



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. december 19.¹

C-446/18. sz. ügy

**AGROBET CZ, s.r.o.,
a másik fél az eljárásban:
Finanční úřad pro Středočeský kraj**

(a Nejvyšší správní soud [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – A 2006/112/EK irányelv 179. és 183. cikke – Az előzetesen felszámított adó levonása – Héakülönbözet – A héakülönbözet egészének visszatartása az ügyletek egy részével kapcsolatos adóellenőrzés miatt – Az érvényesített héakülönbözet részleges visszatérítése – Az adósemlegesség elve – Az arányosság elve”

I. Bevezetés

1. Elhalaszthatja-e az adóhatóság a héakülönbözet egészének visszatérítését akkor is, ha már csak egy kis rész képezi a folyamatban lévő adóellenőrzés tárgyát? Az adóhatóság és a Bizottság igenlő választ ad erre a kérdésre azon érv alapján, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 179. cikke alapján az adó levonása csak *összesítve* végezhető el.

2. A fenti kérdés különösen kényes, mert az érvényesített adólevonás még vizsgálandó része alkalmasint egy harmadik személy héacsalást megvalósító ügyleteivel áll kapcsolatban, amiről az adóalanynak bizonyos körülmények között tudnia kellett volna. Ez a Bíróság ítélkezési gyakorlata³ alapján lehetővé tenné az adóhatóság számára (illetve megkövetelné, hogy az adóhatóság) megtagadja az ezzel kapcsolatos adólevonást.

3. Azt jelenti-e azonban egyúttal mindez, hogy az adólevonás további és nem vitatottan „jogszerű” ügyletek esetében több évre elhalasztható?

¹ Eredeti nyelv: német.

² HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

³ 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont); 2019. október 3-i Altic ítélet (C-329/18, EU:C:2019:831, 30. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont). Lásd ebben az értelemben még: 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. és 28. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 39–40. pont).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A héairányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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 [hét] [...]”

5. A héairányelv 179. cikkének első bekezdése az adólevonás adóalanyok általi elvégzésére vonatkozik:

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

6. A héairányelv 183. cikkének első bekezdése a hékülönbözet tagállam általi kezelésére vonatkozik:

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

7. A héairányelv 273. cikke lehetőséget biztosít a tagállamok számára többek között az adócsalás elleni küzdelemre:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak a [hét] pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

B. A cseh jog

8. A zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény, a továbbiakban: héatörvény) 105. §-ának (1) bekezdése értelmében „[a]mennyiben a hékülönbözet megállapítását követően a visszatérítendő túlfizetés összege legalább 100 [cseh korona (CZK)], az a megállapítástól számított 30 napon belül automatikusan visszatérítendő”.

9. A zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (az adókédekről szóló 280/2009. sz. törvény) 2016. december 31-ig hatályos változatának (a továbbiakban: adókédex) 89. és 90. §-a értelmében, ha valamely szabályszerűen benyújtott adóbevallásból az derül ki, hogy az adóalany adókülönbözetre tarthat igényt, az adóhatóság az esetlegesen fennálló kétségek eloszlátása céljából tájékoztatást kér; amennyiben e kétségei ezt követően is fennállnak, és az adó összege kellő bizonyossággal nem állapítható meg, az adóhatóság adóellenőrzést rendelhet el.

10. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az adókodek az adóellenőrzés vagy az adómegállapításra irányuló – az adóellenőrzést magában foglaló – eljárás lefolytatására maximális időtartamot nem ír elő. Kizárólag az adómegállapításra vonatkozik határidő. Az adókodek 148. §-a szerint, ha az adómegállapítás határidejének lejártá előtt adóellenőrzés indul, az adót az ellenőrzés kezdetétől számított három éven belül meg kell állapítani. Az adómegállapítás e határideje többek között az adóhatóságok nemzetközi jogsegély keretében történő együttműködésének folyamatban léte alatt nem telik. E határidő azonban semmiképpen sem haladhatja meg a 10 évet.

11. Az adókodek 254a. §-a akként rendelkezik, hogy amennyiben az adóalany javára adókülönbötet mutató, szabályszerű adóbevallással kapcsolatos kétségek elosztatására irányuló eljárás időtartama az öt hónapot meghaladja, az adóalany az adóhatóság által megállapított adókülönbötet összege után kamatra jogosult.

12. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatásából kiderül, hogy az adóbevallás nem vitatott részével kapcsolatos részleges, illetve ideiglenes adómegállapításra nyilvánvalóan nincs lehetőség a nemzeti jog alapján az adóellenőrzés befejezését megelőzően.

III. Az alapjogvita

13. Az AGROBET CZ, s. r. o. (a továbbiakban: AGROBET) egy főként mezőgazdasági termékek és takarmányok behozatalával és kivitelével foglalkozó vállalkozás.

14. 2016 februárjában az AGROBET 2015. december és 2016. január vonatkozásában héabevallást nyújtott be, amelyben a héakülönbötet 2 958 167 CZK (hozzávetőleg 109 476 euró), illetve 1 559 241 CZK (hozzávetőleg 57 649 euró) összegben határozta meg. Ez a héakülönbötet az AGROBET által egy lengyel vállalkozásnak adómentesen továbbértékesített repceolaj beszerzésével kapcsolatos adólevonások összegét is magában foglalja.

15. Az adóhatóság adóellenőrzést indított e két adómegállapítási időszakkal kapcsolatban, mert kétségei voltak a repceolajügyletek helyes adóztatását illetően. A kétségek egyrészt az alkalmazott adómértékre, másrészt úgynevezett színlelt ügyletek fennállására vonatkoztak. Ennek háttérében az állt, hogy a repceolaj Lengyelországból származott, azt a Cseh Köztársaságban változatlan formában értékesítették tovább, majd ezt követően az AGROBET újból értékesítette azt egy lengyelországi vevőnek.

16. E kétségek miatt az adóhatóság nem állapította meg a héát a 2015. decemberi és 2016. januári időszakok vonatkozásában, és nem térítette vissza a megállapított héakülönbötet. Az AGROBET erre tekintettel felajánlotta, hogy a héa vitatott része vonatkozásában biztosítékot nyújt annak érdekében, hogy az adóhatóság meg tudja állapítani a nem vitatott részt, és vissza tudja téríteni a héakülönbötet többi részét. Ezt elutasította az adóhatóság, mivel a héakülönbötet oszthatatlan, és az adómegállapítási időszak egészéhez, nem pusztán az adóköteles ügyletek egy részéhez kapcsolódik.

17. A nemzetközi közigazgatási jogsegély keretében megküldött tájékoztatáskérésre adott válaszában a lengyel adóhatóság 2016 júniusában nem elérhetőként és ezért „csalárd kereskedőként” („missing trader”) határozta meg az AGROBET repceolajának vevőjét. Az érintett repceolajügyletek vizsgálata még mindig nem zárult le jogerősen a Bíróság előtt 2019. szeptember 11-én tartott tárgyalás időpontjában.

18. 2017. január 30-án a felperes mulasztás megállapítása iránt két keresetet terjesztett elő, amelyekben kérte a bíróságot, hogy kötelezze az alperest arra, hogy a 2015. decemberi és 2016. januári adómegállapítási időszakok vonatkozásában a felperes héája – folyamatban levő adóellenőrzés tárgyát nem képező részének – megállapítására vonatkozó határozatot hozzon. A 2017. június 13-i elutasító ítélettel szemben az AGROBET felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

19. 2018. május 31-i végzésével a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az európai uniós joggal, pontosabban a héasemlegesség elvével olyan intézkedés tagállam általi elfogadása, amely az érvényesíteni kívánt héalevonás egy részének megállapítását és a héakülönbözet visszatérítését az érintett adómegállapítási időszak valamennyi adóköteles ügyletére vonatkozó eljárás befejezésétől teszi függővé?”

20. A Bíróság előtti eljárásban az AGROBET, a Cseh Köztársaság, a Spanyol Királyság és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket és vett részt a 2019. szeptember 11-i tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

A. A problémakör háttere és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés értelmezése

21. Az AGROBET jelen ügyben vitatott héakülönbözete a határokon átnyúló árukereskedelem héajogi kezeléséből ered. A Közösségen belüli termékértékesítés (vagyis az áruk határokon átnyúló értékesítése) főszabály szerint adómentes a származási országban (a héairányelv 138. cikke). Ennek ellenére levonható a beszerzést terhelő héa (a héairányelv 169. cikkének b) pontja). E rendszer a rendeltetési ország elvének alkalmazását szolgálja. Az áru mentesül a belföldi héa alól az exportornél, a rendeltetési országban pedig az ottani héa terheli azt az importornél (a Közösségen belüli beszerzés adóztatása – lásd a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontját, 20., 40. és 68. cikkét). Ilyen üzleti modell esetében ezért szükségszerűen héakülönbözet keletkezik az exportornél.

22. Belföldi ügyletek esetében a fizetendő adó és a visszatérítendő héa kötelező elszámolásának a héairányelv 179. cikk szerinti technikája viszont főszabály szerint kiküszöböli az ilyen különbséget, mert az adóköteles értékesítési ügyletek rendszerint nagyobb összegűek, mint a beszerzési ügyletek. A többnyire határokon átnyúló árukereskedelemmel foglalkozó vállalkozások ezzel szemben különös mértékben rá vannak utalva a héakülönbözet kellő időben történő visszatérítésére.

23. A határokon átnyúló kereskedelem területén mindazonáltal rendkívül nagy a csalás valószínűsége is ezért. Ehhez elegendő, hogy az áruk vevője nem fizeti meg a továbbértékesítést terhelő héát a rendeltetési országban (a jelen esetben Lengyelországban), majd eltűnik (úgynevezett csalárd kereskedő).

24. A jelen eljárásban kérdésesnek tűnik, hogy az AGROBET-nek tudnia kellett volna-e a repceolaj lengyel vevőnek történő értékesítésekor arról, hogy vevője ilyen héacsaló. Ezzel kapcsolatban a cseh adóhatóság meg kívánja tagadni az AGROBET-től a beszerzést terhelő héa levonását vagy az értékesítést terhelő adó alóli mentességet. Valószínűtlennek vélem, hogy az adóhatóság (együtt) mind az AGROBET általi beszerzést terhelő héa levonását, mind az AGROBET általi értékesítést terhelő adó alóli mentességet meg kívánna tagadni, mivel ez ugyanazon „jogsértés” kettős „büntetését” jelentené. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből azonban nem derül ki kellő egyértelműséggel, hogy konkrétan mit vizsgál az adóhatóság.

25. Az AGROBET azonban mindenesetre további ügyleteket is teljesített más termékekkel és más tagállambeli más vevőkkel kapcsolatban, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint problémamentesek. Ezen ügyletek esetében nem vitatottan fennáll mind az adómentesség, mind az adólevonási jog. Az AGROBET csak az ebből eredő adólevonást érvényesíti az alapeljárásban. Az adóhatóság azonban megtagadja ezt az adólevonást az érintett (esetlegesen héacsalást megvalósító) repceolajügyletekkel kapcsolatos adóellenőrzés időtartamára.

26. Az ilyen ellenőrzések évekig tarthatnak; a jelen ügyben már több mint három éve tart az adóellenőrzés. Elméletileg ezért egyetlen egy euró összegű ügylet ellenőrzése miatt az összes többi ügylet esetében is több évig húzódhat az adó megállapítása. Úgy tűnik, hogy a nemzeti jogban 10 év a végső határidő. Az ilyen elhúzódás hátrányosan hat a vállalkozás likviditására, és jelentős költségtényezővé teszi a héát ezen időszak vonatkozásában, jöllehet annak általános fogyasztási adóként kizárólag a végfogyasztót kell terhelnie,⁴ a vállalkozások szempontjából pedig semlegesnek kell lennie.

27. A kérdést előterjesztő bíróság számára tehát az kérdéses, hogy a Cseh Köztársaság ugyanúgy megtagadhatja-e a héairányelv 168. cikke alapján nem vitatottan fennálló adólevonási jog (illetve az abból eredő héakülönbözet visszatérítéséhez való jog) teljesítését ugyanazon adómegállapítási időszak egyéb ügyleteinek ellenőrzése során, mint a vizsgált ügyletekkel kapcsolatos adólevonást.

28. Lényegében arra a kérdésre kell tehát választ adni, hogy összeegyeztethető-e a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 167. és 168. cikkével a *nem vitatott* héakülönbözet megállapításának és visszatérítésének elhalasztása addig, amíg megfelelően meg nem vizsgálták az adómegállapítási időszak valamennyi ügyletét, még ha megállapítást nyert is, hogy a bevallott fizetendő adó és a bevallott adólevonás nagy része megalapozott.

29. E kérdésre igenlő választ kell adni, ha az adólevonás csak összesítve (egyetlen egységként) biztosítható, részlegesen azonban nem (lásd a B. pontot), vagy ha e tekintetben – mint azt különösen a cseh és a spanyol kormány kifejti – nem állhat fenn nem vitatott héakülönbözet (lásd a C. pontot). Amennyiben azonban nem ez a helyzet, úgy viszont a héajogban a semlegesség elve akár meg is követelheti a nem vitatott héakülönbözet kellő időben történő részleges megállapítását és visszatérítését, amely legfeljebb a csalás elleni hatékony küzdelem érdekében korlátozható (lásd a D. pontot).

B. A héakülönbözet visszatérítésének elhalasztása az adólevonás oszthatatlansága miatt?

30. A Cseh Köztársaság, a Spanyol Királyság és a Bizottság végső soron egyaránt azt az álláspontot képviseli, hogy az adólevonás egy adott adómegállapítási időszak vonatkozásában csak oszthatatlan egységként biztosítható. Ezzel kapcsolatban lényegében a héairányelv 179. és 183. cikkére hivatkoznak.

31. A héairányelv 179. cikke szerint az adólevonás adóalany általi elvégzésének módja a fizetendő adóval szemben az adott adómegállapítási időszak vonatkozásában összesítve történő kötelező elszámolás. Ha a fizetendő adó összege nagyobb az adólevonás összegénél, kisebb összegű adót kell fizetni.

32. Ha viszont a fizetendő adó összege kisebb az adólevonás összegénél, héakülönbözet keletkezik. E héakülönbözet visszatérítését a héairányelv 183. cikke szabályozza részletesen. Azonban mindkét esetben az adóalany ugyanazon adólevonásáról van szó.

⁴ A héa mint általános fogyasztási adó célja a fogyasztó elfogyasztható haszon (termék vagy szolgáltatás) megszerzésére fordított vagyoni kiadásában megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása – lásd például: 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont).

1. A héakülönbözet kizárólag összesített megállapítását teszi lehetővé a héairányelv 179. cikke?

33. A héairányelv 179. cikke szerint az adó levonását az adóalany *összesítve* végzi, úgy, hogy az adott időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve adólevonási joga keletkezett. A Bizottság, valamint a cseh és a spanyol kormány álláspontjától eltérően azonban a héairányelv 179. cikke nem tartalmaz arra vonatkozó előírást, hogy elhalasztható-e a héakülönbözet nem vitatott részeinek visszatérítése a többi rész ellenőrzésének befejezéséig.

34. A héairányelv 179. cikke nem biztosít ugyanis lehetőséget a tagállamok számára az adólevonás időbeli korlátozására, hanem csak azt írja elő, hogy az adóalany *összesítve* köteles elvégezni az adó levonását. Ez csak az adóalany általi kiszámítás módszerét határozza meg. Az adóalany nem vallhat be adólevonást, és nem kérheti az adó visszatérítését ügyletenként külön-külön. Ezt csak az adómegállapítási időszak egészére vonatkozóan teheti meg a fizetendő adójával szembeni elszámolás útján (úgynevezett kötelező elszámolás).

35. A héairányelv 179. cikke tehát az adólevonási jog gyakorlásának csupán egy alaki vonatkozását szabályozza. A héairányelv 167. cikke szerinti anyagi adólevonási jog ellenben abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

36. A héajognak a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szabályozott alaptényállása szerint a héa hatálya alá a termékértékesítéshez hasonló ügyletek tartoznak. A héairányelv 168. cikkének a) pontja ehhez kapcsolódóan úgy rendelkezik, hogy az adóalany levonhatja a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő héát. Az adólevonási jogot ezért nem egységes egészként, hanem úgy kell értelmezni, mint amely egy-egy ügylethez kapcsolódik. Ugyanez következik a héairányelv 178. cikkéből is, amely az adólevonási jog gyakorlásához a héairányelv 226. cikke értelmében vett számlát követel meg. Ez nem egy összesített számlát, hanem egy adott ügyletre vonatkozó számlát jelent.

37. Ezért a Bíróság is teljes mértékben helyesen és magától értetődően e jogosultságok oszthatóságából indul ki, amikor a Molenheide ügyben „a visszatéríthető héaegyenleg teljes vagy részleges felszabadítása[ról]” beszél.⁵ Magától értetődően a Bizottság kontra Magyarország ügyben is a héakülönbözet vagy annak egy része másik időszakra történő átviteléről volt szó.⁶ Ugyanez vonatkozik a héakülönbözet egy része visszatérítésének a Mednis ügyben szóban forgó elhalasztására is.⁷ Már csak ezért is el kell utasítani az adólevonás, illetve a héakülönbözet oszthatatlanságára vonatkozó érvelést.

38. Ennélfogva a héairányelv 179. cikkéből és az „összesítve” kifejezésből sem lehet arra következtetni, hogy az adólevonási jog oszthatatlan jog, amelyet a tagállam csak teljes egészében vagy egyáltalán nem biztosíthat.

2. Kizárhatja-e a nemzeti jog a részleges visszatérítést a héairányelv 183. cikke alapján?

39. A héairányelv 183. cikke alapján mindazonáltal a tagállamok engedélyezhetik a héakülönbözet következő időszakra történő átvitelét – a Cseh Köztársaság nem élt e lehetőséggel – vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését. A nemzeti jog a jelen esetben kizárja a különbözeti visszatérítését az adómegállapítási időszakkal kapcsolatos adóellenőrzés befejezéséig.

5 1997. december 18-i ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 56. pont).

6 2011. július 28-i ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 56. pont).

7 2012. október 18-i ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 38. pont).

40. Amint azt azonban a Bíróság már megállapította, a héairányelv 183. cikke nem értelmezhető úgy, hogy a tagállamok által a héakülönbözet visszatérítésével kapcsolatban meghatározott szabályok mentesülnek az uniós jogon alapuló mindennemű számonkérés alól.⁸

41. Ezzel kapcsolatban elsősorban meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint 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.⁹

42. Amint a Bíróság már többször hangsúlyozta: az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen pedig e jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében *közvetlenül* érvényesül.¹⁰

43. Másodsorban emlékeztetni kell arra, hogy az adólevonási jog fennállása a héairányelv – „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő fejezetében szereplő – 167–172. cikke alá tartozik, míg ezen irányelv 178–183. cikke vonatkozik az adólevonási jog gyakorlásának tulajdonképpeni szabályaira.¹¹

44. Ezzel kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy a tagállamok által e tekintetben előírt szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azért, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik.¹²

45. Különösen pedig 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.¹³

46. Ez lenne azonban a helyzet akkor, ha az érvényesített héakülönbözet visszatérítését csak azért halasztják el, mert egy kis részösszeg vitatott, és azt alaposabban ellenőrzik. Gondoljunk például egy 100 000 euró összegű héakülönbözetre és egy néhány száz euró összegű vitatott részösszegre. A nemzeti jogban előírt, öt hónap utáni kamatozás mit sem változtat ezen, mivel ez nem szünteti meg a pénzügyi kockázatot az első öt hónap alatt, és a kamatok a likviditási hátrányt sem ellensúlyozzák.

47. A héairányelv 183. cikke nem teszi tehát lehetővé az érvényesített adólevonás nem vitatott része visszatérítésének pusztán azon alapuló mellőzését, hogy egy másik rész még vitatott.

8 2017. március 16-i Bimotor ítélet (C-211/16, nem tették közzé, EU:C:2017:221, 20. pont); 2012. október 18-i Mednis ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 23. pont); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 40. pont, a 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítéletre [C-472/08, EU:C:2010:32, 15. pont] való hivatkozással); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 28. pont, a 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítéletre [C-472/08, EU:C:2010:32, 15. pont] való hivatkozással).

9 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 42. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 31. pont); 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 14. pont). Hasonlóképpen már: 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 47. pont).

10 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 44. pont). Lásd ebben az értelemben már: 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 30. pont); 2001. november 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-338/98, EU:C:2001:596, 71. pont).

12 Kifejezetten így: 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont).

13 2017. március 16-i Bimotor ítélet (C-211/16, nem tették közzé, EU:C:2017:221, 33. pont); 2012. október 18-i Mednis ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 24. pont); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. és 64. pont); 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. pont).

3. Korlátozás a héairányelv 273. cikke alapján?

48. A héairányelv 273. cikkéből sem vonható le olyan következtetés, hogy a tagállamok ilyen módon korlátozhatják időben az adólevonást. E rendelkezés értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is az adóalannyal szemben a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. A héakülönbözet jelen ügyben szóban forgó része azonban éppen nem képezi adócsalás részét. A héairányelv 273. cikkével tehát szintén nem indokolható e rész évekkel későbbi megállapítása és visszatérítése.

4. Közbenső következtetés

49. Közbenső következtetésként megállapítható, hogy a héairányelv 179., 183. és 273. cikke nem biztosít lehetőséget a tagállamok számára a héakülönbözet egésze visszatérítésének időbeli korlátozására, ha annak csak egyik része vitatott, a másik rész azonban nem.

C. Az érvényesített héakülönbözet nem vitatott részének fennállása

50. A cseh és a spanyol kormány mindazonáltal azt az álláspontot képviseli, hogy a héakülönbözetnek nem lehet nem vitatott része, mivel e különbség végeredményben minden esetben a konkrétan fizetendő adótól is függ.

51. A héakülönbözet fizetendő adó összegétől való függése – amint ezt a Bizottság, valamint a cseh és a spanyol kormány helyesen kifejti – a héairányelv 179. cikkében előírt kötelező elszámolás következménye. E tekintetben a bevallott fizetendő adóval kapcsolatos kétségek esetén az adóhatóságnak lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy ezen adót észszerű időn belül megvizsgálja, és adott esetben nagyobb összegű fizetendő adót állapítson meg, minek eredményeként alkalmasint héakülönbözet sem marad már.

52. Egyfelől tehát az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog *közvetlenül* érvényesül.¹⁴ Másfelől lehetővé kell tenni az adóhatóság számára az adóalany által benyújtott adóbevallások ellenőrzését. Ez különösen akkor van így, ha az adóalany – a héairányelv 179. cikkének megfelelően – maga vonja le az összeget az általa fizetendő adóból, és ezáltal maga állapítja meg a még fizetendő adó, illetve az őt megillető héakülönbözet összegét. Ezen ellenőrzés mind az adólevonás összegére, mind a fizetendő adó összegére kiterjed, a két összeg pedig egyaránt jelentőséggel bír a héakülönbözet összege szempontjából.

53. A Bíróság ennek megfelelően olyan helyzetben, amelyben az adóhatóság csak a héakülönbözet egy részét térítette vissza, az adóalany pedig keresetet indított a héakülönbözet többi része iránt, megállapította, hogy a héakülönbözet visszatérítésének határideje meghosszabbítható adóellenőrzés lefolytatása céljából, feltéve, hogy e hosszabbítás nem haladja meg azt a mértéket, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges.¹⁵ Ez azonban csak a héakülönbözet *vitatott* részére vonatkozott.

54. A jelen ügyben a Bíróságnak nem kell eldöntenie, hogy milyen hosszú a vitatott rész ilyen ellenőrzésének észszerű ideje, és hogy nem haladja-e már meg ezen észszerű időt a szűk három év. Az AGROBET nem a kétséges és ellenőrizendő héakülönbözet visszatérítését, hanem a héakülönbözet nem vitatott és tovább nem ellenőrizendő részének megállapítását és visszatérítését kéri. A kérdést

¹⁴ 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁵ 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-254/16, EU:C:2017:522, 21. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 53. pont); hasonlóképpen már: 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 27. pont).

előterjesztő bíróság által vázolt tényállás alapján az adóhatóság minden – a jelen esetben a repceolajügyletekkel kapcsolatos – kétségére figyelemmel is úgy tűnik, hogy továbbra is fennáll a héákülönbözet. E tekintetben az AGROBET-tel egyetértve mindenképpen lehet nem vitatott héákülönbözetről beszélni.

55. Hangsúlyozni szeretném mindazonáltal, hogy a héákülönbözet e nem vitatott részének nem kell megegyeznie az adólevonás AGROBET által nyilvánvalóan követelt nem vitatott részével, hanem az attól függ, hogy az AGROBET által fizetendő adó összegével kapcsolatban is kétségek állnak-e fenn. Ha az adóhatóság objektív bizonyítékokkal rendelkezik a nagyobb összegű fizetendő adóra nézve, ez a nem vitatott adólevonás ellenére csökkenti a héákülönbözet nem vitatott részét. Elméletileg fennmaradó és még megfizetendő adó is felmerülhet. Ennek tisztázása azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

D. A héákülönbözet nem vitatott részének kellő időben történő visszatérítése

56. Ezt a nem vitatott és tovább nem ellenőrizendő héákülönbözetet kellő időben vissza kell téríteni. Ez az adósemlegesség elvéből (erről lásd az 57. és azt követő pontokat), az adóalany vállalkozás pusztán az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként betöltött szerepéből (erről lásd a 63. és 64. pontot) és az adóalany alapvető jogaiból (erről lásd a 65. és 66. pontot) következik. A csalás elleni hatékony küzdelem sem indokolja a jelen esetben a héákülönbözet nem vitatott része visszatérítésének időben korlátlan elhalasztását (erről lásd a 67. és azt követő pontokat).

1. Az adósemlegesség elvéről

57. Az adósemlegesség elve két elemi állítást tartalmaz. Az említett elvvel ellentétes egyrészt az, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők.¹⁶ Az adósemlegesség elve másrészt azt foglalja magában, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesíteni kell a héateher alól,¹⁷ amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint¹⁸) adóköteles tevékenység folytatása.¹⁹

58. A jelen ügyben az adósemlegesség elvének mindkét vonatkozása érintett. Egyrészt a többnyire határokon átnyúló (adómentes) termékértékesítéseket teljesítő adóalanyt hátrányosabban kezeli a Cseh Köztársaság szabályozása és gyakorlata az olyan adóalanyhoz képest, aki ugyanolyan ügyleteket belföldön teljesít. Az egyes belföldi ügyletekhez kapcsolódó adólevonási joggal kapcsolatos kétségek esetén nem merül fel likviditási probléma az adóellenőrzés befejezése előtt, mivel az adólevonás elvégezhető az egyéb belföldi ügyletek után fizetendő nagyobb összegű adóval szembeni elszámolás útján.

59. Az ilyen, esetlegesen jogellenes adólevonás megtagadásához az adóhatóságnak megfelelő adómegállapító határozatot kell hoznia, amelyet azután kellő időben a bíróság is felülvizsgálhat (adott esetben ideiglenes intézkedés elrendelésére irányuló eljárásban). E vita végeredményben csak a vitatott részre vonatkozna, a nem vitatott adólevonást azonban nem érintené.

16 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

17 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

18 Kivételt képeznek a jelen ügyben szóban forgó, határokon átnyúló adómentes termékértékesítések, amelyek a héairányelv 169. cikkének b) pontja alapján adólevonásra jogosítanak.

19 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); a Centralan Property ügyre vonatkozó indítványom (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. pont).

60. Ha azonban az adóalany határokon átnyúló árukereskedelem keretében teljesíti ugyanazon ügyleteket, akkor a cseh jog szerint az adóhatóság egyes ügyletekkel kapcsolatos kétségei önmagukban elegendőek ahhoz, hogy a nem vitatott héakülönbözet visszatérítésére se kerüljön sor. Ez a vállalkozások közötti eltérő bánásmód nem egyeztethető össze az adósemlegesség elvével.

61. Az exportáló vállalkozásnak ezenfelül a vizsgálat ideje alatt saját költségére kell előfinanszíroznia a héát, jóllehet a héa nem jelenthet terhet a vállalkozás számára. E tekintetben az adósemlegesség elvének második vonatkozása is érvényesül.

62. Éppen a határokon átnyúló kereskedelem e hátrányos kezelése vet fel uniós jogi szempontból komoly kétségeket.

2. A vállalkozás mint az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedő

63. Másrészt a vállalkozás az állam nevében és az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként²⁰ betöltött szerepe is érintett. Ha a héa célja a végfogyasztó megadóztatása, és a vállalkozó – e cél megvalósítása érdekében – csak arra köteles, hogy a héát beszedje a vele szerződő féltől, és megfizesse azt az adójogi hitelezőnek, akkor voltaképpen a héairányelv 183. cikke értelmében vett héakülönbözet keletkezése a kivétel.

64. Ilyen esetben ugyanis a vállalkozó nem egyszerűen beszedi, majd az államnak megfizeti a héát, hanem először maga előfinanszírozza azt. Az olyan adó előfinanszírozását azonban, amely tulajdonképpen nem jelenthet terhet a vállalkozó számára, az adósemlegesség elvére tekintettel a lehető legalacsonyabb szinten kell tartani. Nem ez a helyzet akkor, ha egyes ügyletekkel kapcsolatos kétségek elegendőek ahhoz, hogy évekig, illetve határozatlan ideig húzódjon a nem vitatott ügyletek előfinanszírozása.

3. Az adójogi hitelező alapvető kötelezettségei

65. Végezetül az alapvető jogok megkövetelik a héakülönbözet nem vitatott részének kellő időben történő visszatérítését. A vállalkozást akkor is megilletik az alapvető jogok, ha az államkincstár érdekében héát szed be. A héamegállapítási intézkedések az uniós jognak a Charta 51. cikke értelmében vett alkalmazásának minősülnek. A tagállamoknak ezért tiszteletben kell tartaniuk az uniós alapvető jogokat a héairányelv alkalmazása és értelmezése során.

66. Ennek során nem kell eldönteni, hogy az adólevonási jogot az EJEB-bel²¹ egyetértésben tulajdonnak (a jelen esetben a Charta 17. cikke) kell-e tekinteni, vagy hogy a héakülönbözet időbeli befagyasztása inkább a foglalkozás gyakorlását (a Charta 15. cikke), illetve a vállalkozás szabadságát (a Charta 16. cikke) érinti-e. Mindenesetre a vállalkozás alapvető jogaiba való beavatkozást jelent, ha a vállalkozás éveken keresztül kénytelen előfinanszíroznia egy anyagi jogi szempontból nem saját adót. Az ilyen beavatkozás igazolható lehet. Ez azonban csak akkor van így, ha a beavatkozás arányos.

²⁰ Kifejezetten így: 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).

²¹ EJEB, 2011. július 7., Serkov kontra Ukrajna ítélet, 39766/05. sz., 32. és azt követő pontok; 2009. január 22., Bulves kontra Bulgária ítélet, 3991/03. sz., 57. pont.

4. Arányosság a csalás elleni hatékony küzdelem keretében

67. A jelen esetben azonban nem ez a helyzet. Jóllehet a tagállamok jogos érdeke pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozni. Az adókijátszás, az adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem is a héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik.²²

68. Mindazonáltal a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a héalevonási jog alapelvét.²³ Ennélfogva ezen eszközök nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét.²⁴

69. Emlékeztetni szeretnék arra, hogy a Bíróság már hangsúlyozta, hogy az a körülmény, hogy az adóalanyt – különösen egy új adóalanyt – általánosságban ellenőrizni kell, nem járhat a héakülönbözet csupán fél évvel későbbi visszatérítésével, ha az adóalanynak nincs lehetősége az adókijátszás gyanúját eloszlatni.²⁵ Ugyanezt állapította meg a Bíróság az érvényesített héakülönbözet egy része visszatérítésének egy hónapról egy évre történő általános jellegű elhalasztása tekintetében is.²⁶

70. Ennek akkor is így kell lennie, ha csak arról van szó, hogy az adóalany tudnia kellett volna arról, hogy valamely harmadik személy – akivel ügyletet kötött – adókijátszásban vesz részt, e gyanú azonban csak az ügyletek és az adólevonás egy részét érinti. Az érvényesített héakülönbözet egészének határozatlan időre történő befagyasztása ugyanis aránytalan, ha csak a bevallott ügyletek és a bevallott adólevonás egy részét érintik kétségek és erre tekintettel ellenőrzés.

71. Különösen egyértelművé teszi mindezt, ha a kétségek az adóalany gazdasági tevékenységeinek csupán egy kis szeletére vonatkoznak (például ezer ügylet közül egyet teljesítettek olyan vevő részére, aki kijátszotta az adót), miközben a tevékenységek túlnyomó részét nem vitatottan helyesen vallották be.

72. A harmadik személy által Lengyelországban megvalósított adókijátszásban való esetleges részvétel miatt bekövetkező adóbevétel-kiesések elkerülésére enyhébb, de ugyanúgy alkalmas eszköz az ilyen részvételt figyelembe vevő, egyébként pedig a nem vitatott ügyleteket és a nem vitatott adólevonást megfelelően megállapító adómegállapítás. További enyhébb és ugyanúgy alkalmas eszköz lenne az AGROBET által egyébként fel is kínált biztosíték (például bankgarancia) nyújtása melletti ideiglenes megállapítás, ez ugyanis biztosítékot jelentene az (adott esetben az esetleges nagyobb összegű fizetendő adóból eredő) adóbevétel-kiesés megvizsgálандó és fenyegetőnek tartott kockázatával szemben.

22 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 22. pont); lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont); 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 47. pont).

23 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 23. pont); 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. és 53. pont); 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 46. és 47. pont). Kifejezetten a héacsalás elleni küzdelem terén fennálló arányosságot illetően: 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 19. és 20. pont).

24 Lásd ebben az értelemben: 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 49. pont); 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 92. pont); 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52. pont).

25 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 24. pont).

26 2012. október 18-i Mednis ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 33. és azt követő pontok).

VI. Véggövetkeztetés

73. Azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdését a következőképpen válaszolja meg:

A 2006/112/EK irányelv 167. és 168. cikkével – az adósemlegesség elvére figyelemmel – nem egyeztethető össze az érvényesített héakülönbözet nem vitatott része megállapításának és visszatérítésének határozatlan időre történő elhalasztása addig, amíg megfelelően meg nem vizsgálták az érvényesített héakülönbözet vitatott részét.