

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2021. március 18.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A közös hozzáadottértékadó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – 203. cikk – Jogalap nélkül felszámított adó – A számla kiállítójának jóhiszeműsége – Az adóbevétel kiesés veszélye – A tagállamok azon kötelezettsége, hogy lehetővé tegyék a jogalap nélkül felszámított adó helyesbítését – Az adósemlegesség és az arányosság elve”

A C-48/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2020. január 28-án érkezett, 2019. november 15-i határozatával terjesztett elő

az **UAB „P.”**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w B.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó), a Bíróság elnökhelyettese és M. Safjan bíró,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az UAB „P.” képviselőjében D. Kosacka doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és J. Szczodrowski, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 203. cikkének, valamint az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az UAB „P.” (a továbbiakban: P.) és a Dyrektor Izby Skarbowej w B. (a b-i pénzügyi ellenrzési hatóság igazgatója, Lengyelország) között a jogalap nélkül felszámított hozzáadottértékadó (héta) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 203. cikke elírja:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

A lengyel jog

4 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 2004., 54. szám, 535. tétel) alapjogvitára alkalmazandó változata (Dz. U. 2016, 710. tétel; a továbbiakban: héatörvény) 108. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Ha jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység vagy természetes személy a héa összegét feltüntető számlát állít ki, köteles azt megfizetni.”

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

5 P. egy Litvániában letelepedett társaság, amely litván fuvarozási társaságok rendelkezésére bocsátott olyan üzemanyagkártyákat, amelyek lehetővé teszik e fuvarozási társaságok számára, hogy a Lengyelország területén található bizonyos üzemanyagtöltő állomásokon üzemanyagot tankoljanak.

6 Mivel úgy ítélte meg, hogy gazdasági tevékenysége abban áll, hogy a lengyel üzemanyagtöltő állomásoktól üzemanyagot szerez abból a célból, hogy azt ezt követően litván fuvarozási társaságok részére üzemanyagkártyákkal továbbértékesítse, P. e fuvarozási társaságok részére üzemanyagértékesítésről szóló, héaösszeget tartalmazó számlákat állított ki.

7 2014. június 27-i határozatában a Naczelnik Urzędu Skarbowego w Biaymstoku (a biaystoki adóhivatal igazgatója, Lengyelország) megállapította P. héatartozását a 2011. március és december közötti időszak tekintetében, adótúlfizetést a 2011 márciusa és júniusa közötti időszak tekintetében, valamint a héatörvény 108. cikke alapján fizetendő héa összegét. Ezenkívül úgy vélte, hogy P. nem jogosult az üzemanyagtöltő állomások által üzemanyag beszerzése céljából kiállított számlák címén elztesen felszámított héa levonására.

8 P. e határozattal szemben közigazgatási jogorvoslat iránti kérelmet nyújtott be a Dyrektor Izby Skarbowej w B.-hez (a b-i pénzügyi ellenrzési hatóság igazgatója, Lengyelország).

9 2014. október 2-i határozatával a b-i pénzügyi ellenrzési hatóság igazgatója hatályon kívül helyezte a biaystoki adóhivatal igazgatójának 2014. június 27-i határozatát azzal az indokkal, hogy az a héatörvény rendelkezéseinek megsértésével állapította meg az alapeljárás

felperese tevékenységeinek adóztatási helyét. Ezenkívül az ügy érdeméről határozott, meghatározva P. héával kapcsolatos adókötelezettségeit.

10 2014. október 2-ii határozatában a b.-ii pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója – a białystoki adóhivatal igazgatójához hasonlóan – megerősítette, hogy P. Lengyelország területén nem vásárolt és nem is értékesített üzemanyagot. Álláspontja szerint az üzemanyagot közvetlenül a lengyel üzemanyagtöltő állomások értékesítették a litván fuvarozási társaságoknak, amelyek a P.-től vásárolt üzemanyagkártyákkal teljes választási szabadság mellett – többek között az üzemanyag mennyiségét és típusát illetően – tankolhattak ezen üzemanyagtöltő állomásokon. A P. tényleges tevékenysége tehát abban áll, hogy üzemanyagkártyákkal finanszírozza az üzemanyagnak az említett litván fuvarozási társaságok által az említett üzemanyagtöltő állomásokon történő megvásárlását. E tevékenység olyan pénzügyi szolgáltatásnak minősül, amely Lengyelországban héamentes a hálórörvény alapján.

11 Egyébiránt, mivel a P. által kiállított számlák nem tükrözték a tevékenységei tényleges lefolyását, a b.-ii pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója azt is megerősítette, hogy az alapeljárás felperese nem jogosult az üzemanyagtöltő állomások által kiállított számlák alapján elzetesen felszámított hál levonására. Ezenkívül megállapította, hogy a P. által kiállított értékesítési számlák a hálörvény alapján kötelezettséget keletkeztetnek a P. terhére az abban szereplő hálösszeg megfizetésére vonatkozóan.

12 P. a b.-ii pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatójának határozatával szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (białystoki vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, amely 2015. április 7-ii ítéletével hatályon kívül helyezte e határozatot.

13 A b.-ii pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt.

14 2017. február 17-ii ítéletével e bíróság egyrészt hatályon kívül helyezte a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (białystoki vajdasági közigazgatási bíróság) 2015. április 7-ii ítéletét, úgy ítélve meg, hogy a részére továbbított iratok alapján értékelnie kellett, hogy az adóhatóság jogosan állapította-e meg, hogy a számlák P. által történő kiállítása adóbevételkiesés veszélyét eredményezte-e az állam számára, másrészt pedig visszautalta az ügyet annak újbóli vizsgálata érdekében.

15 2017. július 19-ii ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (białystoki vajdasági közigazgatási bíróság) elutasította P. keresetét azzal az indokkal, hogy fennáll az adóbevételkiesés veszélye az állam számára.

16 P. ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz. E bíróság a 2003. február 6-ii Auto Lease Holland ítéletre (C-185/01, EU:C:2003:73) és a 2019. május 15-ii Vega International Car Transport and Logistic ítéletre (C-235/18, EU:C:2019:412) alapítva megállapítja, hogy P. valós tevékenysége az üzemanyag litván ügyfelei által üzemanyagtöltő állomásokon üzemanyagkártyákkal történő megvásárlásának finanszírozására irányult, következésképpen arra szorítkozott, hogy pénzügyi szolgáltatásokat nyújtson a Lengyelországban nem hálköteles litván jogalanyoknak.

17 Az említett bíróság ugyanakkor megjegyzi, hogy nem bizonyított, hogy P. és szerződéses partnerei magatartása csalást vagy visszaélést valósít meg. A lengyel adóhatóságok gyakorlata miatt tekintették ugyanis a P. által megvalósítottakhoz hasonló ügyleteket olyan láncügyleteknek, amelyek tárgya üzemanyag fuvarozási társaságok részére történő értékesítése. E gyakorlat

szerint az üzemanyagbeszerzési láncban részt vevő valamennyi gazdasági szereplő ellenszolgáltatás fejében értékesítette a termékeket, azaz az üzemanyagot, még akkor is, ha ténylegesen csak egyetlen termékértékesítésre került sor.

18 Így a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy e gyakorlat alapján P. egy láncügyletben részt vevőnek, vagyis olyannak tekinthette magát, mint aki üzemanyagot szerez az üzemanyagátöltő állomásoktól annak érdekében, hogy azt újra értékesítse litván fuvarozási társaságoknak. E társaságok P.-től az ezen üzemanyag utáni héát feltüntető számlákat kaptak, és Lengyelországban kérhették annak visszatérítését.

19 E bíróság ezenkívül pontosítja, hogy amennyiben az alapeljárás P. azon időszakokra vonatkozó héabevallásait érinti, amelyek során a lengyel adóhatóságok követték az érintett nemzeti gyakorlatot, P. érvényesen alapíthatott a héatörvény rendelkezéseinek e hatóságok által az adójogi állásfoglalások keretében adott értelmezésére.

20 Az említett bíróság megállapítja, hogy még ha P. jóhiszeműen járt is el, 2011-ben a héát feltüntető, nem megfelelő számlákat állított ki litván fuvarozási társaságoknak, ennél fogva formálisan teljesülnek a héatörvénynek a 2006/112 irányelv 203. cikkét végrehajtó 108. cikkének (1) bekezdése alkalmazásának feltételei.

21 Emlékeztet azonban arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint a héasemlegesség biztosítása érdekében a jóhiszeműen eljáró számla kibocsátójának lehetőséget kell biztosítani arra, hogy az érintett tagállam által megállapított eljárás szerint helyesbítse a számlán jogalap nélkül feltüntetett adót. Márpedig, mivel a lengyel jog nem ír el ilyen eljárást arra az esetre, ha az érdekelt ellen adóügyi eljárás indult, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy P.-nek nem volt lehetősége a litván fuvarozási társaságok részére kiállított számlákon jogalap nélkül feltüntetett adó helyesbítésére.

22 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ha az üzemanyagátöltő állomások, P. és litván fuvarozási társaságok közötti ügyleteket helyesen vonták volna a héa hatálya alá, e fuvarozási társaságok részére nem a P. által kibocsátott, a héát jogalap nélkül feltüntető számlákat kellett kiállítani, hanem az üzemanyagátöltő állomások által üzemanyagértékesítés címén kiállított, a P. által kiállított számlákon feltüntetett összeghez hasonló héaösszeget feltüntető számlákat.

23 Így e bíróság szerint az ezen ügyleteknek az azokban részt vevő felek általi helyes bevallása szintén lehetővé tette a litván fuvarozási társaságok számára, hogy kérjék az üzemanyagátöltő állomások által kiállított számlákon feltüntetett héa visszatérítését, ami azt bizonyítja, hogy a héát jogalap nélkül feltüntető számlák P. által történő kiállítása nem jelenti adóbevételek veszélyét az állam számára. Ezzel szemben az említett bíróság hangsúlyozza, hogy a héairányelv 108. cikkének a P. által kiállított számlákra való alkalmazása, noha az üzemanyagátöltő állomások általi értékesítését szintén héakötelezettség terheli, azzal a hatással jár, hogy ugyanazon ügyletet kétszeres héafizetési kötelezettség terheli.

24 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 203. cikkét és az arányosság elvét, hogy az alapügyben vizsgálthoz hasonló helyzetben azokkal ellentétes a [héatörvény] 108. cikkének (1) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés alkalmazása azokra a jóhiszeműen eljáró adóalany által kiállított számlákra, amelyek jogalap nélkül feltüntetett héát tartalmaznak, amennyiben:

- az adóalany tevékenysége nem valósított meg adócsalást, azonban az a jogszabályoknak az ügyletben részt vevő felek általi téves értelmezéséből következett, amely értelmezés a jogszabályoknak az adóhatóság által az ügylet időpontjában történő értelmezésén és az e jogszabályokkal kapcsolatos, az ügylet időpontjában fennálló általános gyakorlaton alapult, mivel az adóhatóság tévesen állapította meg, hogy a számlakibocsátó termékértékesítést végez, miközben ténylegesen héamentes pénzügyi közvetítő szolgáltatást nyújt, és
- a jogalap nélkül feltüntetett héát tartalmazó számla címzettje visszaigényelhetné a héát, ha a számla címzettje részére ténylegesen termékértékesítést végző adóalany megfelelő módon számlázta volna ki az ügyletet?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

25 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a jóhiszemű adóalany számára, hogy az adóellenőrzési eljárás megindítását követően a héát jogalap nélkül feltüntető számlákat helyesbítse, jóllehet e számlák címzettje jogosult lett volna ezen adó visszatérítésére, ha az e számlák tárgyát képező ügyleteket megfelelően vallották volna be.

26 A 2006/112 irányelv 203. cikke előírja, hogy a számlán szereplő hűa fizetésére köteles bármely személy, aki a hűát e számlán feltüntette. E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a számlán feltüntetett hűát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (lásd ebben az értelemben: 2019. január 8-ai EN.SA. ítélet, C-7712/17, EU:C:2019:374, 26. pont).

27 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés az ezen irányelvben előírt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevételkiesés veszélyét kívánja elhárítani (2013. április 11-ai Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont).

28 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy bár a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni annak érdekében, hogy biztosítsák az adó pontos beszedését és az adókijátszás elkerülését, ezek az intézkedések nem haladhatják meg az általuk követett célok eléréséhez szükséges mértéket, és ezért nem lehet oly módon alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a hűa semlegességét, amely az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös hűarendszer egyik alapelvét képezi (2013. április 11-ai Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A héasemlegesség elvét illetően az arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében a hűa terhe alól. Így e rendszer az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is hűakötelesek (2020. július 2-ai Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ami különösen a tévesen felszámított hűa visszatérítését illeti, a Bíróság már megállapította, hogy a 2006/112 irányelv nem ír elő semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított hűának a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően, és hogy ilyen körülmények között főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett a jogtalanul felszámított hűa helyesbíthető (2020. július 2-ai Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A h a semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendj kben előírják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesb t het , amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el (2020. július 2 i Terracult  t let, C 835/18, EU:C:2020:520, 27. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

32 Ez a megoldás különösen abban az esetben alkalmazható, amikor az adóalany jóhiszeműen járt el, amikor h  t jogalap nélkül feltüntető számlákat bocsátott ki, amennyiben  gy ítélte meg, hogy  zemanyagk rt  knak gazdasági szereplők részére történő rendelkezésre bocsátása, amely lehetővé teszi számukra, hogy üzemanyagot tankoljanak üzemanyagtöltő állomásokon, nem héamentes pénzügyi szolgáltatásnak minősül Lengyelországban, hanem – a lengyel adóhatóságok állandó gyakorlata alapján – az ezen adó hatálya alá tartozó term ek  e tagállamban történő értékesítésének.

33 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit nik, hogy bár a lengyel jog főszabály szerint olyan el j r st  r el , amely lehetővé teszi a jóhiszemű adóalany által jogalap nélkül felszámított h a helyesbítését, ez az el j r s nem alkalmazható, ha az érdekelttel szemben adóellenőrzést indítottak.

34 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a fuvarozási társaságok számára kiállított, jogalap nélkül h  t tartalmazó  zemanyagsz ml k helyesb t s  lehetőségének megtagadása, miközben az üzemanyagtöltő állomások által e fuvarozási társaságok részére teljesített  zemanyag rt kes t s k szintén h  k telesek, azt eredményezné, hogy az alapeljárás felperes nek a héasemlegesség elvének megsértésével adóterhet kellene viselnie.

35 E körülmények között az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 írányelv 203. cikkét, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvét  gy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a jóhiszemű adóalany számára, hogy a héát jogalap nélkül feltüntető számlákat az adóellenőrzési el j r s megindítását követően helyesb t s , j llehet e számlák címzettje jogosult lett volna ezen adó visszatérítésére, ha az említett számlák tárgyát képező ügyleteket megfelelően vallották volna be.

A költségekről

36 Mivel ez az el j r s az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő el j r s egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem t r t het k meg.

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

A közös hozz adott rt kad rendszerr l szóló, 2006. november 28 i 2006/112/EK tanácsi írányelv 203. cikkét, valamint az arányosság és a hozz adott rt k ad  (h a) semlegességének az elvét  gy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a jóhiszemű adóalany számára, hogy az adóellenőrzési el j r s megindítását követően a héát jogalap nélkül feltüntető számlákat helyesb t s , j llehet e számlák címzettje jogosult lett volna ezen adó visszatérítésére, ha az e számlák tárgyát képező ügyleteket megfelelően vallották volna be.

Aláírások

* Az el j r s nyelve: lengyel.