



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. október 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Nem héaköteles értékesítések – Jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa – Az értékesítő felszámolása – A jogalap nélkül megfizetett héa beszerző részére való visszatérítésének az adóhatóság általi megtagadása – A tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve”

A C-397/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2021. június 29-én érkezett, 2021. május 25-i határozatával terjesztett elő

a **HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: M. L. Arastey Sahún tanácselnök, F. Biltgen (előadó) és J. Passer bírák,

főtanácsnok: T. Čapeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. képviseletében Hajdu Gy. ügyvéd,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Talabér-Ritz K. és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (a továbbiakban: Humda) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között az ez utóbbi által a Humda azon hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése iránti kérelmének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyet egy másik tagállamban fekvő vagyontárggyal összefüggő, nem Magyarországon héaköteles ügylet után tévesen számítottak fel vele szemben.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 167. cikke a következőket írja elő:
„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”
- 4 Ezen irányelv 168. cikkének a) pontja kimondja:
„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:
a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.
- 5 Az említett 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.”

A magyar jog

- 6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvénynek (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma [XI. 16.]) az alapügyre alkalmazandó változata szerinti 2. §-a az a) pontjában a következőképpen rendelkezik:

„E törvény alapján adót kell fizetni:

a) adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása

[...]

után.”

- 7 E törvény 39. §-a előírja:

„(1) Ingatlanhoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások nyújtása esetében a teljesítés helye az a hely, ahol az ingatlan van.

(2) Az (1) bekezdésben említett ingatlanhoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások körébe különösen beletartoznak: az ingatlanközvetítői és -szakértői szolgáltatások, a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatások, az ingatlanhasználatra vonatkozó jogok átengedése, valamint az építési munkák végzésének előkészítésére és összehangolására irányuló szolgáltatások.”

- 8 Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változata szerinti 64. §-ának (3) bekezdése előírja:

„Az (1) bekezdésben foglaltaktól eltérően a visszaigényelt általános forgalmi adót, feltéve, hogy az adózó a kiutalási igényét nem a felszámolást (egyszerűsített felszámolást) vagy a végelszámolást (egyszerűsített végelszámolást) lezáró adóbevallásban terjeszti elő, a bevallás beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított harminc napon belül, ha a visszaigényelhető adó összege az egymillió [magyar] forintot [(HUF)] [hozzávetőleg 2500 euró] meghaladja, negyvenöt napon belül kell kiutalni, ha az adózó az általános forgalmi adó áthárítására jogalapot teremtő minden ügylet – amelynek teljesítését tanúsító számla (számlák) alapján az adott adómegállapítási időszakban adólevonási jogát gyakorolja – számlában feltüntetett ellenértékének adót is tartalmazó összegét a bevallás benyújtásának napjáig teljes mértékben megfizette vagy tartozása egészében más módon megszűnt, és a feltétel fennállásáról az adózó a bevallásában nyilatkozik. Ha a felszámolás alatt álló adózóval szemben e határidő alatt az igényelt költségvetési támogatással összefüggésben adóellenőrzés indul, vagy van folyamatban, a költségvetési támogatás kiutalásának határidejét az ellenőrzés megállapításairól hozott határozat véglegessé válásától kell számítani. E rendelkezés alkalmazása során az ellenértéket megfizetettnek kell tekinteni, ha abból kizárólag szerződésben előre kikötött teljesítési garancia miatt történik a visszatartás.”

- 9 Az adózás rendjéről szóló törvény 65. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. Késedelmes kiutalás ellenére sem jár kamat, ha az igénylős (bevallás) az igényelt (bevallott) összeg harminc százalékát meghaladóan jogosulatlan, vagy a kiutalást az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett mulasztása akadályozza.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 A Humda jogelődje megbízta a „BHA” Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft.-t (a továbbiakban: BHA) azzal, hogy ez utóbbi a 2015-ben Milánóban (Olaszország) tartott világkiállítás magyar pavilonjának megvalósítására irányuló projekt keretében szolgáltatásokat nyújtson a részére (a továbbiakban: a szóban forgó szolgáltatások nyújtása). E szolgáltatások után a BHA kilenc héát tartalmazó számlát állított ki, összesen 486 620 000 HUF (hozzávetőleg 1 230 500 euró) összegben. E számlákat a Humda jogelőd társasága fizette meg, a BHA pedig a felszámított áfát megfizette a magyar adóhatóság részére. Egy ellenőrzés során ez utóbbi megállapította, hogy a magyar jogszabályok értelmében a szóban forgó áfát nem Magyarországon kell megfizetni, mivel a szóban forgó szolgáltatásnyújtás egy Olaszországban található vagyontárgyhoz kapcsolódott. Következésképpen tévesen került sor a szóban forgó áfa felszámítására.
- 11 A Humda a jogalap nélkül megfizetett áfának megfelelő összeg visszatérítése érdekében kérelemmel fordult a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóságához (Magyarország) az ezen áfa összegének megfelelő 126 248 760 HUF (hozzávetőleg 320 000 euró) visszatérítése és az arra eső kamat kifizetése iránt. A Humda szerint, még ha az ő feladata is, hogy polgári eljárás keretében követelje a számlakibocsátótól ezen összeg visszatérítését, akinek ezt követően el kellene számolnia az illetékes adóhatósággal, a jelen esetben azzal szembesült, hogy a BHA felszámolási eljárás alá került, és a társaság felszámolója szerint a Humda követelése behajthatatlan.
- 12 Mivel e kérelmet, valamint a fellebbviteli igazgatóság előtt ezt követően benyújtott fellebbezést elutasították, a Humda keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), amelyben lényegében a fellebbviteli igazgatóság által hozott határozat megváltoztatását vagy hatályon kívül helyezését kérte. Az említett kereset az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információk szerint alapvetően a Bíróság 2017. április 26-i Farkas ítéletén (C-564/15, EU:C:2017:302) és 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítéletén (C-691/17, EU:C:2019:327) alapul.
- 13 A fellebbviteli igazgatóság azt állítja, hogy ezen ítéletek nem relevánsak, mivel a jelen ügyben a szóban forgó szolgáltatásnyújtásra nem Magyarország területén került sor, és az a Humda tekintetében nem keletkezett adólevonási jogot. Másfelől a Humda nem kívánt levonási joggal élni. Márpedig az e társaság által hivatkozott ítéletekben a Bíróság a héának egy olyan számla alapján való, a szolgáltatás igénybe vevője által a szolgáltatásnyújtó részére történő, jogalap nélküli megfizetése vonatkozásában foglalt állást, amelyet tévesen az egyenes adózás szabályai szerint állítottak ki, miközben az az ügylet, amelyre e számla vonatkozott, a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozott. A fellebbviteli igazgatóság azzal érvel, hogy mivel a szóban forgó szolgáltatásnyújtás nem tartozik a magyar áfaszabályozás hatálya alá, a Humda által kért visszatérítés nem teljesíthető.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság az említett ítéletekre tekintettel arra keresi a választ, hogy az alkalmazandó nemzeti rendelkezések, valamint a nemzeti közigazgatási gyakorlat összeegyeztethető-e a héairányelvvel és különösen a tényleges érvényesülés, a héasemlegesség és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével. E tekintetben pontosítja, hogy a jelen ügyben a jogalap nélkül megfizetett héa polgári jogi úton történő visszakövetelése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, mivel először is a BHA-val szemben időközben felszámolási eljárás indult, másodsor, ez utóbbi felszámolójának nyilatkozata szerint nincs lehetőség a BHA által annak idején kiállított számla módosítására, harmadszor, ez utóbbi nem kérte a jogalap nélkül megfizetett adó

visszatérítését, negyedszer, a Humda ugyanakkor polgári peres eljárást kezdeményezett az adóhatósággal szemben, ötödször, nem képezi vita tárgyát, hogy az áfa megfizetésre került az államkincstár részére, hatodszor pedig, a csalás gyanúja fel sem merült.

- 15 A kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt arra keresi a választ, hogy amennyiben a Humda közvetlenül jogosult arra, hogy visszatérítés iránti kérelemmel forduljon a magyar adóhatósághoz, ez utóbbi köteles-e késedelmi kamatot fizetni az e visszatérítés tárgyát képező összeg után, igenlő válasz esetén pedig melyek azok a határidők, amelyeket e tekintetben figyelembe kell venni.
- 16 E körülmények között a Fővárosi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a Héa irányelv rendelkezéseit, valamint ezekhez kapcsolódóan az alapelveket, különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség alapelvét, hogy ellentétes azzal az a nemzeti szabályozás és az arra épülő nemzeti gyakorlat, mely szerint ha egy Héa adóalany tévedésből Héa mentes értékesítésről Héa-tartalommal állít ki számlát és ezen értékesítéshez tartozó Héa-t igazolt módon a költségvetés felé befizette és azt a számlakiállító felé a számla befogadója megfizette, azonban a tagállami adóhatóság ezt a Héa-t nem térítette vissza, sem a számlakiállító, sem a számlabefogadó részére?
- 2) Amennyiben az előző kérdésre az Európai Bíróság válasza igen, abban az esetben úgy kell-e értelmezni a Héa irányelv rendelkezéseit, valamint ezekhez kapcsolódóan az alapelveket – különösen a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és a hátrányos megkülönböztetés [tilalmának] alapelvét –, hogy ezekkel ellentétes az a tagállami szabályozás, amely az előző pontban írt esetben egyáltalán nem teszi lehetővé, vagy csak abban az esetben teszi lehetővé, hogy a számlabefogadó közvetlenül a tagállami adóhatóság felé forduljon a Héa visszatérítési kérelmével, amikor egyéb polgári jogi úton lehetetlen, vagy rendkívül nehéz a szóban forgó Héa összegnek megfelelő összeg visszakövetelése, különös tekintettel arra, ha a számla kiállítója időközben felszámolásra kerül?
- 3) Amennyiben az előző kérdésre az Európai Bíróság válasza igen, abban az esetben a tagállami adóhatóságnak a visszatérítendő Héa mellett kamatfizetési kötelezettsége fennáll-e, és amennyiben fennáll, az milyen időszakokra vonatkozik, arra az általános Héa visszatérítési szabályok vonatkoznak-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

- 17 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet a tényleges érvényesülés és a héasemlegesség elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, nem kérelmezheti közvetlenül az adóhatóságtól azon héaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, miközben ezen összegnek az említett szolgáltatásnyújtótól való visszakövetelése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, tekintettel arra, hogy ez utóbbi felszámolási eljárás alá került.

- 18 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héasemlegesség elvét, amely az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer központi elemét képezi, a levonási jog mechanizmusa biztosítja, amelynek célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, és így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet, C-521/19, EU:C:2021:527, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kétségtől nem tűnik ki kifejezetten, hogy a Humda a tévesen felszámított és megfizetett héa tekintetében levonási joggal rendelkezett volna. Mindazonáltal, mivel a kérdést előterjesztő bíróság az első és második kérdésében a héasemlegesség elvére hivatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességének fenntartása mellett úgy kell tekinteni, hogy a Humda vagy a Humda jogelőd társasága levonási joggal rendelkezett e héa tekintetében.
- 19 Ezen előfeltevésből kiindulva emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amennyiben a héairányelv nem ír elő semmilyen rendelkezést a jogalap nélkül felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően, főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett e jogalap nélkül felszámított héa helyesbíthető (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 38. pont; 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 A héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogalap nélkül felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el (2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egyrészt a szolgáltatás nyújtója, aki a héát tévedésből megfizette az adóhatóságnak, kérheti annak visszatérítését, másrészt e szolgáltatás igénybe vevője polgári jogi keresetet indíthat ezen szolgáltatásnyújtóval szemben a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránt, tiszteletben tartja a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét. E rendszer ugyanis lehetővé teszi a szolgáltatás ezen igénybe vevőjének, aki a tévedésből felszámított adó terhét viselte, hogy visszakapja a jogalap nélkül megfizetett összegeket (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 39. pont).
- 22 Amennyiben a héa visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, így többek között az értékesítő fizetésektelensége esetén, a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy a tagállamok olyan eszközöket vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybe vevője, különösen a visszatérítés iránti kérelmének a közvetlenül az adóhatósághoz történő benyújtásával, visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított és megfizetett adót (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont; 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 48. pont).

- 23 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás említett igénybe vevője visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).
- 24 Ezen ítélkezési gyakorlat a jelen ítélet 18. pontjában kifejtett előzetes megfontolások függvényében átültethető az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetre. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanis egyrészt kitűnik, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtás olyan ingatlanra vonatkozott, amely nem abban a tagállamban található, mint amelyben a héa tévesen megfizetésre került. Márpedig a 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167) alapjául szolgáló ügyben a szolgáltatásnyújtások az érintett tagállamban szintén nem voltak héakötelesek, mivel azokat egy másik tagállamban nyújtották. Másrészt e kérelemből kitűnik, hogy a jelen ügyben nem történt visszaélés vagy csalás, mivel mind a szolgáltatásnyújtó, mind pedig a szolgáltatás igénybe vevője jóhiszeműen járt el. Ebből az következik, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügghöz hasonlóan az alapügyben sem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, és a szolgáltatás igénybe vevője számára lehetetlen vagy rendkívül nehéz a jogalap nélkül megfizetett héának a szolgáltatásnyújtótól való visszakövetelése, mivel az időközben felszámolási eljárás alá került.
- 25 A magyar kormány által az írásbeli észrevételeiben hivatkozottakkal ellentétben a 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítéletből (C-35/05, EU:C:2007:167) következő ítélkezési gyakorlatnak a jelen ügyre való átültethetősége nem vitatható azon az alapon, hogy az alapeljárás nem a szolgáltatás igénybe vevőjének adólevonási jogára vonatkozik. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság nem alkalmazott ilyen különbségtételt, hanem általánosan fogalmazott. Ezenkívül, mint a jelen ügyben is, az említett ítélet alapjául szolgáló ügy körülményei olyan szolgáltatásnyújtásra vonatkoztak, amely nem héaköteles abban a tagállamban, amelyben ezen adót felszámították, és amelynek költségvetésébe azt befizették.
- 26 Hozzá kell tenni azonban, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy olyan szankciókat kapcsoljanak az adóalanyokkal szemben előírt alaki kötelezettségekhez, amelyek alkalmasak arra, hogy ez utóbbiakat a héarendszer megfelelő működésének a biztosítása érdekében az említett kötelezettségek tiszteletben tartására ösztönözzék, és így pénzügyi jellegű közigazgatási szankció alkalmazható olyan adóalannyal szemben, akinek a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelme saját hanyagságából ered (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2018:520, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy még ha feltételezzük is, hogy bizonyításra kerül az adóalany hanyagsága, aminek megállapítása a nemzeti bíróságok feladata, az érintett tagállamnak olyan eszközöket kell igénybe vennie, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozásban előírt ilyen cél elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogszabályok elveit, mint például a héasemlegesség elvét. Ennélfogva, figyelemmel ezen elvnek a közös héarendszerben betöltött jelentőségére, a tévesen felszámított és jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak minősül (2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2018:520, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más lehetséges visszaélések elleni küzdelem kétségtelenül olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat. Ugyanígy a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélészerűen. Következésképpen a

nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a jogalap nélkül felszámított és megfizetett hea visszatérítéséhez való jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/13, EU:C:2014:614, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 Ugyanakkor a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás, amint azt a magyar adóhatóság alkalmazza, az első kérdésben leírt körülmények között gyakorlatilag a jogalap nélkül felszámított és megfizetett hea szolgáltatás igénybe vevője részére történő visszatérítésének anélkül való megtagadását eredményezi, hogy az érintett adóalanyok részéről fennállna a csalás vagy visszaélés kockázata. Ebből az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok függvényében e szabályozás aránytalan.
- 30 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet a tényleges érvényesülés és a semlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, nem kérelmezheti közvetlenül az adóhatóságtól azon heaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, miközben ezen összegnek az említett szolgáltatásnyújtótól való visszakövetelése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, tekintettel arra, hogy ez utóbbi felszámolási eljárás alá került, és miközben e két adóalany terhére nem róható fel csalás vagy visszaélés, ily módon e tagállam tekintetében nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

A harmadik kérdésről

- 31 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy abban az esetben, ha az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, közvetlenül kérelmezheti az adóhatóságtól azon heaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, e hatóságnak kamatfizetési kötelezettsége áll fenn ezen összeg után, igenlő válasz esetén pedig milyen időszak tekintetében és milyen részletes szabályok szerint kell teljesíteni e kötelezettséget.
- 32 Ami a kamatfizetési kötelezettséget illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével vetett ki adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak. Ez magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénzüsszeg nem állt rendelkezésre. Így a tagállamokra hárított azon kötelezettség elve, hogy az uniós jog megsértésével kivetett adók összegét kamatokkal kell visszafizetniük, ez utóbbi jogból ered (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 A Bíróság hozzátette, hogy uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kamatok fizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját („egyszerű” vagy „kamatos” kamat). E feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban

nem tehetik lehetetlenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 34 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy a magyar adóhatóság az alapügyben a szóban forgó héa megfizetését nem az uniós szabályozás megsértésével, hanem a héairányelv 203. cikke alapján követelte, amely cikk úgy rendelkezik, hogy „a számlán szereplő héa fizetésére köteles bármely személy, aki a héát e számlán feltüntette”, így a tévesen felszámított héát meg kell fizetni. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (lásd ebben az értelemben: 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 26. pont).
- 35 Ebből következően nem állapítható meg, hogy a jelen ügyben a héa kivetésére a 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478) értelmében vett „uniós jog megsértésével” került sor, így az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az említett ítéletből az adóhatóság által fizetendő esetleges kamatokat illetően semmilyen következtetés nem vonható le.
- 36 Ugyanakkor, mivel – amint az az első két kérdésre adott válaszból kitűnik – a tagállamok kötelesek biztosítani a tévesen felszámított és megfizetett héa helyesbítésének vagy visszatérítésének lehetőségét azon adóalany számára, akit az így megfizetett héa után levonási jog illet meg, különösen ha az érintett tagállam tekintetében nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, és ha a héakövetelés ilyen visszatérítése – annak jellegére tekintettel – egyenértékűnek tekinthető a héairányelv 183. cikke értelmében vett héakülönbözettel, az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben helyénvaló ez utóbbi rendelkezésre hivatkozni.
- 37 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy még ha a héairányelv 183. cikke nem is ír elő kamatfizetési kötelezettséget a visszatérítendő héakülönbözet után, és nem is határozza meg pontosan azt az időpontot, amelytől kezdve az ilyen kamatokat meg kell fizetni, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a héakülönbözet észszerű időn túl történő visszatérítése folytán keletkezett pénzügyi veszteségeket késedelmi kamatok fizetése egyenlítse ki (2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 40. pont).
- 38 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyet az jellemez, hogy a héának az azt tévesen felszámító szolgáltatásnyújtó által való visszatérítése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, tekintettel arra, hogy ez utóbbi felszámolási eljárás alá került, a szolgáltatásnyújtást igénybe vevő adóalany, akinek a részéről jogalap nélkül felszámított héa megfizetésére került sor, az említett héa visszatérítéséig vagyoni kárt szenved azáltal, hogy nem áll rendelkezésére az ezen adó összegének megfelelő összeg. Ilyen körülmények között, amennyiben az adóhatóság nem téríti vissza észszerű határidőn belül a jogalap nélkül megfizetett héát, miután ezen adóalany erre irányuló kérelmet terjesztett elé, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtójának jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, az az adósemlegesség elvének megsértéséhez vezet.
- 39 A jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése utáni kamatok alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat illetően a jelen ítélet 33. pontjából kitűnik, hogy a héairányelv erre vonatkozó rendelkezése hiányában e részletes szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartoznak, amelynek kereteit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve határozza meg.

- 40 Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, amely a jelen ügyben az egyetlen érintett elv, ez utóbbi megköveteli, hogy a – különösen az esetlegesen fizetendő kamatok számítására vonatkozó – nemzeti szabályok ne fosszák meg az adóalanyt az azon héavisszatérítés által okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől, amelyekre észszerű határidőn belül nem kerül sor. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapügy minden körülményére figyelemmel a jelen esetben erről van-e szó.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi rendelkezéseket a hatáskörének keretei között alkalmazni hivatott nemzeti közigazgatási hatóság vagy bíróság adott esetben a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén köteles biztosítani e rendelkezések teljes érvényesülését (2021. május 12-i *technoRent International* és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 A nemzeti jog uniós joggal összeegyeztethető értelmezésének kötelezettsége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság a teljes nemzeti jogot figyelembe véve mérlegelje, hogy mennyiben alkalmazható a nemzeti jog úgy, hogy az ne vezessen az uniós joggal ellentétes eredményre (2021. május 12-i *technoRent International* és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Mindazonáltal a nemzeti jog összhangban álló értelmezése elvének vannak bizonyos korlátai. Az általános jogelvek, köztük a jogbiztonság elve, ugyanis korlátozzák a nemzeti bíróság azon kötelezettségét, hogy a belső jog irányadó szabályainak értelmezésekor és alkalmazásakor figyelembe vegye az uniós jog tartalmát, továbbá e kötelezettség nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául (2021. május 12-i *technoRent International* és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 44 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy biztosítani lehet-e az uniós jog teljes érvényesülését a teljes nemzeti jog figyelembevételével és adott esetben e jog rendelkezéseinek értelemszerű alkalmazásával.
- 45 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 183. cikkét a héasemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, közvetlenül kérelmezheti az adóhatóságtól azon héaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, e hatóságnak kamatfizetési kötelezettsége áll fenn ezen összeg után, amennyiben a visszatérítést az erre irányulóan hozzá benyújtott kérelmet követően észszerű határidőn belül nem teljesítette. Az ezen összeg utáni kamatok alkalmazására vonatkozó részletes szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartoznak, amelynek kereteit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve határozza meg, azzal a feltétellel, hogy különösen az esetlegesen fizetendő kamatok számítására vonatkozó nemzeti szabályok nem foszthatják meg az adóalanyt az ugyanezen összeg késedelmes visszatérítése által okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén tegyen meg mindent a hatáskörének keretein belül annak érdekében, hogy biztosítsa e 183. cikk teljes érvényesülését.

A költségekről

- 46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet a tényleges érvényesülés elvével és a hozzáadottérték-adó (héta) semlegességének elvével összefüggésben**

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, nem kérelmezheti közvetlenül az adóhatóságtól azon héaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, miközben ezen összegnek az említett szolgáltatásnyújtótól való visszakövetelése lehetetlen vagy rendkívül nehéz, tekintettel arra, hogy ez utóbbi felszámolási eljárás alá került, és miközben e két adóalany terhére nem róható fel csalás vagy visszaélés, ily módon e tagállam tekintetében nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

- 2) **A 2006/112 irányelv 183. cikkét a hozzáadottérték-adó (héta) semlegességének elvére tekintettel**

a következőképpen kell értelmezni:

abban az esetben, ha az az adóalany, akinek a részére valamely másik adóalany szolgáltatást nyújtott, közvetlenül kérelmezheti az adóhatóságtól azon héaösszeg visszatérítését, amelyet e szolgáltatásnyújtó a részére jogalap nélkül felszámított, és amelyet ez utóbbi az államkincstár részére megfizetett, e hatóságnak kamatfizetési kötelezettsége áll fenn ezen összeg után, amennyiben a visszatérítést az erre irányulóan hozzá benyújtott kérelmet követően észszerű határidőn belül nem teljesítette. Az ezen összeg utáni kamatok alkalmazására vonatkozó részletes szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartoznak, amelynek kereteit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve határozza meg, azzal a feltétellel, hogy különösen az esetlegesen fizetendő kamatok számítására vonatkozó nemzeti szabályok nem foszthatják meg az adóalanyt az ugyanezen összeg késedelmes visszatérítése által okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén tegyen meg mindent a hatáskörének keretein belül annak érdekében, hogy biztosítsa e 183. cikk teljes érvényesülését.

Arastey Sahún

Biltgen

Passer

Kihirdetve Luxembourgban, a 2022. október 13-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

M. L. Arastey Sahún
tanácselnök