

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2019. február 14.(*)

„Elzeter döntéshozatal – 86/560/EGK tizenharmadik irányelv – A hozzáadottértékadó (h  a) visszatérítésének részletes szabályai – Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve – Vállalkozás, amelynek székhelye nem az Európai Unióban van – A h  a visszatérítését megtagadó elzeter és jogerős határozat – Téves h  a  azonos  t  sz  m”

A C  562/17. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Audiencia Nacional (kiemelt ügyek országos bírósága, Spanyolország) a Bírósághoz 2017. szeptember 25  n érkezett, 2017. szeptember 15  i határozatával terjesztett elő

a **Nestrade SA**

  s

az **Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),**

a **Tribunal Econ  mico  Administrativo Central**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: K. J  rim  e tanácselnök, Juhász E.   s C. Vajda (előadó) b  r  k,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. november 28  i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Nestrade SA képviseletében E. Codes Feijoo procurador és A. Iglesias Querol abogada,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios   s F. Clotuche  Duvieusart, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 A jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL 1986. L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.; a továbbiakban: tizenharmadik irányelv) rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet egy svájci székhelyű gazdasági társaság, a Nestrade SA és az Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (állami adóigazgatási hivatal, Spanyolország) valamint a Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság, Spanyolország) között a hozzáadottértékadó (héta) visszatérítésének egy korábbi jogerős határozat okán történő megtagadásának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A tizenharmadik irányelv

3 A tizenharmadik irányelv 2. cikkének értelmében:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított hozzáadottértékadót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat [a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 77/388/EGK irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló elnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

(3) A tagállamok adóképviselet kinevezését írhatják elő.”

4 A tizenharmadik irányelv 3. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A 2. cikk (1) bekezdésében említett visszatérítés teljesítése az adóalany kérelmére történik. A tagállamok meghatározzák a kérelmek benyújtására vonatkozó intézkedéseket, beleértve azok határidejét, azon időszakot, amelyre a kérelmeknek vonatkozniuk kell, az azok átvételére illetékes hatóságot és azon legkisebb összegeket, amelyek vonatkozásában a kérelmeket be lehet nyújtani. Meghatározzák a visszatérítésre vonatkozó intézkedéseket is, beleértve azok határidejét. Meghatározzák azon kötelezettségeket, amelyeket a kérelmezőnek teljesítenie kell a kérelem megalapozottságának alátámasztásához és a csalás elkerüléséhez, különösen az arra vonatkozó bizonyítási kötelezettséget, hogy a kérelmező a [77/388 irányelv] 4. cikke (1) bekezdésének megfelelő gazdasági tevékenységgel foglalkozik. A kérelmezőnek írásbeli nyilatkozatban kell igazolnia, hogy az előírt időszak alatt nem végzett semmilyen olyan tevékenységet, amely nem felel meg az ezen irányelv 1. cikkének 1. pontjában megállapított feltételeknek.”

5 A 2008. február 12-ii 2008/8/EK irányelvvel (HL 2008. L 44., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 170. cikke elírja:

„Minden olyan adóalanynak, aki a [tizenharmadik irányelv]) 1. cikke, [a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben elírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-ii 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 2. cikkének 1. pontja és 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben HÉA hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

- a) a 169. cikkben meghatározott ügyletek;
- b) azon ügyletek, amelyek esetében az adófizetésre kötelezett személy a terméket beszerzi vagy a szolgáltatást megrendeli a 194., 195., 196., 197. vagy a 199. cikknek megfelelően.”

6 Ezen irányelv 171. cikke kimondja:

(1) Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a HÉA hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a HÉA-visszatérítés a [2008/9] irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.

(2) A Közösség területén le nem telepedett adóalanyok részére a HÉA-visszatérítés a [tizenharmadik] irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik.

A [tizenharmadik] irányelv alkalmazásában szintén a Közösségben le nem telepedett adóalanyoknak kell tekinteni az említett irányelv 1. cikkében említett adóalanyokat, ha a HÉA hatálya alá tartozó termékbeszerzés, szolgáltatás-igénybevétel vagy termékimport folytatása szerinti tagállamban csak olyan termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást teljesítenek, amelyek esetében a terméket beszerzi vagy a szolgáltatást igénybevevőt tekintik adófizetésre kötelezett személynek a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően.

(3) A [tizenharmadik irányelv] nem alkalmazható a következőkre:

- a) a tagállami jogszabályok értelmében tévesen kiszámlázott HÉA [helyesen: a visszatérítés helye szerinti tagállam jogszabályai értelmében tévesen kiszámlázott héa];
- b) az olyan termékértékesítés tekintetében kiszámlázott HÉA, amely a 138. cikk vagy 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében adómentes vagy az lehet.”

A spanyol jog

7 Az 1992. december 28-ii Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló 37/1992 törvény) 119a. cikke, amely „A [héa] alkalmazásának területén, és a Közösség, a Kanári-szigetek, Ceuta és Melilla területén külföldi illetőségű, meghatározott vállalkozók vagy szakemberek részére történő visszatérítésekre vonatkozó különös

szabályozás” címet viseli, az alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában hatályos változata ekképp rendelkezik:

„A [héta] alkalmazásának területén és a Közösség, a Kanári szigetek, Ceuta vagy Melilla területén külföldi illetőségű vállalkozók vagy szakemberek kérhetik a termékek vagy szolgáltatások e területeken történő beszerzése vagy behozatala után felszámított [héta] visszatérítését, ha fennállnak e törvény 119. cikkében előírt feltételek és korlátozások, kizárólag az alábbiak szerint meghatározott sajátosságokkal, és a rendeletben előírt eljárás alapján:

[...]”

8 Az 1992. december 29-ii Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottértékadóóról szóló rendelet elfogadásáról szóló, 1992. december 29-ii 1624/1992 királyi rendelet) 31. cikke, amely „A [héta] alkalmazásának területén külföldi illetőségű, azonban a Közösség, a Kanári-szigetek, Ceuta vagy Melilla területén belföldi illetőségűnek minősülő meghatározott vállalkozók és szakemberek számára történő visszatérítés” címet viseli, az alapügy tényállásának megvalósulásakor hatályos változatában ekképp rendelkezik:

„[...]

(7) [...]

Ha kétségek merülnek fel a visszatérítés iránti kérelemben, vagy az elektronikus számlamásolatokban, vagy a hivatkozott behozatali dokumentumokban foglalt adatok érvényességével és pontosságával kapcsolatban, az eljárásra illetékes szerv szükség esetén felhívhatja a kérelmezőt ezen iratok eredeti példányának benyújtására a 37/1992 törvény 119. cikkének (7) bekezdése által hivatkozott további vagy utólagos információszerzésre irányuló eljárás megindításával. Az eredeti példányoknak az adóhatóság rendelkezésére kell állniuk az adó elévülési ideje alatt.

A további vagy utólagos információ iránti kérelmekre a címzettnek a kérelmek átvételének időpontjától számított egy hónapon belül kell válaszolniuk.

(8) A visszatérítés iránti kérelemre vonatkozó határozatot azon időponttól számított négy hónapon belül meg kell hozni és a kérelmező részére megküldeni, hogy a határozat meghozatalára illetékes szerv a kérelmet átvette.

Mindazonáltal, a további vagy utólagos információ iránti kérelem szükségessége esetén, a határozatot attól az időponttól számított két hónapon belül kell meghozni és a kérelmező részére megküldeni, hogy a kért információ átvételére sor került, vagy az átvételt követően egy hónap eltelt, ha a címzett nem vette át a szóban forgó kérelmet. Ilyen esetekben, a visszatérítés iránti eljárás a kérelemnek az elbírálásra illetékes szerv által történő átvételétől számított legalább hat hónapig tart.

Mindenesetre, további vagy utólagos információ iránti kérelem szükségessége esetén, a visszatérítés iránti kérelem elbírálására irányadó maximális határidő a kérelem átvételének időpontjától számított nyolc hónap, és a kérelmet elutasítottaknak kell tekinteni, ha az e bekezdés által hivatkozott határidők lejártával nem kézbesítették az elbírálásról szóló kifejezett értesítést.

[...]

(10) A benyújtott kérelem teljes vagy részleges elutasítása ellen a kérelmező a [2003. december 17-ii Ley 58/2003 General Tributaria (az általános adóködextről szóló 58/2003 törvény; a

továbbiakban: általános adókodekx)] V. címében foglalt rendelkezések szerint terjeszthet el? jogorvoslatot.

[...]"

9 Az 1624/1992 királyi rendelet 31a. cikke kimondja:

„[...]

(3) A számlák és a visszatérítéshez való jogot igazoló egyéb dokumentumok eredeti példányainak az adóhatóság rendelkezésére kell állniuk az adó elévülési ideje alatt.

[...]

(5) A jelen cikkben hivatkozott visszatérítés iránti kérelmeket e rendelet 31. cikkének (6)–(11) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján kell feldolgozni és elbírálni.”

10 Az általános adókodekxnek „A korlátozott adóellen?rzési eljárás lezárása” cím? 139. cikke értelmében:

„(1) A korlátozott adóellen?rzési eljárás a következ? módokon sz?nhet meg:

a) az adóhatóság kifejezett határozata alapján, a következ? bekezdésben hivatkozott tartalommal;

b) jogveszt? határid? lejártá miatt, az e törvény 104. cikkében szabályozott határid? lejártát követ?en kifejezett határozat megküldésének hiányában, és anélkül, hogy ez korlátozná az adóhatóságot abban, hogy az elévülési id?n belül ismét megindíthassa ezt az eljárást.

[...]

(2) A korlátozott adóellen?rzési eljárást lezáró közigazgatási határozatnak legalább az alábbiakat tartalmaznia kell:

a) az adókötelezettséget vagy ennek elemeit és az ellen?rzés tárgyát képez? id?szakot;

b) az ellen?rzés során elvégzett konkrét eljárási cselekmények meghatározását;

c) a határozatot indokoló tények és jogalapok felsorolását;

d) ideiglenes jelleg? adómegállapítást [...]"

11 Az általános adókodekxnek „Az adók alkalmazására és a szankciók el?írására vonatkozó aktusok visszavonása” cím? 219. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) Az adóhatóság az érdekeltek javára visszavonhatja az aktusait, ha megítélése szerint nyilvánvalóan törvénysért?k, ha valamely egyedi jogi helyzetet érint? váratlan körülmények nyilvánvalóvá teszik az elfogadott aktus jogellenességét, vagy ha az eljárás lefolytatása során az érdekeltek számára nem biztosították a védekezés lehet?ségét.

A visszavonás semmi esetre sem képezhet az adószabályok által nem megengedett felmentést vagy mentességet, és nem lehet ellentétes az egyenl?ség elvével, a közérdekkel és a jogrenddel sem.

(2) Csak az elévülési határidő lejártá el?tt kerülhet sor a visszavonásra.

[...]"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

12 A Nestrade, amelynek székhelye Svájcban található, és ebben az államban rendelkezik adóillet?séggel, Spanyolországban héaköteles ügyleteket végez.

13 2010. szeptember 21?én a Nestrade a spanyol héának a nem az Európai Unió területén letelepedett vállalkozóra történ? alkalmazása keretében el?zetesen megfizetett héaösszegek visszatérítési eljárása értelmében a beszállítója, a „Hero España SA” (a továbbiakban: Hero) által 2009. harmadik és negyedik negyedévében végzett termékértékesítések alkalmával megfizetett összegek visszatérítését kérte az AEAT?tól. Ezenfelül a Nestrade a 2008–2010 közötti gazdasági évekre vonatkozóan a Hero általi termékértékesítések után felszámított héaösszegek visszatérítését is kérte.

14 Az AEAT mindezen gazdasági év vonatkozásában a Hero által végzett termékértékesítésének megfelel? számlákat (a továbbiakban helyesbített számlák) kérte, mivel az eredet számlákon a Nestrade holland héa?azonosítószáma volt feltüntetve, jöllehet a svájci héa?azonosítószámot kellett volna feltüntetni.

15 Így 2010. november 23?án az AEAT felszólította a Nestrade?et, hogy felszólításának kézhezvételét?l – amelyre 2010. december 13?án került sor – számított tíz napon belül nyújtsa be a helyesbített számlákat a 2009. gazdasági év harmadik és negyedik negyedéve vonatkozásában. A Nestrade a kit?zött határid?n belül nem válaszolt e felszólításra.

16 2011. január 10?én a Hero kibocsátotta a 2009. gazdasági évre vonatkozó helyesbített számlákat.

17 2011. április 5?én az AEAT határozatot hozott, amelyben azon okból tagadta meg a 2009. gazdasági év harmadik és negyedik negyedévére vonatkozó 114 662,59 euró összeg visszatérítését, hogy nem tudta meghatározni a kérelem megalapozottságát.

18 E határozat, amelyet a Nestrade nem vitatott, 2011. május 14?én joger?re emelkedett.

19 2011. augusztus 5?én a Nestrade újból kérte az AEAT?tól a 2008–2010 gazdasági év, illetve a 2011 januárja és 2011 márciusa közötti id?szak során el?zetesen felszámított héaösszegek visszatérítését, és egyébiránt az el?zetesen felszámított héaösszegek visszatérítését is kérte. Ez alkalommal a Nestrade helyesbített számlákat nyújtott be, és megsemmisítette az eredetileg a Hero által ezen évek tekintetében kiállított számlákat, a 2009. gazdasági év harmadik és negyedik negyedévére vonatkozó számlákat is beleértve.

20 2011. december 12-i határozatában az AEAT elször is úgy döntött, hogy visszatérítésre kerülnek a 2008. és 2010. gazdasági év, valamint a 2009. gazdasági év harmadik és negyedik negyedére vonatkozásában elzetesen felszámított heaösszegek, összesen 542 094,25 euró értékben. Az AEAT úgy ítélte meg, hogy a Nestrade válaszolt felhívásaira, és benyújtotta a kért számlákat. Az AEAT annak vizsgálatát követően engedélyezte a visszatérítést, hogy fennálltak-e az e tekintetben megkövetelt feltételek. Másodsorban az AEAT úgy döntött, hogy megtagadja a Hero által a 2009. gazdasági év harmadik és negyedik negyedére vonatkozóan kiállított számláknak megfelelő heaösszegek visszatérítését. E megtagadás azon a tényen alapult, hogy ezen utóbbi visszatérítés már megtagadásra került a 2011. május 14-én jogerőssé vált 2011. április 5-i határozatban.

21 2012. március 8-án az AEAT helybenhagyta e 2011. december 12-i határozatot.

22 A Nestrade közigazgatási panaszt nyújtott be az AEAT 2011. december 12-i és 2012. március 8-i határozataival szemben. E panaszt a Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság) 2015. január 22-i határozatával elutasította. Az elutasítás elsődleges indoka a közigazgatási határozatok jogereje volt.

23 A Nestrade keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz az AEAT 2011. december 12-i és 2012. március 8-i határozataival, illetve a Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság) 2015. január 22-i határozatával szemben.

24 A kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy bizonyos ellentmondás mutatkozik a jogbiztonság elvének a 2011. április 5-i határozatokhoz hasonló, jogerős közigazgatási aktussal kapcsolatos, szükséges tiszteletben tartása és az uniós jog, különösen pedig a 2006/112 irányelvnek a healevonási jogra vonatkozó rendelkezései egységes alkalmazásának szükségessége között.

25 Ezen összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a Bíróság a 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítéletben (C-271/12, EU:C:2013:297) megállapította, hogy az elzetesen felszámított hea visszatérítését meg lehet tagadni, ha a helyesbítő számlákat azt követően nyújtják be az adóhatósághoz, hogy az meghozta a hea visszatérítéséhez való jogot megtagadó határozatát. E bíróság mindazonáltal felteszi a kérdést, hogy ezen ítélkezési gyakorlatot nem kell-e mellőzni az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben a Nestrade nem tanúsított hanyagságot, együttműködött az AEAT-tal, és sérült a védelemhez való joga.

26 E körülmények között az Audiencia Nacional (kiemelt ügyek országos bírósága, Spanyolország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297)] szerinti ítélkezési gyakorlat árnyalható-e úgy, hogy elfogadható az Európai Unióban külföldi illetőségű vállalkozás által kért heaösszegek visszatérítése annak ellenére, hogy a nemzeti adóhatóság e visszatérítést megtagadó határozatot már meghozta, mivel a vállalkozás az adóazonosító számmal kapcsolatos tájékoztatásra vonatkozó felhívásra nem válaszolt, figyelembe véve, hogy a hatóság akkor már rendelkezett az említett információval, amelyet a fellebbező egyéb felhívásokra válaszolva nyújtott?

Az e kérdésre adandó igeni? válasz esetén:

2) Tekinthe-e úgy, hogy a [2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691)] szerinti ítélkezési gyakorlat visszaható hatályú alkalmazása a hivatkozott héaösszegek visszatérítését megtagadó közigazgatási aktus megsemmisítését követeli meg, figyelembe véve, hogy a szóban forgó aktus az adóösszegek visszatérítését megtagadó korábbi, jogerős közigazgatási határozat megsemmisítésére korlátozódott, amelyet az AEAT a törvényben az ezen esetre elírt eljárástól eltérő eljárás keretében hozott, és amely ezenfelül korlátozta a visszatérítést kérelmező jogait, védelmének kizárását okozva?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

27 Elzetesen, először is azt kell megjegyezni, hogy határozatában a kérdést elterjesztő bíróság a 2006/112 irányelvnek a héalevonási jogra vonatkozó rendelkezéseire és a Bíróság e rendelkezésekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára hivatkozik.

28 Mindazonáltal az a körülmény, hogy valamely nemzeti bíróság az elzetes döntéshozatal iránti kérelmét formálisan bizonyos uniós rendelkezésekre hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely hasznos lehet az utóbbi előtti ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdéseinek megfogalmazásában, akár nem. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az elzetes döntéshozatalra utalás indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon elemeit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (2016. szeptember 29-i Essent Belgium ítélet, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Amint azt a spanyol kormány és az Európai Bizottság is megjegyezte, az alapügy egy olyan héa-visszatérítés iránti kérelemre vonatkozik, amelyet egy harmadik országban, nevezetesen Svájcban székhellyel rendelkező vállalkozás nyújtott be. Márpedig a héaösszegeknek az Európai Unióban nem honos adóalanyok számára történő visszatérítése eljárási szabályait a tizenharmadik irányelv írja elő, amint az 2. cikkének (1) bekezdéséből következik. A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy a tizenharmadik irányelv rendelkezéseit, különösen az említett 2. cikkének (1) bekezdését *lex specialis*-nak kell tekinteni a 2006/112 irányelv 170. és 171. cikkéhez viszonyítva (2010. július 15-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-582/08, EU:C:2010:429, 35. pont).

30 Következésképpen az elterjesztett kérdéseket a tizenharmadik irányelv rendelkezéseinek fényében kell megvizsgálni.

31 Másodsorban hangsúlyozni kell, hogy az alapügy nem egy számla helyesbítésének időbeli hatására vonatkozik, amely kérdésről a héalevonási jog vonatkozásában már döntött a Bíróság a 2016. szeptember 15-i Senatex ítéletben (C-518/14, EU:C:2016:691). Ezzel szemben ez az ügy a tagállamok azon lehetőségére vonatkozik, hogy időben korlátozzák a hibás számláknak a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történő helyesbítését. A kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy a spanyol jogban az ilyen helyesbítés már nem keletkeztethet joghatást azt követően, hogy a visszatérítést megtagadó határozat jogerőre emelkedett.

32 A fentiekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy kérdéseivel – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a tizenharmadik irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az, hogy egy tagállam időben korlátozza a hibás számláknak – például a számlán eredetileg feltüntetett héa-azonosítószám kijavítása által – a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történő helyesbítése lehetőségét.

33 A Bíróság joggal állapította meg, hogy a 77/388 hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a hía levonásához való jog megtagadható a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben, még abban az esetben is, ha e számlákat az ilyen elutasító határozat meghozatalát követően a kiszámlázott ügyletek valóságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik (lásd ebben az értelemben: 2013. május 8-ai Petroma Transports és társai ítélet, C-271/12, EU:C:2013:297, 36. pont). Mindazonáltal azt is meg kell jegyezni, hogy a 77/388 hatodik irányelv azt sem tiltja a tagállamoknak, hogy egy hiányos számla helyesbítését azt követően fogadják el, hogy az adóhatóság a hía levonását vagy visszatérítését megtagadó határozatot fogadott el.

34 Ezt a megállapítást kell alkalmazni a tizenharmadik irányelvet illetően is. Ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdéséből ugyanis az következik, hogy tagállamok határozzák meg a hía visszatérítése iránti kérelmek benyújtásának szabályait, a határidőket is beleértve, és a tagállamok állapítják meg az ilyen kérelmek megalapozottságának értékeléséhez szükséges kötelezettségeket.

35 Mivel a tizenharmadik irányelv erre vonatkozóan nem tartalmaz szabályozást, az olyan határidőelőíró intézkedéseket, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja a hibás vagy hiányos számlának a hía visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történő helyesbítését, feltéve, hogy ezt az eljárást egyfelől ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan az említett jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd analógia útján: 2008. május 8-ai Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 46. pont; 2018. április 26-ai Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság feladata a nemzeti intézkedések uniós joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata, ugyanakkor a Bíróság az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából hasznos útmutatásokat adhat számára (2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 36. pont).

37 Először is, ami az egyenértékűség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ebből az következik, hogy az uniós jogrend által biztosított jogokra hivatkozó személyek nem kerülhetnek kedvezőtlenebb helyzetbe, mint a tisztán a belső jogrendből eredő jogokra hivatkozó személyek (2018. március 7-ai Santoro ítélet, C-494/16, EU:C:2018:166, 39. pont).

38 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az AEAT megsértette-e az egyenértékűség elvét azzal, hogy nem vonta vissza 2011. április 5-ii határozatát az általános adókodekx 219. cikke alapján. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bírósághoz benyújtott iratok nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy e cikket aszerint kell eltérően alkalmazni, hogy a vitatott jogot az uniós vagy a nemzeti jog biztosítja.

39 Ezenfelül, szemben azzal, amit a Nestrade állított a tárgyalás során, az egyenértékűség elvét az a tény sem sértette meg, hogy az AEAT eltérően kezelte a 2008. és a 2010. gazdasági év, valamint a 2009. gazdasági év első és második negyedéve tekintetében előzetesen felszámított híaösszegek visszatérítése iránti kérelmeket, illetve a 2009. gazdasági év második és harmadik negyedéve tekintetében előzetesen felszámított híaösszegek visszatérítése iránti kérelmeket. Az ilyen eltérő bánásmód ugyanis, még akkor is, ha megvalósult, egyáltalán nem bizonyítja az uniós jog és a tisztán belső jog által biztosított jogok közötti eltérő bánásmódot.

40 Másodsorban, a tényleges érvényesülés elvét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azt a kérdést, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi-e a magánszemélyeknek az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, e rendelkezésnek az eljárás egészéhez viszonyított helyzetét, valamint az eljárás lefolytatásának a különböző nemzeti fórumok elotti módját és sajátosságait figyelembe véve kell értékelni. Ebből a szempontból adott esetben azokat az alapelveket is figyelembe kell venni, amelyek a nemzeti bírósági rendszer alapjául szolgálnak, mint például a védelemhez való jog, a jogbiztonság elve, valamint az eljárás szabályos lefolytatásának elve (2018. március 7-i Santoro ítélet, C-494/16, EU:C:2018:166, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság már megállapította, hogy a héatöbblet összegének visszatérítése iránti kérelem 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 (2012. június 21-i Elsacom ítélet, C-294/11, EU:C:2012:382, 29. pont). A Bíróság a jogbiztonság érdekében már elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – *per definitionem* – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A jelen ügyben az AEAT 2010. november 23-án felszólította a Nestrade-t, hogy a felszólítás kézhezvételétől – amely 2010. december 13-án történt – számított tíz munkanapon belül nyújtsa be a helyesbített számlákat.

43 Meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki, hogy a Nestrade értesítette az AEAT-t arról a tényről, hogy abban az időpontban, amikor e hatóság felszólította, nem voltak birtokában a helyesbített számlák. Ezenfelül, ebből a határozatból az is tűnik ki, hogy a Nestrade nem nyújtotta be ezeket a számlákat az AEAT-nek azon mintegy három hónapos időszak alatt, amely a számlák megszerzésének időpontja és a héa visszatérítését megtagadó határozat elfogadásának időpontja között telt el. A Nestrade nem is vitatta ez utóbbi határozatot azt megelégedően, hogy e határozat nem emelkedett jogerőre, bár a kérdést előterjesztő bíróság szerint észszerű határidőn belül jogorvoslati kérelmet nyújthatott volna be e határozattal szemben.

44 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatának fenntartása mellett – a Nestrade számára nem volt gyakorlatilag lehetetlen vagy túlzottan nehéz a héa visszatérítéséhez való jogának gyakorlása.

45 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy bár az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany köteles-e héát fizetni, e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására a héa levonásához való jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet, C-392/09, EU:C:2010:569, 40. pont).

46 Ugyanezt az érvelést kell alkalmazni a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlását illetően is. Mindazonáltal, ami az alapügyet illeti, amint arra a Bizottság is hivatkozott, úgy tűnik, hogy az AEAT nem rendelkezett a szükséges adatokkal, hogy a héa visszatérítéséhez való jogot azon információk alapján értékelje, amelyeket a Nestrade szolgáltatott számára az ugyanazon szállítóra

vonatkozó, más visszatérítések iránti kérelmek keretében, aminek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

47 A fenti megfontolásokra figyelemmel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a tizenharmadik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy egy tagállam id?ben korlátozza a hibás számláknak – például a számlán eredetileg feltüntetett héa?azonosítószám kijavítása által – a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történ? helyesbítése lehet?ségét, amennyiben tiszteletben tartják az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

A költségekr?

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

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következ?képpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték?adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17?i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy egy tagállam id?ben korlátozza a hibás számláknak – például a számlán eredetileg feltüntetett hozzáadottértékadó?azonosítószám (héa?azonosítószám) kijavítása által – a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történ? helyesbítése lehet?ségét, amennyiben tiszteletben tartják az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.