



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2024. május 16.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – A héa-visszatérítés részletes szabályai a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében – 2008/9/EK irányelv – 20. cikk – A visszatérítés helye szerinti tagállam által kért kiegészítő információk – Egy hónapos határidőn belül megadandó információk – Az eljárás megszüntetése az adóalany e határidőn belüli válaszána hiánya miatt – 23. cikk – Az első alkalommal a fellebbezési eljárás során előterjesztett információk figyelembevételének megtagadása – A tényleges érvényesülés elve – A héasemlegesség elve – A megfelelő ügyintézés elve”

A C-746/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2022. december 6-án érkezett, 2022. november 18-i határozatával terjesztett elő

a **Slovenské Energetické Strojárne a.s.**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Slovenské Energetické Strojárne a.s. képviselőjében Barta P., Fehér T. és Jalsovszky P. ügyvédek,

* Az eljárás nyelve: magyar.

- a magyar kormány képviselőjében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Unió Tanácsa képviselőjében Bodnár Zs., J. Haunold és E. d’Ursel, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitė és Tokár A., meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. december 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 20. cikke (2) bekezdésének és 23. cikkének, az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének, a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, 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 2012. L 249., 15. o.; HL 2015. L 323., 31. o., HL 2018. L 125., 15. o., HL 2018. L 225., 1. o., HL 2018. L 329., 53. o., HL 2019. L 245., 9. o., HL 2023. L 30., 37. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. és 169–171. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó (héa) semlegessége elvének, a tényleges érvényesülés elvének és az arányosság elvének értelmezésére vonatkozik.
- 2 Ezt a kérelmet a Slovenské Energetické Strojárne a.s. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) között az e társaság által 2020-ban megfizetett héa címén indított héa-visszatérítési eljárás megszüntetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

- 3 A héairányelv 167. cikke kimondja:

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

4 Ezen irányelv 170. cikke értelmében:

„Minden olyan adóalany, aki a [...] 2008/9/EK irányelv 2. cikkének 1. pontja és 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben hea hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

[...]

b) azon ügyletek, amelyek esetében az adófizetésre kötelezett személy a terméket beszerző vagy a szolgáltatást megrendelő a 194., 195., 196., 197. vagy a 199. cikknek megfelelően.”

5 Az említett irányelv 171. cikkének (1) bekezdése szerint:

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

A 2008/9 irányelv

6 A 2008/9 irányelv (3) preambulumbekkezdése értelmében:

„Az új eljárásnak javítania kell az üzleti vállalkozások helyzetét, hiszen a tagállamok késedelmes visszatérítés esetén kamatfizetésre kötelezettek, és a vállalkozások fellebbezési joga megerősítésre kerül.”

7 Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez az irányelv a [héairányelv] 170. cikkében meghatározott [heá]-visszatérítés részletes szabályait állapítja meg azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 3. cikkben foglalt feltételeket.”

8 A 2008/9 irányelv 19. cikkének (2) bekezdése szerint:

„A visszatérítés helye szerinti tagállam a visszatérítési kérelemnek a hozzá történő beérkezésétől számított négy hónapon belül értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.”

9 Ezen irányelv 20. cikke kimondja:

„(1) Azokban az esetekben, amikor a visszatérítés helye szerinti tagállam úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon a teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozóan, a 19. cikk (2) bekezdésben említett négy hónapos időszakon belül elektronikus úton kiegészítő információt kérhet különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól. [...]

Szükség esetén a visszatérítés helye szerinti tagállam további kiegészítő információt kérhet.

Az e bekezdéssel összhangban kért információ magában foglalhatja a vonatkozó számla vagy import okmány eredeti vagy másodpéldányának benyújtását, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam indokolhatóan kételkedik egy bizonyos követelés érvényessége vagy pontossága tekintetében. [...]

(2) Az (1) bekezdés szerint kért információt a kérelem címzettjéhez történő beérkezéstől számított egy hónapon belül meg kell adni a visszatérítés helye szerinti tagállam számára.”

10 Az említett irányelv 21. cikkének első bekezdése értelmében:

„Amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam kiegészítő információt kér, a visszatérítés helye szerinti tagállam a kért információk beérkezésétől számított két hónapon belül, vagy ha nem kapott választ a kérésére, a 20. cikk (2) bekezdésében megállapított határidő lejártát követő két hónapon belül értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról. A teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozó határozat meghozatalára rendelkezésre álló időtartam azonban – a visszatérítési kérelemnek a visszatérítés helye szerinti tagállamhoz való beérkezésétől számítva – minden esetben legalább hat hónap.”

11 Az irányelv 23. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.

(2) A visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidő-feltételekkel azonos feltételek mellett.

Ha a visszatérítés helye szerinti tagállam jogának értelmében a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat ezen irányelv által megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása sem jóváhagyásnak, sem elutasításnak nem minősül, az ebben a helyzetben az ezen tagállamban letelepedett adóalanyok rendelkezésére álló minden közigazgatási vagy bírósági eljárásnak ugyanígy a kérelmező rendelkezésére is kell állnia. Ha nem léteznek ilyen eljárások, a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása a kérelem elutasításának minősül.”

12 A 2008/9 irányelv 26. cikke előírja:

„Ha a visszatérítés a 22. cikk (1) bekezdése szerinti legkésőbbi időpont után történik, a visszatérítés helye szerinti tagállamot a fizetendő visszatérítés összege után kamat terheli.

Nem alkalmazható az (1) bekezdés, ha a megadott határidőn belül a visszatérítés helye szerinti tagállam számára a kérelmező nem nyújtotta be a kért kiegészítő vagy további kiegészítő információkat. [...]

A magyar jog

Az áfatörvény

- 13 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) alapügyre alkalmazandó változatának 251/F. §-a szerint:

„(1) Abban az esetben, ha az állami adóhatóság a rendelkezésre álló adatok, egyéb információk alapján úgy ítéli meg, hogy az adó-visszatérítési kérelemről megalapozott döntés nem hozható, a 251/E. § (1) bekezdésében meghatározott határidőn belül – írásos megkereséssel – kiegészítő adatokat, egyéb információkat kérhet

- a) a belföldön nem letelepedett adóalanytól,
- b) attól a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságtól, amely a belföldön nem letelepedett adóalanyt, mint abban az államban – a 244. § (2) és (3) bekezdése szerint – letelepedett adóalanyt nyilvántartásba vette, valamint
- c) harmadik féltől, ha alapos okkal feltehető, hogy az adó-visszatérítési kérelem elbírálásához érdemben tud hozzájárulni.

[...]

(3) Az (1) és (2) bekezdés szerinti írásos megkeresés magában foglalhatja a belföldön nem letelepedett adóalany nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító, a 127. § (1) bekezdésének a), c) és d) pontjában említett okirat eredeti példánya vagy annak hiteles másolata benyújtásának előírását, ha alapos kétség merült fel az adó-visszatérítés jogalapja vagy a visszatérítetni kért előzetesen felszámított adó összecszerúsége tekintetében. [...]

(4) A válaszadásra nyitva álló határidő 1 hónap, amely az (1) és (2) bekezdésben említett megkeresés közzétételétől számítandó.”

- 14 Az áfatörvény 251/I. §-ának (4) bekezdése kimondja:

„Abban az esetben, ha az állami adóhatóság az adóvisszatérítést késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. Nem terheli kamatfizetési kötelezettség az állami adóhatóságot, ha a belföldön nem letelepedett adóalany a 251/F. § (1) és (2) bekezdésében említett megkeresésre a döntésre nyitva álló határidőn belül érdemben nem adott hiánytalan választ.”

Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény

- 15 Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: adóigazgatási rendtartásról szóló törvény) 49. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerint:

„Az adóhatóság az eljárást megszünteti, ha

[...]

b) a kérelmező adózó az adóhatóság felhívására nem nyilatkozik, a hiánypótlási kötelezettségét nem teljesíti, és ennek hiányában a kérelem nem bírálható el, és az eljárást hivatalból nem folytatja”.

16 E törvény 124. §-ának (3) és (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(3) A fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.

(4) A (3) bekezdés szerinti felhívásnak tartalmaznia kell azoknak a megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére felhívja, valamint tartalmaznia kell a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetést.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 17 A Slovenské Energetické Strojárne Szlovákiában letelepedett társaság, amely az energiaágazatban, többek között erőművekkel kapcsolatos mérnöki tevékenységet végez.
- 18 E társaság 2020-ban az Újpesti Erőműben (Magyarország) végzett szerelési, telepítési munkát. E célból különféle termékeket szerzett be Magyarországról, és különböző szolgáltatásokat vett igénybe Magyarországon.
- 19 2021. február 18-án az említett társaság, egy másik tagállamban, nevezetesen Szlovákiában letelepedett adóalanyként kérelmet nyújtott be a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságához (Magyarország) (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2020. január 1. és 2020. december 31. közötti időszakban Magyarországon beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő, előzetesen felszámított héa visszatérítése iránt. Ez a 37 013 654 forint (HUF) (hozzávetőleg 97 400 euró) összegű visszatérítési kérelem tizenkilenc, e termékek eladójától és e szolgáltatások nyújtójától származó számlán alapult.
- 20 2021. február 22-én az elsőfokú adóhatóság az áfatörvény 251/F. §-ának (1) bekezdése alapján adatközlésre hívta fel a Slovenské Energetické Strojárnét a tényállás tisztázása és az általa igényelt héa-visszatérítéshez való jog megalapozottságának megállapítása érdekében. Közelebbről e hatóság azt kérte, hogy az említett társaság az adatközlésre való felhívás kézbesítésétől számított egy hónapon belül közöljön vele több, a visszatérítési kérelemmel összefüggő iratot.
- 21 Az említett hatóság a kérelmet a Slovenské Energetické Strojárne e-mail-címére küldte, és vélemezni kell annak e társaság általi kézhezvételét.
- 22 2021. május 6-i határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) az elsőfokú adóhatóság az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 49. §-a (1) bekezdésének b) pontja alapján azzal az indokkal szüntette meg a héa-visszatérítési eljárást, hogy e társaság nem adta meg az e hatóság által kért adatokat, és a rendelkezésre álló adatok alapján nem volt lehetséges az e kérelem alapjául szolgáló tényállást a megkövetelt pontossággal megállapítani.

- 23 2021. június 9-én a Slovenské Energetické Strojárne fellebbezést terjesztett elő e határozattal szemben a másodfokú adóhatósághoz. A fellebbezéséhez mellékelte azokat az iratokat, amelyek benyújtását az adatközlésre való felhívásban kérték.
- 24 A másodfokú adóhatóság 2021. július 20-i határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot, többek között mivel úgy ítélte meg, hogy nem veheti figyelembe a fellebbezéshez mellékelte iratokat, hiszen az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdése megtiltja új bizonyítékok előterjesztését a fellebbezés alátámasztására, ha a fellebbezőnek tudomása volt ezekről a bizonyítékokról az elsőfokú határozat meghozatala előtt.
- 25 A Slovenské Energetické Strojárne keresetet nyújtott be a 2021. július 20-i határozat ellen a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország).
- 26 E bíróság előtt ez a társaság azt állítja, hogy az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdése nem alkalmazható a héa-visszatérítési eljárásban. Álláspontja szerint az e rendelkezésben előírt, az új bizonyítékok előterjesztésére vonatkozó tilalom a 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdésében említett fellebbezési jog tartalmi korlátozásának minősül. Márpedig az említett irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos hiánypótlási határidő nem minősül jogvesztő határidőnek abban az esetben, ha az adóhatóság a héa-visszatérítés iránti kérelemmel kapcsolatban kiegészítő információkat kér. Az említett irányelv 26. cikke és az áfatörvény 251/I. §-ának (4) bekezdése értelmében a kérelmező számára e határidő elmulasztásának egyetlen következménye az, hogy a visszatérítés kése delme esetén már nem igényelhet kamatfizetést.
- 27 A másodfokú adóhatóság szerint a jelen ügyben az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdése alkalmazandó. E rendelkezés, amely tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, kizárólag a fellebbezési eljárás időbeli elhúzó dásának megakadályozására irányul. Egyébiránt az említett hiánypótlási határidő nem jogvesztő, hiszen a határidő elmulasztása esetén lehetőség van igazolási kérelem benyújtására.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróság így először is arra keresi a választ, hogy az új bizonyítékok előterjesztésének az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdésében előírt tilalma ellentétes-e a 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdésével, tekintettel arra, hogy e tilalom az adóalany fellebbezési jogának tartalmi korlátozását eredményezheti.
- 29 Másodsor, a bíróság azt a kérdést is vizsgálja, hogy egy ilyen tilalom nem eredményezi-e azt, hogy az áfatörvény 251/F. §-ának (4) bekezdésében előírt egy hónapos hiánypótlási határidő jogvesztő határidővé alakul át, mivel az e határidőn belül elő nem terjesztett iratokat a határidő lejártá után – különösen a fellebbezési szakaszban – már nem lehet figyelembe venni.
- 30 Ezzel kapcsolatban e bíróságban felmerül a kérdés, hogy az ilyen tilalom arányos-e, különösen a Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való jog fényében. Noha a Bíróság a 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítéletben (C-133/18, EU:C:2019:354) kimondta, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidő nem jogvesztő jellegű, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita körülményei eltérnek az említett ítélet alapjául szolgáló ügy körülményeitől, mivel a magyar közigazgatási eljárás kétszintű, és a magyar jog kifejezetten előírja az új bizonyítékok előterjesztésének tilalmát a másodfokú eljárásban.

- 31 Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2008/9 irányelv felhatalmazza-e az adóhatóságot a héa-visszatérítési eljárás megszüntetésre, mivel ezen irányelv csak a héa-visszatérítés iránti kérelmet jóváhagyó vagy azt elutasító határozat, azaz érdemi határozat meghozataláról rendelkezik.
- 32 E körülmények között a Fővárosi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/9 irányelv] 23. cikk (2) bekezdését, hogy a [2008/9 irányelv] fellebbezésre vonatkozó feltételeinek megfelel az a nemzeti jogszabályhely – nevezetesen az [adóigazgatási rendtartásról szóló törvény] 124. § (3) bekezdése –, amely a [héairányelvben] előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítési kérelmek elbírálása során nem engedi meg a fellebbezési szakban olyan új tény állítását, olyan új bizonyítékra való hivatkozást, illetőleg annak előterjesztését, amelyről a kérelmezőnek az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, de azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, illetőleg arra nem hivatkozott, ily módon a [2008/9 irányelv] formai és határidő-feltételein túlmutató tartalmi korlátot eredményez?
- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz azt eredményezi-e, hogy a [2008/9 irányelv] 20. cikk (2) bekezdésében rögzített 1 hónapos határidő jogvesztőnek minősül? Mindez megfelel-e a [Charta] 47. cikkében foglalt hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog követelményének, a héairányelv 170., 169., 170. cikkének, 171. cikk (1) bekezdésének, valamint az Európai Unió Bírósága által kidolgozott adósemlegesség, tényleges érvényesülés és arányosság alapelveinek?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [2008/9 irányelv] 23. cikk (1) bekezdésében foglalt, a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására vonatkozó rendelkezését, hogy annak megfelel az a nemzeti jogszabályhely – nevezetesen az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 49. § (1) bekezdés b) pontja –, amely szerint az adóhatóság az eljárást megszünteti, amennyiben a kérelmező adózó az adóhatóság felhívására nem nyilatkozik, a hiánypótlási kötelezettségét nem teljesíti, és ennek hiányában a kérelem nem bírálható el, és az eljárást hivatalból nem folytatja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

- 33 A kérdést előterjesztő bíróság az első és második kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, lényegében arra keresi a választ, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdését a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elveivel együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelmet benyújtó adóalany a másodfokú adóhatósághoz előterjesztett fellebbezés szakaszában adja meg az elsőfokú adóhatóság által kért, az ezen irányelv 20. cikke értelmében vett azon kiegészítő információkat, amelyeket ez az adóalany az említett irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidőn belül nem adott meg az elsőfokú adóhatóságnak. Ez a bíróság ebben az összefüggésben arra is választ keres, hogy ez a határidő jogvesztő határidőnek minősül-e, és ha igen, akkor ez a jogvesztés összeegyeztethető-e a Charta 47. cikkével.

- 34 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/9 irányelv az 1. cikke szerint arra irányul, hogy megállapítsa a héairányelv 170. cikkében meghatározott héa-visszatérítés részletes szabályait azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 2008/9 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeket.
- 35 Az adólevonási joghoz hasonlóan a visszatérítési jog is az uniós jogszabályok által létrehozott közös héarendszer egyik alapelve, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható. Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ebből következően valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 A héasemlegesség ezen alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget (2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 37 Más azonban a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2021. október 21-i Wilo Salmson France ítélet, C-80/20, EU:C:2021:870, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Ami a héa-visszatérítéshez való jog gyakorlásának részletes szabályait illeti, a 2008/9 irányelv 20. cikke biztosítja a visszatérítés helye szerinti tagállam számára annak lehetőségét, hogy amennyiben úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon az ilyen teljes vagy részleges visszatérítés iránti kérelemre vonatkozóan, kiegészítő információt kérjen különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól, amelyet az információkérésnek a címzetthez történő beérkezésétől számított egy hónapon belül kell megadni (2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 37. pont).
- 39 Ahogyan azt a Bíróság a 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítéletben (C-133/18, EU:C:2019:354, 46. pont) már kimondta, az ezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidő nem minősül jogvesztő határidőnek.
- 40 Végül a 2008/9 irányelv 23. cikke (2) bekezdése első albekezdésének megfelelően a visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen az adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, a fellebbezésekre az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében vonatkozó formai és határidő-feltételekkel azonos feltételek mellett.
- 41 E rendelkezést ezen irányelv (3) preambulumbekkezdésének fényében kell értelmezni, amelyből kitűnik, hogy az irányelv célja többek között a vállalkozások fellebbezési jogának megerősítése.

- 42 A 2008/9 irányelv 23. cikke (2) bekezdése első albekezdésének megfelelően az olyan jogorvoslat, mint az alapügyben szóban forgó közigazgatási fellebbezés, az ilyen fellebbezés formája és határideje tekintetében a visszatérítés helye szerinti tagállam belső jogrendjének hatálya alá tartozik.
- 43 Következésképpen a visszatérítési kérelmet elutasító határozat elfogadását követően szolgáltatott bizonyítékok figyelembevételét megtagadó nemzeti intézkedések bevezetése a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartozik, feltéve azonban, hogy a bevezetett intézkedések nem kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső helyzetekre vonatkozó szabályok (egyenértékűség elve), és nem teszik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 44 Ezenkívül, figyelemmel a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra, az ilyen intézkedések nem eredményezhetik a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésébe ütköző módon annak megállapítását, hogy jogvesztő hatálya van a kiegészítő információkérés közlésének napjától számított, e rendelkezésben előírt egy hónapos határidő lejártának, amely határidőn belül e kérelem címzettjének meg kell adnia a visszatérítés helye szerinti tagállam számára ezeket az információkat, ideértve adott esetben a kiegészítő bizonyítékokat is.
- 45 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Slovenské Energetické Strojárne héa-visszatérítés iránti kérelmének benyújtását követően az elsőfokú adóhatóság a 2008/9 irányelv 20. cikke szerinti kiegészítő információkat kért tőle, az említett társaság azonban ezeket az információkat nem adta meg számára. E társaság csak a másodfokú adóhatósághoz benyújtott – az ezen irányelv 23. cikkének (2) bekezdése szerinti fellebbezésnek megfelelő – közigazgatási fellebbezés keretében adta meg a kért információkat. Ezeket azonban a másodfokú adóhatóság nem vette figyelembe, mivel az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdése értelmében e visszatérítés kérelmezője a fellebbezésében nem terjeszthet elő olyan új bizonyítékokat, amelyekről az elsőfokú határozat meghozatala előtt tudomása volt.
- 46 Ebből következik, hogy az alapügy nem azon alaki követelmények megsértésére vonatkozik, amelyek megakadályozzák annak bizonyítását, hogy teljesültek a héa visszatérítéséhez való jog anyagi jogi követelményei, hanem azon időpontra, amikor e bizonyítékot be kell nyújtani.
- 47 E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás szisztematikusan megakadályozza a héa visszatérítését azon adóalanyok számára, akik – noha késedelmesen teljesítették a kiegészítő információkra irányuló kérést – az e visszatérítéshez szükséges valamennyi anyagi jogi feltételnek megfelelnek. Márpedig, amint arra a jelen ítélet 35. és 36. pontja emlékeztet, egyrészt a héa visszatérítéséhez való jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, másrészt pedig a héasemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonását vagy visszatérítését biztosítsák, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek.
- 48 Másodsor, a Bíróság, miután megállapította, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében a kiegészítő információk megadására előírt egy hónapos határidő nem jogvesztő határidő, kimondta, hogy ha a visszatérítési kérelmet teljes egészében vagy részben elutasítják, az az adóalany, aki e határidőn belül nem terjeszti elő a kiegészítő információkat, jogosult arra, hogy ezen elutasító határozattal szemben az irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdése

alapján fellebbezést nyújtson be, és e fellebbezés keretében a visszatérítési kérelmének hiányait a héa-visszatérítéshez való joga fennállásának bizonyítására alkalmas kiegészítő információk előterjesztésével pótolja (lásd ebben az értelemben: 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 48. pont).

- 49 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 53. pontjában lényegében rámutatott, az ítélkezési gyakorlatból levont ezen következtetések attól függetlenül irányadóak, hogy a jogorvoslat közigazgatási fellebbezés – ahogyan az alapügyben is – vagy pedig bírósági kereset.
- 50 Harmadszor, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás ellentétes a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő követelményekkel, amely az uniós jog egyik általános elvének kifejeződése, és amely az adóellenőrzési eljárás keretében alkalmazandó. A megfelelő ügyintézés elve ugyanis megköveteli az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóhatóságtól, hogy a rá háruló ellenőrzési kötelezettségek keretében valamennyi releváns körülményre kiterjedő gondos és pártatlan vizsgálatot folytasson le, ily módon megbizonyosodva arról, hogy a határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére (2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 Márpedig azon tény miatt, hogy az adóhatóság az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 124. §-ának (3) bekezdésében foglaltak miatt nem veheti figyelembe a kiegészítő információk iránti kérelemre adott késedelmes válaszokat – ami az ilyen késedelmes válaszok szisztematikus elutasítását eredményezi – az adóhatóság szükségszerűen megsérti az említett elvet, hiszen olyan határozatot hoz, amelyről tudja, hogy valószínűleg hiányos vagy akár téves információkon alapul. Ráadásul ennek következtében ez az adóhatóság aránytalanul sértené a héasemlegesség elvét azáltal, hogy hagyja, hogy az adóalanyt terhelje az a héa, amelynek visszatérítésére ez utóbbi jogosult, jóllehet a közös héarendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól (lásd ebben az értelemben: 2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 55. pont).
- 52 Végül negyedszer meg kell állapítani, hogy a 2008/9 irányelv 26. cikkének második bekezdése, amely kifejezetten arra az esetre vonatkozik, amikor az adóalany az előírt határidőn belül nem adja meg a tőle kért kiegészítő információkat, szintén azt az értelmezést támasztja alá, amely szerint a visszatérítés helye szerinti tagállam nem tagadhatja meg szisztematikusán a kiegészítő információkérésekre adott késedelmes válaszok figyelembevételét.
- 53 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, sérti a héasemlegesség alapelvét, valamint – többek között azáltal, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidőnek jogvesztő jelleget tulajdonít – a tényleges érvényesülés elvét.
- 54 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdését a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elveivel együttesen úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelmet benyújtó adóalany a másodfokú adóhatósághoz előterjesztett fellebbezés szakaszában adja meg az elsőfokú adóhatóság által kért, az ezen irányelv 20. cikke értelmében vett azon kiegészítő információkat,

amelyeket ez az adóalany az említett irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidőn belül nem adott meg az elsőfokú adóhatóságnak, ez a határidő ugyanis nem minősül jogvesztő határidőnek.

A harmadik kérdésről

- 55 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóhatóságnak meg kell szüntetnie a hea-visszatérítési eljárást, ha az adóalany az előírt határidőn belül nem adta meg az e hatóság által az ezen irányelv 20. cikke alapján kért kiegészítő információkat, és ezen információk hiányában a hea-visszatérítés iránti kérelem nem bírálható el.
- 56 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a harmadik kérdés szövegében a kérdést előterjesztő bíróság csak a 2008/9 irányelv 23. cikkének (1) bekezdését említi, amely úgy rendelkezik, hogy amennyiben a hea-visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.
- 57 Hasonlóképpen, ezen irányelv 21. cikkének első bekezdése meghatározza azokat a határidőket, amelyekben belül a visszatérítés helye szerinti tagállamnak a kiegészítő információk kérésakor értesítenie kell a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.
- 58 Így a 2008/9 irányelv e rendelkezései kifejezetten csak a hea-visszatérítés iránti kérelem teljes vagy részleges jóváhagyásáról, illetve elutasításáról szóló határozatok meghozatalának lehetőségére vonatkoznak, nem pedig a visszatérítési eljárás megszüntetésére.
- 59 Ezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének második albekezdése kétségtelenül azt írja elő, hogy ha a visszatérítés helye szerinti tagállam joga értelmében a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat említett irányelv által megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása sem jóváhagyásnak, sem elutasításnak nem minősül, az ebben a helyzetben az ezen tagállamban letelepedett adóalanyok rendelkezésére álló minden közigazgatási vagy bírósági eljárásnak ugyanígy a kérelmező rendelkezésére is kell állnia. Ha nem léteznek ilyen közigazgatási vagy bírósági eljárások, a visszatérítési kérelemre vonatkozó határozat megállapított határidőn belüli meghozatalának elmulasztása a kérelem elutasításának minősül.
- 60 A jelen ügyben azonban meg kell állapítani, hogy az olyan eljárást megszüntető határozat, mint amelyről az alapügyben szó van, egyáltalán nem egyenértékű a határozat előírt határidőn belüli meghozatalának elmulasztásával, mivel az ilyen megszüntető határozat anélkül fejezi be az adóalany által előterjesztett visszatérítési kérelemmel megindított eljárást, hogy biztosítaná az adóalany által kért visszatérítést, és ezért a 2008/9 irányelv 23. cikke értelmében az említett kérelem elutasításáról szóló határozatnak minősül.
- 61 Ebből következik, hogy amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett adóalany által benyújtott hea-visszatérítés iránti kérelem tárgyában ilyen megszüntető határozatot hoznak, egyrészt a 2008/9 irányelv 23. cikke (1) bekezdésének megfelelően e határozattal egyidejűleg közölni kell az adóalanyal a megszüntetés indokait,

másrészt pedig ezen irányelv 23. cikke (2) bekezdése első albekezdésének megfelelően az adóalanyoknak rendelkeznie kell azzal a lehetőséggel, hogy az említett határozattal szemben a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz fellebbezést nyújtsanak be.

- 62 Mindenesetre az ilyen fellebbezés keretében az adóalanyoknak rendelkeznie kell azzal a joggal, hogy előterjeszthesse azokat a kiegészítő információkat, amelyeket a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidőn belül nem adott meg, amint az a jelen ítélet 48. és 49. pontjából következik.
- 63 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/9 irányelv 23. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóhatóságnak meg kell szüntetnie a hÉA-visszatérítési eljárást, ha az adóalany az előírt határidőn belül nem adta meg az e hatóság által ezen irányelv 20. cikke alapján kért kiegészítő információkat, és ezen információk hiányában a visszatérítési kérelem nem bírálható el, feltéve hogy a megszüntető határozat az említett irányelv 23. cikkének (1) bekezdése értelmében e visszatérítési kérelem elutasításának minősül, és az ellen az ugyanezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt követelményeknek megfelelő fellebbezést lehet benyújtani.

A költségekről

- 64 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adó-visszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdését a hozzáadottérték-adó (hÉA) semlegessége elvével és a tényleges érvényesülés elvével együttesen**

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja, hogy a hÉA-visszatérítés iránti kérelmet benyújtó adóalany a másodfokú adóhatósághoz előterjesztett fellebbezés szakaszában adja meg az elsőfokú adóhatóság által kért, az ezen irányelv 20. cikke értelmében vett azon kiegészítő információkat, amelyeket ez az adóalany az említett irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt egy hónapos határidőn belül nem adott meg az elsőfokú adóhatóságnak, ez a határidő ugyanis nem minősül jogvesztő határidőnek.

- 2) **A 2008/9 irányelv 23. cikkét**

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóhatóságnak meg kell szüntetnie a héa-visszatérítési eljárást, ha az adóalany az előírt határidőn belül nem adta meg az e hatóság által ezen irányelv 20. cikke alapján kért kiegészítő információkat, és ezen információk hiányában a visszatérítési kérelem nem bírálható el, feltéve hogy a megszüntető határozat az említett irányelv 23. cikkének (1) bekezdése értelmében e visszatérítési kérelem elutasításának minősül, és az ellen az ugyanezen irányelv 23. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt követelményeknek megfelelő fellebbezést lehet benyújtani.

Prechal

Biltgen

Wahl

Passer

Arastey Sahún

Kihirdetve Luxembourgban, a 2024. május 16-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

A. Prechal
tanácselnök