

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2013. október 24.(*)

„Adózás – Hozzáadottértékadó – A hékülönbözöt beszámítás útján történő visszatérítése – A beszámítási értesítők megsemmisítése – Az adóalany részére a késedelmi kamat fizetésének kötelezettsége”

A C-431/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Înalta Curte de Casa și Justiție (Románia) a Bírósághoz 2012. szeptember 24-én érkezett, 2012. június 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală**

és

az **SC Rafinăria Steaua Română SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Juhász E., a tizedik tanács elnöke, tanácselnökként eljáró bíró, A. Rosas és C. Vajda (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az SC Rafinăria Steaua Română SA képviseletében D. Dascălu ügyvéd,
- a román kormány képviseletében R. H. Radu, E. Gane és A. L. Crișan, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Keppenne és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban héairányelv)

138. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Agenția Națională de Administrare Fiscală (román nemzeti adóhivatal; a továbbiakban: Agenția) és az SC Rafinăria Steaua Română SA (a továbbiakban: Steaua Română) között, a Steaua Română által fizetendő hozzáadottértékadóhoz (továbbiakban: héa) viszonyítva előzetesen felszámított héa különbözetének késedelmes visszatérítése után járó kamatok kifizetése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 183. cikkének első albekezdése előírja:

„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.”

4 A héairányelv 252. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„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 román jog

5 Az adóigazgatási eljárást az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló, 2003. december 24-ii 92. sz. kormányrendeletnek (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală), (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 941. sz., 2003. december 29., újra közzétéve: *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 513. sz., 2007. július 31.) az alapügyben szereplő tényállás bekövetkezésekor hatályos változata (a továbbiakban: adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv) szabályozza.

6 Az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv 124. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Az állami forrásokból visszafizetendő vagy visszatérítendő összegek vonatkozásában az adófizetők a [...] meghatározott határidő lejártát követő naptól kezdve [...] kamatra jogosultak. A kamat az adóalany kérelmére kerül kifizetésre.”

7 A negatív héát tartalmazó, visszatérítés lehetőségével járó adóbevallásokra vonatkozó döntések meghozatala módszertanának jóváhagyásáról szóló, 2007. november 1-jei 1857/2007. sz. gazdasági és pénzügyminiszteri rendelet (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 785. sz., 2007. november 20.) I. fejezete B. szakaszának 6. pontja előírja:

„A visszatérítési kérelmek elbírálására az adóhatóságnál történő nyilvántartásba vételük időrendi sorrendjében, a negatív héát tartalmazó, visszatérítés lehetőségével járó [héa]bevallás benyújtásától számított 45 naptári napon belül kerül sor.”

A jogvita alapját képező tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A Steaua Română 2007 decemberére és 2008 januárjára vonatkozó héabevallásaiban 3 697 738 román lej (RON) negatív összeg szerepelt, amelynek visszatérítését az Agenția egy

ellenőrzést követően elfogadta.

9 Mindazonáltal ugyanezen ellenőrzés következtében az Agenția adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyben a Steaua Română terhére jogellenesen két kiegészítő adókötelezettséget állapított meg, 19 002 767 RON összegben hēa címén és 5 374 404 RON összegben késedelmi kamat címén. Ezt követően két értesítőt bocsátott ki, amelyben beszámítás útján visszatérítette a hēakülönbözetet, megszüntetve ezáltal e két adókötelezettséget.

10 Mivel a Steaua Română-nak az adómegállapító határozat és a beszámítási értesítőkkel szembeni kifogásai elutasításra kerültek, bírósági eljárást indított a Curtea de Apel Ploiești elött, amely 2008. december 4-i és 2009. október 14-i ítéletében megsemmisítette az említett értesítőket. Az Agenția által ezen ítéletek ellen benyújtott fellebbezéseket az Înalta Curte de Casație 2009. június 9-i és 2010. május 13-i ítéletével elutasította. Az Agenția következésképpen köteles volt visszatéríteni Steaua Română számára az elsődlegesen kért 3 697 738 RON összeget.

11 A beszámítási értesítők és a jogellenesen beszámított hēaösszeg késedelmes visszatérítés jogellenességére alapítva a Steaua Română kérte továbbá az Agențiától az ezen összeg után járó, hēabevallásokra vonatkozó határozathozatalra előírt 45 napos határidő lejártától az említett összeg tényleges megfizetéséig számított kamat megfizetését. E kamatok összegét 1 793 972 RON-ban állapította meg.

12 Mivel az Agenția az alkalmazandó szabályozásban megállapított határidőben nem válaszolt e kérelemre, a Steaua Română két alkalommal is kifogást nyújtott be, törvényes kamatok címén összesen 1 793 972 RON összeg megfizetését kérve.

13 E kérelmet az Agenția 2010. szeptember 30-i határozata elutasította, majd a Curtea de Apel București 2011. február 14-i ítélete megsemmisítette e határozatot, és kötelezte az Agențiát arra, hogy 2009. július 27-ig járó törvényes kamatok címén 1 793 972 RON összeget fizessen a Steaua Română-nak.

14 Az Agenția a fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben az Înalta Curte de Casație și Justițieihez.

15 Fellebbezésében az Agenția többek között úgy érvelt, hogy a Curtea de Apel București tévesen alkalmazta a jogot, amikor törvényes kamatok címén 1 739 972 RON megfizetésére kötelezte, mivel az alkalmazandó jogszabályok nem az adóalanyok által benyújtott kérelmek elbírálásának módját szankcionálják, hanem e kérelmek elbírálási határidejének túllépését. Márpedig a hēabevallásokat, valamint a Steaua Română által benyújtott egyéb kérelmeket az előírt határidőben megvizsgálták. Következésképpen nem esedékes késedelmi kamat azon időszak vonatkozásában, amíg a beszámítási értesítők hatályban voltak.

16 A Steaua Română C-107/10. sz. Enel Maritsa Iztok 3 ügyben 2011. május 12-i ítéletre (EBHT 2011., I-3873. o.) hivatkozott, megállapítva, hogy ebben az ítéletben a Bíróság a személyeknek a visszatérítendő hēakülönbözet összege utáni késedelmi kamatokhoz való joga tekintetében értelmezte kifejezetten és rendelte alkalmazni a hēasemlegesség elvét. A Steaua Română következésképpen mint megalapozatlant kérte a fellebbezés elutasítását, lényegében úgy érvelve, hogy az Agenția nem tartotta tiszteletben a hēavisszatérítésre előírt határidőket.

17 E feltételek mellett az *Înalta Curte de Casa* és a *Justi* az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése szerint Bírósághoz fordulni köteles végső fokon eljáró fellebbviteli bíróságnak tekintve magát úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdést terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [...] 2006/112[...] irányelv 183. cikkében foglalt rendelkezésekkel az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv 124. cikkében foglalt rendelkezések olyan értelmezése, miszerint az állam nem köteles a héabevallások útján igényelt összegek utáni kamat megfizetésére az ezen összegek beszámítási időpontja és a beszámításra vonatkozó aktusok bírósági határozattal történő megsemmisítési időpontja közötti időszak vonatkozásában?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

18 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 183. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a fizetendő hűa és az előzetesen felszámított hűa különbözetének visszatérítését kérő adóalany nem kaphat késedelmi kamatot a tagállam adóhatóságától az e hatóság által késedelmesen teljesített visszatérítés után olyan időszak tekintetében, amelynek során a visszatérítést kizáró, később bírósági határozattal megsemmisített közigazgatási aktusok voltak hatályban.

19 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv 183. cikke nem szabályozza sem a visszatérítendő hűakülönbözet utáni kamatfizetési kötelezettséget, sem pedig azt az időpontot, amelyetől e kamatok fizetendők, önmagában e körülményből nem vonható le olyan következtetés, hogy e cikket úgy kell értelmezni, hogy a hűakülönbözet visszatérítésének tagállamok által rögzített szabályai mentesülnek az uniós jogon alapuló mindennemű számonkérés alól (a fent hivatkozott *Enel Maritsa Iztok 3* ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Ugyanis, bár a hűakülönbözet visszatérítéséhez való jog – héairányelv 183. cikkében szabályozott – végrehajtása fűszabály szerint a tagállamok eljárásjogi autonómiájának körébe tartozik, ettől még ez az autonómia az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének keretei között érvényesül (a fent hivatkozott *Enel Maritsa Iztok 3* ügyben hozott ítélet 29. pontja).

21 Egyébiránt az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy bizonyos, a tagállamok által, a hűakülönbözet visszatérítéséhez való jog végrehajtása során betartandó különös szabályok a héairányelv 183. cikkéből következnek, a hűa rendszerére és az e területet szabályozó általános elvekre tekintettel értelmezve. Ugyanis az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hűából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hűarendszer egyik alapelvét képezi. E jog a hűa mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható. E jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (a fent hivatkozott *Enel Maritsa Iztok 3* ügyben hozott ítélet 30–32. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 E megfontolások alapján ítélte meg már úgy a Bíróság, hogy a hűakülönbözet visszatérítési szabályai nem sérthetik a közös hűarendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik, ami különösen azzal jár, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül kell megtörténnie (a fent hivatkozott *Enel Maritsa Iztok 3* ügyben hozott ítélet 33. pontja).

23 Ugyanezen indokok miatt, ha a hűakülönbözet adóalany számára történő visszatérítése ésszerű határidőn túl történik, a közös hűarendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az

adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön.

24 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az államkincstár által fizetendő kamatok olyan számítása, amely nem azt a napot tekinti kiindulási pontnak, amelyen a héakülönbözetet a héairányelvnek megfelelően rendes körülmények között ki kell egyenlíteni, f?szabály szerint ezen irányelv 183. cikkének követelményeibe ütközik (a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 51. pontja). Márpedig az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügyben az alkalmazandó nemzeti jogszabályok f?szabály szerint a héabevallásokra vonatkozó határozathozatalra el?írt 45 napos határid? lejártától írják el? a késedelmi kamat számítását.

25 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az adóalany szempontjából nem bír jelent?séggel a héakülönbözet késedelmes visszatérítésének oka. Nincs jelent?s különbség ezen összefüggésben a kérelem határid?n túlnyúló közigazgatási feldolgozása, valamint a visszatérítést jogellenesen kizáró és kés?bb bírósági határozattal megsemmisített közigazgatási aktusok okán történ? késedelmes visszatérítés között.

26 E megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az el?terjesztett kérdésre, hogy a héairányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a fizetendő h?a és az el?zetesen felszámított h?a különbözetének visszatérítését kér? adóalany nem kaphat késedelmi kamatot a tagállam adóhatóságától az e hatóság által késedelmesen teljesített visszatérítés után olyan időszak tekintetében, amelynek során a visszatérítést kizáró, kés?bb bírósági határozattal megsemmisített közigazgatási aktusok voltak hatályban.

A költségekr?l

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a fizetendő hozzáadottérték?adó és az el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó különbözetének visszatérítését kér? adóalany nem kaphat késedelmi kamatot a tagállam adóhatóságától az e hatóság által késedelmesen teljesített visszatérítés után olyan időszak tekintetében, amelynek során a visszatérítést kizáró, kés?bb bírósági határozattal megsemmisített közigazgatási aktusok voltak hatályban.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.