

C-186/20. sz. ügy

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás**

A benyújtás napja:

2020. április 29.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovákia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. március 5.

Felperes:

HYDINA SK s.r.o.

Alperes:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Az eljárás tárgya

A HYDINA SK s.r.o. (a továbbiakban: felperes) által az adóhatóság előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) többletének visszatérítéséhez való jog megtagadásáról és adó megállapításáról szóló határozata jogszerűségének vizsgálata tárgyában benyújtott felülvizsgálati kérelem.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket fogalmaz meg, amelyek tárgya az információk 904/2010 rendelet szerinti nemzetközi információcsere keretében történő rendelkezésre bocsátására vonatkozó határidők jellege az adóellenőrzéssel összefüggésben, e határidők be nem tartásának jogi következményei az adóellenőrzés felfüggesztésének jogszerűségével kapcsolatban, és az, hogy e határidők be nem tartása az adóalany jogaiba való jogellenes beavatkozásnak minősül-e.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- Úgy kell-e értelmezni a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (25) preambulumbekzdését, amely szerint „az adatszolgáltatás határidejére vonatkozóan ebben a rendeletben meghatározott határidők túl nem léphető maximális időkeretként értelmezendők”, hogy e rendelkezésben olyan határidőkről van szó, amelyeket nem szabad túllépni, és amelyek túllépése az adóellenőrzés felfüggesztésének jogellenességét vonja maga után?
- A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletben a nemzetközi információcsere létrehozása érdekében előírt határidők be nem tartásának van-e valamilyen jogkövetkezménye (szankciója) a megkeresett hatósággal és a megkereső hatósággal szemben?
- Tekinthető-e az adóalany jogába való jogellenes beavatkozásnak a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletben megállapított határidőket túllépő nemzetközi információcsere?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés, 288. cikk

A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (a továbbiakban: 904/2010 rendelet), (25) preambulumbekzdés, 10., 11. és 12. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ústava Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság alkotmánya), 2. cikk (2) bekezdése és 7. cikk (2) bekezdése

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (az adóigazgatási rendtartásról [adózási rendjéről szóló törvény], valamint egyes törvények módosításáról és kiegészítéséről szóló 563/2009. sz. törvény, a továbbiakban: adózási rendjéről szóló törvény)

3. § (2) bekezdésének második mondata:

Az adóhatóság köteles minden, az adóeljárás tárgyát képező ügygel foglalkozni, azokat haladéktalanul és indokolatlan késedelem nélkül elbírálni, és az adó helyes megállapítása és felszámítása érdekében a legmegfelelőbb eszközöket igénybe venni.

46. § (10) bekezdése:

Az adóellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő nem haladhatja meg az ellenőrzés kezdetétől számított egy évet. A 61. § értelemszerűen alkalmazandó az adóellenőrzés felfüggesztésére.

61. § (1) bekezdésének b) pontja:

Az adóhatóság felfüggesztheti az adóeljárást, ha más, a határozat meghozatala szempontjából lényeges körülményre vonatkozó eljárás indult, vagy ha külön rendelkezés alapján információ megszerzése szükséges. 21a).

61. § (5) bekezdése:

Ha az adóeljárás felfüggesztésre kerül, az e törvényben előírt határidők nyugszanak.

A 61. § (1) bekezdésének b) pontjához fűzött 21a) lábjegyzet a zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní-ra (a nemzetközi adóigazgatási segítségnyújtásról és együttműködésről szóló 442/2012. sz. törvény), valamint a 904/2010 rendeletre hivatkozik.

A Szlovák Köztársaság legfelsőbb bíróságának 2016. július 27-i 3Sžf/46/2015. sz. ítélete.

Az Ústavný súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság alkotmánybírósága) 2013. február 28-i IV.ÚS 116/2013-11. sz. eljárásban hozott határozata

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes az Argus Plus spol. s r.o.-tól (a továbbiakban: eladó) összesen 1 048 195,99 euró értékben (amely 174 699,33 euró héát tartalmaz) vásárolt húst, ami után a 2013. decemberi adózási időszakban hía levonásához való jogot érvényesített.
- 2 2014. március 21-én a Daňový úrad Prešov (eperjesi adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) adóellenőrzést indított a felperessel szemben a 2013. decemberi adózási időszakra vonatkozó adókülönbözet vagy annak egy része visszatérítéséhez való jog megalapozottságának megállapítása céljából. Ezen ellenőrzés keretében az adóhatóság átfogó bizonyítási eljárást folytatott le a felperes és az eladó, valamint alvállalkozói (külföldi társaságok) közötti beszerzési és vásárlói viszonyok ellenőrzésére, annak megállapítása érdekében, hogy a felperes által bevallott adóköteles ügyletek ténylegesen megvalósultak-e.
- 3 Mivel az eladó Lengyelországban szerezte be az árut, az adóhatóság e bizonyítási eljárás keretében nemzetközi információcserét kezdeményezett az áru valamely másik tagállamból történő beszerzésének ellenőrzése érdekében. Ennek eredményeképpen az adóhatóság 2014. augusztus 26-ától kezdődően felfüggesztette az adóellenőrzést. A nemzetközi információcserére adott végleges válasz 2015. március 11-én érkezett meg az adóhatósághoz, így teljesült az adóellenőrzés folytatásának feltétele. 2015. április 10-én az adóhatóság az adóellenőrzés 2015. április 20-ától kezdődően történő felfüggesztéséről szóló új határozatot hozott. E határozat indokolásában az adóhatóság jelezte, hogy az eladó ügyvezetője állandó lakóhellyel Magyarországon rendelkezett, és ennek alapján nemzetközi információcserét kért. Az okok megszűnését követően, amelyek alapján az adóellenőrzés felfüggesztésére sor került, az adóellenőrzés 2015. július 1-jétől folytatódott. Az adóellenőrzésről készült jegyzőkönyv 2015. november 16-án készült el, és 2015. december 7-én az adóellenőrzés azzal zárult, hogy a felperes kézhez vette a jegyzőkönyvet, valamint felszólították arra, hogy nyújtsa be az azzal kapcsolatos észrevételeit.
- 4 Az adóellenőrzésből eredő megállapítások alapján az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy az eladó a vizsgált adózási időszakban nem folytatott tényleges gazdasági tevékenységet, és hogy ténylegesen nem szerezte meg a termék feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát, a héatörvény értelmében a termékértékesítés után semmilyen adókötelezettsége nem keletkezett, így a felperes nem teljesítette a vásárlást terhelő adó levonásához szükséges feltételeket.

- 5 A fentiekre tekintettel az adóhatóság 2016. május 30-án határozatot hozott, amelyben a felperessel szemben a 2013. decemberi adózási időszak tekintetében 174 699,33 euró héa-különbözetet állapított meg, vagyis nem ítelt meg 4780,97 euró többletet, és az adót 169 918,36 euró összegben állapította meg.
- 6 A felperes e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republikyhoz (a Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatósága), amely 2016. október 17-i határozatával helybenhagyta az adóhatóság határozatát.
- 7 A felperes a Krajský súd v Prešove (eperjesi regionális bíróság, Szlovákia, a továbbiakban: regionális bíróság) előtt közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatóságának határozatával szemben, kérve az adóhatóság megtámadott határozatainak hatályon kívül helyezését és az ügynek újbóli határozathozatal céljából az adóhatóságok elé történő visszautalását. A felperes keresetét a regionális bíróság 2018. január 18-i ítéletével elutasította.
- 8 A felperes a regionális bíróság ezen ítéletével szemben a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezése és az ügy újbóli határozathozatal céljából a regionális bíróság elé történő visszautalása, másodlagosan pedig a megtámadott ítélet megváltoztatása és az adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezése, valamint az ügy újbóli határozathozatal céljából e hatóságok elé történő visszautalása iránt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Najvyšší súd Slovenskej republiky-hez (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága; a továbbiakban: legfelsőbb bíróság).

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 9 Felülvizsgálati kérelmében a felperes többek között az arányosság elvének megsértésére és a határozat jogellenességére hivatkozott. A felperes hangsúlyozza, hogy az adóellenőrzés lefolytatása megfelelőségének követelményét (az adójogban az arányosság elve) a jogalkotó pontosan megfogalmazta, mégpedig az adóellenőrzés időbeli hatályát korlátozó határok meghatározásával.
- 10 Az arányosság elvének állítólagos megsértését illetően a felperes az adózás rendjéről szóló törvény 904/2010 rendelet 10. cikkével összefüggésben értelmezett 46. §-ára hivatkozott. Nem osztotta a regionális bíróság azon érvelését, amely szerint a határidők az adóellenőrzés felfüggesztését követően nyugszanak, mivel a 904/2010 rendeletnek többek között a nemzetközi információcserét szabályozó rendelkezései uniós jogi rendelkezések, amelyek a Szlovák Köztársaságban elsőbbséget élveznek. Annak értékelése céljából, hogy az adóellenőrzés maximális időtartamát tiszteletben tartották-e, meg kell állapítani az adóellenőrzés kezdő, majd befejező időpontját, mivel ez az időtartam egyben az adóellenőrzés jogszerűségét meghatározó korlátozásnak is minősül. A felperes rámutatott, hogy az említett adóellenőrzés során nem tartották be a 904/2010 rendeletben a tagállamok adóeljárásban való nemzetközi segítségnyújtás és együttműködés keretében történő tájékoztatási kötelezettségének végrehajtására

előírt határidőket. E tekintetben hangsúlyozta, hogy e rendelet (25) preambulumbekzdése szerint olyan határidőkről van szó, amelyek túl nem léphető maximális határidőként értelmezendők, és e rendelet 10. cikke alapján az információkat haladéktalanul, azaz legkésőbb a megkeresés kézhezvételétől számított három hónapon belül átadják. Amennyiben azonban a kért információ már a megkeresett hatóság rendelkezésére áll, az említett határidő egy hónap.

- 11 A jelen ügyben az adóellenőrzés összesen 626 napig tartott, beleértve annak 202 napos felfüggesztését is. Az adóhatóság így az adóellenőrzést az annak megkezdésétől számított, törvényben előírt egy éves határidő lejártát követően zárta le, beleértve a 904/2010 rendeletnek megfelelően annak felfüggesztésére nyitva álló legfeljebb 3 hónapos határidőt is.
- 12 Ehhez kapcsolódóan a felperes az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv 7. cikkével összefüggésben értelmezett (12) preambulumbekzdésére is hivatkozott, amely szerint ezen irányelv szerinti információnyújtásra határidőt kell megállapítani annak érdekében, hogy az információcserére kellő időben sor kerüljön, és az hatékony legyen. Ebben az összefüggésben rámutatott arra, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 61. §-ának (4) bekezdésében foglalt, „az eljárás felfüggesztésének okai megszűntek” megfogalmazást a 2011/16/EU irányelvvel összefüggésben kell értelmezni, így azon okok megszűnését, amelyek alapján az adóellenőrzés felfüggesztésére került sor, az irányelvben a kért információk szolgáltatására előírt határidők maximális időtartama korlátozza.
- 13 A felperes azt is kérte a legfelsőbb bíróságtól, hogy forduljon az Európai Unió Bíróságához az uniós jog által (az adóeljárásban való nemzetközi segítségnyújtás és együttműködés keretében) információszolgáltatásra előírt határidők értelmezésére vonatkozó kérdéssel, valamint vizsgálja meg e határidők be nem tartásának következményeit az adóellenőrzés felfüggesztésének jogszerűsége szempontjából, adott esetben a felperes mint adóalany jogainak esetleges megsértése tekintetében.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 14 A legfelsőbb bíróság megjegyzi, hogy a közhatalom legitimitásának az Ústava Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság alkotmánya) 2. cikkének (2) bekezdésében kimondott alkotmányos elve megállapítja az állami hatóságoknak az alkotmányhoz és a törvényekhez való kötöttségét. Az adóhatóság tehát az adóeljárás során csak az alkotmány alapján és annak korlátai között, valamint a törvényben meghatározott körben és szabályok alapján járhat el. A Szlovák Köztársaság jogrendjében az adóellenőrzés olyan, törvényben előírt eljárás, amely mindenekelőtt az adó adóhatóság általi megállapítása, illetve kiszabása tárgyában lefolytatott eljárásban történő határozathozatalhoz szükséges bizonyítékok megszerzésére és összegyűjtésére szolgál. A bizonyítékok

jogszerűségét, végső soron pedig az adóhatóság határozatát befolyásoló feltételek egyike az adóellenőrzés lefolytatására nyitva álló, törvényben előírt határidő szigorú tiszteletben tartása. A törvény által engedélyezettnél hosszabb adóellenőrzés sérti az eljárás jogi jelentőséggel bíró eredményének összeegyeztethetőségét a törvénnyel, mégpedig nem a törvény formális be nem tartása miatt, hanem az adóellenőrzés kiterjedtsége mint az ellenőrzött adóalany – alapvető jogaiban és szabadságaiban megnyilvánuló – egyéni szférájába való lényeges beavatkozást miatt. A Szlovák Köztársaságban hatályos jogi szabályozás értelmében az adóhatóságnak az adóellenőrzés elvégzésére korlátozott idő – a törvényben előírt egyéves határidő – áll rendelkezésére. A kivételek egyike az adóellenőrzés felfüggesztése olyan nemzetközi információcserére irányuló megkeresés miatt, amelyre nem vonatkozik az adóellenőrzés lefolytatására vonatkozó törvényi határidő, mivel – az adózás rendjéről szóló törvény 61. §-ának (5) bekezdése szerint – ha az adóeljárás felfüggesztésre kerül, az e törvényben előírt határidők nyugszanak. Azt is meg kell állapítani, hogy az adóhatóságok tevékenysége során nem zárható ki, hogy éppen az adóellenőrzés felfüggesztése intézményének alkalmazásával, pontosabban fogalmazva az adóellenőrzésnek az adó helyes megállapítása szempontjából meghatározó információk nemzetközi cseréje keretében a tényállás megállapítása érdekében történő felesleges és nem megfelelő felfüggesztésével kerül sor az adóellenőrzés lefolytatására vonatkozó törvényes határidő tényleges meghosszabbítására vagy megkerülésére. Ez a jogszabály megkerülésének minősülne, hiszen az ilyen eljárás elfogadása azt jelentené, hogy az adóellenőrzés korlátozás nélkül, illetve a törvény által meghatározott kereteken túllépő, túlságosan hosszú ideig folytatódhatna. Az eljárás bemutatott módja az adóalanyok jogbiztonságát is csorbítaná. Vizsgálni kell tehát az adóhatóság eljárási módjának célhoz kötöttségét akkor, amikor külföldről információt kér, valamint az adóellenőrzés felfüggesztését, tiszteletben tartva az arányosság elvét.

- 15 Az adóhatóságnak az adóellenőrzést annak megkezdésének napjától számított legfeljebb egy éven belül le kell folytatnia azzal, hogy az adóellenőrzésnek a 904/2010 rendelet szerinti információszerzés szükségessége miatti felfüggesztése esetén e hatóság felfüggesztheti az adóellenőrzés lefolytatását. Azon információkat, amelyek megszerzése az adóellenőrzés felfüggesztésére okot adott, a 904/2010 rendelet értelmében három hónapot meg nem haladó határidőn belül kell átadni. Meg kell állapítani, hogy a 904/2010 rendelet rendelkezései az uniós jog közvetlenül alkalmazandó rendelkezései, mivel az uniós jog a Szlovák Köztársaságban elsőbbséget élvez a nemzeti szabályozással szemben. Az egyes tagállamok közigazgatási hatóságai (és így a pénzügyi hatóságai is) információ iránti, közigazgatási vizsgálat keretében érkező megkeresés esetében kötelesek a 904/2010 rendeletben megállapított határidők betartásával eljárni. E rendelet közvetlen hatálya miatt, és tekintettel arra, hogy a pénzügyi hatóságokat kötik az e rendeletről eredő határidők, nyilvánvaló, hogy az információk közlésének, vagyis a nemzetközi információcsere végrehajtásának a 904/2010 rendeletben előírt határidőkön belül kell megtörténnie, annak ellenére, hogy az adózás rendjéről szóló törvény e határidőt nem írja elő egyértelműen, és arra semmilyen módon nem utal.

- 16 Az adóellenőrzési eljárás lefolytatása során az adóhatóságnak először is a rendelet alkalmazásáról kell gondoskodnia, és csak másodlagosan az adózás rendjéről szóló törvény alkalmazásáról. Az adózás rendjéről szóló törvény 61. §-a (1) bekezdésének b) pontja a 21a) lábjegyzetre hivatkozik, amely a nemzetközi adóigazgatási segítségnyújtásról és együttműködésről szóló 442/2012. sz. törvényre, illetve a 904/2010 rendeletre utal. A legfelsőbb bíróság e tekintetben azt feltételezi, hogy az e rendeletre a 21a) lábjegyzetben utaló hivatkozásokat nem lehet önkényesen, megszorító módon értelmezni, és nem lehet e rendeletet csupán az eljárás felfüggesztése jogszerűvé tételének funkciójával felruházni, mivel ez a hivatkozás a rendelet egészére utal, beleértve a nemzetközi információcsere végrehajtásának feltételeit és a végrehajtására nyitva álló határidőt. Kétséges ezért, hogy lehetséges-e egyrészt a rendeletből levezetni az eljárás felfüggesztésének jogos indokát, másrészt viszont figyelmen kívül hagyni a rendelet további rendelkezéseit, nevezetesen e rendelet 10. cikkét. A fentiekben hivatkozott rendelkezések európai joggal összhangban álló értelmezése azon következtetés mellett szól, hogy az adóellenőrzésnek az adózás rendjéről szóló törvény értelmében vett felfüggesztése csak a 904/2010 rendelet által azon nemzetközi információcsere végrehajtására előírt időkeretben megengedett, amellyel összefüggésben az adóellenőrzést felfüggesztették. Ezen értelmezés elfogadása azt jelentené, hogy az adóellenőrzés három hónapot, vagyis az e rendelet által engedélyezett maximális időkeretet meghaladó időtartamra történő felfüggesztése azzal a következménnyel járna, hogy az adóellenőrzés az említett rendeletben előírt időkeretet túllépő felfüggesztése olyan felfüggesztéssé válik, amely nem járhat a törvény által előírt következményekkel, azaz az adózás rendjéről szóló törvényben előírt határidők nyugvásával, és amely végső soron ellentétes az arányosság és az ellenőrzött adóalany jogbiztonságának követelményével.
- 17 A jelen ügyben az adóellenőrzést éppen a 904/2010 rendelet 7. cikke szerinti nemzetközi információcsere iránti megkereséssel összefüggésben függesztették fel (kétszer is). Az első esetben a külföldi hatóság választ egyértelműen az e rendeletben előírt három hónapos határidő lejártát követően kézbesítették, amelynek során e határidő túllépését nem orvosolták a 904/2010 rendeletnek a kért információk átadására nyitva álló határidő meghosszabbítását lehetővé tevő 11. és 12. cikke szerinti eljárással. Mivel olyan információk szolgáltatásáról volt szó, amelyek az adóhatóságnak való átadásukat követően a felperes által hivatkozott héalevonási jog megalapozottsága értékelésének alapjául szolgáltak, a legfelsőbb bíróság úgy véli, hogy a 904/2010 rendeletben előírt határidők jellegének értelmezésére vonatkozó kérdés alapvető fontosságú az adóhatóságok határozatai jogszerűségének (az adóellenőrzés időtartamára tekintettel és annak felfüggesztésére figyelemmel történő) értékeléséhez.
- 18 Mivel az adóellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló, törvényben előírt határidő lejárt az adóellenőrzésről készített jegyzőkönyv jogellenességét vagy annak az adófizetési kötelezettség jogalapjaként történő felhasználásának megengedhetetlenségét vonja maga után, a 904/2010 rendelet közvetlen alkalmazása esetén meg kell határozni az ebből eredő határidők jellegét, és azt,

hogyan kell bírósági felülvizsgálatot gyakorolnia az adóellenőrzés időtartama jogszerűségének értékelése tekintetében. A legfelsőbb bíróságnak – amely tudatában van a határidők 904/2010 rendeletben történő megállapításának jelentőségének (az Európai Unió tagállamai közötti adóügyi információcsere során az együttműködés megkönnyítése és meggyorsítása) – azt a kérdést kell tehát megválaszolnia, hogy az adóellenőrzés elvégzésére határidőt előíró nemzeti szabályozás összefüggésében, és az adóellenőrzés nemzetközi információcsere iránti megkeresés miatti felfüggesztése intézményének alkalmazásával kapcsolatban az e rendeletben a pénzügyi hatóságok számára a nemzetközi információcsere iránti megkeresés vonatkozásában előírt határidőket úgy kell-e értelmezni, hogy olyan határidőkről van szó, amelyek túllépése terhelő az adóhatóságra nézve, illetve az ellenőrzött adóalany jogába való jogellenes beavatkozást jelent, illetve hogy az uniós jog e határidők be nem tartásához milyen következményeket/szankciókat fűz.

- 19 A legfelsőbb bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben a vizsgált uniós jogi rendelkezések értelmezése céljából előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kell az Európai Unió Bíróságához fordulni.

MUNKADOKUMENTUM