

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2022. február 10.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 179. és 183. cikk – Héalevonási jog – Szabályok – A héakülönbözet kompenzációja vagy visszatérítése – Pótlólagos fizetési kötelezettségek – Az adósemlegesség elve – Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve”

A C-487/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítéltábla, Románia) a Bírósághoz 2020. október 2-án érkezett, 2020. szeptember 22-i határozatával terjesztett elő

a **Philips Orștie SRL**

és

a **Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: J. Passer, a hetedik tanács elnöke, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva, F. Biltgen (előadó) és N. Wahl bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Philips Orștie SRL képviseletében M. Boian, D.-D. Dascălu és E. C. Antonescu avokáti,
- a román kormány képviseletében E. Gane és L.-E. Băgaioi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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: héairányelv) 179. cikke első bekezdésének és 183. cikke első bekezdésének, valamint az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Philips Országos SRL és a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kiemelt adózók feligazgatósága, Románia) között a hozzáadottértékadó (héa) levonásához való jog gyakorlására vonatkozó szabályok tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 179. cikke kimondja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, 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.”

4 Ezen irányelv 183. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA 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.”

5 Az említett irányelv 252. cikke előírja:

„(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve, hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

A román jog

6 A 2015. július 20-i Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (az adózás rendjéről szóló 207/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2015. július 23-i 547. szám; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 157. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint nem minősülnek adótartozásnak a „megtámadott adóigazgatási aktusokban a törvénynek megfelelően megállapított és a 210–211. vagy a 235. cikkel összhangban biztosított adókötelezettségek”.

7 Az adózás rendjéről szóló törvénynek a „Végrehajtás felfüggesztése” címet viselő 233. cikke

többek között el?írja:

„[...]

(2 bis) A végrehajtást fel kell függeszteni, illetve az nem indítható meg az alábbi esetekben:

a) az illetékes adóhatóság által adómegállapítási határozatban megállapított adótartozások tekintetében, amennyiben az adós a határozat közlését követ?en tájékoztatja az illetékes adóhatóságot arról, hogy a 235. cikknek megfelel?en bankgaranciát, illetve kezési biztosítást mutatott be. A végrehajtás folytatódik vagy megindul, ha az adós az adótartozásokat megállapító adómegállapítási határozat közlését?l számított 45 napon belül nem mutatja be a bankgaranciát, illetve kezési biztosítást;

b) megtámadott adóigazgatási határozatokban a törvénynek megfelel?en megállapított és a 210–211. cikkel összhangban biztosított adókövetelések tekintetében. A végrehajtás azt követ?en folytatódik vagy kezd?dik meg, hogy az adóigazgatási határozatok a közigazgatási vagy bírósági jogorvoslati rendszerben joger?re emelkednek.

(2 ter) A felfüggesztett adótartozások a végrehajtás (2 bis) bekezdés szerinti felfüggesztésének id?tartama alatt nem sz?nnek meg, hacsak az adós a 165. cikk (8) bekezdése alapján azok kiegyenlítése mellett nem határoz.

[...]”

8 Az adózás rendjér?l szóló törvény 235. cikke (1) és (5) bekezdésének a szövege a következ?:

„(1) E törvénykönyv értelmében az adótartozásokat megállapító adóigazgatási határozatok vitatása esetén, ideértve a közigazgatási kereset vizsgálatának id?tartamát is, a végrehajtást fel kell függeszteni, vagy a végrehajtás nem indul meg a vitatott adókötelezettségek tekintetében, ha az adós az illetékes adóhatóságnak a vitatott és a biztosíték bemutatása id?pontjában meg nem fizetett adókötelezettségek fedezésére bankgaranciát, illetve kezési biztosítást mutat be. A bankgaranciának, illetve kezési biztosításnak a kiállítás id?pontjától számítva legalább 6 hónapig érvényesnek kell lennie.

[...]

(5) A végrehajtás felfüggesztésének a jelen cikk szerinti id?tartama alatt a felfüggesztett adótartozások nem sz?nnek meg, kivéve ha az adós a 165. cikk (8) bekezdésének megfelel?en azok kiegyenlítése mellett nem határoz.”

9 A 2015. szeptember 8?i 303 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (a adótörvénykönyvr?l szóló 227/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2015. szeptember 10?i 688. szám; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 303. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Ha a 316. cikknek megfelel?en héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany által végzett beszerzéseket terhel?, az adott adómegállapítási id?szakban levonható adó meghaladja az adóköteles ügyletek után megfizetett adót, a tárgyd?szakban túlfizetés keletkezik (a továbbiakban: *negatív adókülönb*).

(2) Az adóalanyoknak – azt követ?en, hogy a tárgyd?szakban teljesített ügyletek tekintetében meghatározták a fizetend? adót vagy a negatív adókülönböt – a 323. cikk szerinti adóbevallásban el kell végezniük az e cikk szerinti korrekciókat.

(3) A kumulált negatív adókülönbség megállapításához a tárgyidőszakhoz kapcsolódó negatív adókülönbséget növelni kell az előző időszakra vonatkozó bevallásban feltüntetett negatív adókülönbség összegével, amennyiben az adóalany nem kért visszatérítést, valamint az adóellenőrzési szervek által az adóbevallás benyújtását megelőzően közölt határozatokban megállapított negatív héakülönbségekkel.

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

(5) A (3) és (4) bekezdés rendelkezéseitől eltérően az adómegállapítási határozat végrehajtása felfüggesztésének időszakához kapcsolódó negatív adókülönbséghez, illetve az adott esetben kumulált fizetendő adóhoz nem adódnak hozzá az adóellenőrzési szervek által megállapított negatív héakülönbségek, illetve az adóellenőrzési szervek által, bírósági úton végrehajtásukban felfüggesztett adómegállapítási határozatokkal megállapított fizetendő héának az adóbevallás benyújtásáig a költségvetésbe be nem fizetett összegei. Ezen összegeket a kumulált negatív adókülönbség vagy adott esetben a kumulált fizetendő adó megállapítása céljából azon adózási időszakra vonatkozó adóbevallásában kell figyelembe venni, amelynek során az adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztése megszűnt.

(6) Az adóalanyoknak a 323. cikk szerinti adóbevallásban meg kell határozniuk a (3) és (4) bekezdésben szereplő összegek adókorrekciót képező különbségét, és a fizetendő adó vagy az negatív adókülönbség összegét. Ha a kumulált fizetendő adó meghaladja a kumulált negatív héakülönbséget, a tárgyidőszakban fizetendő adó keletkezik. Ha a halmozott negatív adókülönbség meghaladja a kumulált fizetendő adót, a tárgyidőszakban adótúlfizetés keletkezik.

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 2016 szeptemberében a kiemelt adózók fűigazgatósága adómegállapítási határozatot (a továbbiakban: adómegállapítási határozat) hozott, amelyben héa és járulékos adóterhek jogcímén 31 628 916 román lej (RON) (hosszvetőleg 6 325 783 euró) megfizetésére kötelezte a Philips Országait.

11 Tekintettel arra, hogy az ezen adómegállapítási határozatban megállapított összegek tekintetében nem függesztették fel a végrehajtást, a Philips Országok a 2016 szeptemberére vonatkozó adóbevallásában az „adómegállapítási határozatban megállapított és a héabevallás

benyújtásának időpontjáig meg nem fizetett fizetendő hűa” címén 21 799 334 RON (hozzávetőleg 4 359 866 euró) összeget tüntetett fel, anélkül azonban, hogy annak visszatérítését kérte volna. A beszámítást követően a Philips Országúti 12 096 916 RON (hozzávetőleg 2 419 383 euró) adófizetési kötelezettség terhelt.

12 Másfelől a Philips Országúti 2016. november 4-én adójogi panaszt nyújtott be az adómegállapításról szóló határozattal szemben, vitatva annak a 21 799 334 RON (hozzávetőleg 4 359 866 euró) összegére vonatkozó jogszerűségét. E panasz benyújtásával egyidejűleg a Philips Országúti egy ugyanezen a napon kibocsátott, 31 577 059 RON (hozzávetőleg 6 315 412 euró) összegűről szóló bankgaranciát tartalmazó levelet mutatott be. E bankgaranciáról kiállított levelet később további aktusokkal 2020. március 4-ig meghosszabbították.

13 2016 novembere és 2019 márciusa között a Philips Országúti héabevallásokat nyújtott be, amelyek 38. sorában nem szerepeltette adótartozásként az adómegállapítási határozatban szereplő és ezen adóbevallások benyújtása időpontjáig meg nem fizetett hűkülönbözöket, miközben kérte a hűa visszatérítését. E társaság úgy vélte, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 233. cikkének és 235. cikke (1) és (5) bekezdésének a rendelkezéseire tekintettel e hűkülönbözöket nem minősíthetők „adótartozásnak”, és azok nem képezhetik részét az adótörvénykönyv 303. cikkének (4) bekezdésében meghatározott „fizetendő hűa kumulált” összegének sem. A kiemelt adózók fügazgatósága az általa hozott határozatokban anélkül rendelte el a hűa visszatérítését, hogy kifogásolta volna az említett adóbevallások kitöltésének módját vagy a vonatkozó szabályok Philips Országúti által való értelmezését.

14 A Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) a 2019. március 5-én hozott ítéletében helyt adott a Philips Országúti által az adómegállapítási határozattal szemben benyújtott keresetnek, és megsemmisítette a 21 799 334 RON összegre vonatkozó utólagos hűmegállapítást. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy e kérelem meghozatala időpontjában ez az ítélet nem volt jogerős.

15 A 2019. áprilisra és májusra vonatkozó héabevallásaiban a Philips Országúti a korábbiakhoz hasonlóan annak 38. sorában nem szerepeltette az adómegállapítási határozatban megállapított és az e héabevallások benyújtásának időpontjáig meg nem fizetett hűát.

16 A kiemelt adózók fügazgatósága arról tájékoztatta a Philips Országúti, hogy álláspontja szerint a 2019. áprilisi és májusi adóbevallások 38. sora, amely 12 096 916 RON (hozzávetőleg 2 419 383 euró) összegű fizetendő hűára vonatkozott, tévesen került kitöltésre, és két, ezen adóbevallásokra vonatkozóan helyesbítő határozatot hozott, amelyekben az e bevallásokban megjelölt fizetendő hűát úgy módosította, hogy a fizetendő hűa kumulált összegének részeként tüntette fel a 21 799 334 RON (hozzávetőleg 4 359 866 euró) összeget is, ami közvetlenül befolyásolta a visszatérítendő hűa összegét.

17 Azt követően, hogy az e határozatokkal szemben benyújtott közigazgatási panaszát elutasították, a Philips Országúti az említett határozatok megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz, többek között arra hivatkozva, hogy mivel az adózás rendjéről szóló törvény elismeri, hogy a bankgarancia bemutatása a vitatott adómegállapítási határozatokban megállapított adókötelezettségek végrehajtása tekintetében felfüggesztő hatállyal bír, ugyanez a szabály alkalmazandó akkor is, ha e fizetési kötelezettségek vitatott adómegállapítási határozatokban utólagosan megállapított hűösszegekre vonatkoznak, annál is inkább, mivel ezt az értelmezést erősítették meg az adóhatóságok 2016 novembere és 2019 márciusa között. E társaság továbbá arra hivatkozott, hogy jóllehet a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a hűairányelv rendelkezéseinek átültetése során, kötelesek tiszteletben tartani az alkalmazandó általános elveket, nevezetesen az egyenértékűségnek, a tényleges érvényesülésnek és a hűasemlegességnek a Bíróság vonatkozó ítélkezési

gyakorlatában rögzített elveit, amelyeket azonban a román jog a jelen ügyben nem tart tiszteletben.

18 A kiemelt adózók f?igazgatósága a maga részér?l el?adta, hogy a fizetend? vagy visszatérítend? héa meghatározásának mechanizmusa különleges eljárás, és hogy az adótörvénykönyv 303. cikke (4) és (5) bekezdésének rendelkezései speciális jelleg?ek az adózás rendjér?l szóló törvény 157., 233. és 235. cikkének rendelkezéseihez képest, amelyek csak az egyéb adótípusokra alkalmazandók. Ebb?l következ?en a bankgarancia bemutatása nem elegend? ahhoz, hogy a fizetend? adó kumulált összegének kiszámítása során a vitatott adómegállapítási határozattal megállapított adókötelezettségek kizárásra kerüljenek.

19 E körülmények között a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítél?tábla, Románia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy lehet?e értelmezni az [héa]irányelv 179. cikke [els? bekezdésének] és 183. cikke [els? bekezdésének] rendelkezéseit az egyenérték?ség, a tényleges érvényesülés és a semlegesség elvével összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás/gyakorlat, amely a héavisszatérítés összegének csökkentését írja el? azáltal, hogy a fizetend? héa kiszámítása során figyelembe veszi a nem joger?s 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 felfüggeszt? hatályát?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

20 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 179. cikkének els? bekezdését és 183. cikkének els? bekezdését, valamint az adósemlegesség, az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehet?vé teszi a tagállami adóhatóság számára, hogy megtagadja az olyan adómegállapítási határozat alapján utólagosan megállapított és megfizetett héakülönbözet visszatérítését, amelyet az érintett adóalany vitat, és amely az ezen adóalany javára hozott, nem joger?s bírósági határozat tárgyát képezi, miközben ez utóbbi adóalany a szóban forgó héaösszeg tekintetében bankgaranciával rendelkezik, és a nemzeti eljárási joggal összhangban más adók tekintetében az ilyen bankgarancia bemutatása alapján sor kerülhet az ilyen visszatérítésre.

21 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság feladata, hogy e kérdést a nemzeti szabályozás és az e tekintetben kizárólagos hatáskörrel rendelke? kérdést el?terjeszt? bíróság által meghatározott ténybeli háttérre támaszkodva megválaszolja, és ez utóbbi bíróságot az uniós jog értelmezésére vonatkozó minden olyan szempontról tájékoztassa, amely lehet?vé teheti számára, hogy megítélje e szabályozás héairányelvvel való összeegyeztethet?ségét (lásd ebben az értelemben: 2011. május 12?i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C?107/10, EU:C:2011:298, 38. pont).

22 Ennélfogva a jelen ügyben nem kell megvizsgálni a román kormány azon érvelését, amely szerint a Philips Or??tiének más lehet?ségei is lettek volna, mint amelyeket jogai érvényesítése érdekében választott, és amelyek számára nem jelentettek volna további pénzügyi terhet. A kérdést el?terjeszt? bíróság ugyanis nem hivatkozott az ilyen lehet?ségek román jogban való fennállására, és a Bíróságnak nem feladata, hogy a nemzeti jognak a kérdést el?terjeszt? bíróság által adott értelmezését felülvizsgálja.

23 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 179. cikkének els? bekezdése alapján az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak

alatt adólevonási joga keletkezett, és e jogát gyakorolta. Ezen irányelv 183. cikkének első bekezdése pontosítja, hogy amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő hány összegét, a keletkező különbözet átvihető a következő időszakra vagy visszatéríthető.

24 A Bíróság másfelől több alkalommal kimondta, hogy bár a hánykülönbözet visszatérítéséhez való jog – hányirányelv 183. cikkében szabályozott – végrehajtása fősabály szerint a tagállamok eljárásjogi autonómiájának körébe tartozik, ettől még ez az autonómia az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének keretei között érvényesül (2011. május 12-én Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Azon lehetőséggel kapcsolatban, hogy a hányirányelv 183. cikke alapján a tagállamok elírhatják a hánykülönbözet következő időszakra történő átvitelét vagy visszatérítését, a Bíróság megállapította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a hánykülönbözet visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik a közös hányrendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Közlebből az ilyen szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e hánykülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (2011. május 12-én Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a hányirányelv 183. cikke nem értelmezhető úgy, hogy azzal szükségszerűen ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a hánykülönbözet visszatérítésére olyan szabályokat ír elő, amelyek vegyítik a hánykülönbözet visszatérítésének az e 183. cikkben előírt két módját, nevezetesen a következő időszakra történő átvitelt és e különbözet visszatérítés vegyítését, vagy amely e különbözethez nem a következő adómegállapítási időszakra, hanem több adómegállapítási időszakra történő átvitelét írja elő, feltéve hogy tiszteletben tartják a hányirányelv 252. cikkének (2) bekezdésében meghatározott korlátokat (lásd ebben az értelemben: 2011. május 12-én Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 47–49. pont).

27 Ezzel szemben az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az adóalanyoknak kell viselniük a hánykülönbözethez kapcsolódó pénzügyi terheket valamely olyan időszak során, amely nem tekinthető észszerűnek, sérti az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-án Mednis ítélet, C-525/11, EU:C:2012:652, 27. pont).

28 A jelen ügyben az adósemlegesség elvét illetően meg kell állapítani, hogy mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben nem jelölik meg azt a pontos időszakt, amelynek során az adóalany a román jogszabályok alapján nem kérheti azon hánykülönbözet visszatérítését, amelyre valamely meghatározott adómegállapítási időszak alapján jogosult, a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik a tényállás értékelésére – annak megállapítása, hogy e jogszabály ténylegesen az adóalanyra hárítja-e a hánykülönbözethez kapcsolódó pénzügyi terheket vagy azok egy részét valamely olyan időszak során, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében nem tekinthető észszerűnek.

29 Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét illetően, amelyek a jelen ítélet 24. pontban már hivatkozásra kerültek, emlékeztetni kell arra, hogy azon keresetek eljárási szabályai, amelyek a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét hivatottak biztosítani, nem lehetnek kevésbé kedvezőek, mint a hasonló belső jogi keresetek esetében (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd különösen: 2016. június 30-án Câmpian

ítélet, C?200/14, EU:C:2016:494, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Kétségtelen, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságnak – amely egyedülként rendelkezik az állammal szemben indított visszatérítés iránti igények részletes eljárási szabályaira vonatkozó közvetlen ismeretekkel – meg kell vizsgálnia, hogy azok az eljárási szabályok, amelyek célja, hogy a bels? jogban biztosítsák a jogalanyok uniós jogból ered? jogainak védelmét, megfelelnek-e az említett egyenérték?ség elvének, továbbá ellen?riznie kell az állítólagosan hasonló bels? jogi keresetek tárgyát és lényeges elemeit. Ennek érdekében a nemzeti bíróságnak az érintett igények hasonlóságát tárgyuk, jogalapjuk és lényeges elemeik szempontjából kell megvizsgálniuk (2012. július 19?i Littlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A Bíróság ugyanakkor a nemzeti bíróság által elvégzend? ellen?rzés tekintetében bizonyos, az uniós jog értelmezésére vonatkozó elemeket szolgáltat e bíróság számára.

32 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában rámutat arra, hogy a nemzeti adókkal kapcsolatos kötelezettségeknek az adózás rendjér?l szóló törvény 157., 233. és 235. cikke szerinti általános szabályozása rögzíti azt a szabályt, amely szerint amennyiben vitatják az adómegállapítási határozatot, ugyanakkor a vitatott adójogi kötelezettségek egészére vonatkozóan bankgaranciát mutatnak be, e határozat végrehajthatósága felfüggesztésre kerül, és e kötelezettségek el?zetes teljesítésére kizárólag az adós kérésére kerülhet sor. Ezzel szemben e rendelkezések a héa területén nem alkalmazhatók, és az adótörvénykönyv 303. cikkének (4) és (5) bekezdése nem ír el? ilyen szabályt, így a bankgarancia bemutatása nem eredményezi a héafizetési kötelezettségek végrehajthatóságának a felfüggesztését.

33 Annak alátámasztása érdekében, hogy az egyenérték?ség elvét tiszteletben tartották, a román kormány egyrészt arra hivatkozik, hogy amennyiben a Philips Or?tie az adómegállapító határozat joghatásainak felfüggesztését kívánta elérni, lehet?sége volt arra, hogy a közigazgatási bíróság el?tt a Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004?nek (a közigazgatási perek?l szóló 554. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2004. december 7?i 1154. szám) az alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 14. és 15. cikkében el?írt feltételek között kérje e felfüggesztést. Másrészt az ilyen felfüggeszt? hatály héa területén való elismerésének hiánya, miközben más adókötelezettségek tekintetében elismerik azt, nem alkalmas arra, hogy megkérd?jelezze az egyenérték?ség elvének tiszteletben tartását, mivel e felfüggesztés nincs hatással a héa levonhatóságára és magára az adókötelezettségek megsz?nésére. A héa területén alkalmazott eljárási szabályok tehát nem kedvez?tlenebbek a nemzeti jogból ered? adókötelezettségekre alkalmazandó szabályoknál, mivel az adófizetési kötelezettség nem sz?nik meg, hanem csak felfüggesztésre kerül.

34 Így annak megállapítása érdekében, hogy az alapügyben tiszteletben tartották-e az egyenérték?ség elvét, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata el?ször is annak értékelése, hogy azon jogorvoslatok, amelyekre olyan eljárási szabályokat kell alkalmazni, amelyeket a román kormány az adózás rendjér?l szóló törvény 157., 233. és 235. cikkében el?írt eljárási szabályokkal megegyez?nek tekint, az indokuk, tárgyuk és lényeges körülményeik szempontjából összehasonlíthatók-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, uniós jog által biztosított jogokon alapuló jogorvoslatokkal.

35 Amint a vitatott adómegállapító határozatokból ered? héafizetési kötelezettségre vonatkozó jogorvoslatokat és e kötelezettségek végrehajthatóságának felfüggesztésére vonatkozó lehet?ségeket illet?en maga a kérdést el?terjeszt? bíróság is megállapította, úgy t?nik, hogy nem ez a helyzet, aminek a vizsgálata ugyanakkor e bíróság feladata.

36 Másodszor, az említett bíróság feladata annak megállapítása, hogy az általa az alapügyben szóban forgó keresethez hasonlóan minősített nemzeti jogorvoslatokra alkalmazandó eljárási szabályok valójában nem kedvezőbbek-e az adózás rendjéről szóló törvény 303. cikkének (4) és (5) bekezdése értelmében az elzárított folyamatban lévő jogvitában alkalmazandó eljárási szabályoknál. Márpedig meg kell állapítani, hogy a nemzeti jogban a kérdést elzárított bíróság által az elzárított döntéshozatal iránti kérelmében adott leírásából kitűnik, hogy a jelen ügyben az adóalanyok a héa területén kedvezőtlenebb eljárásjogi eszközökkel rendelkeznek, mint amelyeket a nemzeti jogból eredő jogaikat illetően a héától eltérő adók tekintetében biztosítanak számukra. A kérdést elzárított bíróság feladata, hogy lefolytassa a szükséges vizsgálatokat annak biztosítása érdekében, hogy az elzárított folyamatban lévő jogvitára alkalmazandó szabályozás vonatkozásában tiszteletben tartsák az egyenértékűség elvét.

37 A tényleges érvényesülés elvét illetően elegendő megállapítani, hogy a jelen ügyben ez az elv nem tűnik relevánsnak, mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, és egyébként nem is állították, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, aminek a vizsgálata a kérdést elzárított bíróság feladata. Ennélfogva e tekintetben tehát nem szükséges határozni.

38 A fenti megfontolásokra tekintettel az elzárított kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 179. cikkének első bekezdését és 183. cikkének első bekezdését, valamint az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a közös héarendszer megsértésén alapuló, héavisszatérítésre irányuló keresetekre a héától eltérő adókra vonatkozó belső jog megsértésén alapuló, hasonló jogorvoslatokra alkalmazandó szabályoknál kevésbé kedvező eljárási szabályokat ír elő.

A költségekről

39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elzárított bíróság elzárított 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 179. cikkének első bekezdését és 183. cikkének első bekezdését, valamint az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottértékadó (héa) közös rendszerének megsértésén alapuló, héavisszatérítésre irányuló keresetekre a héától eltérő adókra vonatkozó belső jog megsértésén alapuló, hasonló jogorvoslatokra alkalmazandó szabályoknál kevésbé kedvező eljárási szabályokat ír elő.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.