



[Kezdőlap](#) > [Kereső](#) > [A keresés eredménye](#) > [Dokumentumok](#)



A dokumentum nyelve : magyar ▼ ECLI:EU:C:2023:142

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2023. március 2.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 138. cikk

(1) bekezdése – A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség – Termékértékesítések –

Az adósemlegesség, a hatékonyság és az arányosság elve – Az anyagi követelmények teljesülése – A bizonyítékok előterjesztésének határideje”

A C-664/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) a Bírósághoz 2021. november 5-én érkezett, 2021. október 13-i határozatával terjesztett elő

a **Nec Plus Ultra Cosmetics AG**

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, I. Jarukaitis és Csehi Z. (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

a Nec Plus Ultra Cosmetics AG képviseletében I. Kranjec odvetnik,

az Európai Bizottság képviseletében J. Aquilina és B. Rous Demiri, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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. a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 131. cikkének és 138. cikke (1) bekezdésének, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

E kérelmet a Nec Plus Ultra Cosmetics AG (a továbbiakban: Nec) és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) által képviselt Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság) között a hozzáadottérték-adó (héta) utólagos megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv 131. cikke, amely az ezen irányelv „Adómentességek” címet viselő IX. címének 1. fejezetében található egyetlen rendelkezés, a következőképpen rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

Ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése, amely az említett irányelv IX. címének 4. fejezetében található, a következőképpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

A szlovén jog

A 2011. február 4-i Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (Uradni list RS, 13/11. sz.) alapügyben alkalmazandó változata szerinti 46. cikkének (1) bekezdése a következőket írta elő:

„Mentesül a héa megfizetése alól:

a termék eladója vagy vevője, vagy a megbízásukból eljáró más személy által Szlovénia területéről valamely másik tagállamba feladott vagy fuvarozott termék értékesítése, ha azt az e másik tagállamban adóalanyként eljáró adóalanytól eltérő másik adóalany vagy jogi személy részére teljesítik.”

A zakon o davčnem postopku (az adóeljárásról szóló törvény) (Uradni list RS 25/05. sz., a továbbiakban ZDavP-2) 140. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóhatóság az adóellenőrzés befejezését követő 10 napon belül jegyzőkönyvet készít, amelyről értesíti az adóalanyt. A jegyzőkönyv tartalmazza az összes megállapított tény, beleértve a határozat szempontjából releváns tényeket és körülményeket. A jegyzőkönyvben tájékoztatni kell az adóalanyt a jelen cikk (2) bekezdésében említett új tények és bizonyítékok benyújtásának és figyelembevételének lehetőségéről. Az adóalany a jegyzőkönyvvel kapcsolatos észrevételeit legkésőbb annak közlését követő 20 napon belül teheti meg, és az adóalanyt a jegyzőkönyvben tájékoztatni kell e lehetőségről. Az észrevételek előterjesztésére nyitva álló határidő az adóalany e határidő lejártá előtt benyújtott kérelmére meghosszabbítják, amennyiben a meghosszabbításra alapos indokok állnak fenn. A határidő meghosszabbításáról határozatban kell rendelkezni. További határidő-hosszabbításra nem kerülhet sor.

(2) Az jelen cikk (1) bekezdésében említett jegyzőkönyvvel kapcsolatos észrevételeiben az adóalany új tényekre és bizonyítékokra hivatkozhat, de ismertetnie kell azokat az indokokat, amelyek miatt azokra nem a jegyzőkönyv kibocsátása előtt hivatkozott. Az adóhatóság az észrevételek kézhezvételétől számított 30 napon belül kiegészítő jegyzőkönyvet készít, amennyiben azok az adókötelezettség összegét érintik. Az új tényeket és bizonyítékokat csak akkor lehet figyelembe venni, ha azok már a jegyzőkönyv kibocsátását megelőzően fennálltak, és ha az adóalany alapos indokból nem hivatkozhatott azokra, és nem nyújthatta be azokat a jegyzőkönyv kibocsátását megelőzően. E cikk (1) bekezdését a kiegészítő jegyzőkönyv közlésére és az azzal kapcsolatos észrevételek benyújtására is alkalmazni kell.”

A ZDavP-2 141. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adóellenőrzés lezárását követően az adóhatóság a jelen törvény 84. cikke szerinti utólagos adómegállapító határozatot vagy az adókötelezettség összegét nem befolyásoló szabálytalanságokat megállapító határozatot hoz.”

A zakon o splošnem upravnem postopku (az általános közigazgatási rendtartásról szóló törvény) (Uradni list RS, 24/06. szám) 238. cikkének (3) bekezdése előírja:

„A közigazgatási határozattal szemben benyújtott fellebbezésében a fellebbező új tényekre és bizonyítékokra hivatkozhat, de meg kell indokolnia, hogy miért nem terjesztette elő azokat már az elsőfokú eljárásban. Új tények és új bizonyítékok csak akkor vehetők figyelembe a fellebbezés jogalapjaként, ha azok a közigazgatási határozat elfogadására irányuló elsőfokú eljárásban történő határozathozatal időpontjában is fennálltak, és ha azokat a fél a jogvita elbírálása keretében alapos okokból nem nyújthatta be, vagy azokra nem hivatkozhatott.”

A zakon o upravnem sporu (a közigazgatási peres eljárásról szóló törvény) (Uradni list RS, 105/06. szám) 52. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Keresetében a felperes új tényekre és bizonyítékokra hivatkozhat, de meg kell indokolnia, hogy miért nem terjesztette elő azokat már a közigazgatási jogi aktus elfogadására irányuló eljárás során. Új tények és új bizonyítékok csak akkor vehetők figyelembe a kereset jogalapjaként, ha azok a közigazgatási határozat elfogadására irányuló elsőfokú eljárásban történő határozathozatal időpontjában is fennálltak, és ha azokra a fél a jogvita elbírálása keretében alapos indokból nem hivatkozhatott vagy azt nem nyújthatta be.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

A Nec, az alapeljárás felperese, svájci székhelyű társaság. 2017-ben kozmetikai termékeket értékesített egy horvátországi székhelyű ügyfélnek, és egy esetben egy Romániában letelepedett ügyfélnek. A Nec elmondása szerint ezen árukat, amelyek egy szlovéniai raktárban találhatóak, egy horvát vevő vagy a vevő nevében eljáró harmadik személy vette át, és Szlovéniából egy másik tagállamba fuvarozta, így a szóban forgó értékesítések a hozzáadottérték-adóról szóló törvény alapügyben alkalmazandó változata szerinti 46. cikkének (1) bekezdésében az Unió területén történő termékértékesítés tekintetében előírt héamentességben részesültek.

A finančna uprava Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság adóhatósága; a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2017. évre vonatkozó héaellenőrzési eljárás keretében ellenőrizte a Necnél a más uniós tagállamokban teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó bizonyítékokat és dokumentumokat. 2019. február 14-i határozatával e közigazgatási szerv felhívta a Necet, hogy nyújtsa be a szóban forgó értékesítésekkel kapcsolatos valamennyi dokumentumot.

E felhívásnak megfelelően a Nec benyújtotta a számlákat és a fuvarlevelek másolatait, amelyekkel igazolta, hogy az árukat Szlovéniából egy másik tagállamba fuvarozták. Az eljárás ezen szakaszában ugyanakkor nem nyújtotta be az elsőfokú adóhatóságnak a szállítóleveleket és más, a fuvarleveleken hivatkozott további iratokat, hanem jelezte, hogy nem rendelkezik minden dokumentummal, és megpróbálja beszerezni azokat.

2019. április 1-jén az elsőfokú adóhatóság adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyvet bocsátott ki, és azt közölte a Neccel. A Nec a jegyzőkönyvre vonatkozóan az előírt határidőn belül előterjesztett észrevételeiben benyújtotta az árajánlatok és szállítólevelek másolatait, amelyek szerint a szóban forgó termékeket Szlovéniától eltérő tagállamba értékesítették. Ezen túlmenően a Nec e bizonyítékok késedelmes előterjesztését azzal indokolta, hogy hamburgi (Németország) irodája, amely a Horvátországba történő értékesítésekért felelős, és amely tevékenységeit 2018 augusztusában megszüntette, az előírt határidőn belül nem bocsátott a rendelkezésére minden szükséges dokumentumot.

2019. május 30-án az elsőfokú adóhatóság az elsőfokú közigazgatási eljárást lezáró adómegállapítási határozatot hozott, amelyben a 2017-es évre vonatkozóan kiegészítő héaösszeg megfizetését követelte a Nectől. E tekintetben ezen hatóság megállapította, hogy a felperes a számlákkal és a fuvarlevelekkel nem bizonyította, hogy az árukat ténylegesen valamely Szlovéniától eltérő másik tagállamba fuvarozták. Úgy vélte tehát, hogy az érintett értékesítések esetében nem teljesültek a héamentesség feltételei. Ezzel összefüggésben a jegyzőkönyv kibocsátását követően benyújtott bizonyítékokat késedelmes benyújtásuk miatt és a ZDavP-2. 140. cikkének (2) bekezdése alapján nem vette figyelembe.

A Nec által az adóhatározattal szemben benyújtott fellebbezést a másodfokú adóhatóságként eljáró pénzügyminisztérium elutasította, és megerősítette az elsőfokú adóhatóság elemzését. Ehhez hasonlóan, az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság, Szlovénia) az ítéletében a Nec által az e minisztérium határozatával szemben benyújtott keresetet az adóhatóságok határozataiban foglaltakhoz hasonló indokok alapján utasította el.

Ezt követően a Nec felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Vrhovno sodiščehez (legfelsőbb bíróság, Szlovénia), amely a kérdést előterjesztő bíróság. 2020. november 18-i határozatával e bíróság részben helyt adott e kérelemnek, többek között azon, általa fontosnak ítélt jogkérdés eldöntése érdekében, hogy a bizonyítékoknak az adóeljárában való, az adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyv kibocsátását követő előterjesztése tekintetében a ZDavP-2. 140. cikkének (2) bekezdésében előírt jogvesztő határidő elsőbbséget élvezhet-e a héarendszer semlegességének elvével szemben.

A Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) megjegyzi, hogy a 2006/112 irányelv nem határozza meg azt az időpontot, amikor valamely termék értékesítője valamely közigazgatási eljárás vagy bírósági eljárás keretében már nem terjeszthet elő bizonyítékokat annak megállapításával összefüggésben, hogy teljesülnek-e az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt héamentesség feltételei. Az említett irányelv 131. cikke továbbá kimondja, hogy az ugyanezen irányelv 2–9. fejezetében szereplő adómentességeket a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.

Ebben az összefüggésben e bíróság többek között a 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet (C-294/20, EU:C:2021:723) alapjául szolgáló ügyre hivatkozik, amelyben a Bíróság hasonló kérdést vizsgált. Mindazonáltal az ebben az ügyben irányadó ténybeli és szabályozási háttér lényegét tekintve nem hasonlítható össze a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita ténybeli és szabályozási hátterével. Ennélfogva az említett bíróság arra keresi a választ, hogy az ezen ítéletben elfogadott megoldás a jelen jogvitában is alkalmazható-e.

E tekintetben úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitában az adókötelezettséget megállapító határozat elfogadását követően történő keresetindítás tekintetében előírt jogvesztő határidők, valamint a szlovén jogban a közigazgatási fellebbezés és közigazgatási peres eljárás keretében az új tények és bizonyítékok figyelembevételére alkalmazandó szabályozás megfelelően védik a jogbiztonság elvét.

E körülmények között a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a héairányelv rendelkezéseivel, és különösen az 131. cikkel és az 138. cikk (1) bekezdésével, valamint az uniós jog elveivel, különösen az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan nemzeti szabályozás, amely már az elsőfokú közigazgatási eljárás során, és konkrétan már az adómegállapító határozat meghozatalát megelőzően kibocsátott jegyzőkönyvvel kapcsolatban benyújtott észrevételek keretében megtiltja a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt anyagi jogi követelmények teljesülésének igazolására irányuló új bizonyítékok benyújtását és felvételét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 131. cikkével és 138. cikke (1) bekezdésével az a nemzeti szabályozás, amely az adómegállapító határozat meghozatalát eredményező közigazgatási eljárás során, közelebből az adóellenőrzési cselekményeket követően, de e határozat elfogadását megelőzően tiltja az azt alátámasztó új bizonyítékok előterjesztését és beszerzését, hogy teljesültek az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt anyagi jogi követelmények.

A Bíróságnak a héalevonási jogra vonatkozó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a közös héarendszernek valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítania kell a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet, C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 77. pont).

A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az adólevonási jog, ebből következően a visszatérítéséhez való jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet, C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A Bíróság szintén a héalevonási joggal kapcsolatban azt is kimondta, hogy héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget. Ettől azonban el lehet térni, ha az ilyen alaki követelmények megsértése megakadályozza az anyagi követelmények teljesülésének egyértelmű bizonyítását (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet, C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. és 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ezek a megfontolások a héaköteles ügyleteket meghatározó szabályokra, közelebből az ilyen ügyletek adómentességére vonatkozó olyan szabályokra is érvényesek, mint amelyek a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességére vonatkozóan a 2006/112 irányelv 131. cikkében és 138. cikkének (1) bekezdésében szerepelnek.

A 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése e tekintetben előírja, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az alapeljárás nem azon alaki követelmények megsértésére vonatkozik, amelyek megakadályozzák annak bizonyítását, hogy teljesültek a szóban forgó termékértékesítések utáni héa visszatérítéséhez való jog anyagi jogi követelményei, hanem azon időpontra, ameddig e bizonyítékot be lehet nyújtani.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő

visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvnek (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.) a héa-visszatérítési jogra vonatkozó rendelkezései tekintetében kimondta, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében megtagadható a héa visszatérítéséhez való jog, ha az adóalany észszerű igazolás nélkül és a hozzá intézett felszólítások ellenére az adóhatóság határozatának meghozatala előtt nem szolgáltat olyan dokumentumokat, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy teljesültek e visszatérítés anyagi jogi feltételei. Ugyanezen rendelkezések ugyanakkor nem képezik akadályát annak, hogy a tagállamok e határozatot követően elfogadják az ilyen bizonyítékok benyújtását (2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 58. pont).

A Bíróság azt is kimondta, hogy a visszatérítés iránti kérelmet elutasító határozat elfogadását követően szolgáltatott bizonyítékok figyelembevételét megtagadó nemzeti intézkedések bevezetése – mivel a nyolcadik héairányelv arra vonatkozóan nem tartalmaz szabályozást – a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartozik, feltéve azonban, hogy a bevezetett intézkedések nem kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső helyzetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem teszik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 59. pont).

Ez alapján a Bíróság kimondta, hogy nem ellentétes a nyolcadik héairányelv rendelkezéseivel és az uniós jog elveivel, különösen az adósemlegesség elvével, a héa visszatérítése iránti kérelem elutasítása, ha az adóalany az előírt határidőn belül nem nyújtotta be az illetékes adóhatósághoz – annak felszólítására sem – a héa-visszatérítéshez való jogának bizonyításához szükséges valamennyi dokumentumot és információt, függetlenül attól, hogy az adóalany ezeket a dokumentumokat és információkat az e visszatérítési jogot elutasító határozat elleni panasz vagy bírósági felülvizsgálat keretében önként benyújtotta, feltéve, hogy tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét (2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 63. pont, valamint a rendelkező rész).

Meg kell állapítani, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot analógia útján alkalmazni kell a 2006/112 irányelvnek a valamely tagállam területén kívülre, de az Unió területére feladott vagy elfuvarozott termékek értékesítése adómentességére vonatkozó rendelkezéseire, különösen ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésére.

Ebből következően, figyelemmel a 2006/112 irányelv 131. cikkére, amely szerint az ezen irányelv 2–9. fejezetben említett adómentességeket – amelyek közé az említett irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség is tartozik – az egyéb uniós jogi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni, az olyan nemzeti intézkedések bevezetése, amelyek – amint az alapügyben is – megtagadják az utólagos héamegállapítás keretében szolgáltatott bizonyítékok figyelembevételét, a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartozik, feltéve azonban, hogy a bevezetett intézkedések nem kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső helyzetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem teszik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ami először is a tényleges érvényesülés elvét illeti, meg kell jegyezni, hogy az utólagos héamegállapítás keretében a kiegészítő bizonyítékok bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy az azt alátámasztó bizonyítékok figyelmen kívül hagyása, hogy teljesülnek a Közösségen belüli termékértékesítések héamentességének feltételei, olyan helyzethez vezet, amelyben az érintett gazdasági tevékenységek tekintetében sérül az adósemlegesség elve, amelynek a közös héarendszer szempontjából fennálló jelentőségére a jelen ítélet 28–30. pontja emlékeztet, és amely főszabály szerint nem korlátozható.

Ebből az következik, hogy bár kétségtelen, hogy a héamentességhez való jog bizonyos helyzetekben megtagadható, különösen ha az érintett gazdasági szereplő az adóhatóság többszöri eredménytelen felszólítását követően késedelmesen terjeszti elő az e jog fennállásának megállapításához szükséges bizonyítékokat, amikor – a 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet (C-294/20, EU:C:203) alapjául szolgáló ügyszámhoz hasonlóan – az ügy már a peres eljárási szakaszban van, amennyiben az adóhatóság az adóeljárás korai szakaszában tagadja meg az adóalanytól a héamentességet, biztosítania kell az adósemlegesség elvének szigorú tiszteletben tartását.

Így, jóllehet olyan helyzetben, amelyben az adóhatóság valamely adóalany tekintetében még nem hozott adómegállapító határozatot abban az időpontban, amikor ez utóbbi az általa érvényesíteni kívánt jogot alátámasztó további bizonyítékokat szolgáltat, e bizonyítékok figyelembevétele kétségtelenül megtagadható ezen adóalanyal szemben, azonban e megtagadásnak olyan sajátos körülményeken kell alapulnia, mint többek között a késedelem igazolásának hiánya, vagy az, hogy a késedelem adóbevétel-kiesést eredményezett.

A bizonyítékok figyelembevételének olyan időpontban történő megtagadása, amely megelőzi az ilyen adómegállapító határozat elfogadását, ugyanis alkalmas arra, hogy rendkívül nehézé tegye az uniós jogrend által elismert jogok gyakorlását, mivel az ilyen megtagadás korlátozza az adóalany azon lehetőségét, hogy a héamentesség megszerzéséhez szükséges anyagi feltételek teljesülésére vonatkozó bizonyítékokat terjesszen elő. Az olyan nemzeti szabályozás, amely az eljárás e szakaszában nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy az általa érvényesíteni kívánt jogot alátámasztó további bizonyítékokat szolgáltatson, és amely nem veszi figyelembe az arra vonatkozó esetleges magyarázatokat, hogy miért nem korábban szolgáltatott ezeket a bizonyítékokat, nehezen tűnik összeegyeztethetőnek az arányosság elvével, valamint a héamentesség alapelveivel.

A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a fenti megfontolásokra tekintettel értékelje, hogy e tényezők figyelembevételének megtagadása összeegyeztethető-e a tényleges érvényesülés elvével.

Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróságnak különösen azt kell figyelembe vennie, hogy az adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyv saját állítása szerint nem zárja le az adóellenőrzési eljárást, és az csak közbenső eljárási cselekménynek minősül, amely kizárólag arra irányul, hogy tájékoztassa az adóalanyt az elsőfokú adóhatóság által megállapított tényállásról, valamint az észrevételek benyújtásának lehetőségéről.

Ami az alapeljárás felperesének azon észrevételét illeti, amely szerint a Szlovén Köztársaság nemrégiben módosította az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályt, e módosítás célja pedig álláspontja szerint többek között annak a rendelkezésnek a hatályon kívül helyezése volt, amely szerint az új tényeket és bizonyítékokat csak akkor kell figyelembe venni, ha azok a jegyzőkönyv kibocsátását megelőzően fennálltak, és azokra az adóalany a jegyzőkönyv kibocsátását megelőzően alapos indokból nem hivatkozhatott, illetve azokat nem tudta benyújtani, elegendő megállapítani, hogy a felperes egyáltalán nem hivatkozik arra, hogy ez érinti az alapeljárásban alkalmazandó jogi keretet.

Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ügyben tiszteletben tartották-e az egyenértékűség elvét, amely megköveteli, hogy a Közösségen belüli termékértékesítések héamentességét szabályozó nemzeti eljárási rendelkezések ne legyenek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a belső jog hatálya alá tartozó hasonló helyzeteket szabályoznak (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet, C-294/20, EU:C:2021:723, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 131. cikkét és 138. cikke (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezésekkel nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely az adómegállapító határozat meghozatalát eredményező közigazgatási eljárás során, közelebbről az adóellenőrzési cselekményeket követően, de e határozat elfogadását megelőzően tiltja az azt alátámasztó új bizonyítékok előterjesztését és beszerzését, hogy teljesültek az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt anyagi jogi követelmények, feltéve, hogy tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

A költségekről

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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 131. cikkét és 138. cikke (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

e rendelkezésekkel nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely az adómegállapító határozat meghozatalát eredményező közigazgatási eljárás során, közelebbről az adóellenőrzési cselekményeket követően, de e határozat elfogadását megelőzően tiltja az azt alátámasztó új bizonyítékok előterjesztését és beszerzését, hogy teljesültek az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt anyagi jogi követelmények, feltéve, hogy tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: szlovén.