

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. május 12.*

A C-107/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (Bulgária) a Bírósághoz 2010. február 25-én érkezett, 2010. február 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Enel Maritsa Iztok 3 AD**

és

a **Direktor „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” NAP**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, Juhász E. és T. von Danwitz (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

főtanácsnok: Y. Bot,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. január 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Enel Maritsa Iztok 3 AD képviselőjében L. Ruessmann avocat és S. Yordanova advokat,
- a Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP képviselőjében A. Georgiev és I. Atanasova Kirova, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviselőjében T. Ivanov és E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és S. Petrova, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 129. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 18. cikke (4) bekezdésének és a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 92. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 183. cikke első bekezdésének értelmezésére irányul.

- 2 E kérelmet az Enel Maritsa Iztok 3 AD (a továbbiakban: Enel) és a Direktor „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto” NAP (a Nemzeti Adóbeszedési Ügynökség Központi Hivatala „Fellebbezési és Végrehajtási” Igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: direktor) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az az irányadó időpont, amelytől kezdődően a visszatérítendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) összege után késedelmi kamat fizetendő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 18. cikkének (2)–(4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 4. cikk (3) bekezdése meghatározása szerinti, alkalmankénti ügyletet végző adóalanyok levonási jogukat csak az ügylet megvalósulásának időpontjában gyakorolják.

[...]

(4) Amennyiben a megengedett levonások összege túllépi az adómegállapítási időszakra fizetendő adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

4 A HÉA-irányelv 183. cikke szerint:

„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.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

5 A HÉA-irányelv 252. cikke így rendelkezik:

„(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve, hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

A nemzeti jog

- 6 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a továbbiakban: HÉA-törvény) 87. cikkének megfelelően az adómegállapítási időszak általában egy hónap.
- 7 A HÉA-törvény 2007. december 18-ig hatályos változatának 92. cikke ekként rendelkezett:

„(1) A visszatérítendő adó tekintetében a 88. cikk (3) bekezdésének megfelelően az alábbiak szerint kell beszámítást, levonást vagy visszatérítést alkalmazni:

1. A Nemzeti Adóbeszedési Ügynökség által behajtandó és az adóbevallás benyújtásának napjáig keletkezett, egyéb esedékes és ki nem egyenlített adótartozások és társadalombiztosítási járulék tartozások fennállása esetén az adóhatóság e tartozásokat beszámítja az adóbevallásban visszatérítendőként kimutatott összegbe; az esetlegesen fennmaradó összegre a 2. pont szerinti eljárást kell alkalmazni.
2. Ha az 1. pont szerint nem állnak fenn egyéb esedékes és ki nem egyenlített adótartozások, vagy azok összege az adóbevallásban visszatérítendőként kimutatott összegnél alacsonyabb, a nyilvántartásba vett személy a visszatérítendő adót vagy az 1. pont szerinti fennmaradó összeget levonja a következő három egymást követő adómegállapítási időszak adóbevallásaiban megfizetendőként kimutatott adóból.

[...]

4. Ha a 2. pont szerinti határidő lejártát követően még visszatérítendő adó marad fenn, az adóhatóság e fennmaradó összeget a Nemzeti Adóbeszedési Ügynökség által behajtandó egyéb esedékes és ki nem egyenlített adótartozások és társadalombiztosítási járuléktartozások törlése céljából beszámítja, vagy azt az utolsó adóbevallás benyújtásától számított 45 napon belül visszatéríti.

[...]

- (8) A visszatérítendő adót, amelyet az e törvényben előírt határidőn belül ok nélkül vagy olyan okból nem térítettek vissza, amely utóbb megszűnt (ideértve a határozat hatályon kívül helyezése esetét is), az adóeljárási határidők nyugvásától és folytatódásától függetlenül az adóvisszatérítés e törvény szerinti esedékességének napjától annak végső kifizetéséig terjedő időszakra eső törvényes késedelmi kamatokkal együtt kell visszatéríteni. Az adó vissza nem térítésének okát megszüntnek kell tekinteni, ha az adóellenőrzés lefolytatását követően a visszatérítendőként megállapított összeg a visszatérítendő rész vonatkozásában a kimutatott összegnek felel meg, vagy annál alacsonyabb.”

8 A HÉA-törvény 2007. december 19-től hatályos változatának 92. cikke így szól:

„[...]

- (8) Az (1) bekezdés 4. pontjában és a (3)–(6) bekezdésben foglalt rendelkezések sérelme nélkül abban az esetben, ha az érintettnél adóellenőrzést indítottak, az adóvisszatérítésre rendelkezésre álló határidő a helyesbítő határozat meghozatalára rendelkezésre álló határidőnek felel meg, azokat az eseteket kivéve,

amelyekben az érintett készpénzóvadék, államkötvények vagy feltétel nélküli és visszavonhatatlan bankgarancia formájában [...] biztosítékot nyújt [...]

[...]

(10) A visszatérítendő adót, amelyet az e törvényben előírt határidőn belül ok nélkül vagy olyan okból nem térítettek vissza, amely utóbb megszűnt (ideértve a határozat hatályon kívül helyezése esetét is) az adóeljárási határidők nyugvásától és folytatódásától függetlenül az adóvisszatérítés e törvény szerinti esedékességének napjától annak végső kifizetéséig terjedő időszakra eső törvényes késedelmi kamatokkal együtt kell visszatéríteni.”

9 A HÉA-törvény 2007. december 18-ig hatályos változatának 93. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A visszatérítésre vonatkozóan a 92. cikk (1) bekezdésének 4. pontjában, valamint a 92. cikk (3) és (4) bekezdésében meghatározott határidő nyugszik:

[...]

5. az érintettnél indított adóellenőrzés esetén annak az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 114. cikke szerinti határidőn belül történő lezárásáig.”

10 A HÉA-törvény 93. cikke (1) bekezdésének 5. pontját 2007. december 19-től hatályon kívül helyezték.

11 Az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 114. cikke előírja:

„(1) Az adóellenőrzés lefolytatására az elrendelésről szóló határozat kézbesítésének napjától számított három hónapos határidő áll rendelkezésre.

(2) Ha az (1) bekezdés szerinti határidő elégtelennek bizonyul, azt az adóellenőrzést elrendelő hatóság a határidő meghosszabbításáról szóló határozat útján legfeljebb egy hónappal meghosszabbíthatja.”

12 Az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 117. cikke így szól:

„(1) Az adóellenőrzési jelentést az ellenőrzést végző adóhatóság legkésőbb az adóellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő lejártát követő 14 napon belül készíti el.

[...]

(5) Az adóellenőrzés alá vont személy az adóellenőrzési jelentés kézbesítésétől számított 14 napon belül írásbeli kifogást és bizonyítékokat nyújthat be az adóellenőrzést lefolytató hatóságokhoz. Ha a határidő nem elégséges, azt az érintett kérelmére legfeljebb egy hónappal meg kell hosszabbítani.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 Az Enel 2007. október 11-én adóbevallást nyújtott be, amelyben a bolgár adóhatóság által visszatérítendő 2 273 514,85 BGN összeget mutatott ki. Ez az összeg abból keletkezett, hogy a levonások összege meghaladta az érintett adómegállapítási időszakra esedékes HÉA összegét, és az Enel nem tudta e levonásokat későbbi adómegállapítási időszakban érvényesíteni. A HÉA-törvény 2007. december 18-ig hatályos változata 92. cikke (1) bekezdésének 4. pontja alapján az ezen adóvisszatérítésre rendelkezésre álló határidő, azaz a 45 nap rendes körülmények között 2007. november 26-án járt volna le, következésképpen ettől az időponttól kezdve e törvény 92. cikkének (8) bekezdése alapján az említett adóhatóságnak késedelmi kamatot kellett volna fizetnie.
- 14 Azonban 2007. november 8-án az Enel olyan határozatot vett kézhez, amelyben a 2005. január 1-je és 2007. szeptember 30. között keletkezett HÉA-tartozások, valamint a 2005 és 2006 közötti egyéb adótartozások megállapítása céljából adóellenőrzést rendeltek el vele szemben.
- 15 A 2007. december 19-i adólevonási és visszatérítési határozatban – a 2007. október 11-i adóbevallásban kimutatott HÉA címén – 1 364 108,91 BGN visszatérítéséről rendelkeztek, és ezt az összeget 2007. december 21-én a társaság számlájára utalták.
- 16 Az adóellenőrzésről 2008. március 13-án jelentés készült, amellyel szemben az Enel kifogást emelt, amelyben követelést támasztott a már visszatérített 1 364 108,91 BGN után 2007. november 27. és 2007. december 21. közötti időszakra, valamint a fennmaradó visszatérítendő összeg után 2007. november 27-e és a tényleges visszatérítés napja közötti időszakra vonatkozó késedelmi kamatok iránt.
- 17 Az adóhatóság 2008. április 29-én helyesbítő határozatot hozott. E határozat nem tesz említést a késedelmi kamatok megfizetéséről.

- 18 A helyesbítő határozat alapján az Enel részére visszatérítendő adóösszegbe beszámították az ugyanezen határozatban 2005–2006-ra megállapított, késedelmi pótlékkal növelt adótartozásokat. A fennmaradó 179 092,25 BGN összeget 2008. május 13-án utalták át az Enel számlájára, anélkül hogy a neki járó késedelmi kamatokról döntöttek volna.
- 19 Az Enel 2008. május 20-án fellebbezett a 2008. április 29-i helyesbítő határozat ellen, vitatva a késedelmi pótlékkal növelt adótartozásokat, e tartozások beszámítását, a neki visszatérítendő összegeket, valamint azt, hogy hallgatólagosan megtagadták, hogy kifizessék részére a 2008. március 13-i kifogásban követelt késedelmi kamatokat.
- 20 A direktor e fellebbezés nyomán hozta meg a 2008. október 20-i 1518. sz. határozatát. E határozat szerint késedelmi kamat fizetendő 179 092,25 BGN összeg után a helyesbítő határozat meghozatalától, 2008. április 29-től ezen összeg tényleges visszatérítéséig, 2008. május 13-ig terjedő időszakra. Ezt meghaladó részében a fellebbezést megalapozatlannak tekintették.
- 21 Az Enel 2008. október 31-én az Administrativen sad Sofia-gradhoz (szófia-i közigazgatási bíróság) fordult és különösen a visszatérítendő HÉA után 2007. november 27-től a teljes összeg tényleges visszatérítéséig terjedő időszakra járó késedelmi kamatok megfizetését kérte.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e kérelem elbírálásához a hatodik irányelv vagy a HÉA-irányelv vonatkozó rendelkezéseinek értelmezése szükséges. E bíróság szerint a hatodik irányelv időbeli hatálya érvényesül tekintettel a Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2005. L 157., 203. o.) 2. cikkére, valamint VI. melléklete 6. fejezetének 1. pontjára.

- 23 Az Administrativen sad Sofia-grad tehát úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 18. cikkének (4) bekezdését és a [HÉA-irányelv] 183. cikkének első bekezdését, hogy azok az alapeljárás körülményei között lehetővé teszik,

- 1) hogy az adókijátszás elleni küzdelem céljával elfogadott törvénymódosítás alapján a HÉA visszatérítésének határidejét arra tekintettel, hogy az adóbevallás benyújtásától számított 45 napon belül az érintettnél adóellenőrzést indítottak, a helyesbítő határozat meghozatalának napjáig anélkül hosszabbítsák meg, hogy ezen időszak vonatkozásában a visszatérítendő összegre kamatot kellene fizetni, ha egyúttal az alábbi körülmények állnak fenn:
 - a) az adóvisszatérítésre a törvényben előírt 45 napos határidő e módosítás előtt lejárt, és a visszatérítendő összeg az adóellenőrzés megindítására tekintet nélkül kamatozni kezdett,
 - b) az adóellenőrzés során a visszatérítendőként kimutatott összeg helyességét állapították meg,
 - c) az adóalany egyetlen jogi lehetősége e határidő lerövidítésére az, ha meghatározott időtartamú és a visszatérítendő összegnek megfelelő összegű biztosítékot nyújt készpénzóvadék, államkötvények vagy feltétel nélküli és visszavonhatatlan bankgarancia formájában;

- 2) hogy a HÉA visszatérítésére a HÉA-bevallás benyújtásának napjától számított 45 napos határidőt határozzanak meg, valamint e határidő nyugvásának, majd – az adóellenőrzés e határidő alatti elrendelése útján történő – meghosszabbításának jogi lehetőségét biztosítsák, ha a HÉA elszámolására rendelkezésre álló adómegállapítási időszak egy hónapot ölel fel;

- 3) hogy a HÉA visszatérítése helyesbítő határozat útján történjen azzal, hogy a visszatérítendő összegbe az ugyanazon határozattal megállapított és különböző adómegállapítási időszakokban keletkezett HÉA-tartozást és egyéb adótartozásokat, valamint állami követeléseket és ezen összegnek a helyesbítő határozat meghozatalának napjáig keletkezett kamatait beszámítsák, ha az adóellenőrzés során a visszatérítendőként kimutatott összeg helyességét állapították meg, és egyúttal az alábbi körülmények állnak fenn:
 - a) a helyesbítő határozat meghozatalára irányuló eljárás során megállapítható jövőbeni állami követelések ideiglenes biztosítását az adóellenőrzési eljárásban nem engedélyezték,

 - b) a nemzeti törvény nem írja elő az állam követeléseinek beszámítását a kényszeréghajtás eszközeként és biztosítási intézkedésként,

 - c) a beszámított főösszegek és kamatok megtámadására és önkéntes megfizetésére nyitva álló határidők még nem jártak le, mert ezeket az adóellenőrzésről szóló ugyanazon határozattal állapították meg, és egy részüket bíróság előtt is megtámadták;

- 4) hogy az állam, ha az adóbevallásban visszatérítendőként kimutatott összeg helyességét állapították meg, az adóbevallás napja helyett a helyesbítő határozat meghozatalának napján számítsa be az e határozattal megállapított és a bevallás benyújtásának napja előtti időszakokban keletkezett adótartozásokat, valamint az e tartozások kamatait, míg az állam az összeg visszatérítésére a törvény szerint rendelkezésre álló határidő alatt nem köteles kamatot fizetni, és a bevallás benyújtásának napjától a helyesbítő határozat meghozataláig terjedő időszakra a beszámított adók után kamatot vet ki?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- ²⁴ Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések mind a hatodik irányelv, mind pedig a HÉA-irányelv rendelkezéseire vonatkoznak, meg kell jegyezni, hogy az alapügyben releváns tények azután következtek be, hogy a HÉA-irányelv 2007. január 1-jén hatályba lépett és felváltotta a hatodik irányelvet, amint a HÉA-irányelv 411. és 413. cikkéből következik.
- ²⁵ Márpedig a HÉA-irányelv 411. cikkének (2) bekezdése szerint a hatodik irányelvre való hivatkozásokat a HÉA-irányelvre való hivatkozásként kell értelmezni. Így az a körülmény, hogy a Bolgár Köztársaság és Románia Európai Unióba történő felvételének feltételeiről és részletes szabályairól szóló jegyzőkönyv (HL 2005. L 157., 29. o.) 20. cikkében hivatkozott lista 6. pontja a hatodik irányelvre hivatkozik, nem jelenti azt, hogy a HÉA-irányelv 2007. január 1-jétől ne lett volna hatályos Bulgáriában.

- 26 Ezért egyedül a HÉA-irányelv rendelkezéseinek, a jelen esetben 183. cikkének értelmezése az irányadó az előzetes döntéshozatalra előterjesztett – kizárólag a visszatérítendő HÉA-különbözet összege utáni késedelmi kamatok számítására vonatkozó – kérdések vizsgálatára.
- 27 Kétségtelen – amint a bolgár kormány is hangsúlyozza –, hogy e rendelkezés szövege szerint nem szabályozza sem a visszatérítendő HÉA-különbözet utáni kamatfizetési kötelezettséget, sem pedig azt az időpontot, amelytől e kamatok fizetendők.
- 28 Ugyanakkor – mint emlékeztetni kell rá – önmagában e körülményből nem vonható le olyan következtetés, hogy az említett rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a HÉA-különbözet visszatérítésének tagállamok által rögzített szabályai mentesülnek az uniós jogon alapuló mindennemű számonkérés alól (lásd ebben az értelemben a C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-623. o.] 15. pontját).
- 29 Ugyanis egyrészt, bár a HÉA-különbözet visszatérítéséhez való jog – HÉA-irányelv 183. cikkében szabályozott – végrehajtása főszabály szerint a tagállamok eljárásjogi autonómiájának körébe tartozik, ettől még ez az autonómia az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének keretei között érvényesül (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Alstom Power Hydro ügyben hozott ítélet 17. pontját). Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamoknak – az uniós szabályozások végrehajtása során – tiszteletben kell tartaniuk a bizalomvédelem elvét (lásd a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 30 Másrészt vizsgálni kell, hogy a HÉA-irányelv 183. cikke – a HÉA rendszerére és az e területet szabályozó általános elvekre tekintettel értelmezve – mennyiben tartalmaz különös szabályokat, amelyeket a tagállamoknak a HÉA-különbözet visszatérítéséhez való jog végrehajtása során be kell tartaniuk (lásd analógia útján a C-314/09. sz., Strabag és társai ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8769. o.] 34. pontját).

- 31 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő HÉA-ból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját, a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8195. o.] 28. pontját, valamint a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 14. pontját).
- 32 Amint a Bíróság már többször hangsúlyozta: ebből következik, hogy 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 (lásd különösen a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját, a C-368/06. sz. Cedilac-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12327. o.] 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 15. pontját).
- 33 Azon lehetőséggel kapcsolatban, hogy a HÉA-irányelv 183. cikke alapján a tagállamok előírhatják a HÉA-különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy visszatérítését, a Bíróság megállapította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgásterrel a HÉA-különbözet visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik a közös HÉA-rendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Különösen pedig e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e HÉA-különbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 32–34. pontját és a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 17. pontját).
- 34 Így a fenti megfontolásokra tekintettel kell megvizsgálni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket.

Az első kérdésről

- 35 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét a bizalomvédelem elvével összefüggésben akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely visszamenőleges hatállyal írja elő azon határidő meghosszabbítását, amelyen belül a HÉA-különbözetet vissza kell téríteni.
- 36 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a HÉA-különbözet visszatérítési határideje az alapügyben 2007. november 26-án lejárt. A 2007. december 18-ig hatályos nemzeti szabályozás alapján a visszatérítendő összeg utáni késedelmi kamatok 2007. november 26-tól váltak esedékessé, függetlenül attól, hogy 2007. november 8-án adóellenőrzési eljárást indítottak. Ugyanakkor a 2007. december 19-től hatályos nemzeti szabályozás szerint az adóellenőrzési eljárás azzal a következménnyel jár, hogy a HÉA-különbözet visszatérítési határideje, és ebből következően az az időpont, amelytől kezdve késedelmi kamat fizetendő, meghosszabbodik a vizsgálati jelentés elkészítéséig, amely a jelen esetben csak 2008. március 13-án történt meg.
- 37 A 2007. december 18-ig hatályos nemzeti szabályozásnak a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzett értelmezésével kapcsolatban, amely szerint a késedelmi kamatok az alapügyben 2007. november 27-től váltak esedékessé, tekintettel arra, hogy a HÉA-különbözet visszatérítési határideje lejárt, és ezt nem befolyásolta az adóellenőrzés sem, a direktor és a bolgár kormány előadja, hogy – még e szabályozás módosítása előtt is – a késedelmi kamatok csak az adóellenőrzési eljárás befejezésétől kellett megfizetni, mivel e visszatérítési idő ezen eljárás ideje alatt megszakadt.

- 38 Ezzel kapcsolatban, noha egyedül a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak megállapítása, hogy a 2007. december 18-ig hatályos nemzeti szabályozás szerint az alapügyben a késedelmi kamatok 2007. november 27-től váltak-e esedékessé, a Bíróság feladata azonban, hogy a nemzeti szabályozásnak a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzett értelmezésére támaszkodva megválaszolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, és ez utóbbi bíróságot az uniós jog értelmezésére vonatkozó minden olyan szempontról tájékoztassa, amely lehetővé teheti számára, hogy megítélje e szabályozás összeegyeztethetőségét a HÉA-irányelv 183. cikkével és a bizalomvédelem elvével (lásd ebben az értelemben a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 25. és 26. pontját, valamint a C-201/08. sz. Plantanol-ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8343. o.] 45. pontját).
- 39 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint teljességgel megengedhető és főszabály szerint összeegyeztethető a bizalomvédelem elvével, ha az új szabályozás a korábbi szabályozás hatálya alatt keletkezett tényállások jövőbeli hatásaira is alkalmazandó (a C-60/98. sz. Butterfly Music ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3939. o.] 25. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor a bizalomvédelem elvével ellentétes, ha a nemzeti szabályozás módosítása az adóalanyt visszamenőleges hatállyal olyan jogtól fosztja meg, amelyet a korábbi szabályozás alapján szerzett (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját).
- 40 Ebből következik, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, a bizalomvédelem elvével ellentétes, ha a nemzeti szabályozás módosítása az adóalanyt visszamenőleges hatállyal olyan jogtól fosztja meg, amellyel már az említett módosítás előtt rendelkezett, és amely alapján a visszatérítendő HÉA-különbözet összege után késedelmi kamatot kellett volna kapnia (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- 41 A fentiek alapján az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét a bizalomvédelem elvével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely visszamenőleges hatállyal írja elő azon határidő meghosszabbítását, amelyen belül a HÉA-különbözetet vissza kell téríteni,

amennyiben e szabályozás az adóalanyt a szabályozás hatálybalépése előtt megillető azon jogától fosztja meg, hogy a számára visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kapjon.

A második kérdésről

- 42 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a szóban forgó nemzeti szabályozás, amely szerint a HÉA-különbözet visszatérítési határideje rendszerint 45 nap, amelynek lejártával a visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kell fizetni, de amely szabályozás előírja, hogy adóellenőrzési eljárás megindítása esetén e határidő meghosszabbodik, ami azt vonja maga után, hogy e kamatot csak ezen eljárás befejezésének napjától kell megfizetni.
- 43 E kérdés megválaszolásához fel kell idézni az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás sajátosságait.
- 44 Mindenekelőtt e szabályozás kifejezetten előírja, hogy a visszatérítendő HÉA-különbözet után késedelmi kamatot kell fizetni. A Bíróságot eszerint arra kérték fel, hogy kizárólag arról a kérdésről döntsön, hogy mely időponttól kell e kamatokat megfizetni a HÉA-irányelv adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikke alapján.

- 45 Továbbá azt is meg kell állapítani, hogy nincs szó az alapügyben a HÉA-irányelv 183. cikkének második bekezdésében szereplő lehetőségről, amely szerint megtagadható a visszatérítés vagy az átvitel, ha a különbözet csekély összegű, és amely még inkább vonatkozik a kamatokra.
- 46 Végül hangsúlyozni kell, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás csak anynyiban írja elő a HÉA-különbözet visszatérítését, amennyiben azt nem lehet levonni a felmerülés időszakát követő három adómegállapítási időszak során megfizetendő adó összegéből, ami tehát azt jelenti, hogy e szabályozás vegyíti a HÉA-különbözet kiegyenlítésének a HÉA-irányelv 183. cikkének második bekezdésében előírt két módját, nevezetesen a visszatérítést és az átvitelt.
- 47 A HÉA-különbözet átvitelével és visszatérítésével kapcsolatban elsősorban azt célszerű megjegyezni, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem pedig a Bíróság elé észrevételeket terjesztő felek nem kérdőjelezték meg – joggal – azt a lehetőséget, hogy a tagállam előírhatja, hogy e különbözetet átvitel, majd visszatérítés útján egyenlítsék ki. Ugyanis a HÉA-irányelv 183. cikkét nem lehet úgy értelmezni, hogy a visszatérítés és az átvitel kölcsönösen kizárják egymást. Különben az a tagállam, amelyik a HÉA-különbözet kiegyenlítési módjaként az átvitelt választja, a jelen ítélet 29–33. pontjában hivatkozott elvekkkel ellentétben nem tudná e különbözetet visszatéríteni, ha abban az adómegállapítási időszakban, amelyre azt átvitte, a fizetendő adó összege nem elegendő ahhoz, hogy e különbözet levonható legyen.
- 48 Másodsorban azzal kapcsolatban, hogy a HÉA-különbözetet a felmerülés időszakát követő három adómegállapítási időszakra viszik át, meg kell állapítani, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkének első bekezdése szerint a tagállamok valóban rendelkezhetnek úgy, hogy a „következő időszakra” vigyék át a különbözetet.

- 49 Ugyanakkor e megfogalmazásból nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az olyan különbözetátvitel, mint amelyet az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás is előír, összeegyeztethetetlen e rendelkezéssel. E tekintetben figyelembe kell venni azt – a bolgár kormány által is hivatkozott – tényt, hogy e szabályozás az adómegállapítási időszakot, amely a HÉA-irányelv 252. cikke (2) és (3) bekezdésének megfelelően egy hónap és egy év között változhat, egy hónapban rögzíti. E körülmények között a szóban forgó különbözetnek a felmerülés időszakát követő három adómegállapítási időszakra való átvitele önmagában nem sérti a jelen ítélet 29–33. pontjában hivatkozott elveket. Ugyanis az ilyen különbözetátvitel magában foglalja, hogy a különbözet három hónapon belüli kiegyenlítése belefér abba a mozgástérbe, amelyet a tagállamok számára a HÉA-különbözet kiegyenlítési szabályainak meghatározására biztosítottak.
- 50 Harmadsorban hangsúlyozni kell, hogy az említett különbözet visszatérítésére az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás szerint főszabályként 45 napon belül sor kerül, amely határidő önmagában megfelel a HÉA-irányelv 183. cikkének, és a visszatérítendő összeg utáni késedelmi kamatok e határidő lejártától fizetendők. Ha azonban az adóhatóságok adóellenőrzési eljárást indítanak, e kamatok csak attól az időponttól válnak esedékessé, amikor ez az eljárás befejeződik.
- 51 Az ilyen szabályozással kapcsolatban, amely a bolgár adóhatóság kamatfizetési kötelezettségét az adóellenőrzési eljárás befejeződésétől teszi függővé, arra kell emlékeztetni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az államkincstár által fizetendő kamatok olyan számítása, amely nem azt a napot tekinti kiindulási pontnak, amelyen a HÉA-különbözetet a HÉA-irányelvnek megfelelően rendes körülmények között ki kell egyenlíteni, főszabály szerint ezen irányelv 183. cikkének követelményeibe ütközik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 63. és 64. pontját).
- 52 Ezzel kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy a közös HÉA-rendszer rendes működése feltételezi az adó helyes beszedését. Ugyanis minden egyes tagállam köteles elfogadni

valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes HÉA teljes összegének beszedését, és e tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót (a C-188/09. sz., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7639. o.] 21. pontja).

- 53 Ebből következik, hogy a HÉA-különbözet visszatérítési határideje főszabály szerint meghosszabbítható az adóellenőrzés lefolytatása céljából, feltéve hogy e meghosszabbított határidő nem minősül ésszerűtlennek, és e hosszabbítás nem haladja meg azt a mértéket, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges (lásd analógia útján a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 27. pontját). Ha azonban az adóalany átmenetileg nem rendelkezhet a HÉA-különbözetnek megfelelő pénzösszegek felett, gazdasági szempontból hátrány éri, amelyet kamatfizetéssel lehet kiegyenlíteni, így biztosítva az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását.
- 54 Márpedig negyedsorban azt kell megvizsgálni az alapügyben szereplő szabályozással kapcsolatban, amely vegyíti a HÉA-különbözet kiegyenlítési módjait, az átvitelt és a visszatérítést, hogy összeegyeztethető-e a jelen ítélet 29–33. pontjában hivatkozott elvekkkel az, hogy e szabályozás eltolja a késedelmi kamatok esedékességének időpontját az adóellenőrzési eljárás befejeződéséig, noha a különbözetet már átvitték a felmerülési időszakot követő három adómegállapítási időszakra.
- 55 E tekintetben hangsúlyozni kell egyrészt, hogy az alapügyben szereplő szabályozás alkalmazása végeredményben nemcsak a HÉA-különbözetnek megfelelő pénzeszközöktől fosztja meg az adóalanyt jelentős időn, úgymint nyolc hónapon keresztül, hanem kizárja az adóalanyt abból a jogból is, hogy az e szabályozás alapján rendes körülmények között járó kamatokhoz hozzájusson.

- 56 Másrészt meg kell jegyezni, hogy az említett szabályozás lehetővé teszi, hogy az adóhatóságok bármikor, akár a HÉA-különbözet visszatérítésének esedékességéhez közeli időpontban is adóellenőrzést indítsanak, megengedve így azt is, hogy jelentősen meghosszabbítsák a visszatérítés határidejét, és egyidejűleg későbbre halasszák azt az időpontot, amelytől a visszatérítendő összeg után késedelmi kamat fizetendő.
- 57 Következésképpen az adóalany nemcsak pénzügyi hátrányoknak van kitéve, hanem arra sem képes, hogy előre lássa azt az időpontot, amelytől a HÉA-különbözetnek megfelelő pénzüsszegek felett rendelkezhet, ami így az említett adóalany számára további terhet jelent.
- 58 E feltételek között bizonyos, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozásban rögzített rendelkezések a jelen ítélet 33. pontjában hivatkozott elvekkel ellentétben nem teszik lehetővé, hogy az adóalany – anélkül, hogy számára pénzügyi kockázattal járna – megfelelő feltételek között visszakapja a HÉA-különbözetből eredő teljes követelését.
- 59 Ugyanakkor még meg kell válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság azon kérdését is, hogy milyen hatása van az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás megítélésére az adóalany számára biztosított azon lehetőség, hogy készpénzovádek nyújtásával lerövidítheti a visszatérítési határidőt.
- 60 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen biztosítéknyújtási lehetőség nem eredményezheti azt, hogy jogszerűen az adóellenőrzési eljárás befejezéséig halasztják azt az időpontot, amelytől kezdve a visszatérítendő HÉA-különbözet összege után késedelmi kamat fizetendő. Ugyanis, amint a Bíróság a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 32. pontjában megállapította: az ilyen biztosítéknyújtási kötelezettség abból a célból, hogy az általában alkalmazandó határidő vonatkozásban, valójában csak azt vonja maga után, hogy a HÉA-különbözetnek megfelelő

pénzösszegeknek az adóellenőrzési eljárás alatti lekötésével járó anyagi teher helyébe a biztosíték összegének lekötésével járó anyagi teher lép.

- 61 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely szerint a HÉA-különbözet rendszerinti visszatérítési határideje, amelynek lejártával a visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kell fizetni, adóellenőrzési eljárás megindítása esetén meghosszabbodik, ami azt vonja maga után, hogy e kamatot csak ezen eljárás befejezésének napjától kell megfizetni, noha a különbözetet már átvitték a felmerülési időszakot követő három adómegállapítási időszakra. Nem ellentétes viszont az említett rendelkezéssel, ha e rendszerinti határidőt 45 napban határozzák meg.

A harmadik és a negyedik kérdésről

- 62 A második kérdésre adott válasza tekintettel a harmadik és a negyedik kérdést, amelyeket együttesen célszerű vizsgálni, úgy kell érteni, hogy azok lényegében arra irányulnak, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a HÉA-különbözetet beszámítás útján térítik vissza.
- 63 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a beszámítás azt eredményezi, hogy két kölcsönös követelés teljesen vagy részben megszűnik, lehetővé téve így a tagállam számára, hogy teljesítse visszatérítési kötelezettségét.

- 64 A jelen ítélet 33. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a HÉA-különbözet visszatérítési szabályainak meghatározása során, de ettől még a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, hogy ne jelentsen pénzügyi kockázatot az adóalany számára.
- 65 Ezen elvekre tekintettel nincs olyan ok, amely általános jelleggel képezné akadályát annak, hogy a HÉA-különbözetet beszámítás útján térítsék vissza, ami az adóalany követelésének azonnali megszűnését eredményezi, anélkül hogy utóbbi pénzügyi kockázatnak lenne kitéve.
- 66 Ez az elemzés arra az esetre is vonatkozik, ha az érintett tagállam követelését az adóalany vitatja, feltéve hogy – amint az Európai Bizottság is hangsúlyozza – az adóalanyt nem fosztják meg a hatékony bírósági jogorvoslattól, hogy a beszámítás során felhasznált állami követelésekkel kapcsolatban álláspontját érvényesíthesse.
- 67 A fentiek alapján a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha a HÉA-különbözetet beszámítás útján térítik vissza.

A költségekről

- 68 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikkét a bizalomvédelem elvével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely viszszaemelőleg hatállyal írja elő azon határidő meghosszabbítását, amelyen belül a hozzáadottértékadó-különbözetet vissza kell téríteni, amennyiben e szabályozás az adóalanyt a szabályozás hatálybalépése előtt megillető azon jogától fosztja meg, hogy a számára visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kapjon.

- 2) A 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely szerint a hozzáadottértékadó-különbözeti rendszerinti visszatérítési határideje, amelynek lejártával a visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kell fizetni, adóellenőrzési eljárás megindítása esetén meghosszabbodik, ami azt vonja maga után, hogy e kamatot csak ezen eljárás befejezésének napjától kell megfizetni, noha a különbözetet már átvitték a felmerülési időszakot követő három adómegállapítási időszakra. Nem ellentétes viszont az említett rendelkezéssel, ha e rendszerinti határidőt 45 napban határozzák meg.

- 3) A 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 183. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha a hozzáadottértékadó-különbözetet beszámítás útján térítik vissza.

Aláírások