

C-487/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. október 2.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Curtea de Apel Alba Iulia (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. szeptember 22.

Fellebbező:

Philips Orăștie SRL

Ellenérdekű fél:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[omissis]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (gyulafehérvári
ítélőtábla, közigazgatási és adóügyi tanács, Románia)

[omissis]

VÉGZÉS

2020. szeptember 22-i nyilvános tárgyalás

[omissis]

Az eljáró bíróság nyilvántartásba vette a fellebbező SC Philips Orăștie SRL által az ellenérdekű félként eljáró Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilival (kiemelt adózók főigazgatósága, Románia) szemben közigazgatási határozat megsemmisítése tárgyában indított [omissis] közigazgatási jogorvoslati eljárás keretében az Európai Unió Bíróságához benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmet.

[omissis]

CURTEA DE APEL (ítélőtábla)

Az Európai Unió Bíróságához benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelemről:

I. Az alapeljárás tárgya. Releváns tényállás

- 1 A fellebbező SC Philips Orăștie SRL román jogi személy, amelynek székhelye Szászvárosban, Hunyad megyében található.
- 2 **2016. szeptember 14-én** a kiemelt adózók főigazgatósága (a továbbiakban: DGAMC) mint illetékes adóhatóság meghozta a 423. sz. adómegállapítási határozatot, amellyel a fellebbezőt hea és járulékos adóterhek jogcímén 31 628 916 román lej (RON) megfizetésére kötelezte.
- 3 Mivel az adómegállapítási határozattal megállapított összegek tekintetében nem függesztették fel a végrehajtást, a társaság **a 2016 szeptemberére** vonatkozó „300. sz.” hozzáadottérték-adó bevallásában a 36. soron [omissis] *az adómegállapítási határozatban megállapított és a héabevallás benyújtásának időpontjáig be nem fizetett fizetendő hea összesen* jogcímén 21 799 334 RON összeget tüntetett fel, azonban nem kérte annak visszatérítését, így a Philips Orăștie a beszámítást követően továbbra is **12 096 916 RON** összeggel tartozott.
- 4 A Philips Orăștie az adómegállapítási határozat ellen **2016. november 4-én** 82252. számon adójogi panaszt nyújtott be, amelyben *részben*, **21 799 334 RON** összeg tekintetében *vitatta* az említett határozat jogszerűségét.
- 5 Az adójogi panasz előterjesztésével egyidejűleg a társaság bemutatta a DGAMC-nak a Citibank Europe által *2016. november 4-én* 31 577 059 RON összegről kiállított, későbbi módosításokkal 2020. március 4-ig meghosszabbított *5163090001. sz. bankgarancia* eredeti példányát.
- 6 A fent említett panasz adómegállapítási határozat elleni előterjesztését és a bankgarancia bemutatását (**2016. november**) követően a Philips Orăștie **2019. márciusig** olyan héabevallásokat nyújtott be, amelyekben nem tüntette fel a 38. soron *az adóellenőrzési szervek által a közölt határozattal megállapított [eredeti 2. o.] és a társaság héabevallásai benyújtásának napjáig be nem fizetett összesen fizetendő héát*, ugyanakkor a hea visszatérítését kérte, mivel úgy vélte, hogy a Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015 törvény) 233. cikkében és 235. cikkének (1) és (5) bekezdésében szereplő rendelkezések alapján a szóban forgó fizetési kötelezettségek nem minősülhetnek *függőben lévő kötelezettségeknek* és nem képezhetik részét a *fizetendő hea* adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015 törvény 303. cikkének (4) bekezdésében meghatározott *kumulált* összegének. Ezt az értelmezést hallgatólagosan megerősítette az adóhatóság is, amely anélkül rendelte el a héavisszatérítést, hogy kifogásolta volna a héabevallás

kitöltésének módját, következésképpen a releváns szabályokat értelmező olyan határozatokat hozott, amelyeket csatoltak az iratanyaghoz.

- 7 **2019. március 5-én** a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) helyt adott a fellebbező által az [omissis] adómegállapítási határozat megsemmisítése iránt előterjesztett keresetnek, és a 2019. március 15-i 813. sz. polgári ítélettel **21 799 334 RON** összegre vonatkozóan **megsemmisítette** az utólagos héamegállapítást. Ez az ítélet nem jogerős.
- 8 A fellebbező a **2019 áprilisára** és **2019 májusára** vonatkozó héabevallásokban ugyanígy járt el, vagyis **nem** tüntette fel a 38. soron az adóellenőrzési szervek által a közölt határozattal megállapított és a bevallások benyújtásáig be nem fizetett összesen fizetendő héát.
- 9 Jóllehet, a hatályos jogszabályok nem változtak, az adóhatóság arról tájékoztatta a fellebbezőt, hogy tévesen tüntetett fel 12 096 916 RON összeget a *fizetendő héára* vonatkozó *38. soron*. A társaság előadta, hogy nem tárgyi tévedésről, hanem a releváns szabályok értelmezésén alapuló szándékos kihagyásról van szó. Az adóhatóság azonban nem osztotta álláspontját, és két, a héabevallások helyesbítéséről szóló határozatot bocsátott ki, amelyekben az e bevallásokban megjelölt fizetendő héát úgy módosította, hogy *a fizetendő héa kumulált összegének részeként tüntette fel a 21 799 334 RON összeget is*, ami közvetlenül befolyásolta a visszatérítendő héa összegét.
- 10 A fellebbező kimerítette a közigazgatási jogorvoslati eljárás lehetőségét, de az adóhatóság határozatát helyben hagyta; így 2019. december 23-án a közigazgatási bírósághoz fordult, és a héabevallások helyesbítéséről szóló két határozat megsemmisítését kérte.

II. Az alkalmazandó rendelkezések

II.1. A NEMZETI SZABÁLYOZÁS

Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015 törvény)

- 11) **157. cikk [omissis]: Fügőben lévő adókötelezettségek**

„(2) Nem minősülnek fügőben lévő adókötelezettségnek:

b¹) megtámadott közigazgatási határozatokban a törvénynek megfelelően megállapított és a 210-211. vagy a 235. cikknek megfelelően biztosított adókötelezettségek.”

- 12) **233. cikk: A végrehajtás felfüggesztése**

„(2¹) A végrehajtást fel kell függeszteni, vagy nem lehet megindítani az alábbi esetekben:

a) az illetékes adóhatóság által adómegállapítási határozatban megállapított adótartozások tekintetében, amennyiben az adós a határozat közlését követően tájékoztatja az illetékes adóhatóságot arról, hogy a 235. cikk szerint bankgaranciát/kezesi biztosítást mutatott be. A végrehajtás folytatódik vagy megindul, ha az adós az adótartozásokat megállapító adómegállapítási határozat közlésétől számított 45 napon belül nem mutatja be a bankgaranciát/kezesi biztosítást;

b) megtámadott közigazgatási határozatokban a törvénynek megfelelően megállapított és a 210–211. cikk szerint biztosított adókövetelések tekintetében. A végrehajtás azt követően folytatódik vagy kezdődik meg, hogy az adóigazgatási határozatok jogerőssé váltak a közigazgatási vagy bírósági jogorvoslati eszközök rendszerében. **[eredeti 3. o.]**

(2²) A felfüggesztett adótartozások a végrehajtás (2¹) bekezdés szerinti felfüggesztésének időtartama alatt nem szűnnek meg, kivéve, ha az adós az 165. cikk (8) bekezdése alapján azok kifizetése mellett nem határoz.”

13) 235. cikk: A végrehajtás felfüggesztése bankgarancia/kezesi biztosítás bemutatása esetén

„(1) E törvénykönyv értelmében az adótartozásokat megállapító adóigazgatási határozatok vitatása esetén a végrehajtást a közigazgatási jogvita vizsgálata során is fel kell függeszteni, vagy a végrehajtás nem indul meg a vitatott adókötelezettségek tekintetében, ha az adós az illetékes adóhatóságnak a vitatott és a biztosíték bemutatásáig meg nem fizetett adókötelezettségek fedezésére bankgaranciát/kezesi biztosítást mutat be. A bankgarancia/kezesi biztosítás a kiállítás időpontjától számítva legalább 6 hónapig érvényes.

[...]

(5) A végrehajtás felfüggesztésének jelen cikk szerinti időtartama alatt a felfüggesztett adótartozások nem szűnnek meg, kivéve ha az adós az 165. cikk (8) bekezdésének megfelelően azok kifizetése mellett határoz.”

Codul fiscal – Legea 227/2015 (adótörvénykönyvről szóló 227/2015 törvény)

14) 303. cikk: Az adó héanyilvántartásba vett adóalanyok részére történő visszatérítése

„(1) Ha a 316. cikk szerint héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany által végzett beszerzéseket terhelő, az adott adómegállapítási időszakban levonható adó meghaladja az adóköteles ügyletek után megfizetett adót, a tárgyidőszakban túlfizetés keletkezik (a továbbiakban: adótúlfizetés).

(2) Az adóalanyoknak – azt követően, hogy a tárgyidőszakban teljesített ügyletek tekintetében meghatározták a fizetendő adót vagy az adótúlfizetést – a 323. cikk szerinti adóbevallásban el kell végezniük az e cikk szerinti korrekciókat.

(3) A *kumulált adótúlfizetés* megállapításához a tárgyidőszakhoz kapcsolódó adótúlfizetéshez hozzá kell adni az előző időszakra vonatkozó bevallásban feltüntetett adótúlfizetés összegét, amennyiben az adóalany nem kért visszatérítést, valamint az adóellenőrzési szervek által az adóbevallás benyújtását megelőzően közölt határozatokban megállapított összesen fizetendő héát.

(4) A *kumulált fizetendő adót* a tárgyidőszakban úgy kell meghatározni, hogy a tárgyidőszakban fizetendő adóhoz hozzá kell adni az előző adómegállapítási időszak vonatkozásában fizetendő adó összegéből a 323. cikk szerinti adóbevallás benyújtásának időpontjáig a költségvetésbe be nem fizetett összegeket, valamint az adóellenőrzési szervek által a bevallás benyújtásának időpontjáig közölt határozatokkal megállapított összesen fizetendő héából a költségvetésbe az adóbevallás benyújtásának időpontjáig be nem fizetett összegeket. E szabály alól kivételt képeznek az alábbiak:

a) a fizetési kedvezmény engedélyezésének időpontját követően az adóhatósághoz benyújtott első adóbevallásba nem vihető át az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban szereplő olyan kumulált fizetendő adó, amelyre a fizetési kedvezményt engedélyezték;

b) az adóhatósághoz a 85/2014. sz. törvény értelmében hitelezőként történő nyilvántartásba vételét követően benyújtott első adóbevallásba nem vihető át az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban szereplő olyan kumulált fizetendő adó, amely vonatkozásában az adóhatóság a 85/2014. sz. törvény rendelkezéseinek megfelelően hitelezőként nyilvántartásba vetette magát.

(5) Az (3) és (4) bekezdés rendelkezéseitől eltérően az adóellenőrzési szervek által megállapított héatúlfizetések vagy az adóellenőrzési szervek által felfüggesztett végrehajtású adómegállapítási határozatokkal megállapított összesen fizetendő héának az adóbevallás benyújtásáig a költségvetésbe be nem fizetett olyan összegei nem adódnak hozzá az adómegállapítási határozat végrehajtása felfüggesztésének időszakához kapcsolódó túlfizetéshez vagy adott esetben kumulált fizetendő adóhoz. Ezen összegeket a kumulált adótúlfizetés vagy adott esetben a kumulált fizetendő adó megállapítása céljából azon adózási időszakra vonatkozó adóbevallásában kell figyelembe venni, amelynek során **[eredeti 4. o.]** az adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztése megszűnt.

(6) Az adóalanyoknak a 323. cikk szerinti adóbevallás révén meg kell határozniuk a (3) és (4) bekezdésben szereplő összegek adókorrekciót képező különbözetét, és a fizetendő adó vagy az adótúlfizetés összegét. Ha a kumulált fizetendő adó meghaladja a kumulált adótúlfizetést, a tárgyidőszakban fizetendő adó keletkezik. Ha a halmozott adótúlfizetés meghaladja a kumulált fizetendő adót, a tárgyidőszakban adótúlfizetés keletkezik.

[...]”.

Az uniós jog

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv

15) 179. cikk

Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a híaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.

16) 183. cikk

Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő hía 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.

III. Az okok, amelyek a bíróságot arra készítették, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen elő

A fellebbező álláspontja

17) A fellebbező előadja, hogy mivel a nemzeti adóeljárás szabályozás elismeri, hogy a bankgarancia bemutatása a megtámadott adómegállapítási határozatokban megállapított adókötelezettségek végrehajtására felfüggesztő hatállyal bír, nyilvánvaló módon ugyanez a szabály alkalmazandó akkor is, ha e fizetési kötelezettségek a megtámadott adómegállapítási határozatokban utólagosan megállapított híaösszegekre vonatkoznak, annál is inkább, mivel ezt az értelmezést az adóhatóságok megerősítették 2016 novembere és 2019 márciusa között.

18) A hía visszatérítésének a héairányelv 183. cikkében kifejezetten leírt mechanizmusát tükrözi az adótörvénykönyv 303. cikkének (1) bekezdése. Így az egy másik adómegállapítási határozat alapján fizetendő héához képest a túlfizetett

- 23) Ebből következően a bankgarancia bemutatása nem elegendő ahhoz, hogy a megtámadott adómegállapítási határozat révén megállapított adókötelezettségeket ne vegyék figyelembe a kumulált fizetendő héa kiszámításakor, még akkor sem, ha ezen adókötelezettségek biztosítva vannak.

A nemzeti bíróság álláspontja

- 24) A 2006/112/EK irányelv 179. cikkének [első bekezdése] és 183. cikkének [első bekezdése] által bevezetett szabályt – amely a visszatérítendő héát egy *adott adómegállapítási időszakra* vonatkozóan *beszedett* héa és *levonható* héa különbözeteiként állapítja meg – a nemzeti jogalkotó az adótörvénykönyv 303. cikkének (1) bekezdésében ültette át.
- 25) Mindazonáltal a román jogalkotó a visszatérítendő héa meghatározásának a héairányelvben előírt ezen mechanizmusán kívül bevezeti a „*kumulált fizetendő héa*” fogalmát is, amellyel a visszatérítendő héát a tárgyidőszakra vonatkozóan megfizetendő összeg és az adótörvénykönyv 303. cikke (4) bekezdésének megfelelően az adómegállapítási határozatokban megjelölt fizetendő héa összegének összeadását követően határozza meg.
- 26) Az adótörvénykönyv 303. cikkének (2)–(4) bekezdése alapján létrehozott végleges héavisszatérítési mechanizmus ugyanis kiegészíti a héairányelvben leírt és az adótörvénykönyv 303. cikkének (1) bekezdésében átültetett mechanizmust; a kettő közötti különbség abban áll, hogy az előbbi a visszatérítendő összeg számítása során bevezeti a „*kumulált fizetendő héa*” fogalmát, ami valójában azt jelenti, hogy figyelembe kell venni a korábbi adómegállapítási határozatok alapján fizetendő héát, míg e fogalom a héairányelv szövegében nem szerepel.
- 27) Mivel tehát a héatülfizetés keletkezésének a nemzeti szabályozás által előírt mechanizmusa eltér a héairányelv által kifejezetten előírt mechanizmustól, a román állam el kívánt térni a héairányelv rendelkezéseitől, és az adótörvénykönyv 303. cikkének (2)–(4) bekezdésében saját mechanizmust kívánt bevezetni [a visszatérítendő] héa kiszámítására. **[eredeti 6. o.]**
- 28) A nemzeti bíróság ezért úgy ítéli meg, hogy a jelen jogvita elbírálása szempontjából annak van jelentősége, hogy a „*fizetendő héa*” 2006/112/EK irányelv 179. cikkének [első bekezdésében] és 183. cikkében szereplő fogalma a „*kumulált fizetendő héa*” adótörvénykönyv 303. cikkének (4) bekezdésében leírt fogalmával egyenértékűként értelmezhető-e.
- 29) Másodszor azt kell tisztázni, hogy ez az eljárási autonómia gyakorlásával létrehozott e mechanizmus *összeegyeztethető-e az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a semlegesség elvével.*
- 30) Az egyenértékűség elve azt feltételezi, hogy a tagállamok az uniós jog alapján az adóvisszatérítés iránti kérelmekre nem állapítanak meg a nemzeti jogon alapuló

hasonló kérelmekhez képest kevésbé kedvező eljárási szabályokat, figyelembe véve azok tárgyát, jogcímét és lényeges elemeit.

- 31) A tényleges érvényesülés elvével ellentétben az olyan eljárási szabályok megállapítása, amelyek rendkívül nehezé vagy a gyakorlatban lehetetlenné teszik az uniós jogból eredő jogok gyakorlását.
- 32) A nemzeti adókkal kapcsolatos kötelezettségek általános szabályozása – az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015 törvény 157., 233. és 235. cikke – rögzíti azt a szabályt, amely szerint az adómegállapítási határozat vitatása esetén a vitatott kötelezettségek összességére vonatkozó bankgarancia bemutatása függvényében a végrehajthatóságot fel kell függeszteni, és e kötelezettségek előzetes teljesítésére kizárólag az adós kérésére kerülhet sor.
- 33) Az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény 30[3]. cikkének (5) bekezdése a héát illetően nem ír elő *kifejezetten* kivételt az alól, hogy a *kumulált fizetendő adó összegében* figyelembe kell venni az adóellenőrzési szervek által a *bankgarancia* bemutatását követően felfüggesztett végrehajtású adómegállapítási határozatokkal megállapított fizetendő héa összegének részét képező és adóbevallás benyújtásának időpontjáig a költségvetésbe be nem fizetett összegeket.
- 34) Habár az adóhatóság a bankgarancia nyújtásának időpontjától (2016 november) az elsőfokú bíróság határozatának meghozataláig (2019 április) *hallgatólagosan elismerte* az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015 törvény 235. cikke (1) és (5) bekezdése rendelkezéseinek alkalmazását azáltal, hogy a benyújtott héabevallásokat a biztosított kötelezettségek figyelmen kívül hagyásával hajtotta végre, *azt követően, hogy az adómegállapítási határozatot nem jogerős ítélettel* (amely azonban a közigazgatási határozat jogszerűségét illetően komoly kételyt ébreszt, mivel ideiglenes jogerővel bír) *megsemmisítették* (2019 április), megváltozott az álláspontja, mivel úgy vélte, hogy kizárólag az adótörvénykönyvről szóló 227/2015 törvény 30[3]. cikke (3) és (5) bekezdésének rendelkezései alkalmazhatók.
- 35) Kérdésként vetődik fel, hogy ez objektíve indokolt-e, mivel azok az intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv alapján lehetőségük van elfogadni az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét (ahogyan azt az Európai Unió Bírósága megállapította a következő ítéletekben: a Gabalfrisa és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52. pont; Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont; Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. pont; Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014, 2429, 36. és 37. pont). Márpedig a bankgarancia létezése nagyon egyszerűen biztosítja az adóhatóság számára az adó beszedését azt követően, hogy a bíróság jogerősen megállapítja az adómegállapítási határozat jogszerűségét. **[eredeti 7. o.]**

- 36) Egyébiránt tisztázni kell, hogy mennyiben tartják tiszteletben a semlegesség elvét, mivel mind a nemzeti szabály *értelmezése*, mind pedig *in concreto alkalmazásának* módjai további pénzügyi terhet rónak a társaságra, mind az észszerű határidőn belül történő visszatérítés lehetőségének lehetetlensége, mind pedig az adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztése érdekében történő biztosítéknyújtás kapcsán már felmerült költségek miatt.
- 37) [omissis]
- 38) [omissis]

A FENTI INDOKOK ALAPJÁN,

A TÖRVÉNY NEVÉBEN

A KÖVETKEZŐKÉPPEN RENDELKEZIK:

az Európai Unió működéséről szóló szerződés **267. cikke alapján** előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy lehet-e értelmezni az **112/2006/EK irányelv 179. cikke [első bekezdésének] és 183. cikke [első bekezdésének]** rendelkezéseit **az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a semlegesség elvével** összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás/gyakorlat, amely a *héavisszatérítés* összegének csökkentését írja elő azáltal, hogy a *fizetendő héa* kiszámítása során figyelembe veszi a nem jogerős ítélettel megsemmisített adómegállapítási határozattal *utólagosan* megállapított *fizetési kötelezettségeket*, amennyiben ezen utólagos kötelezettségeket *bankgarancia biztosítja*, és a nemzeti adóeljárási szabályok a többi adó vonatkozásában *elismerik* a szóban forgó bankgarancia *végrehajtást felfüggesztő hatályát*.

[omissis] [eljárás, aláírások] [omissis]