



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2017. július 6.*

„Előzetes döntéshozatal — Közös hozzáadottértékadó-rendszer (héta) — 2006/112/EK irányelv — 183. cikk — Az adósemlegesség elve — Az előzetesen felszámított adó levonása — A héakülönbözet visszatérítése — Ellenőrzési eljárás — Az adóalannal szemben ilyen eljárás során kiszabott bírság — A visszatérítés határidejének meghosszabbítása — A késedelmi kamatok fizetésének kizárása”

A C-254/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2016. május 3-án érkezett, 2016. március 24-i határozatával terjesztett elő

a **Glencore Agriculture Hungary Kft.**, korábban Glencore Grain Hungary Kft.

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, A. Rosas és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Glencore Agriculture Hungary Kft., korábban Glencore Grain Hungary Kft., képviseletében Kelemen D. és Várszegi Z. ügyvédek,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z., Koós G. és Pálfy A. M., meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében J. Vlácil és M. Smolek, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és Havas L., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

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.; a továbbiakban: héairányelv) 183. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Glencore Agriculture Hungary Kft., korábban Glencore Grain Hungary Kft. (a továbbiakban: Glencore) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Magyarország) (a továbbiakban: adóhatóság) között a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) különbözetének visszatérítéséhez kapcsolódó késedelmi kamatok megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 183. cikke értelmében:

„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.

[...]”

A magyar jog

- 4 Ahogyan az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2003. évi 131. száma [XI. 14.]; a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) 37. §-ának (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adózót megillető költségvetési támogatás kiutalása esedékességéről e törvény melléklete vagy külön törvény rendelkezik. A költségvetési támogatást az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított 30 napon belül, a visszaigényelt általános forgalmi adót 75 napon belül kell kiutalni. Ha a költségvetési támogatást az adóhatóság állapítja meg, a kiutalást az erről szóló határozat jogerőre emelkedésétől számított 30 napon belül kell teljesíteni.
- 5 Az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-a (4) bekezdésének c) pontja úgy rendelkezik, hogy a kiutalásra nyitva álló határidőt, ha a kiutalási igény jogosságának ellenőrzése az igény (bevallás) beérkezésének napjától számított 30 napon belül megkezdődik, és az ellenőrzés akadályozása miatt mulasztási bírság kiszabására vagy elővezetésre kerül sor, a jegyzőkönyv átadásának napjától kell számítani.
- 6 Az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése alapján, ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. Késedelmes teljesítés ellenére sem jár azonban kamat, ha a kiutalásra az adózó vagy a szükséges adatok szolgáltatására kötelezett személy mulasztása miatt nem kerül sor.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 7 A Glencore gabonakereskedelemmel foglalkozó, héaalany vállalkozás. Előzetesen felszámított hea címén, 2011 szeptembere vonatkozásában 4 485 975 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 12,4 millió euró) összegű héakülönbözet visszatérítését igényelte az adóhatóságtól.
- 8 E kérelmet követően, de még a kért visszatérítést megelőzően az adóhatóság eljárást indított az említett igény jogosságának ellenőrzése végett. Ezen eljárás keretében az adóhatóság számos alkalommal kért adatközlést a Glencore-tól, és három ízben szabott ki rá bírságot a fent említett egyes kéréseire való késedelmes válaszadás miatt, mivel a megállapított késedelmek az említett hatóság szerint akadályozták az említett eljárás lefolytatását.
- 9 2013. november 13-án az adóhatóság 1 858 301 000 HUF (hozzávetőleg 5,9 millió euró) összeget utalt ki a Glencore részére héakülönbözet részleges visszatérítése címén. E vállalkozás azt kérte az említett hatóságtól, hogy fizessen meg a részére 411 910 990 HUF (hozzávetőleg 1,3 millió euró) összeget, amely a 2011. december 4-től, azaz attól az időponttól, amikor a Glencore szerint a héakülönbözet visszatérítésének határideje lejárt, 2013. november 13-ig tartó időszakra vonatkozó késedelmi kamatoknak felel meg.
- 10 Az adóhatóság e kérelmet elutasította, azzal az indokkal, hogy bírságot szabtak ki a Glencore-ra a visszatérítési igény jogossága ellenőrzésének akadályozása miatt, és hogy ezért a magyar szabályozás szerint a héakülönbözet visszatérítésének határidejét és adott esetben a késedelmi kamatokat az említett ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv átadásától kell számítani. E hatóság szerint tehát nem állapítható meg késedelmes kiutalás, és mivel az ellenőrzés lefolytatását és a héakülönbözet visszatérítését az igényelt adatok átadásának hiánya akadályozta, a Glencore nem jogosult késedelmi kamatokra.
- 11 2015. november 5-én a Glencore keresetet indított a kérelmét elutasító adóhatósági határozattal szemben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) előtt.
- 12 A Glencore e bíróság előtt azt állította, hogy a magyar jogszabály, amely szerint a késedelmi kamatok fizetését a héakülönbözet visszatérítésével kapcsolatos ellenőrzési eljárást lezáró jegyzőkönyv átadásától számítják, ellentétes az uniós joggal, különösen az arányosság és az adósemlegesség elvével. A szóban forgó ellenőrzési eljárás több mint két évig tartott olyan okok miatt, amelyek nem a kért dokumentumok késedelmes szolgáltatásához, hanem elsődlegesen az adóhatóság cselekményeihez kapcsolódnak. Ezenkívül az utóbbi arra kötelezte a Glencore-t, hogy az említett ellenőrzési eljárás első két hetében nagy mennyiségű adatot adjon át a részére, és minden egyes kérés esetében csak három munkanapot biztosított az említett adatok közlésére. A Glencore szerint az adóhatóságnak az 500 000 HUF (hozzávetőleg 1600 euró) összeget meghaladó kérelmek esetében az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ában előírt 45 napos határidőben teljesítenie kellett volna a kért hea kiutalását. Mivel e kiutalásra nem került sor, az említett hatóság köteles lett volna a részére késedelmi kamatokat fizetni. Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az adóalany részére észszerű határidőn belül visszatérítsék a héakülönbözetet, és e visszatérítés időpontját az adóhatóság által végzett eljárási cselekmények nem befolyásolhatják.
- 13 Az adóhatóság a Glencore fellebbezését elutasította arra hivatkozva, hogy az adóellenőrzéshez szükséges dokumentumok késedelmes átadása miatti bírságok kiszabása a Glencore vétkes magatartásának következménye, és az utóbbi gondatlansága miatt hosszabbították meg a héakülönbözet visszatérítésének határidejét.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a Bíróság korábban már kimondta, hogy az adósemlegesség elve kizárja, hogy a tagállamok olyan feltételhez kössék a héakülönbözet visszatérítését, mely az adóalanyokra többlet terhet hárítana, befolyásolva pénzügyi helyzetüket, és a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy e visszatérítés észszerű időn belül megtörténjen, és annak módjai ne

hordozzanak magukban pénzügyi kockázatot az adóalany számára. A Bíróság azt is megállapította, hogy azok az adóalanyok, akik részére olyan határidőben térítették vissza a héakülönbözetet, amely nem tekinthető észszerűnek, késedelmi kamatokra jogosultak, és az egyes tagállamok jogrendjének kell meghatározni azokat a feltételeket, amelyek mellett e kamatok az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meg kell fizetni.

15 A kérdést előterjesztő bíróság azonban úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem tartalmaz kellően egyértelmű útmutatást többek között az adóhatóság által kiszabott bírságok olyan jogkövetkezményei vonatkozásában, mint amelyekről az alapügyben is szó van. Megállapítja, hogy a héakülönbözetnek a Glencore részére a főszabály szerinti 45 nap helyett hozzávetőleg két éven belül történő visszatérítése sérti az arányosság elvét, és ennek következtében helyt kell adni az említett vállalkozás által késedelmi kamatok fizetése iránt előterjesztett kérelemnek. E bíróság a fenti elvvel szintén ellentétesnek tartja azt a körülményt, hogy az adóhatóság, visszaélve az érintett nemzeti szabályozás szó szerinti értelmezésével, azáltal, hogy bírságot szab ki az adóalanyra az adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása miatt, korlátlan ideig adóellenőrzéseket folytathat anélkül, hogy köteles lenne ilyen kamatokot fizetni.

16 E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi 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. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a [héakülönbözet] visszatérítésére nyitva álló határidő meghosszabbodik az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv átadásának napjáig abban az esetben, ha az igény beérkezésének napjától számított 30 napon belül megindított adó-ellenőrzési eljárás során az adóalannyal szemben mulasztási bírság kiszabására kerül sor[?]

2) Ellentétes-e a [héairányelv] 183. cikkével az adósemlegesség és az arányosság elveire figyelemmel az olyan tagállami szabályozás, amely késedelmes kiutalás fennállása esetén kizárja a késedelmi kamat fizetését arra az esetre, ha a kiutalás ellenőrzése során a hatóság az adóalanyt együttműködési kötelezettsége miatt szankcionálta, jóllehet az ellenőrzés, mely több évig tartott, nem elsősorban az adózónak felróható okokból húzódott el[?]

3) Úgy kell-e értelmezni [a héairányelv] 183. cikkét, továbbá a tényleges érvényesülés elvét, hogy az uniós jogba ütköző módon visszatartott vagy ki nem utalt adók után járó kamat iránti igény olyan alanyi jog, mely közvetlenül magából az uniós jogból ered, és amely kamatigény tagállami bíróság és más hatóság előtti érvényesítéséhez elegendő az uniós jogsérelmet és az adó vissza nem térítés[é]t igazolni[?]

4) Amennyiben a fenti kérdésekre adott válaszokra figyelemmel az alapügyben eljáró bíróság megállapítja, hogy a tagállam jogi szabályozása ellentétes [a héairányelv] 183. cikkével, az uniós joggal összeegyeztethető módon jár-e el a bíróság akkor, ha a tagállami hatósági határozatokban a késedelmi kamat kiutalásának elutasítását [a héairányelv] 183. cikkével ellentétesnek tekinti?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Kérdéseivel, amelyeket indokolt együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint, amennyiben a hatóság ellenőrzési eljárást indít, és az együttműködés hiánya miatt bírságot szab ki az adóalanyra, a héakülönbözet visszatérítésének időpontja az ezen ellenőrzés jegyzőkönyvének az említett adóalany részére történő átadásáig elhalasztható, és a késedelmi kamatok fizetése megtagadható, még abban az esetben is, ha az

adóellenőrzési eljárás időtartama túlzottan hosszú, ami nem teljes mértékben az adóalany magatartásának tudható be. Igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy az uniós jogra tekintettel milyen kötelezettségek terhelik az alapeljárásbeli jogvita eldöntése során.

- 18 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv 183. cikke nem szabályozza sem a visszatérítendő héakülönbözet utáni kamatfizetési kötelezettséget, sem pedig azt az időpontot, amelytől e kamatok fizetendők, önmagában e körülményből nem vonható le olyan következtetés, hogy e cikket úgy kell értelmezni, hogy a héakülönbözet visszatérítésének tagállamok által rögzített szabályai mentesülnek az uniós jogon alapuló mindennemű számonkérés alól (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 27. és 28. pont; 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet, C-431/12, EU:C:2013:686, 19. pont).
- 19 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik ugyanis, hogy bizonyos, a tagállamok által, a héakülönbözet visszatérítéséhez való jog végrehajtása során betartandó különös szabályok a héairányelv 183. cikkéből következnek, a héa rendszerére és az e területet szabályozó általános elvekre tekintettel értelmezve (lásd: 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet, C-431/12, EU:C:2013:686, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 A Bíróság ily módon megállapította, hogy a héakülönbözet visszatérítésének valamely tagállam által bevezetett szabályai nem sérthetik az adósemlegesség elvét azzal, hogy az adóalanyt kötelezik ezen adóteher részben vagy egészben történő viselésére. Közelebről 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 kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. pont; 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont; 2014. július 17-i Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó ítélet, C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127, 31. pont).
- 21 E határidő főszabály szerint meghosszabbítható adóellenőrzés lefolytatása céljából, feltéve hogy e meghosszabbított határidő nem minősül észszerűtlennek, és e hosszabbítás nem haladja meg azt a mértéket, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 53. pont).
- 22 Abban az esetben, 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 (2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet, C-431/12, EU:C:2013:686, 23. pont).
- 23 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy az államkincstár által fizetendő kamatok olyan számítása, amely nem azt a napot tekinti kiindulási pontnak, amelyen a héakülönbözetet a héairányelvnek megfelelően rendes körülmények között ki kell egyenlíteni, főszabály szerint ezen irányelv 183. cikkének követelményeibe ütközik (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 51. pont; 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet, C-431/12, EU:C:2013:686, 24. pont).
- 24 Ezenkívül rá kell mutatni, hogy az olyan szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy az adóhatóságok bármikor, akár a héakülönbözet visszatérítésének esedékességéhez közeli időpontban is adóellenőrzést indítsanak, lehetővé téve ily módon, hogy jelentősen meghosszabbítsák a visszatérítés határidejét, nemcsak pénzügyi hátrányokat jelent az adóalany számára, hanem azzal a következménnyel is jár, hogy az utóbbi nem képes előre látni azt az időpontot, amelytől a héakülönbözetnek megfelelő pénzügyi összegek felett rendelkezhet, ami az említett adóalany számára további terhet jelent (2015. október 21-i Kovozber végzés, C-120/15, nem tették közzé, EU:C:2015:730, 27. pont).

- 25 A fentiekből az következik, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben is szó van, amennyiben a héakülönbözet visszatérítésének határideje az adóalanyra vonatkozó adóellenőrzési eljárást lezáró jegyzőkönyvnek az adóalany részére történő átadásának időpontjáig elhalasztható, ez azzal a feltétellel tehető meg, hogy az említett eljárás nem jár az említett határidő azt meghaladó mértékű meghosszabbításával, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges. Amennyiben az utóbbi időtartama túlzottan hosszú, az adóalany nem fosztható meg a késedelmi kamatoktól.
- 26 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra kíván választ kapni, hogy azon adóalany magatartása, akinek az adóellenőrzési eljárás során elkövetett mulasztását bírságokkal szankcionálták, milyen joghatással bír, rá kell mutatni, hogy ahogyan arra a magyar kormány hivatkozik, kétségtelenül nem fogadható el olyan helyzet, amelyben valamely adóalany, aki azzal, hogy megtagadta az adóhatósággal való együttműködést, és ily módon akadályozta az ellenőrzési eljárás lefolytatását, a héakülönbözet visszatérítésének késedelmét idézte elő, e késedelem miatt késedelmi kamatok fizetését követelhesse.
- 27 Mindazonáltal nem tekinthető az adósemlegesség elvéből következő követelményekkel összeegyeztethetőnek azon nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján azon kizárólagos körülmény, hogy az adóalanyra mulasztása miatt bírságot szabtak ki az esetében lefolytatott adóellenőrzés során, lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy ezen ellenőrzés időtartamát az említett mulasztással nem indokolt ideig meghosszabbítsa anélkül, hogy köteles lenne a részére késedelmi kamatokot fizetni.
- 28 Következésképpen olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben is szó van, annak meghatározása érdekében, hogy járnak-e késedelmi kamatok, és adott esetben mely időponttól áll fenn az e kamatok fizetésére való jogosultság, értékelni kell, hogy az adóellenőrzési eljárás időtartamának mely része tudható be az adóalany magatartásának.
- 29 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból kitűnik, hogy a 2011. szeptemberre vonatkozó héakülönbözet első részkiutalására csak 2013. november 13-án, azaz közel két évvel a magyar szabályozásban főszabályként előírt visszatérítési határidő lejártát követően került sor.
- 30 A Glencore írásbeli észrevételeiben rámutat, hogy az adóhatóság a héakülönbözet visszatérítésére irányuló igénye jogosságának ellenőrzésére irányuló eljárást a magyar szabályozásban e visszatérítésre előírt határidő lejártához rendkívül közeli időpontban indította meg. E társaság azt is megjegyzi, hogy az adóhatóság 41 nappal a héabevallása benyújtását követően szabta ki rá az első bírságot, míg a kérdést előterjesztő bíróság előtt vitatott első részkiutalást 755 nappal az említett bevallás benyújtását követően teljesítették, és az elvégzett adóellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvet 539 nappal azt követően adták át, hogy az adóhatóság legutoljára kérte tőle dokumentumok átadását.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a magyar szabályozás nem rendelkezik arról, hogy annak megítéléséhez, hogy kell-e késedelmi kamatot fizetni, figyelembe kell venni az azon adóalany viselkedése által az adóellenőrzési eljárás időtartamára gyakorolt valós hatást, amelyre a bírságot kiszabták. Ezenkívül jelzi, hogy az adóhatóság adott esetben hosszú időn keresztül folytathat ilyen eljárást anélkül, hogy köteles lenne az adóalany részére késedelmi kamatokot fizetni.
- 32 Úgy tűnik, hogy az ilyen nemzeti szabályozás az ellenőrzési eljárás megindítása és az adóalany ezen eljárás során történő bírsággal sújtása esetén azzal a hatással járhat, hogy az utóbbit hosszú időre megfosztja a héakülönbözetnek megfelelő pénzeszközöktől, és megakadályozza az ezen pénzeszközökkel való lehetséges rendelkezés időpontjának előrelátását, valamint azzal, hogy kizárja a késedelmi kamatokra való jogosultságot.

- 33 Az ilyen szabályozás nincs összhangban az adósemlegesség elvéből következő, a jelen ítélet 20–22. pontjában felidézett követelményekkel, amelyek szerint a héakülönbözetet észszerű időn belül kell visszatéríteni, és amennyiben erre nem kerül sor, az adóalany által ennek következtében elszenvedett pénzügyi veszteséget késedelmi kamatok fizetésével kell ellensúlyozni.
- 34 A kérdést előterjesztő bíróság kötelezettségeit illetően emlékeztetni kell arra, hogy a belső jog alkalmazásakor a nemzeti bíróságok kötelesek azt úgy értelmezni, hogy a szóban forgó irányelv eredményének eléréséhez a lehető legteljesebb mértékig figyelembe vegyék annak szövegét és célját, következésképpen kötelesek megfelelni az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének. A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésének e követelménye ugyanis az EUM-Szerződés rendszeréből következik, amennyiben lehetővé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelelően biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését (lásd különösen: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Szintén az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jogi rendelkezéseket – hatáskörének keretei között – alkalmazni hivatott nemzeti bíróság köteles biztosítani ezek teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – eltekintve az ellentétes nemzeti rendelkezéseinek alkalmazásától, anélkül hogy kérelmezniük kellene vagy várniuk kellene e nemzeti rendelkezés jogalkotói vagy bármilyen egyéb alkotmányos úton történő megsemmisítésére (2016. július 5-i Ognyanov ítélet, C-614/14, EU:C:2016:514, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint, amennyiben a hatóság ellenőrzési eljárást indít, és az együttműködés hiánya miatt bírságot szab ki az adóalanyra, a héakülönbözet visszatérítésének időpontja ezen ellenőrzés jegyzőkönyvének az említett adóalany részére történő átadásáig elhalasztható, és a késedelmi kamatok fizetése megtagadható még abban az esetben is, ha az adóellenőrzési eljárás időtartama túlzottan hosszú, ami nem teljes mértékben az adóalany magatartásának tudható be.

A költségekről

- 37 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint, amennyiben a hatóság ellenőrzési eljárást indít, és az együttműködés hiánya miatt bírságot szab ki az adóalanyra, a hozzáadottértékadó-különbözet visszatérítésének időpontja ezen ellenőrzés jegyzőkönyvének az említett adóalany részére történő átadásáig elhalasztható, és a késedelmi kamatok fizetése megtagadható még abban az esetben is, ha az adóellenőrzési eljárás időtartama túlzottan hosszú, ami nem teljes mértékben az adóalany magatartásának tudható be.

Prechal

Rosas

Jarašiūnas

Kihirdetve Luxembourgban, a 2017. július 6-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

A. Prechal
a hetedik tanács elnöke