A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. február 24.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 167. és 168. cikk – Levonási jog – Megtagadás – Adócsalás – Bizonyításfelvétel – Adólevonási jog megtagadásáról szóló adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panaszról való határozathozatal valamely büntetőeljárás elbírálásáig történő felfüggesztése – A tagállamok eljárási autonómiája – Az adósemlegesség elve – A megfelelő ügyintézéshez való jog – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikke”

A C-582/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék, Románia) a Bírósághoz 2020. november 5-én érkezett, 2020. július 23-i határozatával terjesztett elő

az **SC Cridar Cons SRL**

és

az **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj**,

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, I. Jarukaitis (előadó), M. Ilešič, D. Gratsias és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SC Cridar Cons SRL képviseletében C. F. Costaș, S. I. Puț és A. Tomuța avocați,

* Az eljárás nyelve: román.

– a román kormány képviseletében E. Gane, R. I. Hațieganu és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Armenia, 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) és az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SC Cridar Cons SRL (a továbbiakban: Cridar) és az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (kolozsvári megyei költségvetési hivatal, Románia; a továbbiakban: AJFP Cluj), valamint a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság, Románia; a továbbiakban: DGRFP Cluj-Napoca) között egy hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog megtagadásáról szóló adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálását egy büntetőeljárás lezárásáig felfüggesztő határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikke előírja:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

4 Ezen irányelv 168. cikke pontosítja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]”

A román jog

Az adózás rendjéről szóló törvény

5 A Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (az adózás rendjéről szóló 207/2015. sz. törvény; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) alapjogvitára alkalmazandó változata a 118. cikkének (3) bekezdésében előírja, hogy „[m]inden egyes adókövetelés tekintetében adómegállapítási időszakonként egy alkalommal folytatható le adóellenőrzés”.

6 Az adózás rendjéről szóló törvény „Ismételt adóellenőrzés” címet viselő 128. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A 118. cikk (3) bekezdésétől eltérve az adóhatóság vezetője bizonyos adókötelezettségtípusok tekintetében valamely meghatározott adómegállapítási időszak ismételt ellenőrzésének elrendeléséről határozhat olyan további adatok felmerülését követően, amelyekről e hatóságnak az adóellenőrzés időpontjában nem volt tudomása, és amelyek befolyásolják az utóbbi ellenőrzés eredményét.”

7 Az adózás rendjéről szóló törvény „Az adóellenőrzés eredménye” címet viselő 131. cikke értelmében:

„1) Az adóellenőrzés eredményét írásban kell rögzíteni az adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben, amely tartalmazza az adóhatóság ténybeli és jogi megállapításait, valamint e megállapítások adójogi következményeit.

[…]

4) Az adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyv szolgál alapjául:

a) az adómegállapítási határozat kibocsátásának az adóalap-különbözetek utáni fő adókötelezettségektől való, felfelé vagy lefelé történő eltérések vonatkozásában;

[…]”

8 Az említett törvénynek „A büntetőeljárást lefolytató hatóság megkeresése” címet viselő 132. cikke az (1) bekezdésében a következőket mondja ki:

„Az adóellenőrzést végző hatóság köteles az illetékes igazságszolgáltatási szervekhez fordulni az adóellenőrzés során tett azon megállapításokkal összefüggésben, amelyek valamely bűncselekmény büntetőtörvényben meghatározott tényállását valósíthatják meg.”

9 Ugyanezen törvény „Panasz benyújtására vonatkozó lehetőség” címet viselő 268. cikke az (1) bekezdésében pontosítja:

„E címmel összhangban panasz nyújtható be bármely adóköveteléssel és bármely adóigazgatási aktussal szemben. E panasz belső közigazgatási jogorvoslatként nem fosztja meg a keresetindítás jogától azt a személyt, aki úgy véli, hogy valamely adóügyi közigazgatási határozat őt hátrányosan érinti.”

10 Az adózás rendjéről szóló törvénynek „A közigazgatási panasszal kapcsolatos eljárás felfüggesztése” címet viselő 277. cikke a következőképpen szól:

„(1) A panasz elbírálásáért felelős szerv indokolt határozattal felfüggesztheti az eljárást, ha:

a) az ellenőrzést végző szerv az adóalap megállapításához kapcsolódó bizonyítási eszközökkel összefüggésben jogsértés elkövetésére utaló jelek fennállása miatt az illetékes szervekhez fordult, amely jogsértés megállapítása döntően befolyásolja a közigazgatási eljárás kimenetelét;

[…]

(4) A büntetőbíróság polgári jogi keresetet elbíráló jogerős határozata a panaszok elbírálásáért felelős szervek előtt érvényesíthető azon összegek tekintetében, amelyekre nézve az állam polgári jogi igénnyel lépett fel.”

11 E törvénynek „Az adóigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztése” címet viselő 278. cikke értelmében:

„(1) A közigazgatási panasz benyújtása nem vonja maga után az adóigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztését.

(2) A jelen cikk rendelkezései nem érintik a panaszos azon jogát, hogy a [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (a közigazgatási perrendtartásról szóló 554/2004. sz. törvény)] alapján kérje az adóigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztését […]

[…]”

12 Az említett törvénynek „A határozat közlése és jogorvoslat” címet viselő 281. cikke a (2) bekezdésében előírja:

„A panaszos vagy a panaszeljárásban részt vevő személyek megtámadhatják a panasz tárgyában hozott határozatokat, valamint azon adóigazgatási aktusokat, amelyekre e határozatokban a hatáskörrel rendelkező közigazgatási bíróság előtt hivatkozás történik […]”

13 Ugyanezen törvénynek „A büntetőeljárást lefolytató hatósággal való együttműködés” címet viselő 350. cikke a (2) és (3) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„(2) Kellően indokolt esetekben a büntetőeljárás megindítását követően, az ügyészség véleménye alapján kérni lehet az [Agenției Naționale de Administrare Fiscalătól (ANAF) (nemzeti adóhatóság, Románia), hogy meghatározott céloknak megfelelően adóellenőrzést folytasson le.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben előírt ellenőrzések eredményét jegyzőkönyvbe kell foglalni, amely bizonyítéknak minősül. A jegyzőkönyv nem minősül a jelen törvény értelmében vett adókövetelésnek.”

14 A 2019. január 29-i 72. sz. ítéletében a Curtea Constituțională (alkotmánybíróság, Románia) kimondta az e 350. cikk (3) bekezdésében szereplő „bizonyítéknak minősül” fordulat alkotmányellenességét.

A közigazgatási perrendtartásról szóló törvény

15 A közigazgatási perrendtartásról szóló 554/2004. sz. törvénynek (a továbbiakban: a közigazgatási perrendtartásról szóló törvény) az alapjogvitára alkalmazandó változata magában foglalja a 2. cikk (1) bekezdését, amely a következő fogalommeghatározásokat tartalmazza:

„E törvény alkalmazásában:

[…]

ș) »közvetlenül fenyegető kár«: jövőbeli és előre látható vagyoni kár, illetve adott esetben valamely hatóság vagy közszolgáltatás működésében bekövetkező előrelátható súlyos zavar;

t) »kellően indokolt eset«: olyan ténybeli és jogi körülmény, amely komoly kétségeket kelthet a közigazgatási aktus jogszerűségét illetően;

[…]”.

16 A közigazgatási perrendtartásról szóló törvénynek „Az aktus végrehajtásának felfüggesztése” címet viselő 14. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Kellően indokolt esetben és a közvetlenül fenyegető kár elhárítása érdekében a jogi aktust kibocsátó hatóság vagy a felsőbb szintű hatóság megkeresését […] követően a sérelmet szenvedett személy kérheti a hatáskörrel rendelkező bíróságtól az egyoldalú közigazgatási aktus végrehajtásának az ügy érdemében eljáró bíróság határozathozataláig való felfüggesztését. Ha a sérelmet szenvedett személy 60 napon belül nem nyújtja be a jogi aktus megsemmisítése iránti keresetét, a végrehajtás felfüggesztése a törvény erejénél fogva és minden külön alakszerűség nélkül megszűnik.”

17 E törvénynek „A végrehajtásnak az alapeljárásban benyújtott keresettel való felfüggesztése iránti kérelem” címet viselő 15. cikke előírja:

„1) A felperes a 14. cikkben meghatározott indokok alapján a megtámadott határozat részben vagy egészben történő megsemmisítése iránt a hatáskörrel rendelkező bírósághoz benyújtott kérelmében az egyoldalú közigazgatási határozat végrehajtásának felfüggesztését kérheti. A bíróság ebben az esetben az ügy jogerős elbírásáig elrendelheti a megtámadott közigazgatási határozat felfüggesztését. A felfüggesztés iránti kérelmet az alapeljárásban benyújtott keresettel egyidejűleg, vagy önálló kérelemben lehet benyújtani a kereset érdemi elbírálásáig.

[…]

(4) Ha a bíróság érdemben helyt ad a keresetnek, a végrehajtás felfüggesztése iránt a 14. cikk alapján elrendelt intézkedés az ügy jogerős elbírálásáig automatikusan meghosszabbodik, még akkor is, ha a felperes nem kérte az (1) bekezdés alapján a közigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztését.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 Az utak és autópályák építésével foglalkozó Cridar társaságnál héaellenőrzést folytattak le a 2011. január 1-jétől 2014. április 30-ig tartó időszakra vonatkozóan. Ennek keretében az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Bistrița-Năsăud megyei költségvetési hivatal, Románia) az adózó könyvelésében szereplő ügyletek tekintetében annak javára héalevonási jogot ismert el.

19 2015 elején a Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (a kolozsvári ítélőtábla mellett működő ügyészség, Románia; a továbbiakban: ügyészség) megvizsgálta a 363/P/2015. sz. bűnügyi ügyiratot, amelyben adócsalásra irányuló vádakat fogalmaztak meg több személlyel, köztük a Cridar ügyvezetőjével szemben. Az ügyészség 2016-ban egy nem pontosított időpontban arra kérte a DGRFP Cluj-Napocát, hogy folytasson le ismételt ellenőrzést a Cridarnál arra tekintettel, hogy bizonyítékok merültek fel arra nézve, hogy e társaság a 2011. január 1. és 2015. december 31. közötti időszakban több más társaságtól fiktív beszerzéseket hajtott végre. A DGRFP Cluj-Napoca az AJFP Clujt bízta meg ezen ismételt ellenőrzés lefolytatásával. Az ellenőrzés 2016. október 4. és 17. között zajlott, és csak az előző pontban említett adóellenőrzés tárgyát képező időszakra vonatkozott.

20 Az AJFP Cluj a 2016. november 3-i adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyvében és az ugyanazon a napon kelt adómegállapítási határozatában – a 2014-ben elfogadott álláspontt al szemben – megtagadta a Cridartól az e társaságnak az ügyészség által hivatkozott öt társaságtól történő valamennyi beszerzési ügylete (a továbbiakban: a szóban forgó beszerzések) utáni héa levonásához való jogot, és héa, valamint társasági adó adónemben további 2 103 272 román lej (RON) (hozzávetőleg 42 000 euró) összegű adókötelezettséget állapított meg a Cridar terhére. Az adózás rendjéről szóló törvény 128. cikkének megfelelően az AJFP Cluj a 2014. évi adómegállapítási határozatot is visszavonta, és a héa tárgyában lefolytatott korábbi adóellenőrzés valamennyi eredményét felülvizsgálta. Ez az új adómegállapítási határozat a Cridar öt beszállítójánál vagy azok beszállítóinál korábban megállapított számos szabálytalanságon alapult, amelyek alapján az AJFP Cluj arra a következtetésre jutott, hogy megalapozott gyanú merült fel arra vonatkozóan, hogy mesterséges helyzetet hoztak létre annak érdekében, hogy a Cridar fiktív módon növelje kiadásait, és levonja a kapcsolódó héaösszegeket, anélkül hogy valós gazdasági ügyletekre került volna sor.

21 E jogi aktusok kibocsátását követően az adóhatóság a vizsgálattal érintett ügyletekkel kapcsolatos adócsalás e tényállására vonatkozó vizsgálati iratanyaggal az ügyészséghez fordult. Az e cselekményekre vonatkozó büntetőeljárás egyébként már megindult, és azok a 363/P/2015. sz. vizsgálati iratanyag tárgyát képezték.

22 2016. november 11-én a Cridar panaszt nyújtott be a DGRFP Cluj-Napocához a 2016. november 3-i adómegállapítási határozattal szemben, és a közigazgatási perrendtartásról szóló törvény 14. cikke alapján e határozat végrehajtásának felfüggesztése iránti kérelmet terjesztett elő, amelynek a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítélőtábla, Románia) a 2016-ban kihirdetett ítéletében helyt adott, és elrendelte ezen adómegállapítási határozat végrehajtásának az érdemi határozathozatalig történő felfüggesztését. Ez az ítélet jogerőre emelkedett.

23 Az előző pontban említett, 2017. március 16-i panaszt elbíráló határozatával a DGRFP Cluj-Napoca elutasította a Cridar által előterjesztett eljárási kifogásokat, azonban az adózás rendjéről szóló törvény 277. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján elrendelte az adóügyi panasz érdeméről való határozathozatal felfüggesztését, megállapítva, hogy a szóban forgó panasz

elbírálásáért felelős szerv nem dönthet az ügy érdemében mindaddig, amíg le nem zárul a büntetőeljárás, és az meg nem erősíti vagy el nem oszlatja az ellenőrzést végző hatóságoknak a szóban forgó beszerzések tényleges megvalósulása kapcsán fennálló gyanúját.

24 2017. június 29-én benyújtott keresetében a Cridar elsődlegesen azt kérte a Curtea de Apel Clujtól (kolozsvári ítélőtábla), hogy eljárásjogi okokból semmisítse meg e 2017. március 16-i határozatot, másodlagosan pedig azt, hogy semmisítse meg az említett határozatot, és kötelezze a DGRFP Cluj-Napocát arra, hogy panaszát érdemben bírálja el. A Cridar ezen túlmenően a közigazgatási perrendtartásról szóló törvény 15. cikke alapján kérte, hogy az ügy büntetőeljárás keretében való jogerős elbírálásáig függesszék fel az adómegállapítási határozat végrehajtását.

25 E bíróság 2016. július 15-i ítéletével elutasította e keresetet. Többek között úgy ítélte meg, hogy a DGRFP Cluj-Napoca az adójogi panasszal kapcsolatos döntéshozatal felfüggesztésének lehetősége tekintetében mérlegelési joggal rendelkezik annak elkerülése érdekében, hogy ugyanazon jogi helyzetre vonatkozóan egymásnak ellentmondó határozatokat hozzanak. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy e hatóság jogszerűen határozott úgy, hogy felfüggeszti az adójogi panasz elbírálását mindaddig, amíg büntetőjogi szempontból nem kerül megállapításra, hogy a szóban forgó beszerzések ténylegesen megvalósultak-e. Az említett bíróság az adómegállapítási határozat végrehajtásának a büntetőügy jogerős elbírálásáig történő felfüggesztése iránti kérelmet is elutasította, mivel a hivatkozott jogellenességi okok alapján a jogi aktus nem tűnt jogellenesnek, és a kár közvetlen veszélye sem került bizonyításra. E tekintetben rámutatott arra, hogy a jelen ítélet 22. pontjában említett határozat, amely helyt ad a végrehajtás felfüggesztése iránt a közigazgatási perrendtartásról szóló törvény 14. cikke alapján előterjesztett kérelemnek, a szóban forgó két eljárás időbeli hatálya közötti különbség miatt az e törvény 15. cikkére alapított hasonló kérelem elbírálása tekintetében nem rendelkezik az ítélt dolog erejével.

26 2017. október 11-én a Cridar felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bíróságként eljáró Înalta Curte de Casație și Justiție-hez (legfőbb semmítő- és ítélőszék, Románia). E felülvizsgálati kérelem keretében e társaság többek között azt állítja, hogy a DGRFP Cluj-Napoca az adójogi panaszát elbíráló 2017. március 16-i határozatban – a második adóellenőrzés során megállapítottakkal szemben – azt mondta ki, hogy csupán valószínűsítő körülmények merültek fel arra nézve, hogy a szóban forgó beszerzések fiktívek voltak, és hogy annak tisztázására, hogy azok fiktív jellegűek-e, csak a büntetőeljárás jogerős lezárása időpontjában kerül sor. Arra hivatkozik, hogy az értékelt bizonyítékokra, azok jogi kötőerejére, valamint az ügyletek fiktív vagy valós jellegének megállapítására jogosult hatóságra vonatkozó ellentétes értelmezések folytán az adóalany keze meg van kötve, és egyáltalán nincs lehetősége a levonási jogának gyakorlására. Úgy tűnik tehát, hogy a nemzeti szabályozás a héalevonási jog elismeréséhez egy olyan további feltételt, nevezetesen az érintett ügyletek valódiságának büntetőeljárás keretében történő megerősítését írta elő, ami sem az alkalmazandó uniós jogi rendelkezésekből, sem pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem következik.

27 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy mivel az előtte folyamatban lévő jogvita nem a 2016. november 3-i adómegállapítási határozat érdemi jogszerűségére vonatkozik, e bíróság nem tudja megállapítani, hogy az abban hivatkozott tényezők a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel elegendőek-e a héalevonási jog megtagadásának megalapozásához.

28 E bíróság ezenkívül megjegyzi, hogy a Cridar nem juthat a panaszát érdemben elbíráló bírósági határozathoz, mivel a nemzeti ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az adózás rendjéről szóló törvény 281. cikkére tekintettel az adómegállapítási határozat bíróság előtti vitatására csak akkor van lehetőség, ha a panaszt érdemben elbíráló határozatot ezen adómegállapítási határozattal

együtt támadják meg. Márpedig a jelen ügyben a 2017. március 16-i határozatot kibocsátó adóhatóság csak az eljárást függesztette fel. Az említett bíróság hozzáteszi, hogy e törvény 278. cikkének (1) bekezdése szerint a közigazgatási panasz benyújtása nem vonja maga után az adóigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztését, még arra az időszakra sem, amelynek során a panasz – amelynek tárgyát ezen aktus képezi – elbírálása felfüggesztésre kerül. Másfelől megállapítja, hogy az adómegállapítási határozat eredményeképpen az adóteher minden esetben átszáll az adózóra.

29 E tényezőkre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy sérti-e az adósemlegességnek a héairányelvben rögzített elvét az a körülmény, hogy az adóhatóság először is olyan adómegállapítási határozatot bocsát ki, amely a héalevonási jog megtagadásával azonnali joghatással bír, miközben az adóhatóságnak ekkor még nem áll rendelkezésére az adóalanynak a héára vonatkozó adócsalásban való érintettségével kapcsolatos valamennyi objektív információ, ezt követően pedig az ezen adómegállapítási határozattal szemben benyújtott panasz elbírálását felfüggesztik addig, amíg az adóalanynak az említett adócsalásban való érintettsége megállapítására irányuló büntetőeljárás során nem tisztázzák a ténybeli helyzetet. A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy az ilyen eljárás összeegyeztethető-e a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való joggal, mivel az adómegállapítási határozat a vele szemben benyújtott panasz elbírálásának felfüggesztése alatt továbbra is végrehajtható, anélkül hogy az adóalanynak lehetősége lenne arra, hogy az említett határozatot bíróság előtt megtámadja, mivel az ilyen keresetindítás feltétele a panasz érdemi elbírálásáról szóló határozat meghozatala. E bíróság úgy véli, hogy az elemzés eltérő eredményre vezethet attól függően, hogy az adóalany tekintetében a polgári perrendtartásról szóló törvény 14. és 15. cikkében előírt feltételek mellett sor kerül-e a vitatott jogi aktusok felfüggesztésére, vagy sem, amely felfüggesztés alapján ideiglenesen el lehet tekinteni a héalevonáshoz való jog megtagadásának joghatásaitól.

30 Ilyen körülmények között az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelvet] és a [Charta] 47. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog elismerését megtagadó adómegállapítási határozat meghozatalát követően felfüggessze [az ezen adómegállapítási határozattal szemben benyújtott] közigazgatási panasz elbírálását azon büntetőeljárás befejezéséig, amely további objektív információkkal szolgálhat az adóalany adócsalásban való részvétele vonatkozásában?

2) Eltérő-e a [Bíróság] előző kérdésre adandó válasza, ha az adóalany javára a közigazgatási panasz elbírálása felfüggesztésének időtartama alatt a héalevonási jog megtagadása joghatásainak felfüggesztésére alkalmas ideiglenes intézkedések fogadhatók el?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

31 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet és a Charta 47. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a nemzeti adóhatóság számára, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt az adóalanytól megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálását az ezen adóalanynak valamely adócsalásban való részvétele miatt felfüggessze azon büntetőeljárás

befejezéséig, amely további objektív információkkal szolgálhat e részvétele vonatkozásában, és hogy jelentőséggel bír-e e tekintetben, hogy az eljárás e felfüggesztése során ezen adóalany tekintetében ezen adómegállapítási határozat végrehajtása felfüggesztésre kerülhet.

32 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételéül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 31. pont).

33 Mindezzel együtt az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont).

34 Ez az eset áll fenn akkor, ha maga az adóalany követ el adócsalást, illetve akkor is, ha az adóalany tudomással volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. A levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották, vagy maga követte el az adócsalást, vagy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. pont).

35 Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany maga követte el az adócsalást, vagy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. pont).

36 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékonyságát, és tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogokat (lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i

Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. június 4-i C. F. (Adóellenőrzés) ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 45. pont).

37 Ily módon és e feltételek között mondta ki a Bíróság a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) 68. pontjában, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha az adóhatóság az adóalannyal szemben párhuzamosan folyó és még be nem fejezett büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat használhat fel közigazgatási eljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében, feltéve hogy az uniós jog, különösen a Charta által biztosított jogokat tiszteletben tartják. A Bíróság a 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861) 38. pontjában lényegében ugyanígy azt is kimondta, hogy ugyanezen fenntartás mellett az adóhatóságnak az áfacsalás fennállásának a bizonyítása érdekében olyan bizonyítékokra kell tudnia támaszkodni, amelyeket le nem zárult, nem az adóalannyal szemben indult büntetőeljárások, vagy az olyan kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében szereztek be, amelyekben az adóalany félként nem vett részt.

38 Következésképpen főszabály szerint az sem ellentétes az uniós joggal – feltéve, hogy az e jog, különösen a Charta által biztosított jogokat tiszteletben tartják –, hogy az adóhatóság a héalevonási jog megtagadását megállapító adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz vizsgálata keretében felfüggeszti e panasz elbírálását annak érdekében, hogy további olyan objektív információkat szerezzen be, amelyek bizonyítják az adóalanynak a levonási jog e megtagadását megalapozó adócsalásban való részvételét. Mivel ugyanis e feltételek fennállása esetén nem ellentétes az uniós joggal, hogy az adóhatóság büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat közigazgatási eljárás keretében használ fel a héa területén fennálló héacsalás vagy visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében, főszabály szerint és ugyanezen feltételek fennállása esetén az sem ellentétes e joggal, hogy az ilyen közigazgatási eljárást, akár a héalevonási jogot megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz vizsgálatának szakaszában is, felfüggesztik többek között annak elkerülése érdekében, hogy olyan, egymásnak ellentmondó határozatokat fogadjanak el, amelyek sérthetik a jogbiztonságot, vagy – amint a jelen ügyben – annak érdekében, hogy további olyan bizonyítékok esetleges beszerzését tegyék lehetővé, amelyeket ezt követően e panasz vizsgálatával összefüggésben felhasználhatnak.

39 Ugyanakkor, mivel ilyen helyzetben már sor került a héalevonáshoz való jogot az adóalanytól megtagadó adómegállapítási határozat kibocsátására, és figyelemmel arra, hogy e jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, emlékeztetni kell arra, hogy a közös héarendszer tagállamok általi alkalmazását szabályozó elvekkel, különösen az adósemlegesség és a jogbiztonság elvével ellentétes, hogy a nemzeti adóhatóság részéről az adót feltüntető számla kibocsátásának alapjául szolgáló gazdasági ügyletek tényleges megvalósulása vonatkozásában fennálló, alá nem támasztott, egyszerű gyanú esetén az adóalanytól, aki az említett számla címzettje, megtagadják a héalevonás jogát, ha nem képes e számlán túl egyéb bizonyítékot szolgáltatni a teljesített gazdasági ügyletek valós jellegéről (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. pont; 2020. június 4-i C. F. (Adóellenőrzés) ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 44. és 49. pont). A levonási jog által biztosított előny feltételezések alapján ugyancsak nem tagadható meg (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésében kifejezetten rámutat arra, hogy az alapügyben szóban forgó eljárás felfüggesztését azzal az indokkal rendelték el, hogy a büntetőügy, amelynek befejezéséig e felfüggesztést elrendelték, „további” objektív információkkal szolgálhat az adóalany adócsalásban való részvétele vonatkozásában, amely megalapozza a levonási jognak az említett adómegállapítási határozatban megállapított megtagadását.

41 Márpedig mivel az előterjesztett kérdések ezen ténybeli előfeltevésen alapulnak, aminek a vizsgálata ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata, és mivel a Bíróság nem vitathatja ezen előfeltevést, tekintettel a nemzeti bíróságok és e Bíróság feladatainak az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében fennálló világos szétválasztására (lásd ebben az értelemben: 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 19. pont; 2021. szeptember 9-i Real Vida Seguros ítélet, C-449/20, EU:C:2021:721, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára teljes körű választ lehessen adni, ezen előfeltevést adottnak kell tekinteni, és folytatni kell az elemzést.

42 E körülmények között, figyelembe véve, hogy az alapügy tárgyát nem csupán a nemzeti adóhatóságok részéről történő bizonyításfelvétel részletes szabályai, hanem egy közigazgatási panasszal kapcsolatos eljárás felfüggesztéséről szóló határozat is képezi, tekintettel a tagállamoknak a közigazgatási eljárásaik szervezésével összefüggésben rendelkezésére álló autonómiára, másodszor emlékeztetni kell arra, hogy vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni az adóalanyok uniós jogból eredő jogai védelmének biztosítását célzó jogorvoslati eljárás szabályait, azzal a feltétellel mindazonáltal, hogy e szabályok nem lehetnek kevésbé kedvezők, mint a hasonló belső jogi helyzeteket szabályozó rendelkezések (az egyenértékűség elve), és az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A jelen ügyben, az egyenértékűség elvét illetően, a Bíróság elé terjesztett iratokban semmi nem utal arra, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 277. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amely alapján az alapügyben szóban forgó eljárás felfüggesztését elrendelték, kifejezetten a héával kapcsolatos kötelezettségek ellenőrzésére lenne jellemző, így – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok függvényében – ezen elv megsértése kizárható (lásd analógia útján: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 30. pont).

44 A tényleges érvényesülés elvét illetően semmi nem utal arra, hogy a héalevonási jogot megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálásának felfüggesztése a közigazgatás szintjén önmagában lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tenné a jogalanyok számára az uniós jogrendből eredő jogaik gyakorlását.

45 Ugyanakkor, harmadszor, a jelen ítélet 38. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy 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 olyan adóellenőrzési eljárásban, amellyel valamely tagállam az uniós jogot hajtja végre (lásd ebben az értelemben: 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet, C-446/18, EU:C:2020:369, 43. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 48. pont).

46 Márpedig, mivel az alapügyben szereplőhöz hasonló jogvita végső soron arra vonatkozik, hogy az adóhatóság azért gyakorolja ellenőrzési hatásköreit, hogy megfeleljen az uniós jog alkalmazásából eredő azon kötelezettségnek, hogy elfogadjon valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen, a héalevonáshoz való jogot megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz vizsgálatára irányuló eljárás az uniós jog érintett tagállam általi végrehajtásának minősül, ily módon ezen eljárást a megfelelő ügyintézéshez való jog tiszteletben tartásával kell lefolytatni (lásd analógia útján: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Következésképpen ahhoz, hogy a közigazgatási panasz elbírálásának az alapügyben szóban forgóhoz hasonló felfüggesztése ne legyen ellentétes az uniós joggal, az szükséges továbbá, hogy az ilyen felfüggesztés ne sértse a megfelelő ügyintézéshez való jogot, és különösen, hogy e felfüggesztés ne járjon azzal a hatással, hogy e közigazgatási panaszeljárás lezárását észszerű határidőn túl késleltesse.

48 Másrészt meg kell állapítani, hogy a Charta által biztosított alapvető jogok az alapügyben szereplőhöz hasonló jogvitára is alkalmazandók, mivel az eljárásnak a kérdést előterjesztő bíróság előtt vitatott felfüggesztése olyan közigazgatási eljárás keretébe illeszkedik, amely arra tekintettel tagadja meg az adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, hogy az adócsalásban vett részt, megsértve ezzel az uniós jogalkotó által létrehozott közös héarendszert szabályozó elveket, és mivel következésképpen az a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jog végrehajtásának minősül (lásd analógia útján: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a Charta 47. cikkének értelmezésével kapcsolatban vár választ, amely szerint mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz, arra tekintettel, hogy a Cridarnak e felfüggesztés időtartama alatt nincs lehetősége arra, hogy a héalevonást megtagadó adómegállapítási határozattal szemben bírósági jogorvoslattal éljen, mivel az alkalmazandó nemzeti jog az ilyen jogorvoslat benyújtásának lehetőségét a panasz érdemi elbírálásáról szóló határozat meghozatalától teszi függővé.

50 Márpedig a Bíróság már kétségkívül kimondta, hogy az e rendelkezésben szereplő hatékony bírói jogvédelem elve különböző elemekből tevődik össze, amelyek közé tartozik különösen a bírósághoz fordulás joga (2016. június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horassaiu-Vasile Cruduleci ítélet, C-205/15, EU:C:2016:499, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy a bírósághoz fordulás joga nem abszolút jog, és ezért arányos korlátozásoknak vethető alá, amelyek jogszerű célt követnek, és nem érintik e jognak magát a lényegét (2016. június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horassaiu-Vasile Cruduleci ítélet, C-205/15, EU:C:2016:499, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A jelen ügyben elegendő annak megállapítása, hogy jóllehet a Cridart e felfüggesztés időtartama alatt ténylegesen megfosztják attól a lehetőségtől, hogy a héalevonást tőle megtagadó adómegállapítási határozattal szemben bírósági jogorvoslatot nyújtson be, a jelen ítélet 38. pontjában kifejtett megfontolásokból az következik, hogy az ilyen felfüggesztés jogszerű célt követ, a jelen ítélet 45–47. pontjában kifejtettekből pedig az állapítható meg, hogy a Cridar

észszerű határidőn túl nem foszthető meg ettől a lehetőségtől. Ráadásul a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy az alapügyben nem vitatott, hogy e társaságnak lehetősége lesz arra, hogy a panaszát érdemben elbíráló határozattal szemben bírósági jogorvoslatot nyújtson be. E körülmények között nem állapítható meg, hogy a közigazgatási panasz elbírálásának ilyen felfüggesztése aránytalanul akadályozza a Cridarhoz hasonló adóalanynak a Charta 47. cikkében biztosított bírósághoz fordulás jogát.

52 Másfelől a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Charta 47. cikkében biztosított bírósági felülvizsgálat hatékonysága megköveteli, hogy az érintett – akár magának a határozatnak a szövege, akár ezen indokok kérésére történő közlése alapján – megismerhesse a rá vonatkozóan hozott határozat alapjául szolgáló indokokat, az illetékes bíróság azon hatáskörének sérelme nélkül, hogy a szóban forgó hatóságtól megkövetelje azok közlését, annak érdekében, hogy lehetővé tegye számára jogai lehető legjobb feltételek mellett történő védelmét, és az ügy teljes ismeretében annak eldöntését, hogy hasznos-e az illetékes bírósághoz fordulni, valamint ahhoz, hogy utóbbinak teljes mértékben lehetővé tegye a szóban forgó nemzeti határozat jogszerűségére vonatkozó felülvizsgálat gyakorlását (2020. november 24-i Minister van Buitenlandse Zaken ítélet, C-225/19 és C-226/19, EU:C:2020:951, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Következésképpen ahhoz, hogy a héalevonási jogot megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálásának felfüggesztését a Charta 47. cikkének tiszteletben tartásával rendeljék el, továbbá az szükséges, hogy e felfüggesztést elrendelő határozat ténybeli és jogi indokolást tartalmazzon nemcsak annak érdekében, hogy az adóalany megismerhesse az annak megállapításául szolgáló indokokat, hogy az említett felfüggesztésre a panaszáról való érdemi döntéshozatal végett van szükség, és hogy a jogait a lehető legjobb feltételek mellett védelmezhesse, hanem hogy az eljárás felfüggesztéséről szóló határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság számára azt is lehetővé tegye, hogy e határozat jogszerűségére vonatkozó felülvizsgálatot teljes mértékben gyakorolja.

54 Végeredményben az igazgatási szervek azon kötelezettsége, hogy az uniós jog végrehajtása során döntéseiket indokolják, már a megfelelő ügyintézéshez való jogból is következik (lásd ebben az értelemben: 2020. november 24-i Minister van Buitenlandse Zaken ítélet, C-225/19 és C-226/19, EU:C:2020:951, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Negyedszer, mivel nem zárható ki, hogy az adólevonási jogot végső soron az uniós jog megsértésével tagadták meg az adóalanytól, emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az uniós jogszabályok megsértésével valamely tagállam által beszedett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállamok tehát főszabály szerint kötelesek az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére. A jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelem a tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó igény körébe tartozik, amelynek célja az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adó uniós joggal való összeegyeztethetetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül ténylegesen viselte (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 24. pont).

56 Ezzel összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és

eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 A Bíróság e tekintetben már pontosította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héatúlfizetés visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Közelebbről, e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-254/16, EU:C:2017:522, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 37. és 38. pont).

58 Ha a héakülönbözet adóalany számára történő visszatérítése észszerű határidőn túl történik, a közös héarendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön (2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-254/16, EU:C:2017:522, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 E megfontolások alkalmazandóak az alapügyhöz hasonló helyzetben is, mivel az előzetesen felszámított héa levonásához való jognak valamely, azonnal végrehajtható adómegállapítási határozatban megállapított jogellenes megtagadása azzal a hatással is jár, hogy az adóalany terhére visszatartja az azon héaösszegnek megfelelő pénzösszeget, amelynek levonását – elméletileg – az uniós jog megsértésével tagadták meg.

60 Ebből következően ahhoz, hogy a héalevonási jogot megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálásának az alapügyben szereplőhöz hasonló felfüggesztését az uniós jog tiszteletben tartásával rendeljék el, az is szükséges, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás – amennyiben végül megállapítást nyer, hogy a levonási jog e megtagadására az uniós jog megsértésével került sor – előírja, hogy az adóalany részére észszerű határidőn belül sor kerülhessen a szóban forgó pénzösszeg visszatérítésére, valamint – adott esetben – késedelmi kamat fizetésére.

61 Végül, ötödször meg kell állapítani, hogy amennyiben a fenti megfontolásokból következő feltételeket tiszteletben tartják, nem szükséges, hogy az adóalany a panaszára vonatkozó eljárás felfüggesztésének időszaka alatt minden esetben kérelmezhesse az e panasz tárgyát képező adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztését. Elegendő, ha az alkalmazandó nemzeti szabályozás az adómegállapítási határozat jogszerűségével kapcsolatos komoly kétség esetén ideiglenes intézkedésként lehetővé teszi az ilyen felfüggesztést, amennyiben a végrehajtás ilyen felfüggesztése az adóalany érdekeivel összefüggésben bekövetkező súlyos és helyrehozhatatlan kár elkerüléséhez szükséges.

62 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet és a Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a nemzeti adóhatóság számára, hogy az

előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt az adóalanytól megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálását az ezen adóalany valamely adócsalásban való részvétele miatt felfüggessze annak érdekében, hogy az ezen részvételre vonatkozó további objektív információkat szerezzen be, feltéve hogy, először is, e felfüggesztés nem jár azzal a hatással, hogy e közigazgatási panaszeljárás lezárását észszerű határidőn túl késlelteti, másodszor, hogy az e felfüggesztést elrendelő határozat jogi és ténybeli indokolást tartalmaz, továbbá bírósági felülvizsgálat tárgyát képezheti, harmadszor pedig hogy amennyiben végül megállapítást nyer, hogy a levonási jog megtagadására az uniós jog megsértésével került sor, az adóalany részére észszerű határidőn belül sor kerülhet a szóban forgó pénzösszeg visszatérítésére, valamint – adott esetben – az ezen összeg utáni késedelmi kamat fizetésére. E körülmények között nem szükséges, hogy az említett adóalany az eljárás e felfüggesztése alatt kérelmezhesse ezen adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztését, kivéve ha – az említett adómegállapítási határozat jogszerűségével kapcsolatos komoly kétség esetén – az ugyanezen adómegállapítási határozat végrehajtása felfüggesztésének biztosítására az adóalany érdekeivel összefüggésben bekövetkező súlyos és helyrehozhatatlan kár elkerülése érdekében van szükség.

A költségekről

63 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a nemzeti adóhatóság számára, hogy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jog által biztosított előnyt az adóalanytól megtagadó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elbírálását az ezen adóalany valamely adócsalásban való részvétele miatt felfüggessze annak érdekében, hogy az ezen részvételre vonatkozó további objektív információkat szerezzen be, feltéve hogy, először is, e felfüggesztés nem jár azzal a hatással, hogy e közigazgatási panaszeljárás lezárását észszerű határidőn túl késlelteti, másodszor, hogy az e felfüggesztést elrendelő határozat jogi és ténybeli indokolást tartalmaz, továbbá bírósági felülvizsgálat tárgyát képezheti, harmadszor pedig hogy amennyiben végül megállapítást nyer, hogy a levonási jog megtagadására az uniós jog megsértésével került sor, az adóalany részére észszerű határidőn belül sor kerülhet a szóban forgó pénzösszeg visszatérítésére, valamint – adott esetben – az ezen összeg utáni késedelmi kamat fizetésére. E körülmények között nem szükséges, hogy az említett adóalany az eljárás e felfüggesztése alatt kérelmezhesse ezen adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztését, kivéve ha – az említett adómegállapítási határozat jogszerűségével kapcsolatos komoly kétség esetén – az ugyanezen adómegállapítási határozat végrehajtása felfüggesztésének biztosítására az adóalany érdekeivel összefüggésben bekövetkező súlyos és helyrehozhatatlan kár elkerülése érdekében van szükség.

Aláírások