

Ideiglenes változat

GERARD HOGAN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. január 17.(1)

**C?133/18. sz. ügy**

**Sea Chefs Cruise Services GmbH**

**kontra**

**Ministre de l'Action et des Comptes publics**

(a Tribunal administratif de Montreuil [montreuili közigazgatási bíróság, Franciaország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (h?a) – 2006/112/EK irányelv – 171. cikk – H?a?visszatérítés – 2008/9/EK irányelv –20. cikk – A visszatérítés helye szerinti tagállam által kért kiegészít? információ – A kért információnak a kérelem címzettjéhez történ? beérkezést?l számított egy hónapon belül a visszatérítés helye szerinti tagállam számára történ? megadása – A határid? jogi természete és be nem tartásának következményei”

1. Amennyiben valamely adóalany a hatáskörrel rendelke? adóhatóság által kért kiegészít? információkat a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben el?írt hozzáadottérték?adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12?i 2008/9/EK tanácsi irányelvben(2) meghatározott egy hónapos határid?n belül nem adja meg, ez azt jelenti?e, hogy a héakülönbözet visszatérítésének igényléséhez való joga automatikusan elvész? A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben ez az alapvet? kérdés vet?dik fel.
2. Ennek megfelel?en a jelen kérelem a 2008/9 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Sea Chefs Cruise Services GmbH (a továbbiakban: Sea Chefs), Németországban letelepedett társaság és a Ministre de l'Action et des Comptes publics (az állami fellépésért és az államháztartásért felel?s miniszter, Franciaország) között ez utóbbinak a Sea Chefs 2014. január 1. és 2014. december 31. közötti id?szakra vonatkozó, héakülönbözet visszatérítése iránti kérelmét elutasító határozatának tárgyában a Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság, Franciaország) el?tt folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.
3. A kérdést el?terjeszt? bíróság el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével lényegében arról kíván meggy?z?dni, hogy az információ rendelkezésre bocsátására vonatkozó, a

2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében rögzített egy hónapos határidő jogvesztő határidőnek minősül-e, vagyis a határidő be nem tartása a visszatérítéshez való jog elvesztését eredményezi-e, vagy – ettől eltérően – a szóban forgó rendelkezés értelmezhető-e akként, hogy annak alapján a 2008/9 irányelv 23. cikke szerinti fellebbezés keretében történő bizonyítás révén az adott héakülönbözet visszatérítése iránti kérelem rendezhető.

4. E kérdések bármelyikének megvizsgálása előtt először azonban a releváns jogi rendelkezéseket kell rögzíteni.

## I. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

#### 1. A 2006/112 irányelv

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel(4) módosított 169. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

[...]”.

6. Az irányelv 170. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden olyan adóalanynak, aki a 86/560/EGK irányelv 1. cikke, a 2008/9/EK irányelv 2. cikk 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.”

7. Az irányelv 171. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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/EK irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.

[...]”

#### 2. A 2008/9 irányelv

8. A 2008/9 irányelv 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A héának a visszatérítés helye szerinti tagállamban való visszatérítése céljából a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany a visszatérítés helye szerinti tagállamnak címzett elektronikus visszatérítési kérelmet nyújt be a letelepedés helye szerinti tagállamban, az ezen tagállam által létrehozott elektronikus portálon keresztül.”

9. A 2008/9 irányelv 8. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A visszatérítési kérelem a következő információkat tartalmazza:

- a) a kérelmező neve és teljes címe;
- b) elektronikus kapcsolattartásra szolgáló címe;
- c) a kérelmező azon üzleti tevékenységének leírása, amelyhez az áruk és szolgáltatások beszerzésre kerülnek;
- d) az a visszatérítési időszak, amelyre a kérelem kiterjed;
- e) a kérelmező arra vonatkozó nyilatkozata, hogy a 3. cikk b) pontjának i. és ii. alpontjában említett ügyletek kivételével a visszatérítési időszakban nem teljesített olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely a visszatérítés helye szerinti tagállam területén tekinthető teljesítettnek;
- f) a kérelmező héaazonosító száma vagy adónyilvántartási száma;
- g) bankszámlájának adatai, beleértve az IBAN- és a BIC-kódot is.

(2) A visszatérítési kérelem minden egyes, visszatérítés helye szerinti tagállamra, valamint minden számlára vagy importokmányra nézve az (1) bekezdésben megnevezett információk mellett a következő adatokat tartalmazza:

- a) a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó neve és teljes címe;
- b) az import esetének kivételével, a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó héaazonosító száma vagy a visszatérítés helye szerinti tagállam által kiadott adónyilvántartási száma a 2006/112/EK irányelv 239. és 240. cikkével összhangban;
- c) az import esetének kivételével, a visszatérítés helye szerinti tagállamot jelölő előtag a 2006/112/EK irányelv 215. cikkével összhangban;
- d) a számla vagy import okmány dátuma és száma;
- e) az adóalap és a héa összege a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti pénznemében kifejezve;
- f) a levonható héának az 5. cikkel és a 6. cikk második bekezdésével összhangban kiszámított összege a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti pénznemében kifejezve;
- g) adott esetben a 6. cikknek megfelelően számított, százalékban kifejezett levonási hányad;
- h) a beszerzett termékek és szolgáltatások jellege, a 9. cikknek megfelelő kódokkal megjelölve.”

10. A 2008/9 irányelv 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A visszatérítési kérelmet legkésőbb a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig be kell nyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak. A visszatérítési kérelem kizárólag akkor tekinthető benyújtottnak, ha a kérelmező a 8., 9. és 11. cikkben megkövetelt valamennyi adatot megadta.

[...]

11. Az irányelv 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Azokban az esetekben, amikor a visszatérítés helye szerinti tagállam úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon a teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozóan, a 19. cikk (2) bekezdésben említett négy hónapos időszakon belül elektronikus úton kiegészítő információt kérhet különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól. Ha a kiegészítő információkat a kérelmezőtől vagy valamely tagállam illetékes hatóságától eltérő személytől kéri, a kérés – amennyiben a kérés címzettje rendelkezik ilyen eszközökkel – csak elektronikus úton történhet. Szükség esetén a visszatérítés helye szerinti tagállam további kiegészítő információt kérhet. Az e bekezdéssel összhangban kért információ magában foglalhatja a vonatkozó számla vagy importokmány eredeti vagy másodpéldányának benyújtását, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam indokolhatóan kételkedik egy bizonyos követelés érvényessége vagy pontossága tekintetében. Ebben az esetben a 10. cikkben említett küszöbértékek nem alkalmazandók.

(2) Az (1) bekezdés szerint kért információt a kérelem címzettjéhez történő beérkezéstől számított egy hónapon belül meg kell adni a visszatérítés helye szerinti tagállam számára.”

12. Az irányelv 21. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam kiegészítő információt kér, a visszatérítés helye szerinti tagállam a kért információk beérkezésétől számított két hónapon belül, vagy ha nem kapott választ a kérésére, a 20. cikk (2) bekezdésében megállapított határidő lejártát követő két hónapon belül értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.

[...]

13. Az irányelv 23. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.

(2) A visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidőfeltételekkel azonos feltételek mellett.

[...]

## B. A nemzeti jog

14. A code general des impôts (általános adótörvénykönyv) II. mellékletének a fent hivatkozott

2008/9 irányelv 20. cikkét átültet? 242–0 W cikke a következ?képpen rendelkezik:

„I. – Ha az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden ahhoz szükséges információ, hogy határozatot hozzon a kérelmez? által benyújtott, visszatérítésre vonatkozó kérelem egészér?l vagy annak egy részér?l, [...] elektronikus úton kiegészít? információt kérhet különösen a kérelmez?t?l vagy a letelepedés helye szerinti uniós tagállam illetékes hatóságaitól. Ha a kiegészít? információkat nem a kérelmez?t?l vagy nem a tagállam illetékes hatóságától kéri, e kérésnek elektronikus úton kell történnie, amennyiben a kérés címzettje rendelkezik az ehhez szükséges eszközzel. Ha hasznosnak tartja, az adóhatóság újabb kiegészít? információkat kérhet be. Ezen információkérések keretében az adóhatóság a kérelmez?t felhívhatja valamely számla vagy importokmány eredeti példányának bemutatására, ha oka van rá, hogy kétségbe vonja egy bizonyos követelés érvényességét vagy pontosságát. Az információkérés – azok összegét?l függetlenül – valamennyi ügyletre irányulhat.

II. – Az I. pontban szerepl? rendelkezések alapján kért kiegészít? információkat az információkérésnek a címzetthez történ? beérkezést?l számított egy hónapon belül kell szolgáltatni”.

## **II. Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

15. A Sea Chefs 2015. szeptember 17?én a francia adóhatóságtól kérte a 2014. január 1?jét?l december 31?ig terjed? id?szakra 40 054,31 euró összeg? héakülönbözet visszatérítését. A jelen ügy tárgyát képez? kérelemben ezt az összeget 32 143,47 euróra csökkentette.

16. A Sea Chef kérelmét a francia adóhatóság a 2016. január 29?i határozatban teljes egészében elutasította, mivel a Sea Chef elmulasztotta a francia adóhatóság által a 2015. december 14?én küldött e?mailben kért kiegészít? információk megadását.

17. A Sea Chefs a 2016. április 7?én nyilvántartásba vett keresetlevelében és 2017. január 2?án nyilvántartásba vett beadványában a bíróságtól azt kérte, hogy a Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) rendelje el – többek között – a releváns id?szak vonatkozásában 32 143,47 euró összeg? héakülönbözet visszatérítését.

18. A külföldi illet?ség? adózók igazgatóságának felel?s igazgatója 2016. október 24?én és 2017. december 28?án nyilvántartásba vett beadványaiban a kereset elutasítását kérte arra való hivatkozással, hogy az elfogadhatatlan, mivel a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti és az általános adótörvénykönyv II. melléklete 242–0 W cikkének utolsó bekezdésébe átültetett egy hónapos válaszadási határid?t a Sea Chefs nem tartotta be. A szóban forgó igazgató álláspontja szerint az egy hónapos határid? be nem tartása a kérelem benyújtására nézve jogvesztést eredményezett. Az igazgató azt is el?adta, hogy lehetetlen a héa?visszatérítés iránti kérelem hiányát bizonyítékoknak a visszatérítéshez való jogról határozó adóügyi bíróság elé terjesztésével kiküszöbölni.

19. A Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) 2017. június 27?i ítéletében a Sea Chef keresetének tárgyában az eljárást felfüggesztette, és a code de justice administrative (közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv) L. 113?1. cikkével összhangban az ügyet több kérdés vonatkozásában a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) elé terjesztette.

20. A Conseil d'État (államtanács) e kérdésekr?l a 412053. számú, 2017. október 18?i véleményében határozott.

21. A Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) álláspontja szerint – többek között –, amennyiben nem áll a francia adóhatóság rendelkezésére valamennyi információ

annak biztosításához, hogy a Franciaországban le nem telepedett adóalany a Franciaország területén részére értékesített termékek és részére nyújtott szolgáltatások tekintetében a hÉa-visszatérítés minden feltételét teljesíti, a hatóság a szóban forgó információ elektronikus úton történő rendelkezésre bocsátását kérheti az adóalanytól. Az adóalanynak az információt a kérés kézhezvételétől számított egy hónapon belül kell rendelkezésre bocsátania.

22. A Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) álláspontja szerint továbbá a hÉarendszer hatékonyságának biztosítása céljából a 2008/9 irányelv olyan határidőket állapít meg, amelyek biztosítják a visszatérítési kérelmek gyors elintézését, és amelyeket a kérelmezőknek be kell tartaniuk. A Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) ugyanakkor megjegyzi, hogy a 2008/9 irányelv és a nemzeti jog sem pontosítja a válaszadási határidő megsértésének a hÉa visszatérítéséhez való jogra gyakorolt következményeit. Közelebbre, a bíróság álláspontja szerint egyik jogforrás szövege sem pontosítja, hogy az adóalanynak van-e lehetősége arra, hogy kérelmét az adóügyi bíróság előtt érvényesítse, vagy a kérelme jogvesztést von-e maga után.

23. A Sea Chefs a Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) előtt azzal érvelt, hogy a helyzetének a 2008/9 irányelv 23. cikke szerinti fellebbezés keretében történő rendezésének lehetetlensége ellentétes a hÉasemlegesség uniós jog által garantált elvével. A hÉasemlegességet a teljes levonáshoz való jog biztosítja, amely a hÉa alapelve, amely magában foglalja a jogorvoslathoz való jogot is.

24. A Sea Chefs azt is előadta, hogy a hÉa-visszatérítés iránti kérelme bíróság előtt történő érvényesítésének lehetetlensége szemben áll a hozzáadottértékadó arányosságának elvével. A Sea Chefs álláspontja szerint, noha az adóhatásának meg kell bizonyosodnia arról, hogy az adóalany teljesíti a hÉa bevallására és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét, valamint a hÉa megfelelő beszedésének és a csalás megelőzésének biztosításához további kötelezettségeket írhat elő, ezen intézkedések nem haladhatják meg az említett célok eléréséhez szükséges mértéket.

25. A Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) álláspontja szerint a szóban forgó jogvesztő szabály semlegesség és arányosság elvével való összeegyeztethetőségének kérdése meghatározó jelentőségű az említett bíróság által eldöntendő per kimenetele szempontjából, és komoly nehézséget okoz.

26. E körülmények között a Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 20. cikkének (2) bekezdése rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azok jogvesztő szabályt képeznek, ami azt jelenti, hogy ha a valamely tagállambeli adóalany a hozzáadottértékadó-visszatérítést egy olyan tagállamban kéri, amelyben nincs letelepedve, nem érvényesítheti a visszatérítés iránti kérelmét az adóügyi bíróság előtt, amennyiben az említett cikk (1) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően a hatóságok által küldött információkérésre a válaszadási határidőben nem válaszolt, vagy ellenkezőleg, azokat úgy kell értelmezni, hogy az adóalany az irányelv 23. cikkében meghatározott fellebbezési jog keretében és a hozzáadottértékadó semlegességének és arányosságának elveire figyelemmel a kérelmét az adóügyi bíróság előtt érvényesítheti?”

### III. A Bíróság előtti eljárás

27. Írásbeli észrevételeket a Sea Chefs, a francia kormány és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. Az eljárás írásbeli szakaszának lezárultát követően a Bíróság az

eljárási szabályzata 76. cikke (2) bekezdésének megfelelően úgy ítélte meg, hogy elegendő információval rendelkezik ahhoz, hogy tárgyalás tartásának mellőzésével hozzon határozatot.

#### IV. Elemzés

28. A 2008/9 irányelv 1. cikkével összhangban ezen irányelv célja, hogy megállapítsa a 2006/112/EK irányelv 170. cikkében meghatározott hévisszatérítés részletes szabályait azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 2008/9 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeket. A valamely tagállamban letelepedett adóalanynak a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett hévisszatérítéséhez való joga megfelel a 2006/112 irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amelynek alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított héát.(5)

29. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hév terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. A héalevonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása.(6)

30. Annak ellenére, hogy a Bíróság az ítélkezési gyakorlatában a hév levonásához való jogot és a hév visszatérítéséhez való jogot egymással párhuzamba állította, a 2008/9 irányelvnek a visszatérítési kérelem kötelező tartalmát képező információkra(7) és a visszatérítési kérelmek előterjesztésének határidejére(8) vonatkozó szabályai a 2006/112 irányelvben található héalevonási szabályokhoz képest sokkal részletesebbek.(9)

31. A 2006/112 irányelv például nem tartalmaz a hév levonására vonatkozó határidőt. A Bíróság ugyanakkor a 2016. július 28-ai Astoné ítéletében(10) megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkét, 179. cikkének első bekezdését, valamint 180. és 182. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapeljárásban szereplő hasonló jogvesztő határidőt állapít meg az adólevonási jog gyakorlására, feltéve hogy betartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek a vizsgálata – a Bíróság által tett megállapítás szerint – a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Ezenfelül a Bíróság a 2008. május 8-ai Ecotrade ítéletében(11) és a 2012. július 12-ii EMS-Bulgaria Transport ítéletében(12) megállapította, hogy az adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.

32. Ezzel szemben a 2008/9 irányelv a kérelem benyújtására és a hév visszatérítés engedélyezésére irányuló eljárás tekintetében egy sor határidőt rögzít. E tekintetben a Bíróság a 2012. június 21-ii Elsacom ítéletében(13) megállapította, hogy a 2008/9 irányelv 15. cikke (1) bekezdésének első mondata a hév visszatérítési kérelmek benyújtására jogvesztő határidőt állapított meg, és hogy e határidő betartásának elmulasztása a visszatérítéshez való jog elvesztésével jár.

33. A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadóknak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-ii

79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv(14) 7. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében szereplő „legkésőbb” (*au plus tard*) és a 2008/9 irányelv 15. cikke (1) bekezdésének első mondatában foglalt „ig” kifejezés a megjelölt határidőket jogvesztékké tette, és a szóban forgó határidőket követően a hiba visszatérítése iránt kérelem már nem nyújtható be.

34. Mellékesen azonban megjegyzem, hogy a Bíróság a 2012. június 21-i Elsacom ítéletében(15) nem tulajdonított jelentőséget a szóban forgó rendelkezés kötelező értelmének.

35. A 2008/9 irányelv 15. cikke (1) bekezdésének első mondatában előírt határidőtől eltérően magából az ezen irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a szövegéből nem derül ki egyértelműen, hogy az e rendelkezésben rögzített egy hónapos határidő jogvesztő-e, mivel ez utóbbi rendelkezésben a „legkésőbb” vagy „ig” kifejezéshez hasonló kifejezés nem szerepel. Az irányelv 20. cikkének (2) bekezdése kétségtelenül a „kell” kifejezést használja, azonban a jelen körülmények között nem tekintem úgy, hogy e kifejezés használata eldöntené ezt a kérdést.

36. Ezzel szemben álláspontom szerint jelentőséggel bír, és nem pusztán véletlen az, hogy a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével ellentétben ezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdése a „legkésőbb” kifejezéshez hasonló kifejezést nem tartalmaz. E kifejezés hiánya egyértelműen arra utal, hogy az európai jogalkotó a 20. cikk (2) bekezdésében nem kívánt kötelező határidőt rögzíteni.(16) Tekintettel a hiba visszatérítéshez való jog közös héarendszer keretében képviselt alapvető jellegére és az e rendszer középpontjában álló semlegesség elvére, az e jog elvesztését eredményező kötelező határidőket szükségszerűen egyértelműen és félreérthetetlenül magában az irányelvben szereplő kifejezett megfogalmazással kell meghatározni.

37. Azt is megjegyzem, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (1) bekezdésével összhangban a visszatérítési kérelmet elbíráló tagállam akár a kérelmezőtől, akár pedig a letelepedés helye szerinti tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságaitól, vagy adott kérdésben harmadik személytől kiegészítő információt kérhet. A 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése mindazonáltal a kért információ rendelkezésre bocsátására vonatkozóan – a kérdés címzettjének személyétől függetlenül – egységesen egy hónapos határidőt állapít meg.

38. Álláspontom szerint ez önmagában igencsak arra utal, hogy e rendelkezés francia adóhatóság által elfogadott értelmezése(17) nem lehet helyes. Habár a levonáshoz való jog a héarendszer egészének alapvető eleme, az említett értelmezés helyessége azt jelentené, hogy az adóalany e joga teljes mértékben olyan harmadik felek eljárásától függene, amelyek közül nem mindegyik fél lenne olyan helyzetben, hogy a kért információt az említett viszonylagosan rövid határidőn belül rendelkezésre bocsátassa. Ennek megfelelően egyszerően nem lenne tisztességes, ha a kért információknak az említett irányelv 20. cikke (2) bekezdésében meghatározott határidőn belül történő rendelkezésre bocsátásának valamely harmadik fél – például a letelepedés helye szerinti tagállam adóhatósága – általi elmulasztása az adóalany visszatérítéshez való jogának az elvesztését eredményezhetné.

39. Ezt a következtetést a Bíróságnak a megfelelő ügyintézéshez való, minden személyt megillető jog(18) és a Charta 47. cikke által garantált hatékony jogorvoslathoz való jog(19) jelentőségét hangsúlyozó állandó ítélkezési gyakorlatának a vizsgálata is alátámasztja. Ebben az összefüggésben úgy vélem, hogy a megfelelő ügyintézéshez való, minden személyt megillető jog és a hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges aspektusa az, hogy az uniós jog által garantált anyagi jog valamely határidő tisztességtelenül vagy önkényesen történő alkalmazásával nem hiúsítható meg vagy nem szüntethető meg. A jelen ügyben ugyanakkor ez lenne a helyzet, ha például az adóalany a levonáshoz való jogát automatikusan elvesztené amiatt, hogy egy másik fél elmulasztotta a kért információkat egy hónapon belül rendelkezésre bocsátani.

40. Arra is emlékeztetni kell, hogy a 2008/9 irányelv 21. cikkének első bekezdése a

visszatérítés helye szerinti tagállam számára határidőt állapít meg, amelyen belül az irányelv 20. cikkének (1) bekezdése értelmében kért információ megszerzését követően a kérelmező visszatérítési kérelmének jóváhagyásáról vagy elfogadásáról, vagy a kért információ rendelkezésre bocsátásának elmulasztásáról értesíteni kell a kérelmezőt. Elmondható tehát, hogy a 2008/9 irányelv 21. cikke tehát nem zárja ki annak lehetőségét, hogy valamely tagállam a hálózati visszatérítést annak ellenére hagyja jóvá, hogy a kérelmező a kiegészítő információkat nem bocsátotta rendelkezésre. Ez további bizonyítéka annak, hogy a 20. cikk (2) bekezdésében rögzített határidőt nem szánták kötelezőnek olyan értelemben, hogy a határidő elmulasztása automatikusan megszünteti az adólevonáshoz való jogot.

41. Ezenfelül – a 2008/9 irányelv 26. cikkének második bekezdésével összhangban –, amennyiben a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam által kért kiegészítő információkat a megjelölt határidőn belül nem bocsátja rendelkezésre, a visszatérítés 2008/9 irányelv 22. cikk (1) bekezdése által megállapított határidőben megfizetendő összege után a szóban forgó tagállamnak a kérelmező javára nem kell kamatot fizetnie. A 2008/9 irányelv 26. cikkének második bekezdése tehát egyértelműen azon a feltevésen alapul, hogy a kiegészítő információk 20. cikk (2) bekezdése szerinti határidőben történő rendelkezésre bocsátásának elmulasztása nem eredményezi a hálózati visszatérítéshez való jog elvesztését.

42. Mindezen okok alapján tehát arra a következtetésre vagyok kénytelen jutni, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt határidő nem kötelező abban az értelemben, amelyben azt a francia hatóság a jelen ügyben alkalmazta. Annak ellenére azonban, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében rögzített határidő nem kötelező, azt az észrevételt lehet tenni, hogy a határidő betartásának elmulasztása következményekkel jár.

43. Először is – a 2008/9 irányelv 21. cikkének első bekezdésével összhangban –, amennyiben a visszatérítés helye szerinti tagállam által kért kiegészítő információkat nem bocsátották a tagállam rendelkezésére, annak az irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megállapított határidő lejártát követő két hónapon belül értesítenie kell a kérelmezőt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról. A kért információk rendelkezésre bocsátásának elmulasztása tehát a szabály szerint az adott visszatérítési kérelem tárgyában történő határozat meghozatalát vonja maga után; ezt a határozatot aztán a kérelmező a 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdése szerint fellebbezéssel megtámadhatja.

44. A 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdése az e cikkben foglalt fellebbezési jogra vonatkozóan nem rögzít részletes szabályokat. A fellebbezés terjedelmét – erre vonatkozó utalás vagy korlátozás hiányában, az egyenértékűség és a hatékony érvényesülés kettős követelményét figyelembe véve – a nemzeti eljárásjog határozza meg. Ebből tehát az következik, hogy fellebbezés legalábbis a szabály szerint közigazgatási szerv és/vagy igazságszolgáltatási szerv elé terjeszthető, és az jogkérdésekre és ténykérdésekre vonatkozhat.

45. Tekintettel arra, hogy álláspontom szerint a 20. cikk (2) bekezdésében foglalt határidő nem kötelező, és hogy a kérelmező a hálózati visszatérítéshez való jogát a kért kiegészítő információk megjelölt határidőben történő rendelkezésre bocsátásának elmulasztása révén nem veszítette el, a kérelmező a visszatérítési kérelmének érvényesítése céljából a fellebbezési eljárás keretében rendelkezésre bocsáthatja a korábban a visszatérítés helye szerinti tagállam által kért kiegészítő információkat.

46. Úgy vélem, hogy annak elkerülése érdekében, hogy e lehetőséget ne szisztematikusan vegyék igénybe, és hogy a 2008/9 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megállapított határidőt mindazonáltal betartsák – ismételten feltéve, hogy a hatékony érvényesülés és az egyenértékűség elve teljesül –, a visszatérítés helye szerinti tagállam kötelezheti, de nem köteles kötelezni a kérelmezőt arra, hogy fizesse meg a kiegészítő információ említett rendelkezésben megállapított

határidőn belül történő rendelkezésre bocsátásának elmulasztásából eredő fellebbezési eljárás költségeit.

47. Másodszor, amint arra a fenti 41. pontban rámutattam, a kért kiegészítő információk kellő időben történő rendelkezésre bocsátásának elmulasztása a késedelmes hűségvisszatérítés esetén a 2008/9 irányelv 26. cikke alapján a felperesnek járó kamatokra tekintettel következményekkel járhat.

## V. Véggövetkeztetés

48. A fenti megfontolások tükrében azt javaslom a bíróságnak, hogy a Tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság) által feltett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-ii 2008/9/EK tanácsi irányelv 20. cikkének (2) bekezdését akként kell értelmezni, hogy nem állapít meg jogvesztő határidőt, vagyis a határidőbe nem tartása a hozzáadottértékadó (hűség) valamely tagállamtól történő visszatéríttetéséhez való jog automatikus elvesztését nem eredményezi. Ennélfogva az adóalanyok az ezen irányelv 23. cikke szerinti fellebbezés keretében történő bizonyítás révén érvényesíthetik a hűségvisszatérítés iránti kérelmüket.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2008. L 44., 23. o.

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.

4 HL 2008. L 44., 1. o.

5 2018. március 21-ii Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 34. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 2018. március 21-ii Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 37–40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 Lásd a 2008/9 irányelv 8. cikkét. A Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból úgy tűnik, hogy a Sea Chefs a hűségvisszatérítés iránti kérelmét a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összhangban határidőben nyújtotta be. Ezenfelül – a kérdést előterjesztő bíróság által végzett vizsgálatról függően – a Bíróság rendelkezésére álló ügyirat tartalma nem utal arra, hogy a Sea Chefs nem tartotta volna be a 2008/9 irányelv 8. cikkét átültető nemzeti rendelkezéseket, így érvényes és teljes körű, hűségvisszatérítés iránti kérelmet nyújtott be. Ezenfelül semmi nem utal csalásra vagy joggal való visszaélésre.

8 Lásd a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdését.

9 Lásd a 2006/112 irányelvnek a hűség levonásához való jogra vonatkozó feltételekről szóló 178. cikkét.

10 C-332/15, EU:C:2016:614, 39. pont.

11 C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 44. pont.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, 48. pont.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, 26. és 33. pont.

14 HL 1979. L 331., 11. o.

15 C?294/11, EU:C:2012:382, 26. és 33. pont.

16 Ez a megközelítés az európai jogalkotónak a héa levonására irányadó eljárásokkal kapcsolatos megközelítésével és azzal is összhangban állna, hogy a 2006/112 irányelv a levonás iránti kérelem benyújtására vonatkozóan konkrét határid?t nem állapít meg.

17 Lásd a fenti 18. pontot.

18 Lásd analógia útján az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 41. cikkét, amely többek között az uniós intézmények számára kötelez?. Jóllehet, a tagállamok hatóságait a Charta 41. cikke nem köti, e hatóságokat az uniós jog végrehajtása során terheli a megfelelő ügyintézés Charta 41. cikkében rögzített kötelezettsége, mivel e rendelkezés általános uniós jogi elvet tükröz. Lásd: 2014. május 8?i HN?ítélet (C?604/12, EU:C:2014:302, 49. és 50. pont).

19 Lásd analógia útján: 2018. szeptember 19?i Hampshire County Council kontra CE ítélet, C?325/18 PPU és C?375/18 PPU egyesített ügyek, EU:C:2018:739, 82. pont. A 2008/9 irányelv 23. cikkének (2) bekezdése szerinti fellebbezéshez való jogot illet?en lásd az alábbi 44–46. pontot.