A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2021. október 21.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére való héa-visszatérítés részletes szabályai – 2008/9/EK irányelv – A 20. cikk (1) bekezdése – A visszatérítés helye szerinti tagállam kiegészítő információk iránti kérelme – Azon adatok, amelyek kiegészítő információk iránti kérelem tárgyát képezhetik – A visszatérítési kérelem összegszerűsége és a kiállított számlán szereplő összeg közötti eltérés – A megfelelő ügyintézés elve – A héasemlegesség elve – Jogvesztő határidő – Az adóalany által elkövetett hiba helyesbítésének következményei”

A C-396/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2020. július 30-án érkezett, 2020. július 2-i határozatával terjesztett elő

a **CHEP Equipment Pooling NV**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi és N. Wahl (előadó) bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a CHEP Equipment Pooling NV képviseletében Vámosi-Nagy Sz. ügyvéd,

– magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és Teleki Zs., meghatalmazotti minőségben,

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 nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112 irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 20. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CHEP Equipment Pooling NV és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között az utóbbi azon határozata tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amellyel csak részben adott helyt egy hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése iránti kérelemnek.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2008/9 irányelv

3 A 2008/9 irányelv (1) és (2) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„(1) Mind a tagállamok közigazgatási hatóságainak, mind az üzleti vállalkozásoknak jelentős problémát okoznak azok a végrehajtási szabályok, amelyeket 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 79/1072/EGK tanácsi irányelv [(HL 1979. L 331, 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.)] állapított meg.

(2) Az említett irányelvben megállapított szabályozást módosítani kell azon határidő tekintetében, amelyen belül az üzleti vállalkozásokat értesíteni kell a visszatérítési kérelmek ügyében hozott határozatokról. Ezzel egyidejűleg elő kell írni az üzleti vállalkozások számára is, hogy megállapított határidőn belül adjanak választ. Továbbá az eljárást a modern technológiák felhasználásával egyszerűbbé és korszerűbbé kell tenni.”

4 A 2008/9 irányelv 2. cikke szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

„(1) »nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany«: a [közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.)] 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett minden olyan adóalany, aki nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállam területén telepedett le;

(2) »a visszatérítés helye szerinti tagállam«: az a tagállam, amelyben a héát a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámították;

[…]

(4) »visszatérítési kérelem«: a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanynak – az ebben a tagállamban számára más adóalany által teljesített termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan – a visszatérítés helye szerinti tagállamban felszámított héa visszatérítésére vonatkozó kérelem;

[…]”

5 A 2008/9 irányelv 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés [helye] szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanynak 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:

a) a 2006/112/EK irányelv 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;

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.

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.”

6 A 2008/9 irányelv 7. cikke a következőket írja elő:

„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.”

7 Ezen irányelv 8. cikke (2) bekezdésének e) pontja kimondja:

„A visszatérítési kérelem minden egyes, visszatérítés helye szerinti tagállamra, valamint minden számlára vagy importokmányra nézve az (1) bekezdésben megnevezett információk mellett a következő adatokat tartalmazza:

[…]

e) az adóalap és a héa összege a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti pénznemében kifejezve;

[…]”

8 Az említett irányelv 15. cikke értelmében:

„(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.

(2) A letelepedés helye szerinti tagállam elektronikus úton, haladéktalanul igazolja a kérelmezőnek a kérelem kézhezvételét.”

9 Ugyanezen irányelv 18. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A letelepedés helye szerinti tagállam nem továbbítja a visszatérítési kérelmet a visszatérítés helye szerinti tagállamhoz, amennyiben a kérelmező a letelepedés helye szerinti tagállamban a visszatérítési időszak alatt:

a) nem héaalany;

b) a 2006/112/EK irányelv 132., 135. 136., 371., 374–377. cikkének, 378. cikke (2) bekezdése a) pontjának, 379. cikke (2) bekezdésének, illetve 380–390. cikkének vagy a 2005-ös csatlakozási okmány azonos mentességeket előíró rendelkezéseinek értelmében csak olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely az előzetesen felszámított héa levonásának jogával nem járó mentességgel rendelkezik;

c) a 2006/112/EK irányelv 284., 258., 256., és 287. cikkében a kisvállalkozások részére megállapított adómentességre jogosult;

d) a 2006/112/EK irányelv 296–305. cikkének értelmében a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási szabályozás alá tartozik.

(2) A letelepedés helye szerinti tagállam elektronikus úton értesíti a kérelmezőt az (1) bekezdés alapján hozott határozatáról.”

10 A 2008/9 irányelv 19. cikke előírja:

„(1) A visszatérítés helye szerinti tagállam elektronikus úton, haladéktalanul értesíti a kérelmezőt a kérelem beérkezésének időpontjáról.

(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.”

11 Ezen irányelv 20. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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. Ebben az esetben a 10. cikkben említett küszöbértékek nem alkalmazandók.”

A 2006/112 irányelv

12 A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A közös HÉA-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

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

A közös HÉA-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

13 Ezen irányelv 171. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

A magyar jog

14 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma [XI. 16.], a továbbiakban: áfatörvény) 249. §-a előírja, hogy az adó-visszatérítettés a belföldön nem letelepedett adóalany erre irányuló írásos kérelmére történik. E törvény 251/E. §-a szerint az adóhatóság e kérelemről négy hónapon belül dönt.

15 Az említett törvény 251/F. §-a értelmében az adóhatóság írásos megkereséssel kiegészítő adatokat, egyéb információkat kérhet a belföldön nem letelepedett adóalanytól, amely magában foglalhatja különösen a számla eredeti példánya vagy annak hiteles másolata benyújtásának előírását, ha alapos kétség merült fel az adó-visszatéríttetés jogalapja vagy a visszatérítttetni kért előzetesen felszámított adó összegszerűsége tekintetében.

16 Ugyanezen törvény 127. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján az adóalanynak személyes rendelkezésére kell állnia a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számlának.

17 Az áfatörvény 120. §-a előírja:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – deértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

[…]”

18 A belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. PM rendelet (a *Magyar Közlöny* 2009. évi 188. száma [XII. 21.]) 4. §-a (2) bekezdésének e) pontja szerint a valamely más tagállamában letelepedett adóalany adó-visszatérítttetési kérelmének minden egyes számla vonatkozásában tartalmaznia kell az adó alapját és az adó összegét.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

19 A CHEP Equipment Pooling, amely a belga jog szerint alapított héaalany társaság, a logisztikai ágazatban folytat raklapok forgalmazására irányuló tevékenységet. Miután Magyarországon raklapokat vásárolt, amelyeket ezt követően a különböző tagállamokban működő leányvállalatainak adott bérbe, 2017. szeptember 28-án belga héaalanyként kérelmet nyújtott be a magyar hatóságokhoz a 2016. január 1-je és december 31. között beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított héa visszatérítése iránt.

20 A kérelemhez egyrészt egy nyolc, „számlaszám”, „számla dátuma”, „számlakibocsátó”, „adóalap”, „adó”, „levonható adó” „megnevezés” és „kódok” címet viselő oszlopot tartalmazó héakimutatást, másrészt pedig a kimutatásban szereplő számlákat csatolt.

21 Az elsőfokú adóhatóság, miután megállapította, hogy a kimutatás néhány olyan számlát is megjelölt, amelyek tekintetében a héa már visszatérítésre került, másfelől pedig hogy eltérések mutatkoznak az e kimutatásban szereplő héaösszegek és a kimutatáshoz csatolt számlákon feltüntetett héaösszegek között, így a kiszámlázott összeg egyes esetekben alacsonyabb, míg más esetekben magasabb volt az említett kimutatásban feltüntetett összegnél, 2017. november 2-án további információk, így a 143 számlán feltüntetett gazdasági események megvalósulásának körülményeire vonatkozó dokumentumok benyújtására kérte az alapeljárás felperesét.

22 Az alapeljárás felperese az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére bocsátotta az általa a raklapokra vonatkozóan a szállító részére kiállított megrendelőlapokat, az ez utóbbival kötött adásvételi szerződést, a közte és a CHEP Magyarország közötti, raklapok bérbeadására vonatkozó szerződést, a raklapok bérbeadásával összefüggésben ez utóbbi társaság részére kiállított számlákat, a CHEP Magyarország által az ügyfelek részére kiállított számlákat, valamint a raklapok tényleges helyének listáját.

23 Az elsőfokú adóhatóság az alapeljárás felperese által benyújtott kiegészítő dokumentumok vizsgálatát követően a 2017. november 29-i határozatában 254 636 343 forint (HUF) (a tényállás megvalósulása idején hozzávetőleg 826 715 euró) összeg erejéig helyt adott a CHEP Magyarország héa-visszatérítés iránti kérelmének. Ezzel szemben 92 803 004 HUF (a tényállás megvalósulása idején hozzávetőleg 301 300 euró) összeg erejéig megtagadta a visszatérítést az alapeljárás felperesével szemben. E hatóság a kérelmeket három kategóriába sorolta. Ugyanis, először is, nem adott helyt azon kérelmeknek, amelyek már visszatérítésre kerültek. Másodszor, azon kérelmeket illetően, amelyekben a héa összege magasabb volt a kapcsolódó számlán feltüntetett összegnél, csak a számlán szereplő összeg erejéig teljesítette a visszatérítést. Harmadszor, azon kérelmeket illetően, amelyekben a héa összege alacsonyabb volt a kapcsolódó számlán szereplő összegnél, kizárólag a visszatérítési kérelemben szereplő összeg erejéig teljesítette a visszatérítést.

24 Az e határozattal szemben benyújtott fellebbezésében az alapeljárás felperese a kérelmek harmadik csoportját illetően arra hivatkozott, hogy a számlákon feltüntetett héa összege elméletileg magasabb összeg tekintetében keletkeztet héa-visszatérítési jogot, mint amelyet ő maga a kimutatásban kért.

25 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát. Előadta, hogy az alapeljárás felperese nem javíthatta ki az eredeti visszatérítési kérelmének összegével összefüggő hibát anélkül, hogy e korrekció ne minősült volna új kérelemnek. Márpedig az alapeljárás felperese nem volt jogosult ilyen kérelem benyújtására, mivel az ilyen aktusra nyitva álló határidő 2017. szeptember 30-án – vagyis a jelen ügyben két nappal az eredeti kérelmének benyújtását követően – lejárt. Hozzátette, hogy az elsőfokú adóhatóság nem volt köteles további kiegészítő információkat kérni tőle, mivel az alapügy tényállása könnyen megállapítható volt.

26 Az alapeljárás felperese keresetet nyújtott be az elsőfokú bíróságként eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (Magyarország).

27 E bíróság elutasította a keresetet. Kifejtette, hogy a visszatérítéshez való jog, az eljárás megindítása és az említett visszatérítéssel érintett héa összegének meghatározása magától az adóalanytól függ, és hogy azáltal, hogy helyt adnának az alapeljárás felperese által benyújtotthoz hasonló keresetnek, kiüresítenék a visszatérítési kérelem intézményét, mivel az adóalany részéről elegendő lenne a visszatérítéshez való jog alapját képező számlák csatolása, és – az arányosítás esetét kivéve – az adóhatóságnak kötelessége lenne minden esetben elrendelni a számlák alapján járó maximális adóösszeg visszatérítését. Az említett elsőfokú bíróság hozzátette, hogy az említett adóhatóságnak csak akkor van lehetősége kiegészítő adatok kérésére, ha azok szükségesek ahhoz, hogy megalapozott döntést hozhasson, vagy ha lényeges információk hiányoznak, ugyanakkor a jelen esetben ez nem állt fenn.

28 Az alapeljárás felperese felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Kúriához (Magyarország) többek között arra hivatkozva, hogy az elsőfokú bíróság megsértette a héasemlegességnek a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésében foglalt elvét.

29 A kérdést előterjesztő bíróság – annak megállapításával, hogy egyrészt a jogvesztő határidőn belül előterjeszthető visszatérítési kérelmek száma, valamint az adóalanyok azon lehetősége, hogy új kérelmek benyújtásával kijavítsák az esetleges korábbi hibákat, nem korlátozott, másrészt pedig, hogy a jogvesztő határidő lejárta előtt benyújtott kérelem e tekintetben jelentőséggel bír – úgy véli, hogy alapvető fontosságú annak megállapítása, hogy az adóhatóság az adóalany kérelmében szereplő héaösszegek és az annak alátámasztásaként benyújtott számlákon feltüntetett héaösszegek közötti eltérésekre vonatkozó pontosítások hiányában megalapozott döntést tud-e hozni e kérelemről.

30 E bíróság rámutat az uniós jog és az alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezések közötti hasonlóságra, mivel a héa összege mind a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének e) pontja, mind pedig a jelen ítélet 18. pontjában hivatkozott 32/2009 rendelet 4. §-a (2) bekezdésének e) pontja alapján a kérelem kötelező tartalmi eleme. Ezen túlmenően a visszatérítésről való döntésre mind ezen irányelv 20. cikkének (1) bekezdése, mind pedig az áfatörvény 251/F. §-ának (3) bekezdése alapján csak akkor kerülhet sor, ha minden lényeges információ az adóhatóság rendelkezésére áll a megalapozott döntés meghozatalához, amely információk között szerepel a visszatéríteni kért héa pontos összegének megjelölése. Végül, az említett 20. cikk (1) bekezdésének magyar nyelvű változatához hasonlóan, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy „lényeges információkra” vonatkozóan kiegészítő információkat kérjen az adóalanytól, amennyiben indokolhatóan kételkedni lehet bizonyos követelések pontossága tekintetében, a héatörvény is lehetőséget biztosít számára az adóalany megkeresésére, ha alapos kétség merült fel a visszatéríteni kért előzetesen felszámított adó összegszerűsége tekintetében.

31 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy kérhet-e az adóhatóság kiegészítő információkat az adóalanytól abban az esetben, ha – mint a jelen ügyben is – eltérés van a visszatérítési kérelemben megjelölt összeg és az annak alátámasztására benyújtott számlákon feltüntetett összeg között. Kétségtelen, hogy ezen eltérés úgy tekinthető, mint amely nem minősül a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése értelmében vett lényeges információnak, így az említett hatóság nem köteles felhívni az adóalany figyelmét a kérelem ilyen irányú hibájára vagy hibáira. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor inkább azon az álláspontón van, hogy e hatóságnak ilyen esetben további információkat kell kérnie, mivel az ilyen eltérés fennállása magának a kérelemnek a pontosságát kérdőjelezi meg.

32 E körülmények között határozott úgy a Kúria, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2008/9] irányelv 20. cikk[ének] (1) bekezdését, hogy a visszatérítési kérelem és a számla nyilvánvaló, [az] adózó terhére mutató számszaki eltérései esetén is, anélkül hogy az arányosítás kérdése felmerülne, úgy ítélheti meg a visszatérítés helye szerinti tagállam, hogy nincs szükség kiegészítő információ kérésére, [és hogy] rendelkezésére áll minden lényeges információ a visszatérítésről való döntéshez?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

33 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes, ha azon tagállam adóhatósága, amelyben egy másik tagállamban letelepedett adóalany héa-visszatérítés iránti

kérelmet nyújt be, úgy ítéli meg, hogy elegendő információval rendelkezik ahhoz, hogy az említett kérelmet anélkül bírálja el, hogy ezen adóalanyt további információk szolgáltatására hívná fel.

34 E kérdést olyan összefüggésben terjesztették elő, amelyben, először is, eltérés van a kérelmen feltüntetett héaösszeg és az e kérelem alátámasztására benyújtott számlákon szereplő héaösszeg között, másodszor, a kérelmet nem sokkal a jogvesztő határidő lejárta előtt nyújtják be, ami azt a kérdést veti fel, hogy az adóalany az adóhatóság által jelzett hibákra figyelemmel jogosult-e akár módosítás iránti kérelem, akár új kérelem benyújtására, harmadszor pedig ilyen eltérés fennállása esetén az adóhatóság eltekint az említett kérelemben szereplő héaösszegtől annak érdekében, hogy a számlán feltüntetett héaösszeget vegye figyelembe, amennyiben ez utóbbi az alacsonyabb, illetve hogy, fordított esetben, a kérelmen szereplő áfaösszeget vegye figyelembe, amennyiben az alacsonyabb a számlán feltüntetett összegnél, mivel úgy ítéli meg, hogy ebben az esetben a visszatérítési kérelemben szereplő összeg által meghatározott felső határ korlátot szab a számára, ily módon az adóalany nem kaphatja meg a héa teljes összegét, amelynek követelésére jogosult.

35 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/9 irányelv az 1. cikke értelmében arra irányul, hogy megállapítsa a 2006/112 irányelv 170. cikkében meghatározott héa-visszatérítés részletes szabályait azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 2008/9 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeket, nem pedig hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit és e jog terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis előírja, hogy a 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112 irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint. A valamely tagállamban letelepedett adóalanynak a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga tehát megfelel a 2006/112 irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amelynek alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított héát (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 34–36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Az adólevonási joghoz hasonlóan a visszatérítéshez való jog is az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2020. június 11-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-242/19, EU:C:2020:466, 53. pont), és az főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet, C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 79. pont). Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ebből következően valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet, C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ugyanakkor a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése maga korlátozza a héa visszatérítéséhez való jogot, amikor úgy rendelkezik, hogy a visszatérítési kérelmet legkésőbb a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig kell benyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak, e tagállamnak pedig az említett kérelmet továbbítania kell a visszatérítés helye szerinti tagállamhoz, kivéve ha az nem ütközik az ezen irányelv 18. cikkében felsorolt továbbítást kizáró okok egyikébe.

39 A székhely szerinti tagállam által végzett ezen első ellenőrzést kiegészíti a visszatérítés helye szerinti tagállam által lefolytatott ellenőrzés, mivel utóbbi tagállam e célból a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése alapján kiegészítő információkat kérhet a kérelmezőtől vagy a székhely szerinti tagállamtól.

40 Meg kell jegyezni, hogy bár ez utóbbi rendelkezés a nyelvi változataitól függően bizonyos megfogalmazásbeli eltéréseket tartalmaz, ezek a különbségek nem módosítják az említett rendelkezés tartalmát, mivel a visszatérítés helye szerinti tagállam által kérhető információknak lehetővé kell tenniük a visszatérítési kérelem egészének vagy egy részének elbírálását, amint az egyébiránt a 2008/9 irányelv általános rendszeréből és ez utóbbi 20. cikkének céljából is kitűnik.

41 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az uniós jogalkotó, mivel megállapította, hogy a héa-visszatérítési mechanizmus – amint az a 2008/9 irányelv (1) preambulumbekezdésében kimondásra kerül – „mind a tagállamok közigazgatási hatóságainak, mind az üzleti vállalkozásoknak jelentős problémát okoznak”, úgy határozott, hogy – amint azt ezen irányelv (2) preambulumbekezdése kifejti – „azon határidő tekintetében, amelyen belül az üzleti vállalkozásokat értesíteni kell a visszatérítési kérelmek ügyében hozott határozatokról”, gördülékenyebbé kell tenni e visszatérítésre irányuló eljárást olyan határidők előírásával, amelyeken belül ez utóbbi vállalkozások „[is kötelesek a válaszadásra”, továbbá a határozatok és válaszok közléséhez lehetővé kell tenni az elektronikus levél használatát annak érdekében, hogy „az eljárás[…] a modern technológiák felhasználásával egyszerűbbé és korszerűbbé [váljon]”.

42 A 2008/9 irányelv 20. cikkét e gördülékenyebbé tételre irányuló logikán belül úgy kell értelmezni, hogy az uniós jogalkotó el kívánta kerülni, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam az eljárás elhúzására irányuló információkérések útján késleltesse a visszatérítésre irányuló kötelezettségének teljesítését, vagy csökkentse annak hatékonyságát. E rendelkezés ezért pontosítja, hogy a kiegészítő információk iránti kérelmeknek ki kell terjedniük mindarra, ami lehetővé teszi az érintett adóhatóság számára, hogy az határozatot hozzon. A héamechanizmus semlegességének a héa teljes körű visszatérítése révén való lehetővé tétele érdekében az információk iránti kérelmeknek így valamennyi releváns, és ily módon e célból szükséges információra ki kell terjedniük.

43 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a magyar adóhatóság, miután eltéréseket állapított meg a visszatérítési kérelemben feltüntetett héaösszegek és az e kérelem alátámasztására benyújtott számlákon szereplő összegek között, élt a 2008/9 irányelv 20. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében biztosított lehetőséggel, és kiegészítő információkat kért az alapeljárás felperesétől. Ezzel szemben ezen információk vizsgálatát követően nem élt az ezen irányelv 20. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szereplő azon lehetőséggel, hogy további kiegészítő információkat kérjen, mivel úgy ítélte meg, hogy elegendő információval rendelkezik ahhoz, hogy határozatot hozzon a visszatérítési kérelemről.

44 Ugyanis amint az a jelen ítélet 23. pontjában megállapításra került, az adóhatóság az adóalany által szolgáltatott ezen adatok alapján három kérelemtípust azonosíthatott, nevezetesen: először is azokat, amelyek már visszatérítésre kerültek, amelyek tekintetében nem teljesített ismételten visszatérítést, másodszor azokat, amelyek azon számlákhoz kapcsolódtak, amelyeken a héa összege alacsonyabb volt a visszatérítési kérelmen szereplő összegnél, amelyek tekintetében az említett számlákon megjelölt összeg erejéig teljesítette a visszatérítést, harmadszor pedig azokat, amelyek esetében az érintett számlákon feltüntetett héa összege magasabb volt, mint a visszatérítési kérelemben szereplő héaösszeg, amely kérelmek tekintetében csak részleges, az említett kérelemben szereplő összeg erejéig történő visszatérítésre került sor. Az alapeljárás felperese kizárólag az e harmadik kérelemtípus magyar adóhatóság részéről való elutasítását kifogásolja.

45 E tekintetben a magyar kormány észrevételeiből kitűnik, hogy e megtagadás mögött az húzódik, hogy az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy kötve van a visszatérítési kérelemben feltüntetett héaösszeghez, és nem kívánt az abban foglaltnál többet visszatéríteni, még akkor sem, ha a számlákon szereplő héaösszeg potenciálisan magasabb visszatérítéshez való jogot keletkeztetett.

46 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben mérlegelni kell az adóalanyt terhelő kötelezettségeket és az érintett nemzeti adóhatóságra háruló kötelezettségeket. Így emlékeztetni kell arra, hogy az adóalany van leginkább abban a helyzetben, hogy meggyőződjön azon ügyletek tényleges megvalósulásáról, amelyek tekintetében visszatérítési kérelmet nyújt be, és hogy ezért – legalábbis bizonyos mértékben – viselnie kell saját adminisztratív magatartásának következményeit. Az adóalanyt többek között az általa kibocsátott számlákon feltüntetett adatok, különösen pedig a 2006/112 irányelv 226. cikke rendelkezéseinek megfelelően a héa összegére és az alkalmazandó adómértékre vonatkozó adatok kötik.

47 Másfelől a Bíróságnak a tagállamok azon lehetőségére vonatkozó ítélkezési gyakorlata keretében, hogy a héa-visszatérítés területén jogvesztő határidőt írjanak elő, már volt alkalma hangsúlyozni, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a 2006/112 irányelvben 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 levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 47. pont).

48 A visszatérítési kérelem benyújtóját terhelő ezen kötelezettségek szükségszerű következményeként rá kell mutatni arra, hogy bár a 2008/9 irányelv nem tartalmaz rendelkezéseket a kérelem benyújtójának azon lehetőségére vonatkozóan, hogy helyesbítse a visszatérítési kérelmét – kivéve a levonási hányad módosításának különös esetét, amelyet ezen irányelv 13. cikke ír elő, és amely a jelen ügyben nem releváns, illetve azt, amelyben az első visszatérítési kérelem visszavonását követően új visszatérítési kérelmet nyújtanak be –, emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben valamely tagállam az uniós jogot hajtja végre, a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő követelményeket – amely jog az uniós jog egyik általános elvét tükrözi –, és különösen azt a minden személyt megillető jogot, hogy ügyeiben pártatlanul és észszerű időn belül járjanak el, alkalmazni kell az adóellenőrzési eljárásban. A megfelelő ügyintézés ezen elve megköveteli az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási hatóságtól, hogy a rá háruló ellenőrzési kötelezettségek keretében valamennyi releváns körülményre kiterjedő gondos és pártatlan vizsgálatot folytasson le, ily módon megbizonyosodva

arról, hogy a végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére (2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet, C-446/18, EU:C:2020:369, 43. és 44. pont).

49 Következésképpen, ha az adóalany a visszatérítési kérelmében hibát vagy hibákat vét, és azokat utólag sem ő, sem az érintett adóhatóság nem fedezi fel, a felelősség nem terhelhető az említett adóhatóságra, kivéve ha az említett hibák könnyen észlelhetők, amely esetben az adóhatóságnak képesnek kell lennie e hibáknak a megfelelő ügyintézés elve alapján rá háruló ellenőrzési kötelezettsége keretében való megállapítására.

50 A jelen ügyben, amint arra a jelen ítélet 21. és 23. pontja emlékeztet, a magyar adóhatóság eltéréseket állapított meg a visszatérítési kérelemben feltüntetett héaösszegek és egyes benyújtott számlákon szereplő összegek között, ezt követően kiegészítő információkat kért az alapeljárás felperesétől, majd úgy ítélve meg, hogy kellő információval rendelkezik, határozatot hozott, tiszteletben tartva tehát a 2008/9 irányelv 20. cikke (1) bekezdésének szövegét. Amennyiben ezen információk ténylegesen elegendőnek bizonyultak, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, nem volt köteles arra, hogy olyan újabb kiegészítő információ iránti kérelemmel éljen, amely szükségtelennek bizonyulna.

51 Mindazonáltal, mivel – amint arra a jelen ítélet 36. és 37. pontja emlékeztet – a visszatérítéshez való jog az uniós jogalkotó által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és mivel a héasemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, azt kell tisztázni, hogy a jelen ügyben azáltal, hogy az elsőfokú adóhatóság a kérdést előterjesztő bíróság szerint így határozott – nevezetesen megtagadta az alapeljárás felperesével szemben azon héaösszeg visszatérítését, amelyről tudta, hogy elméletileg megilleti e felperest, de amely héaösszeg ellentmondásban állt a visszatérítési kérelemben feltüntetett, azonos számlára vonatkozó összeggel, ami akadályát képezte a visszatérítésnek –, a visszatérítési hely szerinti tagállam adóhatósága megsértette-e az említett héasemlegesség elvét vagy adott esetben a megfelelő ügyintézés elvét.

52 Az a körülmény, hogy az alapeljárás felperese 2017. szeptember 28-án nyújtotta be a visszatérítési kérelmét, miközben a jogvesztő határidő 2017. szeptember 30-án járt le, nem releváns, mivel a 2008/9 irányelv 19. cikkének (2) bekezdése szerint a visszatérítés helye szerinti tagállamnak a visszatérítési kérelem beérkezésétől számított négy hónapos határidő áll rendelkezésére a határozat meghozatalára. Ebből következően – ismételten emlékeztetve arra, hogy az adóalany feladata, hogy különös figyelmet fordítson e kérelme tartalmára – a visszatérítés iránti kérelem vizsgálatának szerves részét képező határidők az alapügy tárgyát képező esetben azt a kérdést vetik fel, hogy az említett hatóság köteles-e arra, hogy az említett adóalanyt ne új kérelem benyújtására, hanem az eredeti kérelme azon észrevételeknek megfelelő módosítására hívja fel, amelyeket a részére a hatóság tett.

53 E tekintetben, ha az adóhatóság a megfelelő ügyintézés elve alapján és a héasemlegesség elvével összhangban, amely utóbbi elv értelmében – amint arra a jelen ítélet 37. pontja emlékeztet – az előzetesen felszámított héa visszatérítését biztosítani kell, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget, a kérelmének módosítására hívja fel az adóalanyt azt követően, hogy a hatóság az e kérelmet érintő hibát tárt fel, meg kell állapítani, hogy mivel a módosításra irányuló kérelem az eredeti kérelemhez kapcsolódik, azt úgy kell tekinteni, mint amelyet ez utóbbi kérelem időpontjában, vagyis az alapügyben szóban forgó körülmények között a jogvesztő határidő lejártát megelőzően nyújtanak

be. Mivel a 2008/9 irányelv – az ezen irányelv 13. cikkében említett különleges és a jelen ügyben nem releváns eseten kívül – nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely a visszatérítési kérelem módosításának lehetőségét szabályozza, a tagállamok feladata e módosítás részletes szabályainak az említett elvekkel összhangban történő megállapítása.

54 Ily módon, amennyiben az érintett adóhatóság az adóalany kellően feltárt hibáját követően bizonyossággal meg tudja állapítani az adóalany részére visszatérítendő héa összegét, a megfelelő ügyintézés elve megköveteli vele szemben, hogy erről az általa legmegfelelőbbnek tartott módon, a kellő gondossággal tájékoztassa az adóalanyt annak érdekében, hogy felhívja őt a visszatérítési kérelmének módosítására, hogy annak helyt adhasson.

55 Ezenkívül ilyen felhívás hiányában az érintett tagállam adóhatósága aránytalanul sértené a héasemlegesség elvét azáltal, hogy megtagadja az adóalannyal szemben azt a héát, amelynek visszatérítésére az jogosult, jóllehet a közös héarendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól.

56 A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség és a megfelelő ügyintézés elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam adóhatósága – amennyiben, adott esetben az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információk alapján meggyőződött arról, hogy az előzetesen ténylegesen felszámított héának a visszatérítésre irányuló kérelemhez kapcsolódó számlán feltüntetett összege magasabb az e kérelemben szereplő összegnél – csak az utóbbi összeg erejéig téríti vissza a héát, anélkül hogy előzetesen az általa legmegfelelőbbnek tartott módon, a kellő gondossággal felhívná az adóalanyt arra, hogy olyan kérelem útján módosítsa a visszatérítési kérelmét, amelyet úgy kell tekinteni, mint amelyet az eredeti kérelem időpontjában nyújtottak be.

A költségekről

57 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112 irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 20. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség és a megfelelő ügyintézés elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam adóhatósága – amennyiben, adott esetben az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információk alapján, meggyőződött arról, hogy az előzetesen ténylegesen felszámított hozzáadottérték-adónak a visszatérítésre irányuló kérelemhez kapcsolódó számlán feltüntetett összege magasabb az e kérelemben szereplő összegnél – csak az utóbbi összeg erejéig téríti vissza a hozzáadottérték-adót, anélkül hogy előzetesen az általa legmegfelelőbbnek tartott módon, a kellő gondossággal

felhívná az adóalanyt arra, hogy olyan kérelem útján módosítsa a visszatérítési kérelmét, amelyet úgy kell tekinteni, mint amelyet az eredeti kérelem időpontjában nyújtottak be.

Prechal Passer Biltgen

Rossi Wahl

Kihirdetve Luxembourgban a 2021. október 21-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

K. Lenaerts
elnök