

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2020. május 14.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h  a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az elzetesen felszámított h  a levonása – Héakülönbözet – A különbözet ad  ellenr  z  si eljárás megindítása folytán való visszatartása – A különbözet ezen eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó részének visszatérítése iránti kérelem – Az adóhatóság részéről való elutasítás”

A C  446/18. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyš   spr  vn   soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2018. július 9  n érkezett, 2018. május 31  i határozatával terjesztett elz  

az **Agrobet CZ s. r. o.**

  s

a **Finan  n     ad pro St  edo  esk   kraj**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök (elz  ad  ), P. G. Xuereb   s T. von Danwitz b  r  k,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Longar tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. szeptember 11  i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elz  terjesztett észrevételeket:

- az Agrobet CZ s. r. o. képviseletében M. Jel  nek   s O. Moravec advok  ti,
- a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vl   il   s O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios   s M. Salykov  , meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. december 19  i tárgyalásán történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 179., 183. és 273. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Agrobet CZ s. r. o. (a továbbiakban: Agrobet) és a Finaní úad pro Stedoeský kraj (a dél-csehországi régió adóhivatala, Cseh Köztársaság; a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el, hogy ez utóbbi részérl egy adóellenrzési eljárás megindítását követen héakülönbözet visszatartására került sor.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követen kell felszámítani.”

4 Ezen irányelv 167. cikke elírja:

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

5 Az említett irányelv 168. cikke a) pontjának a szövege a következő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend adó összegébl levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend vagy megfizetett HÉA-t;

[...]

6 Ugyanezen irányelv 179. cikkének els bekezdése kimondja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási idszakban fizetend összes adó összegébl levonja azt a HÉAösszeget, amelyre nézve ugyanazon idszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.”

7 A héairányelv 183. cikke els bekezdésének szövege a következő:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási idszakban fizetend HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet követő idszakra történ átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.”

8 A héairányelv 273. cikkének els bekezdése a következőket írja el:

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

A cseh jog

9 A zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pŕidané hodnoty (a hozzáadottértékadóról szóló 235/2004. sz. törvény) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 105. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a hűkülönbzet megállapítása eredményeként 100 [cseh koronát (CZK) (hózzávetőleg 3,94 euró)] meghaladó összeg túlfizetés áll fenn, az a megállapítástól számított 30 napon belül automatikusan visszatérítendő. Ez nem vonatkozik arra az esetre, ha a visszatérítendő túlfizetést utólagos adómegállapítást követően megállapított adó módosulása eredményezi.”

10 A zákon č. 280/2009 Sb., dařovŕ řád (az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény; a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 85. §-ának (1), (3) és (4) bekezdése elŕírja:

„(1) Az adóellenřzés az adókötelezettségekre, az adóalany bevallásaira vagy más, az adó megállapítása és az adó pontos meghatározása vonatkozásában meghatározó körülményre irányul.

[...]

(3) Az adóhatóság az adóellenřzés tárgyát meghatározott mértékben ellenřzi. Az eljárás során az adóellenřzés terjedelme az annak megindítására elŕírt eljárásnak megfelelően kiterjeszthető vagy szűkíthető.

(4) Az adóellenřzés az ugyanazon adóalanyt érintő több adóeljárással együtt is lefolytatható. Az adóhatóság más adójogi eljárásokban is kezdeményezhet adóellenřzést, kiterjesztve a folyamatban lévő adóellenřzést egy másik adóügyi eljárásra.”

11 Az adózás rendjéről szóló törvény 89. §-ának (4) bekezdése kimondja:

„Ha a benyújtott rendes adóbevallásból vagy a kiegészítő adóbevallásból kitűnik, hogy az adóalany adólevonásra jogosult, az adóhatóság kétség esetén felhívja ezen adóalanyt arra, hogy az ilyen bevallás benyújtásától számított 30 napon belül, leghamarabb az általános adóbevallás vagy a kiegészítő adóbevallás benyújtására elŕírt határidő utolsó napjától, oszlassa el a kételeyeket.”

12 E törvény 90. §-a (2) és (3) bekezdésének szövege a következő:

„(2) Ha a kétségeket nem oszlatták el, és az adó összegét nem sikerült hitelt érdemlően bizonyítani, az adóhatóság tájékoztatja az adóalanyt a tisztázási és korrekciós eljárás eredményéről. Az adóalany a tisztázási és korrekciós eljárás eredményéről való tudomásszerzés napjától számított 15 napon belül további bizonyítékok csatolásával együtt bizonyítási eljárás lefolytatása iránti kérelmet nyújthat be.

(3) Ha az adóhatóság indokoltnak látja a bizonyítási eljárás lefolytatását, ezen indokokra

tekintettel adóellenőrzést kezdeményez. Ha az adóhatóság nem tartja indokoltnak a bizonyítási eljárás lefolytatását, az adóalany által a bizonyítási eljárás folytatása iránti kérelem benyújtásának napjától számított 15 napon belül adót megállapító határozatot hoz.”

13 Az említett törvény 148. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó megállapítása tekintetében előírt hároméves határidő lejártát követően az adó megállapítására nincs lehetőség. Az adó megállapításának határidejét attól a naptól kell számítani, amikor a rendes adóbevallás benyújtására nyitva álló határidő lejárt, illetve amikor az adófizetési kötelezettség anélkül vált esedékessé, hogy egyúttal rendes adóbevallás benyújtására irányuló kötelezettség állt volna fenn.

[...]

(3) Ha az adó megállapítására nyitva álló határidő lejártát követően adóellenőrzést kezdeményeztek, rendes adóbevallást nyújtottak be, vagy a rendes adóbevallás benyújtására irányuló felhívásra kerül sor, az adó megállapítására nyitva álló határidő ismételten újraindul attól a naptól, amikor ezen aktus megvalósult.

(4) Az adó megállapítására nyitva álló határidő nyugszik:

[...]

f) az adóigazgatás keretében történő nemzetközi együttműködés iránti kérelem benyújtásának napjától az e kérelemre adott válasz kézhezvételének napjáig, vagy adott esetben a nemzetközi együttműködés megszüntetéséről szóló értesítés megküldésének napjáig.

(5) Az adó megállapítására nyitva álló határidő legkésőbb az (1) bekezdésnek megfelelő kezdő időpontot követő 10 év elteltével jár le.

[...]”

14 Ugyanezen kódex 254a. §-a a következőket mondja ki:

„(1) Amennyiben valamely általános adóbevallásra vagy kiegészítő adóbevallásra vonatkozó olyan tisztázási és korrekciós eljárás időtartama, amelynek keretében megállapításra kerül, hogy az adóalany adólevonásra jogosult, meghaladja az öt hónapot, az adóalany az adóhatóság által megállapított adólevonás után kamatra jogosult.

(2) Azon határidő lejártát követő naptól, amelynek kezdő időpontja az öt hónapos időtartamot meghaladó tisztázási és korrekciós eljárás megindításának napja, az adólevonás visszatérítésének vagy annak az adóhátralék megfizetése céljából történő felhasználásának napjáig, de legkésőbb az annak visszatérítésére nyitva álló határidő lejártát megelőzően, az adóalany az adólevonás után kamatra jogosult.

(3) Az adólevonás után járó kamat a cseh nemzeti bank által megállapított, az érintett naptári félév első napján érvényes, „repo ügyletekre” alkalmazandó éves referencia-kamatláb egy százalékponttal növelt mértékének felel meg.

[...]

(6) Az e rendelkezés alapján elismert kamat alkalmazandó valamely elismert károkozás után járó kártérítésre, továbbá az adóhatóság jogellenes határozatával vagy szabálytalan közigazgatási eljárásával az adóalanynak okozott nem vagyoni kár megtérítésére.”

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

15 2016 februárjában az Agrobot két héabevallást nyújtott be a 2015. decemberi és a 2016. januári adómegállapítási időszakokra vonatkozóan, amelyekben 2 958 167 CZK (hozzávetleg 116 462 euró), illetve 1 559 241 CZK (hozzávetleg 61 386 euró) héakülönbözetet tüntetett fel. Mivel a dél-csehországi régió adóhivatalának komoly kétségei voltak az Agrobot által e két adómegállapítási időszakban teljesített, repceolajra irányuló ügylet szabályszerőségét illetően, kizárólag ezen ügyletek vonatkozásában adóellenzési eljárásokat indított. Közelebbre, mivel az ezen adóhivatal által tett megállapítások szerint a Lengyelországból származó repceolajat a Cseh Köztársaságban változatlan formában hozták forgalomba, mielőtt azt az Agrobot újra értékesítette volna Lengyelországban, az említett adóhivatal azt vizsgálta, hogy tiszteletben tartották-e az ahhoz szükséges feltételeket, hogy az Agrobot a repceolaj értékesítése után héamentességben részesülhessen, és levonhassa az ehhez kapcsolódó beszerzések után elztesen felszámított héát. A kérdést elterjeszt bíróság pontosítja, hogy a dél-csehországi régió adóhivatala a 2015. októberi és novemberi adómegállapítási időszakok tekintetében már indított ilyen eljárásokat.

16 Az Agrobot, miután panaszt nyújtott be ezen eljárások megindításával szemben, többek között arra hivatkozott, hogy mivel az adóhatóság kételyei a bevallott héakülönbözetnek csak egy kis részét érintették, ezen különbözet teljes összegének a több egymást követő adómegállapítási időszakon át történő visszatartása aránytalan terhet jelent az adócsalás elleni küzdelemre irányuló cél tekintetében. Az Agrobot így kérte az említett adókülönbözet nem vitatott, vagyis az említett eljárásokkal érintett ügyletekhez nem kapcsolódó részének kifizetését.

17 Az Agrobot, miután a dél-csehországi régió adóhivatala elutasította a panaszait, 2016 májusában azzal a kérelemmel fordult az Odvolací finanční úřad k (pénzügyi fellebbviteli igazgatóság, Cseh Köztársaság), hogy az vizsgálja meg e panaszok elbírálásának módját, ismételten arra hivatkozva, hogy azon bevallott héakülönbözet több egymást követő hónapon át történő visszatartása, amelynek jelentős részét nem érintették az adóhatóság kétségei, aránytalanul minősül. A pénzügyi fellebbviteli igazgatóság megállapította, hogy e kérelem nem megalapozott arra tekintettel, hogy az adózás rendjéről szóló törvény nem írja elő részleges adómegállapításról szóló határozat kibocsátását, és hogy a héa nemcsak az adóköteles szolgáltatások egy részére, hanem mindig az adómegállapítási időszak egészére vonatkozik.

18 Az Agrobot ezt követően azt kérte a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság), hogy az kötelezze az adóhatóságot arra, hogy a szóban forgó adóellenzési eljárások által nem érintett rész erejéig állapítsa meg a 2015. októberi adómegállapítási időszakra vonatkozó héakülönbözetet. E bíróság többek között a héairányelv 183. cikkére és az 1997. december 18-ai Molenheide és társai ítéletre (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623) hivatkozva a 2016. október 4-ai ítéletével helyt adott az Agrobot kérelmének.

19 Mivel a pénzügyi fellebbviteli igazgatóság megtagadta ezen 2016. október 4-ai ítéletnek a 2015. decemberi és 2016. januári adómegállapítási időszakra való alkalmazását, az Agrobot ismét a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság) fordult, hogy ezen időszakok tekintetében is hozzon egyenértékű határozatot.

20 A kérdést elterjesztő bíróság időközben a 2017. május 11-ai ítéletével hatályon kívül helyezte a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság) 2016. október 4-ai ítéletét azzal az indokkal, hogy mivel az adóeljárásról szóló törvény nem írja elő kifejezetten a részleges

adómegállapító határozat meghozatalának lehetőségét, az adóhatóság jogalap hiányában nem szerezhethet ilyen jogkört. A kérdést előterjesztő bíróság ezen túlmenően pontosította, hogy az 1997. december 18-ai Molenheide és társai ítéletből (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623) nem vezethető le, hogy a nemzeti jogban a nem vitatott összeg erejéig lehetőség kell tennie a hákülönbözlet részleges megállapítását.

21 A Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság) az említett 2017. május 11-ii ítéletre hivatkozással 2017. június 13-ii ítéletével elutasította az Agrobet által a 2015. decemberi és 2016. januári adómegállapítási időszakokra vonatkozóan benyújtott kereseteket.

22 Az Agrobet felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz az említett 2017. június 13-ii ítélettel szemben, arra hivatkozva, hogy a nemzeti eljárásjog, mivel nem teszi lehetővé részleges adómegállapításról szóló határozat elfogadását, összeegyeztethetetlen a háairányelvvel és a Bíróság ítélezési gyakorlatával. Az Agrobet álláspontja szerint az uniós jog és különösen az arányosság elve az adóellenzési eljárás megindítását követően csak az ezen eljárás céljának eléréséhez szükséges mértékben teszi lehetővé a hákülönbözlet visszatérítésének elhalasztását. Mivel az adóhatóság a hákülönbözlet egy részét nem vitatja, és az nem képezi az említett eljárás tárgyát, nem lehet arra következtetni, hogy e különbözlet jogvitával nem érintett részének visszatartása arányos jellegű.

23 A dél-csehországi régió adóhivatala a kérdést előterjesztő bíróság előtt azzal érvel, hogy mivel a hákülönbözlet a teljes adómegállapítási időszakhoz kapcsolódik, az csak oszthatatlan egészként keletkezhet. Álláspontja szerint tehát a hákülönbözletnek nem létezik nem vitatott része, amelyet részben meg lehet állapítani, és vissza lehet téríteni az adóalany részére. Ezen túlmenően ezen adóhivatal megállapította, hogy az 1997. december 18-ii Molenheide és társai ítéletből (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623) nem következik, hogy a tagállamok adóhatóságai kötelesek lennének az ilyen részleges visszatérítésre.

24 A kérdést előterjesztő bíróság elismeri, hogy az adócsalás elleni küzdelem érdekében a háairányelv 273. cikke alapján elfogadott nemzeti intézkedések a háelevonási jog korlátozásához vezethetnek, és így arra készíthetők a tagállamokat, hogy az ezen irányelv 183. cikkében számukra biztosított eljárási autonómia alapján adóellenzés keretében visszatartsák a hákülönbözletet. A kérdést előterjesztő bíróság azáltal, hogy többek között a 2011. május 12-ii Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298) 33. és 53. pontjára hivatkozással emlékeztet arra, hogy az ilyen visszatartás nem haladhatja meg az e vizsgálat elvégzéséhez szükséges mértéket, valamint hogy az adóalany által elszenvedett valamennyi gazdasági hátrányt kamatfizetéssel kell ellentételezni oly módon, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását, rámutat arra, hogy a 2016. július 28-ii Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614) 49. pontjával összhangban az adócsalás elleni küzdelmet szolgáló intézkedések nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a háelevonásához való jogot, ebből következően pedig a háasemlegesség elvét.

25 A kérdést elterjeszt? bíróság lényegében úgy véli, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely a cseh szabályozáshoz hasonlóan meghatározott időn keresztül nem ismer el valamely olyan bevallott adóköteles szolgáltatást, amelynek megalapozottsága nem kétséges, vagy amely még ezen szolgáltatás megalapozottságának a bizonyítását sem teszi lehetővé, szisztematikusan megkérd?jelezi a héalevonási jogot. Ily módon e bíróság szerint amennyiben valamely adómegállapítási időszakban bizonyos szolgáltatások szabályszer?sége tekintetében nem merül fel kétség, az adóhatóság nem lehet jogosult az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó héakülönbözet visszatartására. Ugyanis mivel a héakülönbözet említett szolgáltatásokhoz kapcsolódó részének visszatérítésére vonatkozó feltételek teljesülnek, a különb?zet e részét nem lehet hosszabb időn át visszatartani, és azt vissza kell téríteni.

26 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfels?bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

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

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?l

27 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 179., 183. és 273. cikkét, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely nem biztosít lehet?séget az adóhatóság számára, hogy valamely meghatározott adómegállapítási időszak tekintetében héakülönbözetet feltüntet? héabevallásra irányuló adóellen?rzési eljárás befejezését megelőz?en visszatérítse e héakülönbözetnek az azon ügyletekhez kapcsolódó részét, amelyeket ezen eljárás a megindításának időpontjában nem érint.

28 Elzetesen meg kell jegyezni, hogy ez a kérdés abban az összefüggésben merül fel, amelyben a kérdést elterjeszt? bíróság által szolgáltatott információk szerint az adóhatóság úgy nyilatkozott, hogy a szóban forgó adóellen?rzési eljárást egyes olyan ügyletekre korlátozta, amelyek hozzájárultak a héabevallás elkészítéséhez, továbbá amelyben ily módon ezen eljárás megindításakor úgy t?nik, hogy a héakülönbözetnek az említett eljárással nem érintett ügyletekre vonatkozó része úgy tekinthet?, mint amely nem képezi jogvita tárgyát, és adott esetben ezen eljárás lezárását megelőz?en visszatéríthet?. A cseh jog azonban nem rendelkezik ilyen lehet?séggel?l.

29 Ami el?sör is azt a szempontot illeti, hogy valamely meghatározott adómegállapítási időszakban keletkezett héakülönbözetet úgy kell értelmezni, hogy e különbözet nem vitatott része adott esetben azonosítható legyen, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 179. cikkének (1) bekezdése alapján az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt adólevonási joga keletkezett, és e jogát gyakorolta. Ezen irányelv 183. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetend? héa összegét, a keletkez? különbözet átvihet? a következ? időszakra vagy visszatéríthet?, a cseh jog pedig a visszatérítés alkalmazása mellett döntött.

30 A héairányelv 179. cikke (1) bekezdésének és 183. cikke (1) bekezdésének együttesen értelmezett rendelkezéseib?l kit?nik, hogy a héakülönbözet az adóalany által valamely

adómegállapítási időszak egésze tekintetében összesítve elvégzett számtani művelet eredménye, ily módon az ilyen héakülönbözet a héabevallásban csak egységes eredmény formájában jelenhet meg.

31 A héakülönbözet ezen átfogó jellegéből azonban nem következik, hogy azt úgy kell tekinteni, mint amely – amint azt a cseh és a spanyol kormány, valamint a Bizottság az írásbeli és szóbeli észrevételeiben lényegében eladta – olyan szétválaszthatatlan egészet képez, amelyet nem lehet az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóellenőrzési eljárással érintett ügyletekhez kapcsolódó, vitatott részekre, illetve ilyen eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó, nem vitatott részekre felosztani.

32 Egyrészt ugyanis a héairányelv 179. cikkének szövegéből kitűnik, amint arra a főtanácsnok az indítványának 34. pontjában rámutatott, hogy e cikk az (1) bekezdésében kizárólag azt írja elő, hogy az adóalany a héa levonását összesítve köteles elvégezni. Ugyanígy a héakülönbözet részleges vagy megosztott átvitele vagy visszatérítése önmagában nem ellentétes az említett irányelv 183. cikke (1) bekezdésének szövegével.

33 Az a szöveggörnyezet, amelybe a héairányelv 179. és 183. cikke illeszkedik, megerősíti ezt az értelmezést. Amint azt ugyanis a Bíróság már megállapította, míg ezen irányelv 178–183. cikke az adólevonási jog gyakorlásának tulajdonképpeni szabályaira vonatkozik, ugyanezen jog fennállása, amely jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik, az említett irányelv 167–172. cikke alá tartozik, amely cikke ez utóbbi irányelv X. címének „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő 1. fejezetében szerepelnek (lásd ebben az értelemben: 2011. július 28-ai Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebből következően a héairányelv egyértelmű különbséget tesz a héalevonási joghoz kapcsolódó anyagi jogi követelmények és e joghoz kapcsolódó alaki jogi követelmények között (2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 47. pont). Így, jóllehet az adóalany köteles arra, hogy megfeleljen a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó részletes szabályoknak, különösen pedig arra, hogy valamely adómegállapítási időszak egésze tekintetében egységes héabevallást nyújtson be, ezen irányelv eltérő rendelkezése hiányában ezt követően nem akadályozható meg abban, hogy részlegesen érvényesítse az egyes ügyletek tekintetében az említett 1. fejezeten alapuló anyagi jogait és követeléseit.

34 Másrészt ezen irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből és 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy az adóalany köteles a héa megfizetésére, vagy az általa teljesített minden egyes ügylet tekintetében kérheti annak levonását. Amint arra a főtanácsnok az indítványának a 36. pontjában rámutatott, az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot úgy kell értelmezni, mint amely ily módon egy konkrét ügyletkez kapcsolódik.

35 Másrészt a Bíróság pontosította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héairányelv 183. cikkében foglalt részletes szabályok meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség 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 héakülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (lásd ebben az értelemben: 2008. július 10-ai Sosnowska ítélet, C-25/07, EU:C:2008:395, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig e részletes szabályok, amelyek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem teszik lehetővé az adóalany számára, hogy a héakülönbözet egy bizonyos, általa nem vitatottnak tekintett részét célzottan felhasználja, annak

megakadályozásához vezetnek, hogy ezen adóalany az ilyen nem vitatott rész fennállására hivatkozzon, és hogy jogosultságot szerezhessen e rész visszatérítésére, ily módon az adósemlegesség elvének a megsértésével arra kényszerítve ezen adóalanyt, hogy részben maga viselje az adóterhet.

36 Ebből következően a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 179. és 183. cikke nem értelmezhető úgy, hogy azok fősabály szerint kizárják annak lehetőségét, hogy valamely adómegállapítási időszakra vonatkozóan a héabevallásban feltüntetett héakülönbözet olyan nem vitatott része kerüljön meghatározásra, amely alapjául szolgálhat e különönbözet részleges átvitelének vagy visszatérítésének.

37 Ami, másodsor, azt a kérdést illeti, hogy milyen feltételek között tekinthető úgy, hogy valamely olyan adóellenőrzési eljárás keretében, amelyet az adóhatóság a nemzeti joga alapján valamely adómegállapítási időszak bizonyos ügyleteire korlátoz, a héakülönbözet valamely része ténylegesen nem képezi vita tárgyát, meg kell állapítani, hogy mivel a héakülönbözet a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott számtani művelet eredménye, e különönbözet tekintetében csak akkor beszélhetünk nem vitatott részről, ha az ezen ügyletekre eső fizetendő és levonható adó összege maga sem vitatott.

38 Márpedig, ha valamely adóellenőrzési eljárás megindításakor vagy ezen eljárás során az adóhatóság nem tudja kizárni, hogy ezen eljárás végén az említett eljárással nem érintett ügyletekre eső fizetendő és levonható adó összege az adóalany által bevallott összegekhez képest változhat, nem mondható ki, hogy a szóban forgó héakülönbözet vonatkozó része nem képezi vita tárgyát. Az is szükséges továbbá, hogy az adóhatóság a szóban forgó adóellenőrzési eljárás megindításakor vagy ezen eljárás során megbizonyosodjon arról, hogy a különönbözet említett része kiszámításának alapjául szolgáló tényezők ezen eljárás lezárása előtt már nem vonhatók kétségbe.

39 Ebből következően ahhoz, hogy a héakülönbözet egy része tekintetében megállapítható legyen, hogy az nem képezi vita tárgyát, nem elegendő az, hogy az adóalany egyoldalúan azt állítja, hogy e különönbözetnek van egy nem vitatott része, sem az, hogy úgy tűnik, ilyen rész áll fenn pusztán amiatt, hogy a szóban forgó ellenőrzési eljárás megindításakor az adóhatóság ezen eljárást az adóalany egyes ügyleteire korlátozta. Épp ellenkezőleg, az szükséges, hogy az adóhatóság egyrészt meggyőződjön arról, hogy a gyanúja szerint fennálló esetleges szabálytalanságok – amennyiben bizonyítást nyernek – nem befolyásolhatják az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó fizetendő és levonható adó összegét, ebből következően pedig a héakülönbözet összegét, amely látszólag nem képezi vita tárgyát, másrészt pedig arról, hogy nem jut majd olyan elhatározásra, hogy ugyanezen eljárás hatályát kiterjeszti annak érdekében, hogy az az eredetileg nem vizsgált valamennyi ügyletet vagy azok egy részét is magában foglalja. Az ilyen elemeknek az adóellenőrzési eljárás valamennyi iratából és az ügy releváns körülményeiből világosan, pontosan és egyértelműen ki kell tűnniük.

40 Ennek keretében emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a héakülönbözet visszatérítési határideje fősabály szerint meghosszabbítható az adóellenőrzés lefolytatása céljából, feltéve hogy e meghosszabbított határidő nem minősül észszerűtlennek, és e hosszabbítás nem haladja meg azt a mértéket, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges (2011. május 12-én Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), másrészt pedig arra, hogy ha a héakülönbözet adóalany számára történő visszatérítése észszerű határidőn túl történik, a közös héarendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön (2018. február 28-án Nidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 25. pont, valamint az ott hivatkozott

ítélkezési gyakorlat).

41 Ezen túlmenően, mivel a héairányelv, különösen pedig annak 273. cikke elismeri és támogatja az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelemre irányuló célkitűzést, és mivel a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elnyert, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-ai *Astone* ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 50. pont; 2019. október 16-ai *Glencore Agriculture Hungary* ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont). Így az adóhatóságoknak az adóellenőrzési eljárások keretében az adó összegének pontos megállapítására irányuló végső cél érdekében nemcsak azokat a kétségeket kell eloszlatniuk, amelyek a részükre az adóalany által teljesített bizonyos ügyletek szabályszerűségével kapcsolatban felmerülhetnek, hanem arról is meg kell bizonyosodniuk, hogy az általunk észlelendő esetleges szabálytalanságok az általuk feltételezetténél nem nagyobb súlyúak-e.

42 Meg kell jegyezni továbbá, hogy amint arra a kérdést elterjesztő bíróság a jelen ítélet 25. pontjában kifejtett érvelése keretében rámutatott, az alapügyben szóban forgó cseh szabályozás – a megfelelő ügyintézés általános elvéből következő követelmények megsértésével – még azt sem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy bizonyítsa a hékülönbség jogvitával nem érintett részének fennállására vonatkozó állításai megalapozottságát.

43 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben valamely tagállam az uniós jogot hajtja végre, a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő követelményeket – amely jog az uniós jog egyik általános elvét tükrözi –, és különösen azt a minden személyt megillető jogot, hogy ügyeiben pártatlanul és észszerű időn belül járjanak el, alkalmazni kell az adóellenőrzési eljárásban (lásd analógia útján: 2014. május 8-ai *N.* ítélet, C-604/12, EU:C:2014:302, 49. és 50. pont).

44 Másrészt meg kell állapítani, hogy a megfelelő ügyintézés ezen elve megköveteli az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási hatóságtól, hogy a rá háruló ellenőrzési kötelezettségek keretében valamennyi releváns körülményre kiterjedő gondos és pártatlan vizsgálatot folytasson le, így módon megbizonyosodva arról, hogy a végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-ai *Bizottság kontra Scott* ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Másrészt e gondossági kötelezettség, amely a minden személyt megillető azon jog szükségszerű velejárója, hogy ügyeiben a közigazgatási hatóságok pártatlanul és észszerű időn belül járjanak el, lényegében megköveteli, hogy e hatóságok gondosan és pártatlanul vizsgálják meg az adott ügyben felmerült valamennyi releváns körülményt, ideértve különösen az *Agrobeth*hez hasonló adóalany által eladott állításokkal összefüggő körülményeket (lásd analógia útján: 1991. október 22-ai *Nölle* ítélet, C-16/90, EU:C:1991:402, 30–35. pont).

45 Ezen ítélkezési gyakorlat abban az esetben is alkalmazandó, ha az adóalany azt állítja, hogy az adóhatóság részéről a szóban forgó héabevallás elkészítéséhez hozzájáruló ügyletek egy részének szabályszerűségével kapcsolatban felmerül gyanú nem befolyásolhatja sem a szóban forgó adóellenőrzési eljárással nem érintett ügyleteket, sem pedig az e bevallásban feltüntetett héakülönbözet egy részét, és hogy ily módon e különbözethetnek létezik egy olyan része, amelyet a jogvita nem érint. Az adóalanynak ugyanis jogos érdeke lehet annak eléréséhez, hogy az adóhatóság valamely olyan határozatot hozzon, amely megerősíti, hogy az említett eljárás a későbbiekben is csak bizonyos ügyletekre korlátozódik, különösen abban az esetben, ha ezen ügyletek az adóalany gazdasági tevékenységének csak csekély részét érintik.

46 E körülmények között hangsúlyozni kell, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely valamely tagállam által a héairányelv 273. cikke alapján elfogadott intézkedések keretében nem jogosítja fel az adóalanyt arra, hogy ilyen bizonyítékokat terjesszen elő, az adóhatóságot pedig arra, hogy e tekintetben határozatot hozzon, ellentétes a megfelelő ügyintézés elvével, következésképpen pedig nem egyeztethető össze a héairányelvvél.

47 Másfelől le kell szögezni, hogy az adóalany arra irányuló lehetősége, hogy valamely adómegállapítási időszak vonatkozásában annak érdekében hivatkozzon valamely héakülönbözet jogvitával nem érintett részére, hogy azt az adóellenőrzési eljárás lezárása előtt visszatérítsék a részére, nem keletkeztet automatikusan kötelezettséget az adóhatóság számára a tekintetben, hogy e részt határidő előtt visszatérítse, még akkor sem, ha elismeri az említett rész nem vitatott jellegét. A héairányelv 183. cikkéből ugyanis az következik, hogy az általuk meghatározott szabályoktól függetlenül a tagállamok csak akkor kötelesek a héakülönbözet visszatérítésére vagy átvitelére, amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő hűa összegét. Ily módon az e rendelkezés alapján a tagállamokra háruló visszatérítési vagy átviteli kötelezettség feltétele a szóban forgó adómegállapítási időszak egészére vonatkozó héakülönbözet fennállása.

48 E körülmények között meg kell állapítani, hogy abban az esetben, ha az adóalany valamely adóellenőrzési eljárás keretében arra hivatkozik, hogy esetében a héakülönbözetnek olyan része áll fenn, amely nem vitatott, az adóhatóság a héakülönbözetnek csak azon részét köteles visszatéríteni vagy átvinni, amelyet az általa ezen eljárás során felvetett kétségekre tekintettel és az ügy releváns körülményeire figyelemmel, világosan, pontosan és egyértelműen, az említett eljárás kimenetelétől függetlenül képes meghatározni azon adómegállapítási időszak egésze vonatkozásában, amely az eredeti héabevallás tárgyát képezi. A visszatérítésre vagy átvitelre vonatkozó ilyen kötelezettségnek, mivel az meghatározott adómegállapítási időszakra vonatkozik, nem kizárólag a szóban forgó adóellenőrzési eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó, az adóhatóság által nem vitatottnak tekintett fizetendő és levonható adó összege tekintetében kell fennállnia, hanem a héakülönbözet azon része tekintetében is, amely ezen eljárás kimenetelétől függetlenül továbbra is fennmarad, és amely végső soron egyedülként tekinthető nem vitatottnak. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héakülönbözet e nem vitatott része adott esetben alacsonyabb lehet a héakülönbözet azon részénél, amelyet az adóalany követel, és amely azon említett összegekhez kapcsolódik, amelyet az adóhatóság nem vitatottként ismert elő.

49 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az Agrobet által esetlegesen szolgáltatott bizonyítékokra figyelemmel az alapügyben szóban forgó adóellenőrzési eljárás bármely szakaszában világosan, pontosan és egyértelműen megállapításra került-e vagy megállapításra kellett volna-e kerülnie az adóhatóság részéről e héatöbblet nem vitatott részének a fennállása, és különösen hogy meghatározásra került-e vagy meghatározásra kellett volna-e kerülnie az adóhatóság részéről, hogy a fizetendő és a levonható adónak az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összege ezen eljárás lezárása előtt az

adóalany által bevallott összegekhez képest már nem változhatott. Ezenkívül e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóságnak – az általa az említett eljárás során felvetett kétségekre, és annak valamennyi iratára, valamint az ügy releváns körülményeire tekintettel – lehetősége volt-e vagy lehetőséggel kellett volna-e rendelkeznie arra, hogy ugyanilyen módon megállapítsa, hogy valamely olyan héakülönbözet, amelynek összege alacsonyabb lehet az ellenőrzéssel nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összegnél, ezen eljárás kimenetelétől függetlenül továbbra is fennmarad. Az ilyen vizsgálatnak különösen azokat az esetleges szankciókat kell figyelembe vennie, amelyek az adóalannal szemben merülhetnek fel abban az esetben, ha az adóellenőrzés sikeressége esetén a héakülönbözet követelt részének részleges vagy ideiglenes visszatérítésére kerül sor.

50 Ha az adóhatóságnak nem állt módjában megtenni e megállapításokat, nem róható fel vele szemben, hogy az alapügyben szóban forgó adóellenőrzési eljárás befejezése előtt megtagadta a részleges adómegállapítási határozat meghozatalát.

51 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 179., 183. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely nem biztosít lehetőséget az adóhatóság számára, hogy valamely meghatározott adómegállapítási időszak tekintetében héakülönbözetet feltüntető héabevallásra irányuló adóellenőrzési eljárás befejezését megelőzően visszatérítse e héakülönbözetnek az azon ügyletekhez kapcsolódó részét, amelyeket ezen eljárás a megindításának időpontjában nem érint, amennyiben nincs lehetőség annak világos, pontos és egyértelmű megállapítására, hogy valamely héakülönbözet – amelynek összege esetlegesen alacsonyabb lehet az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összegnél – ezen eljárás kimenetelétől függetlenül továbbra is fennmarad, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

52 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:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 179., 183. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely nem biztosít lehetőséget az adóhatóság számára, hogy valamely meghatározott adómegállapítási időszak tekintetében héakülönbözetet feltüntető, hozzáadottértékadó (héta) adónemre vonatkozó bevallásra irányuló adóellenőrzési eljárás befejezését megelőzően visszatérítse e héakülönbözetnek az azon ügyletekhez kapcsolódó részét, amelyeket ezen eljárás a megindításának időpontjában nem érint, amennyiben nincs lehetőség annak világos, pontos és egyértelmű megállapítására, hogy valamely héakülönbözet – amelynek összege esetlegesen alacsonyabb lehet az említett eljárással nem érintett ügyletekhez kapcsolódó összegnél – ezen eljárás kimenetelétől függetlenül továbbra is fennmarad, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: cseh.