



Határozatok Tára

C-446/18. sz. ügy

Agrobet CZ, s. r. o.

kontra

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(a Nejvyšší správní soud [Csehország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

A Bíróság ítélete (második tanács), 2020. május 14.

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított héa levonása – Héakülönbözet – A különbözet adóellenőrzési eljárás megindítása folytán való visszatartása – A különbözet ezen eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó részének visszatérítése iránti kérelem – Az adóhatóság részéről való elutasítás”

1. *Az adójogszabályok harmonizálása – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai – A különbözet visszatérítése – Adóellenőrzési eljárás megindítása – A különbözet ezen eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó része visszatérítésének a megtagadása – Megengedhetőség – A különbözet részleges átvitelének vagy visszatérítésének megtagadására vonatkozó feltételek – A nemzeti bíróságra háruló vizsgálat (2006/112 tanácsi irányelv, 179. cikk, 183. cikk és 273. cikk)*

(lásd: 31–33., 36–39., 47., 48., 51. pont és a rendelkező rész)

2. *Az adójogszabályok harmonizálása – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai – Többlet-visszatérítés – Adóellenőrzési eljárás megindítása – Annak az adóalannal szemben való megtagadása, hogy ezen eljárás során bizonyítsa a héakülönbözet nem vitatott részének fennállását, lehetővé téve ezen résznek az eljárás befejezését megelőző visszatérítését – Megengedhetetlenség – A megfelelő ügyintézés elve alapján az adóhatóságokat terhelő kötelezettségek (2006/112 tanácsi irányelv, 273. cikk)*

(lásd: 42–46. pont)

Összefoglalás

A Bíróság a 2020. május 14-én kihirdetett Agrobot CZ ítéletben (C-446/18) kimondta, hogy nem ellentétes a 2006/112 irányelvnek¹ (a továbbiakban: héairányelv) az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 179., 183. és 273. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely nem biztosít lehetőséget az adóhatóság számára, hogy valamely meghatározott adómegállapítási időszak tekintetében héakülönbözetet feltüntető héabevallásra irányuló adóellenőrzési eljárás befejezését megelőzően visszatérítse e héakülönbözetnek az azon ügyletekhez kapcsolódó részét, amelyeket ezen eljárás a megindításának időpontjában nem érint, amennyiben nincs lehetőség annak világos, pontos és egyértelmű megállapítására, hogy valamely héakülönbözet – amelynek összege esetlegesen alacsonyabb lehet az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összegnél – ezen eljárás kimenetétől függetlenül továbbra is fennmarad.

A jelen ügyben egy cseh társaság két héabevallást nyújtott be a 2015. decemberi és a 2016. januári adómegállapítási időszakokra vonatkozóan, amelyekben héakülönbözetet tüntetett fel. A cseh adóhatóság ezt követően adóellenőrzési eljárásokat indított, amelyek e két bevallással érintett, meghatározott – nevezetesen repceolajra irányuló – ügyletekre korlátozódtak. Mivel ugyanis a Lengyelországból származó repceolajat a Cseh Köztársaságban változatlan formában hozták forgalomba, mielőtt azt az érintett társaság Lengyelországban újra értékesítette volna, a cseh adóhatóság azt vizsgálta, hogy tiszteletben tartották-e az ahhoz szükséges feltételeket, hogy a társaság a repceolaj értékesítése után héamentességben részesülhessen, és levonhassa az ehhez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított héát. A cseh társaság, miután panaszt nyújtott be ezen eljárások megindításával szemben, arra hivatkozott, hogy mivel az adóhatóság kételyei a bevallott héakülönbözetnek csak egy kis részét érintették, ezen különbözet teljes összegének visszatartása összeegyeztethetetlen az uniós joggal. Márpedig az adóhatóság arra hivatkozott, amit a kérdést előterjesztő bíróság meg is erősített, hogy mivel az adóeljárásról szóló törvény nem írja elő kifejezetten a részleges adómegállapító határozat meghozatalának lehetőségét, jogalap hiányában nem szerezhettek ilyen jogkört, és hogy mivel a héakülönbözet a teljes adómegállapítási időszakhoz kapcsolódik, az csak oszthatatlan egészként keletkezhetett.

A Bíróság az ítéletében először is emlékeztetett arra, hogy a héairányelv szerint az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt adólevonási joga keletkezett, és e jogát gyakorolta. Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét, a keletkező különbözet átvihető a következő időszakra vagy visszatéríthető, a cseh jog pedig a visszatérítés alkalmazása mellett döntött. A Bíróság megállapította, hogy jóllehet nem vitás, hogy az ilyen héakülönbözet a héabevallásban csak egységes eredmény formájában jelenhet meg, ebből nem következik, hogy a héakülönbözetet úgy kell tekinteni, mint amely olyan szétválaszthatatlan egészet képez, amelyet nem lehet az adóellenőrzési eljárással érintett ügyletekhez kapcsolódó vitatott részekre, illetve ilyen eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó nem vitatott részekre felosztani. A héakülönbözet részleges vagy megosztott átvitele vagy visszatérítése ugyanis nem ellentétes a héairányelvvvel, és ezen irányelv egyértelmű különbséget tesz a héalevonási joghoz kapcsolódó anyagi jogi követelmények és e joghoz kapcsolódó alaki jogi követelmények között. Így az arra vonatkozó kötelezettség, hogy a héabevallás benyújtása során megfeleljen a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó részletes

¹ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.). Az említett irányelv 179., 183. és 273. cikke a héa levonásához való jogra, és azon levonások összegének visszatérítésére vonatkozik, amely meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét.

szabályoknak, nem akadályozza meg az adóalanyt abban, hogy ezen irányelv eltérő rendelkezése hiányában ezt követően az egyes ügyletek tekintetében részlegesen érvényesítse a héalevonási jogon alapuló anyagi jogokat és követeléseket.

A Bíróság továbbá emlékeztetett arra, hogy e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét. Márpedig e részletes szabályok, amelyek nem teszik lehetővé az adóalany számára, hogy a héakülönbözet egy bizonyos, általa nem vitatottnak tekintett részét célzottan felhasználja, annak megakadályozásához vezetnek, hogy az adóalany ilyen, jogvitával nem érintett rész fennállására hivatkozzon, és hogy jogosultságot szerezhessen e rész visszatérítésére, ily módon az adósemlegesség elvének a megsértésével arra kényszerítve ezen adóalanyt, hogy részben maga viselje az adóterhet.

A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a héairányelv az adósemlegesség elvével összefüggésben nem értelmezhető úgy, mint amely főszabály szerint kizárja annak lehetőségét, hogy valamely adómegállapítási időszakra vonatkozóan a héabevallásban feltüntetett héakülönbözet olyan nem vitatott része kerüljön meghatározásra, amely alapjául szolgálhat e különbözet részleges átvitelének vagy visszatérítésének.

Ami ezt követően azon kérdést illeti, hogy milyen feltételek között tekinthető úgy, hogy valamely adóellenőrzési eljárás keretében a héakülönbözet valamely része ténylegesen nem képezi vita tárgyát, a Bíróság rámutatott arra, hogy e különbözet tekintetében csak akkor beszélhetünk jogvitával nem érintett részről, ha az ezen ügyletekre eső fizetendő és levonható adó összege maga sem vitatott.

A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy az adóhatóságnak nemcsak arról kell megbizonyosodnia, hogy a fizetendő és a levonható adónak az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összege ezen eljárás végén az adóalany által bevallott összegekhez képest már nem változhat, hanem arról is, hogy a különbözet állítólagosan nem vitatott része kiszámításának alapjául szolgáló tényezők az eljárás lezárása előtt már nem vonhatók kétségbe, továbbá arról, hogy ily módon nem jut majd olyan elhatározásra, hogy ezen eljárás hatályát kiterjeszti annak érdekében, hogy az az eredetileg nem vizsgált valamennyi ügyletet vagy azok egy részét is magában foglalja.

Végül a Bíróság pontosította, hogy az adóalany arra irányuló lehetősége, hogy valamely adómegállapítási időszak vonatkozásában annak érdekében hivatkozzon valamely héakülönbözet jogvitával nem érintett részére, hogy azt az adóellenőrzési eljárás lezárása előtt visszatérítsék a részére, nem keletkeztet automatikusan kötelezettséget az adóhatóság számára a tekintetben, hogy e részt határidő előtt visszatérítse vagy átvigye, még akkor sem, ha elismeri az említett rész nem vitatott jellegét. Az ilyen kötelezettség feltétele a szóban forgó adómegállapítási időszak egészére vonatkozó héakülönbözet fennállása. Ily módon e kötelezettségnek, mivel az meghatározott adómegállapítási időszakra vonatkozik, nem kizárólag a szóban forgó adóellenőrzési eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó, az adóhatóság által nem vitatottnak tekintett fizetendő és levonható adó összege tekintetében kell fennállnia, hanem a héakülönbözet azon része tekintetében is, amely ezen eljárás kimenetelétől függetlenül továbbra is fennmarad, és amely végső soron egyedüliként tekinthető nem vitatottnak. A Bíróság e tekintetben megjegyezte, hogy a héakülönbözet e nem vitatott része adott esetben alacsonyabb lehet a héakülönbözet azon részénél, amelyet az adóalany követel, és amely az említett összegekhez kapcsolódik.

Másfelől a Bíróság pontosította, hogy a cseh szabályozáshoz hasonló nemzeti szabályozás, amely valamely tagállam által a héairányelv 273. cikke alapján elfogadott intézkedések keretében nem jogosítja fel az adóalanyt arra, hogy a héakülönbözet nem vitatott részének fennállását alátámasztó bizonyítékokat terjesszen elő, az adóhatóságot pedig arra, hogy e tekintetben határozatot hozzon, ellentétes a megfelelő ügyintézés elvével, következésképpen pedig nem egyeztethető össze a héairányelvvel.