont).

43 Noha a nemzeti bíróság feladata a nemzeti intézkedések uniós joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata, ugyanakkor a Bíróság az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából hasznos útmutatásokat adhat számára (2019. február 14-i Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Az egyenértékűség elvét illetően meg kell állapítani, hogy nem áll a Bíróság rendelkezésére olyan információ, amely kételyt ébreszthetne az alapügy tárgyát képező szabályozás ezen elvvel való összhangját illetően.

45 A tényleges érvényesülés elvét illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóság szerint a Modexelnek a gazdasági tevékenysége megszüntetésének időpontjától számított tizenkét hónapon belül kellett volna kérnie a héakülönbözet visszatérítését.

46 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a Modexelnek milyen határidőn belül kellett kérnie a tevékenységének megszüntetésekor bevallott héakülönbözet visszatérítését, mivel a portugál kormány írásbeli észrevételeiben jelezte, hogy a jelen ügyben alkalmazandó határidő négy év. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett azon időszaktól számított tizenkét hónapos jogvesztő határidő, amelynek során a héakülönbözet felmerült, nem tűnik alkalmasnak arra, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegye az adóalany vagy korábbi adóalany számára a héakülönbözet visszatérítéséhez való jogának érvényesítését. Ugyanez a következtetés még inkább érvényes a négyéves jogvesztő határidő esetében.

47 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyáltalán nem tűnik ki, hogy a Modexel e tizenkét hónapos időszak vége előtt próbálta volna érvényesíteni a gazdasági tevékenységének megszüntetésekor bevallott héakülönbözet visszatérítéséhez való jogát, és e tekintetben nehézségekbe ütközött volna. E körülmények között meg kell állapítani, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – a héa visszatérítéséhez való jog Modexel általi gyakorlása nem volt gyakorlatilag lehetetlen vagy túlzottan nehéz.

48 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 183. cikkének első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy ha az adóalany megszünteti gazdasági tevékenységét, ezen adóalany nem viheti át egy következő adómegállapítási időszakra a tevékenység e megszüntetésekor bevallott héakülönbözetet, és ezen összeget csak visszatérítés iránti kérelem útján szerezheti vissza, a tevékenység megszüntetésének időpontjától számított tizenkét hónapos határidőn belül, amennyiben tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

A költségekről

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikkének első bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy ha az adóalany megszünteti gazdasági tevékenységét, ezen adóalany nem viheti át egy következő adómegállapítási időszakra a tevékenység e megszüntetésekor bevallott hozzáadottértékadó-különbözetet, és ezen összeget csak visszatérítés iránti kérelem útján szerezheti vissza, a tevékenység megszüntetésének időpontjától számított tizenkét hónapos határidőn belül, amennyiben tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

Aláírások