

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2007. március 15.*

A C-35/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2004. június 23-án érkezett, 2005. január 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH**

és

a **Ministero delle Finanze**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, P. Küris, J. Klučka, J. Makarczyk és G. Arestis (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: olasz.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. március 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH képviseletében S. Pettinato avvocato,

- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében M. Afonso és M. Velardo, valamint A. Aresu, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. június 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 2. és 5. cikkének értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet a Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (a továbbiakban: Reemtsma) nevű társaság és a Ministero delle Finanze (pénzügyminisztérium) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya, hogy az utóbbi elutasította a Reemtsma számára azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) részleges visszatérítését, amely a Reemtsma által Olaszországban igénybe vett reklámkampány- és marketingszolgáltatásokat terhelte.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A nyolcadik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre, és az 1. cikk b) pontjában említett szolgáltatásokra használják fel.”

- 4 A nyolcadik irányelv 5. cikkének első bekezdése előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában azon termékek[nek] és szolgáltatások[nak], amelyek tekintetében vissza lehet igényelni az adót, meg kell felelniük a 77/388/EGK irányelv 17. cikkében szabályozott, a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmazott feltételeknek.”

- 5 Az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.), a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint:

„a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található [helyesen: vagy olyan állandó telephelye található, amely számára a szolgáltatást nyújtották], vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

– reklámszolgáltatások;

[...]”

- 6 A hatodik irányelv 17. cikkének szövege a következő:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

- a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]”

7 A hatodik irányelv 21. cikkének 1. pontja szerint:

„A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

1. belföldi forgalomban:

- a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy a b) pontban említetteken kívüli szolgáltatásnyújtást végez. Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem belföldön letelepedett adóalany végzi, a tagállamok elfogadhatnak olyan feltételeket, amelyek révén az adót egy másik személy által kell megfizetni. Ilyen másik személynek ki lehet jelölni többek között az adóképviselet vagy azon személyt, akinek az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítik. [...] A tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy nem az adóalany, hanem valaki más vállal együttes és egyetemleges felelősséget az adó megfizetéséért;

- b) azon személyek, akik számára a 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá tartozó szolgáltatásokat nyújtják, vagy azon hozzáadottérték-adó tekintetében az ország területén nyilvántartott személyek, akik számára a 28b. cikk C., D., vagy E. részében említett szolgáltatásokat nyújtják, amikor a szolgáltatást külföldön letelepedett adóalany végzi; a tagállamok azonban előírhatják, hogy a szolgáltatást nyújtó az adó megfizetéséért együttesen és egyetemlegesen legyen felelős;

- c) bármely személy, aki hozzáadottérték-adót tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton.”

A nemzeti szabályozás

- 8 A nyolcadik irányelv végrehajtására elfogadott és a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (GURI, rendes kiegészítés 1. sz., 1972. november 11., 1. o., a továbbiakban: 633/72. sz. elnöki rendelet), 17. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Adóalanyok – Az adót minden teljesített ügylet után összesítetten, a 19. cikkben előírt adólevonás érvényesítése mellett, a II. cím alatt előírt szabályok és feltételek szerint az a személy köteles megállapítani és az adót az államkincstárba befizetni, aki adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végez.”

- 9 A 633/72. sz. elnöki rendelet 19. cikkének második bekezdése előírja:

„Nem vonható le a termékbeszerzés vagy a termék-, illetve szolgáltatásimport után felszámított adó, ha olyan tevékenységhez kapcsolódik, amely nem tartozik az adó hatálya alá, vagy adómentes [...]”

10 A 633/72. sz. elnöki rendelet 38b. cikkének szövege így hangzik:

„Az az adóalany, aki az Európai Gazdasági Közösség valamely tagállamában lakik vagy ott honos, és akire közvetlenül nem hivatkozik a 35b. cikk, illetve aki nem nevez meg képviselőt a 17. cikk második bekezdése értelmében, abban az államban adóköteles, ahol lakóhelye vagy székhelye található, és aki a szállítási szolgáltatások, a 9. cikk szerinti nem adóköteles más járulékos szolgáltatások, valamint a 7. cikk negyedik bekezdésének d) pontjában előírt szolgáltatások kivételével nem folytat tevékenységet Olaszországban, egy évet meg nem haladó elszámolási időszakra adóvisszatérítést kaphat, ha az adó a 19. cikk szerint levonható, és ingó dolgok és szolgáltatások importjára vagy beszerzésére vonatkozik, feltéve hogy annak összege eléri vagy meghaladja a kétszáz eurót. [...]”

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés alapján a tényállás az alábbiak szerint foglalható össze.

12 A Reemtsma nevű társaság székhelye Németországban található, és e társaság Olaszországban nem rendelkezik állandó telephellyel. 1994-ben reklám- és marketingszolgáltatásokat vett igénybe egy olasz társaságtól, amely ezek után összesen 175 022 025 ITL HÉA-összeget számított fel neki.

- 13 A Reemtsmára áthárított HÉA befizetésre került az olasz államkincstárba.
- 14 A Reemtsma ezt követően részleges visszaigénylést nyújtott be két 1994-ben lerótt HÉA-összeg tekintetében, amelyet megítélése szerint tartozatlanul fizetett meg azért, mert a szóban forgó szolgáltatásokat olyan adóalanynak nyújtották, akinek székhelye az Olasz Köztársaságon kívüli tagállamban, a jelen esetben Németországban található, így a HÉÁ-t ez utóbbi tagállamban kell megfizetni.
- 15 A nemzeti adóhatóságok elutasították a visszaigénylés teljesítését, a Reemtsma pedig az elutasító határozatot megtámadta az olasz bíróságok előtt. Keresetét első fokon azzal az indokolással utasították el, hogy – mivel nem teljesült a területi feltétel, minthogy e szolgáltatást egy másik tagállamban adóköteles adóalany részére nyújtották – a kibocsátott számlák a nem HÉA-köteles reklámkampány- és marketingszolgáltatásra vonatkoztak.
- 16 A Reemtsma ekkor a Corte suprema di cassazionehoz fordult, amely úgy ítélte meg, hogy a jogvita eldöntéséhez a közösségi jog szabályainak és elveinek értelmezése szükséges, ezért az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [...] nyolcadik tanácsi irányelv 2. és 5. cikkét – annyiban, amennyiben a nem honos vevő vagy a szolgáltatást igénybe vevő részére történő visszatérítést ahhoz a feltételhez köti, hogy a termékeket és szolgáltatásokat

adóköteles tevékenységéhez használta fel –, hogy a tévesen áthárított, majd az államkincstárnak befizetett tartozatlan HÉA is visszatéríthető? Igenlő válasz esetén, ellentétes-e az [említett] irányelv hivatkozott rendelkezéseivel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a visszatérítést a nem honos vevő/szolgáltatást igénybe vevő részére az alapján, hogy a felszámított és megfizetett adó nem vonható le, jöllehet az tartozatlan?

- 2) Általánosságban levezethető-e az egységes közösségi szabályozásból, hogy a vevő vagy a szolgáltatást igénybe vevő az államkincstárral szemben adófizetésre kötelezett? Összeegyeztethető-e ezzel a szabályozással, és különösen a HÉA semlegességének elvével, a tényleges érvényesülés és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elveivel, hogy a nemzeti jog a HÉA-alany vevőnek vagy szolgáltatást igénybe vevőnek, akit a nemzeti szabályozás felszámítási és adófizetési kötelezettséggel terhel, az államkincstárral szemben nem biztosít visszaigénylési jogot a tartozatlan adó felszámítása és megfizetése esetén. Ellentmond-e a tényleges érvényesülés és a hátrányos megkülönböztetés tilalma elveinek az a nemzeti jogszabály, amely – a nemzeti bíróságok értelmezése szerint – a közösségi jog megsértésével beszedett adó visszaigénylését a vevő vagy a szolgáltatást igénybe vevő számára csak a termék értékesítőjével vagy a szolgáltatóval, és nem az államkincstárral szemben teszi lehetővé, jöllehet a nemzeti jogrendben létezik hasonló lehetőség a közvetlen adók terén, ahol mindkét fél (az adóképviseelő és az adóalany is) jogosult visszaigényelni az adót az államkincstártól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikkét, hogy visszatéríthető a

szolgáltatás igénybevevőjének a tévedésből felszámított, majd e szolgáltatások helye szerinti tagállam államkincstárába befizetett tartozatlan HÉA.

- 18 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA közös rendszere nem szabályozza kifejezetten azt az esetet, amikor a HÉÁ-t tévesen számítják fel.
- 19 Az alapügyben érintett felek nem vitatják, hogy a Reemtsma részére teljesített, reklámkampány- és marketingtevékenységet felölelő szolgáltatás nem volt HÉA-köteles. A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint ugyanis a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtott reklámszolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást igénybe vevő állandó telephelye található. Az alapügyben Németország minősül az említett szolgáltatások teljesítési helyének.
- 20 A nyolcadik irányelv 2. cikke előírja, hogy a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő más tagállamban honos valamennyi adóalanyának visszaigénylési joga van az olyan szolgáltatás után felszámított HÉA tekintetében, amelyet a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban vett igénybe, és többek között a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában említett tevékenységekhez használt fel. A nyolcadik irányelv 5. cikkének első bekezdése szerint a visszaigénylésnek meg kell felelnie a hatodik irányelv 17. cikkében szabályozott, a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmazott feltételeknek.

- 21 A Reemtsma úgy véli, az a körülmény, hogy a visszaigénylési jog csak a levonható HÉÁ-ra korlátozódik, nem jelenti egyben azt is, hogy nem téríthető vissza a tartozatlanul felszámított és az államkincstárnak megfizetett adó. A Bíróságnak a C-141/96. sz. Langhorst-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítéletében (EBHT 1997., I-5073. o.) kifejtett értelmezése szerint ugyanis a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontjával ellentétes az az elv, miszerint a levonási jog csak a fizetendő adóra vonatkozik. Úgy véli, hogy a HÉA-levonási jog az egyik legfontosabb eszköz ahhoz, hogy biztosítani lehessen a HÉA semlegességének elvét, ezért ez a jog nem korlátozható.
- 22 Az olasz kormány és az Európai Közösségek Bizottsága ellenben úgy véli, hogy nem lehet hivatkozni a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikkére a tévesen felszámított HÉA visszaigénylése céljából, mivel itt nem áll fenn a megfizetett adó levonásához való jog, amelyet a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szabályoz. A jogosulatlanul felszámított és az adóhatóságnak megfizetett HÉA levonásához való jog ugyanis ellentétes a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélettel (EBHT 1989., 4227. o.).
- 23 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Genius Holding ügyben hozott ítélet 13. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a HÉA-levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz a HÉA-köteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak. A Bíróság azt is megállapította, hogy ez az adólevonási jog nem terjed ki arra az adóra, amely a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján kizárólag a számlán történt feltüntetésé miatt fizetendő (lásd különösen a fent hivatkozott Genius Holding ügyben hozott ítélet 19. pontját). Ehhez kapcsolódóan a Bíróság utóbb megerősítette ezt az ítélkezési gyakorlatot a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6973. o.) 53. pontjában, valamint a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13295. o.) 50. pontjában.
- 24 Ilyen körülmények között azt kell megvizsgálni, hogy az előző pontban említett ítélkezési gyakorlat alkalmazható-e a nyolcadik irányelv tekintetében is.

- 25 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a nyolcadik irányelvnek nem célja, hogy megkérdőjelezze a hatodik irányelvben bevezetett rendszert (lásd különösen a C-302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4495. o.] 18. pontját).
- 26 Továbbá a nyolcadik irányelvnek az a célja, hogy megállapítsa az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésének szabályait. Így ezen irányelv célja a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdéséből eredő visszaigénylési jog összehangolása (lásd különösen a C-136/99. sz., Monte dei Paschi Dei Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 20. pontját). Amint ugyanis a jelen ítélet 20. pontjából is kitűnik, a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikke kifejezetten visszautal a hatodik irányelv 17. cikkére.
- 27 Ilyen körülmények között, miután az említett 17. cikk szerinti levonási jog nem terjeszthető ki a tartozatlanul felszámított és az adóhatóságnak megfizetett HÉÁ-ra, meg kell állapítani, hogy ez a HÉÁ nem igényelhető vissza a nyolcadik irányelv rendelkezései alapján.
- 28 A fenti megfontolások alapján az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések alapján nem lehet visszaigényelni azt a tartozatlan HÉÁ-t, amelyet a szolgáltatást igénybe vevő személynek tévedésből felszámítottak, majd az e szolgáltatás helye szerinti tagállam kincstárába befizettek.

A második kérdésről

- 29 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével lényegében arra vár választ, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, elegendő-e, ha a szolgáltatást igénybe vevő személy attól a szolgáltatótól jogosult visszaigényelni a HÉÁ-t, aki azt neki tévedésből felszámította, és amely szolgáltató azt maga igényelheti vissza az adóhatóságtól, vagy az szükséges, hogy a szolgáltatást igénybe vevő személy kérelmével közvetlenül e hatósághoz fordulhasson. E kérdés három részre tagolódik.
- 30 A kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt kívánja megtudni, hogy a szolgáltatást igénybe vevő személy általában a HÉÁ fizetésére kötelezett személynek tekinthető-e a szolgáltatás helye szerinti tagállam adóhatóságaival szemben.
- 31 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint „a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy [...] belföldi forgalomban [...] azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy a b) pontban említetteken kívüli szolgáltatásnyújtást végez”. Az említett 21. cikk azt az elvi szabályt mondja ki, hogy kizárólag a szolgáltató kötelezett a HÉÁ fizetésére, és csak neki vannak kötelezettségei az adóhatósággal szemben. Azonban ugyanez a rendelkezés kimerítően fel is sorolja az e szabály alóli kivételeket, illetve az Európai Unió Tanácsa a hatodik irányelv 27. cikke alapján felhatalmazást adhat továbbiak bevezetésére. Így amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem belföldön letelepedett adóalany végzi, a tagállamok elfogadhatnak olyan rendelkezéseket, amelyek előírják, hogy az adót egy másik személy köteles megfizetni, aki lehet az adóköteles szolgáltatások igénybevevője is.

- 32 Márpedig még ha egy olyan helyzetben, mint amely az alapügyben is felmerült, amelyben a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjában előírt, fordított adózási rendszer alkalmazandó, a Reemtsma mint HÉA-fizetésre kötelezett személy vissza is igényelhetné volna a HÉÁ-t, látni kell, hogy e rendszerben a Reemtsma – amint arra a főtanácsnok az indítványa 77. pontjában is rámutatott – a letelepedés helye szerinti tagállam, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság adóhatóságával áll jogviszonyban, és nem azon tagállam adóhatóságával, amelyben az adott tagállami szolgáltató tartozatlanul számította fel és vallotta be a HÉÁ-t, és amely tagállam tudniillik az Olasz Köztársaság.
- 33 A második kérdés első részére azt a választ kell tehát adni, hogy a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának rendelkezéseiben kifejezetten előírt esetek kivételével kizárólag a szolgáltató minősül a HÉA fizetésére kötelezett személynek a szolgáltatás helye szerinti tagállam adóhatóságaival szemben.
- 34 A kérdést előterjesztő bíróság másodsorban arra vár választ a Bíróságtól, hogy a HÉA közös rendszere, valamint a semlegesség, a tényleges érvényesülés elveivel és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével ellentétesek-e az olyan nemzeti jogszabályok, mint amelyek az alapügyben is felmerültek, amelyek nem biztosítják a szolgáltatás igénybevevőjének azt a jogot, hogy a HÉÁ-t az adóhatóságtól visszaigényelje abban az esetben, ha nem volt adófizetésre kötelezett, de az adót mégis megfizette a szolgáltatás helye szerinti tagállam adóhatóságának.
- 35 A Reemtsma úgy véli, hogy a tényleges érvényesülés elve azt jelenti, hogy a nemzeti jogszabályok a hatályos közösségi szabályozás megsértésével nem akadályozhatják a

megfizetett HÉA-összegek visszaigénylésére vonatkozó jog gyakorlását. Az említett elv ugyanis megsérthető annak következtében, ha a szolgáltató fizetéseképtelenné válik, vagy a polgári bíróság és az adóügyben eljáró bíróság ítéletei esetleg egymásnak ellentmondanak.

36 A Bizottság viszont úgy látja, hogy elfogadható az olyan adórendszer, mint amelyet Olaszországban is bevezettek, ahol egyrésztől főszabály szerint kizárólag a szolgáltató igényelhet HÉA-visszatérítést az adóhatóságtól, másrésztől a szolgáltatás igénybevevője a polgári jog szabályai szerint követelheti a tartozatlanul megfizetett összeget a szolgáltatótól. Megítélése szerint a tagállamok e tekintetben szabadon választhatják meg azt az eljárást, amelyet e visszatérítés biztosítására megfelelőnek tartanak, azzal, hogy be kell tartaniuk a tényleges érvényesülés elvét. A Bizottság megítélése szerint a rendszer bevezetése során azt is megkövetelhetik, hogy a szolgáltatás igénybevevője közvetlenül eljárhasson az említett hatóságok előtt, ha egyébként a visszatérítés a gyakorlatban lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek bizonyulna.

37 Ezzel kapcsolatban rögzíteni kell, hogy az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné a Közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd különösen a C-30/02. sz., Recheio – Cash & Carry ügyben 2004. június 17-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-6051. o.] 17. pontját és a C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8477. o.] 17. pontját).

38 Emlékeztetni kell arra is, hogy a hatodik irányelv nem ír elő semmilyen rendelkezést a tartozatlanul felszámított HÉA-nak a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően. A hatodik irányelv a 20. cikkében pusztán azokat a feltételeket határozza meg,

amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az előzetesen felszámított adó levonása módosítható legyen a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás jogosultjánál. Ilyen körülmények között főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat feltételeket, amelyek mellett a tartozatlanul felszámított HÉA helyesbíthető (lásd a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 48. és 49. pontját).

- 39 Az előző két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatra figyelemmel be kell látni, hogy egy olyan rendszer, mint amely az alapügyben is felmerült, amelyben egyrészt az a szolgáltató kérheti a HÉA visszatérítését az adóhatóságtól, aki azt tévedésből az adóhatóságnak megfizette, másrészt a szolgáltatás igénybevevője polgári jogi keresetet indíthat a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése iránt a szolgáltatóval szemben, elvileg tiszteletben tartja a semlegesség és a tényleges érvényesülés elveit. E rendszer ugyanis lehetővé teszi a szolgáltatás igénybevevőjének, aki a tévedésből felszámított adó terhét viselte, hogy visszakapja a tartozatlanul megfizetett összegeket.
- 40 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi szabályozás hiányában a jogalanyok közösségi jogból származó jogai védelmét biztosító eljárási szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartoznak (lásd különösen a C-78/98. sz., Preston és társai ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-3201. o.] 31. pontját, valamint a C-392/04. és C-422/04. sz., i-21 Germany és Arcor egyesített ügyekben 2006. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8559. o.] 57. pontját).
- 41 Amint ehhez kapcsolódóan a Bizottság is joggal jegyzi meg, ha a HÉA visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen a szolgáltató fizetésektelen-

sége esetén, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a szolgáltatás igénybevevője visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon. Így a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybevevője visszaigényelhesse a tartozatlanul felszámított adót.

42 Ezért azt a választ kell adni a második kérdés második részére, hogy nem ellentétesek a semlegesség és a tényleges érvényesülés elveivel, valamint a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével az olyan nemzeti jogszabályok, mint amelyek az alapügyben is felmerültek, és amelyek szerint kizárólag a szolgáltató kérheti a tartozatlanul megfizetett HÉA-összegek visszatérítését az adóhatóságtól, illetve a szolgáltatás igénybevevője polgári jogi keresetet indíthat a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése iránt e szolgáltatóval szemben. Azonban arra az esetre, ha a HÉA visszatérítése lehetetlenné válna, vagy rendkívül megnehezülne, a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybevevője visszaigényelhesse a tartozatlanul felszámított adót.

43 Harmadsorban a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy az egyenértékűség elvével és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével ellentétesek-e az olyan nemzeti jogszabályok, mint amelyek az alapügyben is felmerültek, és amelyek szolgáltatás igénybevevőjének kizárólag a szolgáltatóval, és nem az adóhatósággal szembeni fellépést teszik lehetővé, jóllehet a közvetlen adóztatás nemzeti rendszerében létezik olyan lehetőség, miszerint a jogosulatlan adóbeszedés esetén mind az adó beszedésére, mind az adó megfizetésére kötelezett személy jogosult fellépni az említett hatóságokkal szemben.

44 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a hátrányos megkülönböztetés tilalma csak az egyenlőség általános közösségi jogi elvének sajátos kifejeződése, amely megköveteli, hogy az összehasonlítható

helyzeteket ne kezeljék eltérően, és az eltérő helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, hacsak az ilyen bánásmód objektíve nem igazolható (lásd különösen a C-309/89. sz., Codorniu kontra Tanács ügyben 1994. május 18-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-1853. o.] 26. pontját és a C-354/95. sz., National Farmers' Union és társai ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4559. o.] 61. pontját).

- 45 A jelen esetben egyáltalán nincs összefüggés a közvetlen adóztatási rendszer egésze és a HÉA-rendszer között. Ebből következik, hogy a közvetlen adózásra vonatkozó nemzeti szabályozás nem érinti a második kérdés második részére adott választ.

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 (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv 2. és 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések alapján nem lehet visszaigényelni azt a tartozatlan hozzáadottérték-adót, amelyet a szolgáltatást igénybe vevő személynek**

tévedésből felszámítottak, majd az e szolgáltatás helye szerinti tagállam kincstárába befizettek.

- 2) Az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvél módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikke 1. pontjának rendelkezéseiben kifejezetten előírt esetek kivételével kizárólag a szolgáltató minősül a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személynek a szolgáltatás helye szerinti tagállam adóhatóságaival szemben.

- 3) – Nem ellentétesek a semlegesség és a tényleges érvényesülés elveivel, valamint a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével az olyan nemzeti jogszabályok, mint amelyek az alapügyben is felmerültek, és amelyek szerint kizárólag a szolgáltató kérheti a tartozatlanul megfizetett hozzáadottértékadó-összegek visszatérítését az adóhatóságtól, illetve a szolgáltatás igénybevevője polgári jogi keresetet indíthat a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése iránt e szolgáltatóval szemben. Azonban arra az esetre, ha a hozzáadottérték-adó visszatérítése lehetetlenné válna, vagy rendkívül meglehetősen, a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybevevője visszaigényelhesse a tartozatlanul felszámított adót.

- E választ nem érinti a közvetlen adózásra vonatkozó nemzeti szabályozás.

Aláírások