

E. SHARPSTON F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. június 8.1(1)

C?35/05. sz. ügy

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

kontra

Ministero delle Finanze

1. Az olasz Corte Suprema di Cassazione által a jelen ügyben felvetett kérdések azokra az eszközökre vonatkoznak, amelyekkel az adóalany visszakövetelheti az általa az olyan szolgáltatónak vagy értékesít?nek megfizetett HÉÁ?t, aki azt tévesen számította fel és fizette meg az adóhatóságoknak.
2. A hatodik irányelv(2) értelmében lényegében az a szolgáltató vagy értékesít?, aki valamely ügyfélnek HÉÁ?t számít fel, köteles ezt az összeget az adóhatóságoknak megfizetni, függetlenül attól, hogy az összeg felszámítása téves volt?e, vagy sem. Ezen irányelv el?írja azt is, hogy az adóalany az általa igénybe vett szolgáltatások, illetve az általa vett termékek után el?zetesen felszámított adót levonhatja az általa végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetend? adójából.
3. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint(3) az el?zetesen felszámított adó levonásának joga nem vonatkozik arra az adóra, amelyet kizárólag a számlán való feltüntetése miatt kell megfizetni, de ett?l eltekintve nem merült volna fel adótartozás. E körülmények esetén azonban a nemzeti jognak lehet?séget kell biztosítania a tévesen felszámított (és/vagy levont) összeg helyesbítésére.
4. Ezenfelül a hatodik irányelv szerint az adólevonási jog csak akkor alkalmazható, ha az adóalany adóköteles szolgáltatásnyújtást vagy termékértékesítést végez abban a tagállamban, ahol az adót el?zetesen felszámították, és ezáltal e tagállamban olyan áthárított adót kell megfizetnie, melyb?l az el?zetesen felszámított adót levonhatja.
5. A jelen ügyben az az adóalany, akinek a (részére teljesített reklámszolgáltatások utáni) HÉÁ?t tévesen számították fel, a felszámítás helye szerinti tagállamban nem végzett HÉÁ?köteles szolgáltatásnyújtást vagy termékértékesítést. Az ilyen helyzetre általában a nyolcadik HÉÁ?irányelv vonatkozik(4), amely szerint az el?zetesen felszámított adó nem vonható le az áthárított adóból, hanem azt visszatérítik az adóalanyoknak.
6. A nemzeti bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy e körülmények között a) a tévesen felszámított és megfizetett HÉA a nyolcadik irányelv alapján visszatéríthet??e annak ellenére, hogy a hatodik irányelv alapján az nem lett volna levonható, és b) az adott tagállamban honossággal nem rendelkező adóalanyoknak lehet?séget kell-e biztosítani arra, hogy az adót beszed? hatósággal szemben közvetlenül támasszon igényt, vagy elegend?, ha az említett adóalany jogosult arra, hogy közvetetten az adót felszámító szolgáltatóval vagy értékesít?vel

szemben lépjen fel (mely utóbbi ezt követően az összeget az adóhatóságtól visszaigényelheti).

A közösségi HÉA-jog és az ítélkezési gyakorlat

A hatodik irányelv értelmében a tagállamokban fennálló helyzet

7. A hatodik irányelv 21. cikkének (1) bekezdése a jelen eljárás szempontjából releváns időszakban(5) a vonatkozó részében a következőképpen rendelkezett:

A belföldi forgalomban a hozzáadottértékadó fizetésére kötelezett személy a következő:

„a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez [...]

[...]

c) bármely személy, aki hozzáadottértékadót tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton;

[...]”

8. A 17. cikk (2) bekezdése(6) a vonatkozó részében a következőket írja el:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;(7)

[...]”

9. A 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint(8) ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint kiállított számlával kell rendelkeznie.(9) Ez a rendelkezés elírja, hogy a számlán elkülönítve kell szerepelnie az adó nélküli árak és az egyes hozzáadottértékadó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszegnek, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

10. A 20. cikk (1) bekezdésének a) pontja elírja, hogy az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különösen „amikor az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

A hatodik irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlat

11. Az elvi jelentőség? Genius Holding ügy (10) olyan helyzetet érintett, amelyben egy alvállalkozó tévesen HÉA-t számított fel a fővállalkozónak. A tárgyi időszakban hatályos nemzeti jogszabályok értelmében, melyeket a hatodik irányelv szerint fogadtak el, az adót csak a fővállalkozónak kellett megfizetnie azon összeg után, amelyet a megbízója számára felszámított. Felmerült a kérdés, hogy az adólevonási jog vonatkozik-e a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében kizárólag a számlán való feltüntetés miatt megfizetendő adóra.

12. A Bíróság megvizsgálta a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontját, különösen abban a tekintetben, hogy az eltért mind attól a rendelkezéstől, amelynek a helyébe lépett, nevezetesen a második tanácsi irányelv(11) 111. cikke (1) bekezdésének a) pontjától, mind pedig a hatodik irányelvre vonatkozó végleges bizottsági javaslat 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjától(12). A

Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az adólevonási jog csak a ténylegesen megfizetendő adó tekintetében gyakorolható, azaz olyan adó tekintetében, amely HÉA-köteles tevékenységhez kapcsolódik, vagy amelyet a felszámításkor kifizettek. Ezt az értelmezést ezenfelül megerősítette az egyes ügyletekhez tartozó adó összegét feltüntető számla követelménye, valamint az abban az esetben alkalmazandó kiigazítási rendszer megléte, ha az eredetileg elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.(13)

13. A Bíróság annak hangsúlyozása mellett, hogy „a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendszerükben lehetővé tegyék a tévesen felszámított adó helyesbítésére abban az esetben, ha a számlát kibocsátó személy bizonyítja, hogy jóhiszeműen járt el”, megállapította, hogy „az adólevonási jog [...] nem vonatkozik arra az adóra, amely kizárólag amiatt fizetendő, hogy a számlán feltüntették”.(14) Az adólevonási rendszer ezért nem alkalmazható, de biztosítani kell valamilyen helyesbítési vagy kiigazítási rendszert arra az esetre, ha a hiba jóhiszemű magatartás mellett történt.

14. Mischo főtanácsnok azonban az indítványában azzal érvelt(15), hogy a HÉA-semlegesség elvének a tiszteletben tartása érdekében az ilyen adó tekintetében is alkalmazni kellene az adólevonási jogot, kivéve ha a szállító, aki a HÉA-t felszámította, (csalásra utaló körülmények között), azzal nem számolt el az adóhatóságok felé.

15. A Schmeink & Cofreth ügy(16) szintén olyan tényállást érintett, amelyben a HÉA-t tévesen számították fel. Ebben az ügyben azonban a tévesen felszámított összegek valóban nem jóhiszeműen, hanem csalás szándékával kerültek felszámításra. A Bíróság ettől függetlenül azt az álláspontot képviselte, hogy a jóhiszeműség feltétele nem szükséges a helyesbítéshez, feltéve hogy a bevétel elvesztésének minden kockázata kizárt. A Bíróság a következőket állapította meg:

„1. Ha a számla kiállítója időben kizárta az adóbevétel-kiesés mindenfajta kockázatát, a [HÉA] semlegességének elve megköveteli, hogy a tévesen felszámított adót helyesbítsék, anélkül hogy ezt ahhoz a feltételhez kötnék, hogy az adott számla kiállítója jóhiszeműen járjon el.

2. A tagállamoknak kell meghatározniuk a tévesen felszámított [HÉA] helyesbítésére vonatkozó eljárásokat azzal a feltétellel, hogy e helyesbítés nem függhet az adóhatóságok mérlegelésétől”.

16. A Karageorgou-ügyben(17) a Bíróság olyan tényállást mérlegelt, amelyben az állam számára szolgáltatást nyújtó személy által kiállított számlán HÉA-ként feltüntetett összeg nem minősült HÉA-nak. Ez a helyzet azért merült fel, mert az érintett személyek tévesen abban a hiszemben voltak, hogy e szolgáltatást önálló vállalkozóként nyújtják, míg valójában munkaadó-munkavállaló jogviszony állt fenn. A Bíróság a Genius Holding ügyben és a Schmeink & Cofreth ügyben hozott ítéletet követve megállapította, hogy a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontja nem zárja ki az ilyen összeg visszatérítését. Az így módon feltüntetett, HÉA-nak semmiképp sem minősülő összeg helyesbítése esetén nem áll fenn a HÉA-rendszer összefüggésében az adóbevétel-kiesés a kockázata. A Bíróság ismét megjegyezte, hogy a hatodik irányelv nem rendelkezik kifejezetten az ilyen esetekkel, és megállapította, hogy amíg a közösségi jogalkotás nem orvosolja ezt a joghézagot, a tagállamoknak kell erre vonatkozó megoldást találniuk(18).

17. Valamelyest eltérő körülmények képezték a tárgyat egy, a jelen eljárás keretében benyújtott beadványokban említett további ítéletnek. A Langhorst-ügyben(19) egy mezőgazdasági termelő felvásárlóknak sertést adott el. Ahelyett, hogy a termelő az árra vonatkozó számlát állított volna ki a felvásárlóknak, ez utóbbiak állították ki számára elismervényeket, amelyen a HÉA-t tévesen az alkalmazandótól nagyobb kulccsal számolták ki. A Bíróság megállapította, hogy az ilyen elismervény „számlát helyettesítő bizonylatnak” tekinthető, és az elismervény átvevője (nevezetesen a mezőgazdasági termelő) tekintendő a 21. cikk (1) bekezdése c) pontjának értelmében annak a személynek, aki hozzáadottértékadókat tüntetett fel a bizonylaton, tehát ?

tekintend? a hozzáadottérték?adó fizetésére kötelezett személynek.(20)

A reklámszolgáltatások teljesítésének helye

18. A hatodik irányelv 9. cikke megállapítja, hogy az irányelv alkalmazásában mi tekintend? a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének. A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„a következ? szolgáltatások esetében, amelyeket [...] a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely min?sül, 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;

[...]”

19. A 21. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerint(21) az „olyan személyek, akik külföldön honos adóalany által teljesített, a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat vesznek igénybe”, a kérdéses szolgáltatás tekintetében HÉA fizetésére kötelezettek.(22) „A tagállamok azonban el?írhatják, hogy a szolgáltatást nyújtó legyen együttesen vagy egyetemlegesen felel?s az adó megfizetéséért.”

A határon átnyúló értékesítés utáni adó-visszatérítés a nyolcadik irányelv keretében

20. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a fent idézett a) pontja(23) az el?zetesen felszámított adónak az ugyanabban a tagállamban fizetend? áthárított adóból való levonására vonatkozik. Az ett?l eltér? helyzetekre vonatkozóan a 17. cikk (3) és (4) bekezdése(24) a vonatkozó részében a következ?képpen rendelkezik:

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

a) a [...] külföldön folytatott ügyletek, amelyek tekintetében el?zetes adólevonásra keletkezett volna joga[(25)], ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]

(4) A (3) bekezdésben említett hozzáadottértékadó?visszatérítés a következ? személyeket illeti meg:

– adóalanyok, akik nem belföldön, hanem egy másik tagállamban telepedtek le [a nyolcadik irányelvben] megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően,

[...]”

21. A nyolcadik irányelv 2. cikke a következ?ket írja el?:

„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 [hatodik] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre [...] használják fel.”

22. Ugyanezen irányelv 5. cikke a következőket írja elő:

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

[...]”

A határon átnyúló értékesítésre vonatkozó szabályozás hatásainak összefoglalása

23. A fenti rendelkezések szerint abban az esetben, ha az A?tagállamban honos szolgáltató vagy értékesítő A?tagállamban szolgáltatást nyújt vagy terméket értékesít a B?tagállamban honos, olyan kereskedelmi ügyfél(26) számára, aki A?tagállamban nem fizet HÉÁ?t, mivel ott nem végez adóköteles tevékenységet, a f?szabály az, hogy a kereskedelmi ügyfél jogosult az A?tagállamban honos szolgáltató vagy értékesítő által a neki felszámított HÉA visszatérítésére, és e szolgáltatás vagy értékesítés után nem merül fel olyan előzetesen felszámított adó, amely a B?tagállamban keletkező áthárított adójából levonható lenne.

24. Azokban a különleges helyzetekben azonban, amelyekben a fordított adózási rendszer alkalmazandó, (például ha az érintett szolgáltatás reklámszolgáltatás, amelyet úgy kell tekinteni, mint amelyet B?tagállamban nyújtanak, és nem A?tagállamban), a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó az A?tagállamban nyújtott szolgáltatás után nem számíthatja fel a HÉÁ?t. Ehelyett a kereskedelmi ügyfél B?tagállamban köteles megfizetni a számára nyújtott szolgáltatás utáni HÉÁ?t, és ezt az előzetesen felszámított adót levonhatja a B?tagállamban általa elszámolandó áthárított adóból.

25. Amennyiben olyan helyzetben, amikor a fordított adózási rendszer lett volna alkalmazandó (mivel a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás helyének B?tagállamot kell tekinteni), a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó A?tagállamban mégis felszámítja a HÉÁ?t a kereskedelmi ügyfélnek (mintha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás A?tagállamban történt volna), akkor a HÉÁ?t tévesen számították fel. Pontosan ez történt a jelen esetben.

26. Amennyiben a kereskedelmi ügyfél ezt követően a tévesen felszámított HÉÁ?t kifizeti, és az értékesítő vagy a szolgáltató azzal az előírt módon elszámol az A?tagállam adóhatóságai felé, az ügylet a kereskedelmi ügyfél tekintetében *nem* „HÉA?semleges”, és A?tagállam adóhatóságai olyan HÉÁ?ban részesültek, amelyet a számukra nem kellett volna kifizetni, hacsak vagy ameddig a kereskedelmi ügyfél a) adó-visszatérítésben nem részesül, vagy b) az értékesítő vagy a szolgáltató, vagy A?tagállam adóhatóságai vissza nem fizetik a számára a tévesen kifizetett HÉÁ?t.

Az alapeljárás

Ténybeli és eljárásjogi háttér

27. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben és a Bírósághoz benyújtott észrevételekben foglalt információk alapján a jelen ügy tényállása a következőkben foglalható össze.

28. A Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (a továbbiakban: Reemtsma) nevű társaság székhelye Németországban található. A társaság Olaszországban nem rendelkezik állandó telephellyel.

29. 1994-ben a Reemtsma reklám- és marketingszolgáltatásokat vett igénybe egy olasz társaságtól, amely ezek után összesen 175 022 025 ITL(27) HÉA-összeget számított fel neki.

30. Ezek a szolgáltatások az előzetes döntéshozatalra utaló végzés tanúsága szerint HÉA-mentesek voltak, ezért az adó tévesen került felszámításra és – először a Reemtsma részéről az olasz cég felé, majd az olasz cég részéről az adóhatóság felé – kifizetésre.

31. A hivatkozott jogszabályok(28) alapján úgy tűnik, hogy e szolgáltatások nem élveztek mentességet a szó szoros értelmében, de a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja alapján a szolgáltatásnyújtás helyének a Reemtsma székhelye szerinti tagállamot, azaz Németországot kellett tekinteni. Ettől függetlenül a HÉA tévesen került Olaszországban kifizetésre és felszámításra. Mivel a fordított adózás szabálya volt alkalmazandó, a HÉA-tartozás a Reemtsmát Németországban terhelte.

32. A Reemtsma az említett HÉA-összeget részben visszaigényelte. Nem világos, hogy a visszaigénylés miért volt csupán részleges, de elképzelhető, hogy az igénybe vett szolgáltatások közül nem mind került kizárólag a Reemtsma adóköteles termékértékesítései és szolgáltatásnyújtásai keretében felhasználásra. Ilyen helyzetben csak részleges adó-visszatérítési jogosultság keletkezik.(29)

33. Az adóhatóságok megtagadták az adó-visszatérítést, a Reemtsma pedig bírósági úton megtámadta az elutasító határozatot.

34. A jogorvoslati kérelmet mind első fokon, mind a fellebbezési eljárás keretében elutasították azzal az indokkal, hogy az adó kifizetése olyan szolgáltatásokhoz kapcsolódott, amelyek nem HÉA-kötelesek, mivel azokat egy másik tagállamban adóköteles adóalany részére nyújtották.

35. A Reemtsma ezt követően a másodfokú ítélet felülvizsgálata érdekében – a nemzeti jog rendelkezéseinek(30) megsértésére és téves alkalmazására, valamint a megfelelő indokolás elmulasztására hivatkozva – a Corte Suprema di Cassazione-hoz fordult.

36. A Corte Suprema részéről kételyek merültek fel azt illetően, hogy az olasz jogszabályokat a Bíróságnak a Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth és Karageorgou ügyekben hozott ítéletei alapján miként kell értelmezni. A Corte Suprema ezért arra kéri a Bíróságot, hogy előzetes döntéshozatali eljárás keretében határozzon a következő kérdésekről:

1) „Úgy kell e értelmezni a [nyolcadik 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? Igen? válasz esetén, ellentétes-e az említett rendelkezésekkel 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 vev?nek vagy szolgáltatást igénybe vev?nek, 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 vev? vagy a szolgáltatást igénybe vev? számára csak a termék értékesít?jével vagy a szolgáltatóval, és nem az államkincstárral szemben teszi lehetővé, jóllehet a nemzeti jogrendben létezik hasonló lehetőség a közvetlen adók terén, ahol mindkét fél (az adóképvisele? és az adóalany is) jogosult visszaigényelni az adót az államkincstártól?”

37. A Reemtsma, az olasz kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A 2006. március 30-i tárgyaláson az olasz kormány és a Bizottság szóbeli észrevételeket terjesztett el?.

Értékelés

Az els? kérdés

38. A nemzeti bíróság els? kérdése lényegében arra irányul, hogy a Genius Holding ügyben hozott ítélet óta kialakult, a hatodik irányelv szerinti adólevonásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat megközelítését a nyolcadik irányelv szerinti adó-visszatérítések tekintetében is alkalmazni kell?e.

39. E kérdés megválaszolása el?tt azonban meg kell vizsgálni a Reemtsmának a Genius Holding ügyben hozott ítélet érvényességére vonatkozó aggályait.

Továbbra is irányadó?e a Genius Holding ügyben hozott ítélet?

40. A Reemtsma álláspontja szerint a Bíróság által a Genius Holding ügyben hozott ítéletet a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontja nem igazolta, mi több, a Langhorst?ügyben hozott ítélet azt meghaladta. A Reemtsma az utóbbi ítélet azon részére hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy amennyiben azon adóalany, akit a HÉA?t az elismervényen feltüntet? személynek kell tekinteni, nem keletkezik az említett összeg megfizetésére vonatkozó kötelezettsége, akkor „a számlát helyettesít? dokumentumon feltüntetett HÉA egy részét az adóalany nem kellene megfizetnie, annak ellenére [...], hogy a HÉA?t az áruk vagy szolgáltatások vev?je vagy igénybe vev?je teljes mértékben levonhatta [...]”(31) Ez a Reemtsma álláspontja szerint a Genius Holding ügyben hozott ítélettel való eltérést, és a teljes kör? adólevonási joghoz való visszatérést foglal magában. A Reemtsma hangsúlyozza, hogy az adólevonási jog a legf?bb eszköz a HÉA?semlegesség alapelve alkalmazásának biztosítására, és a tagállamok nem jogosultak arra, hogy e jogot korlátozzák(32)

41. A Reemtsma a Karageorgou?ügyben hozott ítéletet is különböz?nek tartja. Bár az említett ítéletben foglalt elvi okfejtés érvényes, azt eltér? ténybeli összefüggések mellett hozták.(33) Ebben az ügyben az érintett összeg nem lehet egyidej?leg HÉA, amelyet az azt felszámító szolgáltatónak vagy értékesít?nek a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontja alapján meg kell fizetnie, valamint „HÉA?nak nem min?sül? összeg” az ügyfél szemszögéb?l.

42. A magam részér?l nem értek egyet azzal, hogy a Langhorst?ügyben hozott ítélet ellentmond a Genius Holding ügyben hozott ítéletnek.

43. Az ítélet azon része, amely alapján a Reemtsma arra a következtetésre jut, hogy a Bíróság felülbírált a korábbi álláspontját, a Langhorst?ügyben el?terjesztett kérdések közül a másodikra adott válasz részét képezi: ez a kérdés abban állt, hogy az az adóalany, aki nem vitatta az adóköteles tevékenység eredményeképpen felmerül? adónál nagyobb HÉA?összegnek a számlát helyettesít? bizonylaton való feltüntetését, tekinthet?e az ezt az összeget feltüntet? személynek,

és következésképpen a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében az adó fizetésére kötelezett személynek.

44. E kérdésre a Bíróság ugyanazt az (igenlő) választ adta, amelyet az okfejtését főként a Genius Holding ügyben hozott ítéletre alapító Léger főtanácsnok indítványozott⁽³⁴⁾. E körülmények között nehéz lenne a Genius Holding ügyben hozott ítélettel való eltérésnek tekinteni a Bíróság érvelését, amely csupán követi a főtanácsnokét, bár megfogalmazásában jóval rövidebb annál, és nem hivatkozik az említett ítéletre. Ezenfelül a Genius Holding ügyben hozott ítéletet a későbbiekben egyértelműen követte mind a Schmeink & Cofreth ügyben, mind a Karageorgou ügyben hozott ítélet.

45. Ami a Langhorst ügyben hozott ítéletben szereplő azon mondatot illeti, mely szerint „a HÉÁ-t az áruk vagy szolgáltatások vevője vagy igénybe vevője teljes mértékben levonhatta”, számomra egyértelműnek tűnik, hogy a Bíróság nem arra utalt, hogy az áruk vagy szolgáltatások vevője vagy igénybe vevője jogosult lehetett a tévesen felszámított adó levonására. A Bíróság kijelentése arra vonatkozott, hogy a vevő vagy igénybe vevő *ténylegesen* levonhatta azt, és ezért, ha az értékesítő vagy szolgáltató nem köteles a teljes összeg megfizetésére, csalásra nyílnak lehetőségek.

46. Mindezek mellett a Reemtsma álláspontját bizonyos szempontból érthetőnek tartom. Nem logikus egy tévesen felszámított összeget egyidejűleg a szolgáltató vagy értékesítő által a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján megfizetendő HÉÁ-nak, valamint a kereskedelmi ügyfél által a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján le nem vonható, „HÉÁ-nak nem minősülő összegnek” tekinteni.

47. A Reemtsma álláspontja nagymértékben egybeesik azzal az állásponttal, amelyet a Bizottság és Mischo főtanácsnok terjesztett a Bíróság elé a Genius Holding ügyben, abban a tekintetben, hogy a szolgáltató vagy az értékesítő által a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontja alapján megfizetendő HÉÁ-t a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján „fizetendő vagy megfizetett” adóösszegnek is kellene tekinteni. Ezáltal ezen összegnek a kereskedelmi ügyfél által levonhatónak kellene lennie (feltéve hogy a csalás kizárt, mivel nem tartoznak ide azok az esetek, amelyekben bizonyított, hogy az érintett összeget ténylegesen nem fizették meg).

48. Elismerem, hogy ez az érvelés a rendszer következetessége és egyszerűsége szempontjából meggyőzőbbnek tűnik a számomra, mint a Bíróság által végül a Genius Holding ügyben elfogadott megközelítés. Nem tudom, nem lett volna-e nagyobb mértékben összhangban a Bíróság újabb, a körhinta jellegű adókijátszásra vonatkozó ítélkezési gyakorlatával.

49. A körhinta jellegű adókijátszás egyértelműen eltérő helyzet, amelyben a HÉÁ-t az értékesítési láncban végig megfelelően felszámítják, de egy vagy több szakaszban az adóhatóságoknak való megfizetést rosszhiszeműen elmulasztják. Az Optigen ügyben hozott ítéletben⁽³⁵⁾ azonban a Bíróság azt az álláspontot képviselte, hogy amennyiben valamely adóalany a hatodik irányelvben meghatározott objektív kritériumoknak megfelelő ügyletet végez, az elzárva felszámított HÉA levonására vonatkozó jogosultságát nem érintheti az a tény, hogy az értékesítési láncban egy másik, korábbi vagy későbbi ügylethez HÉA-csalás kapcsolódik, anélkül hogy az említett adóalanynak erről tudomása lenne, vagy bármely lehetősége nyílna arra, hogy erről tudomást szerezzen. Az a kérdés, hogy az érintett áru korábbi vagy későbbi értékesítésekor a HÉÁ-t befizették-e az államkincstárba, vagy sem, irreleváns ezen adóalany adólevonási joga szempontjából.

50. Úgy tűnik a számomra, hogy amennyiben az adólevonási jogot az ilyen körülmények nem érintik, a rendszer következetesebb lenne, ha az adólevonási jogot a Genius Holding ügy tárgyát képezőhöz hasonló körülmények sem érintenék. Ezenfelül a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti módosítás eredetileg a

számlát kiállító személy jóhiszemű eljárásának a bizonyításához kötött⁽³⁶⁾, vagy a Schmeink & Cofreth ügyben hozott ítéletet követően ahhoz a feltételhez, hogy az adóbevételek kiesés mindenfajta kockázata kizárt volt.⁽³⁷⁾ Ilyen feltétel akkor is alkalmazható, ha az ügyfél módosítási jogosultsága helyett az adólevonási joga maradt fenn.

51. Ettől függetlenül nem javaslom, hogy a Bíróság felülvizsgálja a Genius Holding ügyben hozott ítéletét. Az említett ítélet elismert értelmezési elveken alapszik, és – jóllehet kissé bonyolultabban – ugyanarra az eredményre jut, mint a főtanácsnok által javasolt megközelítés, és ez az eredmény a HÉA semlegessége szempontjából egyértelműen helyesnek tűnik. Ezenfelül több mint 15 éve ez az állandó ítélkezési gyakorlat, és ennek megváltoztatása valószínűleg kevésbé kívánatos bonyodalmakat okozna a tagállamok HÉA-gyakorlatában.

52. Emellett ugyanakkor nem tűnik úgy, hogy abból a tényből, hogy a Genius Holding ügyben hozott ítéleten alapuló elv a Karageorgou-ügyben hozott ítéletben különböző körülmények között került alkalmazásra, bármilyen hasznos következtetés levonható. Ezért a következőkben azt vizsgálom, hogy ez az elv a nyolcadik irányelv hatálya alá tartozó esetekre is alkalmazandó-e.

Alkalmazandó-e a Genius Holding ügyben hozott ítélet a nyolcadik irányelv összefüggésében?

53. A nemzeti bíróság megjegyzi, hogy a hatodik irányelv keretében az adólevonási jognak a tartozatlan adó téves felszámítása esetén történő kizárása nem arra a célra irányul, hogy a terhet a kereskedelmi ügyfelekre hárítsák, aki egyébként jogosult lett volna az adólevonásra, hanem az adókijátszás megakadályozását szolgálja. A nyolcadik irányelv keretében azonban más a célja az adó-visszatérítéshez való jog azon esetekre történő korlátozásának, amelyekben az adólevonás a hatodik irányelv értelmében lehetséges lett volna. Ez a cél azon ügyfelek javára történő adó-visszatérítés kizárása, akiknek az adóterhet viselniük kell (akár azért, mert végső fogyasztók, akár azért, mert a számukra értékesített terméket vagy a számukra nyújtott szolgáltatást adómentes ügyletekre használják). A célok közötti ezen eltérés miatt nem egyértelmű, hogy ugyanaz a megközelítés alkalmazandó-e.

54. A Reemtsma szintén rámutat a célok különbözőségére. Arra a következtetésre jut, hogy helytelen a nyolcadik irányelv szerint a visszatérítés kizárása abban az esetben, ha a hatodik irányelv szerint az adólevonási jog kizárását csupán az indokolta volna, hogy az adó tévesen került felszámításra.

55. Az olasz kormány ugyanakkor rámutat, a jelen ügy szolgáltatásnyújtás után tévesen felszámított HÉA visszatérítését érinti. Álláspontja szerint a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikke szerinti eljárás nem alkalmazható, mivel nem teljesül az a feltétel, hogy az adó levonható lett volna, ha az ügyfél Olaszországban rendelkezne honossággal⁽³⁸⁾.

56. A Bizottság úgy véli, hogy a Debouche-ügyben hozott ítélet⁽³⁹⁾ azt jelzi, hogy a nyolcadik irányelvnek nem célja a hatodik irányelv által bevezetett rendszer kétségbe vonása. Ahogy arra Tesouro főtanácsnok rámutatott az ügyre vonatkozó indítványában,⁽⁴⁰⁾ a HÉA-nak az olyan adóalanyok számára való visszatérítése, akik az adott országban nem rendelkeznek honossággal, ugyanazon a megfontoláson alapszik, mint az országban honossággal rendelkező adóalanyok számára nyújtott adó-visszatérítés, és ezért arra ugyanazokat a szabályokat kell alkalmazni. Ezt a Bíróság által a Monte dei Paschi di Siena ügyben hozott ítéletben⁽⁴¹⁾ alkalmazott megközelítés is megerősítette, mellyel a Bíróság a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt, a levonási hányadra vonatkozó szabályokat alkalmazta a nyolcadik irányelv szerinti visszatérítésre.

57. E kérdéssel kapcsolatban osztom az olasz kormány és a Bizottság álláspontját.

58. Alaki szempontból egyértelmű a nyolcadik irányelv 2. és 5. cikkében a hatodik irányelv 17.

cikkére való hivatkozás. A 2. cikk az adó-visszatérítéshez való jogot arra az esetre írja el?, amennyiben „az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) [...] pontjában említett ügyletekre [...] használják fel”. Az 5. cikk kifejezetten el?írja, hogy „azon termékek[nek] és szolgáltatások[nak], amelyek tekintetében vissza lehet igényelni az adót, meg kell felelniük a [hatodik irányelv] 17. cikkében szabályozott, a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmazott feltételeknek”.

59. Ezenfelül a Genius Holding ügyben hozott ítélettel(42) megegyez?, szöveg szerinti megközelítést alkalmazva megállapítható, hogy a hatodik irányelvre vonatkozó bizottsági javaslat 17. cikkének (3) bekezdése ? csakúgy, mint e javaslat 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja – „az adóalanynak felszámított” HÉÁ?ra utal, és ezt a szöveget „a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték?adó” fordulatra módosították, míg a „neki felszámított” kifejezés az említett bekezdésben „fizetend?, illetve megfizetettre” változott.

60. Ezenfelül a Bizottság által hivatkozott ítélkezési gyakorlat is a hasonló kezelés mellett szól.

61. Ugyanakkor azonban talán a legfontosabb érv az, hogy az adó-visszatérítési és az adólevonási rendszerek közötti koherencia elvi szinten fontosnak t?nik, kivéve ha a határon átnyúló értékesítési lánc jellege olyan eltéréseket mutat, amelyek eltér? bánásmódot tesznek szükségessé. Úgy t?nik, hogy van ilyen eltérés.

62. Igaz, hogy a nyolcadik irányelv szerinti visszatérítési rendszer nem azonos a hatodik irányelv szerinti adólevonási rendszerrel. Az említett két irányelv hatálya alá tartozó esetek azonban igen hasonlóak.

63. Tegyük fel, hogy X és Y adóalanynak, és X az értékesít? vagy szolgáltató az adott ügyletben, míg Y a kereskedelmi ügyfél. Ha a tényállás egyetlen tagállamot érint, X felszámítja a HÉÁ?t Y?nak, aki ugyanezt az összeget levonja az általa elszámolandó áthárított adóból.

64. Ha X A?tagállamban honos, Y pedig B?tagállamban, és A?tagállamban nem végez adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, a következ? lehet?ségek merülnek fel: a) a nyolcadik irányelv értelmében Y?nak visszatérítik az A?tagállamban felszámított adót, és az a HÉÁ?összeg, amelyet Y az ügyfeleinek felszámít, és amelyet B?tagállamban az adóhatóságok felé elszámol, az általa értékesített termék vagy az általa nyújtott szolgáltatás teljes nettó árán alapszik, vagy b) amennyiben a hatodik irányelv által el?írt fordított adózási rendszer alkalmazandó, X nem számít fel HÉÁ?t, és Y?nak meg kell fizetnie az ügylet utáni HÉÁ?t B?tagállamban, de azt le is vonhatja. Mindkét esetben az értékesítési lánc ezt követ?en a szokásos módon folytatódik.

65. Ha X Y?nak az ügylet után tévesen számít fel HÉÁ?t, és ha Y a HÉÁ?t kifizeti, és X az összeget ezt követ?en elszámolja az adóhatóságok felé, akkor a Genius Holding ügyben hozott ítélet szerint az egyetlen tagállamot (A?tagállam) érint? esetben:

- X?nek vissza kell fizetnie Y számára a tévesen felszámított összeget;
- az adóhatóságoknak vissza kell téríteniük az összeget X?nek; és
- Y ezt az összeget nem vonhatja le (vagy ha az már levonásra került, a levonását a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint módosítania kell).

66. Ha X és Y más tagállamokban honosak, az els? és a második követelmény ugyanúgy alkalmazandó. Y azonban sem a nyolcadik irányelv szerint(43), sem a hatodik irányelvben el?írt fordított adózási rendszer keretében(44) nem vonhatta le az X?nek felszámított HÉÁ?t, mivel

egyik rendszer sem teszi lehetővé magát a levonást. Az egyenértékű eredmény tehát az, hogy Y nem jogosult semmilyen visszatérítésre. Az értékesítési lánc ebben az esetben is a szokásos módon folytatódik.

67. Mindkét forgatókönyv esetében alapvetően ugyanazon eszközök útján fennmarad a HÉA semlegessége⁽⁴⁵⁾ (bár a fentiekben említettek szerint ezen esetek bonyolultabbak, mintha az adott esetben függően – mint említésre került – az adólevonás vagy az adó-visszatérítés lehetséges lett volna).

68. Ezenfelül megállapítható, hogy a Genius Holding ügyben érintett nemzeti rendelkezés szintén a fordított adózási rendszert írta elő, bár a Tanács által a hatodik irányelv 27. cikke értelmében engedélyezett rendszert, és nem a nyolcadik irányelv szerinti rendszert.⁽⁴⁶⁾ Különösnek lenne, ha az ezen ítélet alapjául szolgáló elvet egy bizonyos típusú fordított adózási tényállásra alkalmazni kellene, egy másik típusúra azonban nem.

69. Az tehát az álláspontom, hogy a Bíróság által a Genius Holding ügyben hozott ítéletben a hatodik irányelv szerinti adólevonásokra vonatkozóan alkalmazott megközelítést a nyolcadik irányelv szerinti adó-visszatérítések esetében is alkalmazni kell.

A második kérdés

70. A nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy ha a Reemtsma (azaz a fenti példában Y) helyzetében lévő kereskedelmi ügyfél a hatodik irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdése, valamint a nyolcadik irányelv értelmében nem jogosult adó-visszatérítésre, elég-e, ha arra jogosult, hogy visszatérítést kérjen az értékesítőtől vagy szolgáltatótól (a példában X), aki az adót felszámította, és aki ezt követően szintén követeléssel élhet az adót beszedő adóhatósággal szemben, vagy lehetőséget kell biztosítani arra, hogy ez az ügyfél az adóhatósággal szemben az összeget közvetlenül visszakövetelhesse.

71. Amint arra az olasz kormány és a Bizottság is rámutatott, e kérdést a nemzeti bíróság három részletben tette fel, amelyek a következőképpen összegezhetők:

a) Tekintható-e az ügyfél általánosságban az ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett személynek?

b) Összeegyeztethető-e a közösségi HÉA-rendszerrel (és a HÉA semlegességének elvével, a hatékony érvényesülés és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elveivel), ha a nemzeti jog az ügyfél számára az adóhatóságokkal szemben nem biztosít visszaigénylési jogot a tartozatlan HÉA felszámítása és megfizetése esetén?

c) Változtat-e a helyzeten, ha más nemzeti jogszabályok (a közvetlen adózás területén) lehetővé teszik, hogy hozzávetőlegesen hasonló körülmények esetén a két fél együttesen keresetet indítson az adóhatóságok ellen?

72. A következőkben e három részt vizsgálom egymást követően.

Tekintható-e az ügyfél általánosságban az ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett személynek?

73. Amint arra a Reemtsma rámutat, a hatodik irányelv⁽⁴⁷⁾ 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy a szolgáltatón vagy az értékesítőn kívül „más személy legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért”. A 22. cikk (8) bekezdése⁽⁴⁸⁾ szerint a tagállamok megállapíthatnak „más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfeleltetési behajtása és az adócsalás megakadályozása

érdekében". A hatodik irányelvvel tehát összeegyeztethető, ha az ügyfél a HÉA megfizetésére köteles személyek egyike.

74. Másrészt, amint azt az olasz kormány megjegyzi, még ha a közösségi jog lehetővé teszi is az ügyfél számára, hogy az adóért egyetemlegesen legyen felelős, az olasz jog 1994-ben nem tartalmazott ilyen rendelkezést (bár most már hatályban van ilyen előírás).

75. Ezenfelül, amint arra a Bizottság helyesen rámutat, a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja azt a főszabályt írja elő, hogy alapvetően a szolgáltató vagy értékesítő a HÉA megfizetésére és az adóhatóságokkal szemben kötelezett. E szabály alól kizárólag a 21. cikk (1) bekezdésének a többi rendelkezésében felsoroltak (különösen a határon átnyúló ügyletek esetében a fordított adózási rendszer) vagy a hatodik irányelv 27. cikke alapján a Tanács által engedélyezett esetek (beleértve a tagállamon belüli, különleges körülmények között alkalmazott fordított adózási rendszert⁽⁴⁹⁾) jelentenek kivételt.

76. Következésképpen egyetértek az olasz kormánnyal és a Bizottsággal. A Reemtsma jogosan mutat rá, hogy bizonyos körülmények között a tagállamok úgy határozhatnak, hogy az ügyfél egyetemlegesen felelős a szolgáltatóval vagy értékesítővel, és olyan esetekben, amelyekben a fordított adózási rendszer alkalmazandó, mindig az ügyfél felelős. Ugyanakkor ezek kivételt képeznek azon főszabály alól, hogy a szolgáltatónak vagy az értékesítőnek kell elszámolniuk a hatóságok felé az ügylet utáni HÉÁ-val. Következésképpen elvben csak a szolgáltató vagy az értékesítő támaszthat követelést e hatóságokkal szemben a tartozatlan adót illetően.

77. Igaz, hogy azokban az esetekben, amelyekben valamilyen oknál fogva a fordított adózási rendszer alkalmazandó, az ügyfél az ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett. Az ügyfél így jogosult a tartozatlan adónak a hatóságoktól való visszaigénylésére⁽⁵⁰⁾. Úgy tűnik továbbá, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti fordított adózási rendszer vonatkozott az alapügyben felmerült esetre, így a Reemtsma felelős az adóért, és jogosult a tartozatlan adó visszaigénylésére. Nem szabad azonban elfelejteni, hogy a Reemtsma e rendszer keretében a saját tagállamának – nevezetesen Németországnak – az adóhatóságaival áll jogviszonyban, és nem annak a tagállamnak – azaz Olaszországnak – az adóhatóságaival, amelyben a szolgáltató vagy értékesítő tévesen felszámította és a hatóságok felé elszámolta a HÉÁ-t.

78. Ennek megfelelően a második kérdés első részére azt a választ adnám, hogy elvben csak a szolgáltatót vagy értékesítőt kell az ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezettnek, és következképpen a tartozatlan adó visszaigénylésére jogosultnak tekinteni. Ha kivételesen közösségi vagy engedélyezett nemzeti rendelkezések alapján más személy az adó megfizetésére kötelezett, e személy az általa megfizetett tartozatlan adót visszaigényelheti azon adóhatóságtól, amellyel szemben a kötelezettsége fennállt.

Megengedhető-e, hogy a nemzeti jog az ügyfél számára az adóhatóságokkal szemben ne biztosítson visszaigénylési jogot a tartozatlan HÉA felszámítása és megfizetése esetén?

79. Úgy tűnik, hogy Olaszországban, ha az adott feltételek szerint sem a hatodik irányelv szerinti levonásra, sem a nyolcadik irányelv szerinti visszatérítésre nincs lehetőség, a szolgáltató vagy értékesítő, aki az ügylet után a HÉÁ-t tévesen számította fel és vette át, és azt befizette az adóhatóságoknak, e hatóságoktól visszaigényelheti az összeget, de ugyanazon ügyletben részt vevő ügyfél ezt az összeget csak polgári jogi kereset útján követelheti vissza a szolgáltatótól vagy értékesítőtől.

80. A nemzeti bíróság e jogorvoslati rendszert érintő aggályai az egyenértékűségnek (vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának) és a tényleges érvényesülésnek a közösségi jogi követelményeihez kapcsolódnak. E követelmények legutóbbi megfogalmazása a

Mytravel?ügyben(51) a következ?: Az adó-visszatérítési kérelmekre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés 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.

81. A Reemtsma álláspontja szerint a tényleges érvényesülés elvének a betartása szükségessé teszi annak a lehetővé tételét, hogy az ügyfél közvetlenül az adóhatóságokkal szemben igényt támaszthasson. Amennyiben ez nem így történne, az említett elv legalább két szempontból sérülhet: a szolgáltató vagy értékesítő fizetése képtelen lehet akkor, amikor az ügyfél vele szemben követeléssel él, vagy az is előfordulhat, hogy a szolgáltatót, illetve értékesítőt a polgári bíróság ugyan arra kötelezi, hogy az ügyfél számára a tartozatlan adót visszatérítse, de a szolgáltató, illetve értékesítő az adóügyi bíróságok előtt az adóhatóságoktól nem tudja sikeresen visszakövetelni az összeget.

82. A Bizottság emlékeztet a Bíróság döntéseire, és különösen a Schmeink & Cofreth ügyben hozott ítéletére, melyek szerint a tagállamoknak lehetőséget kell biztosítaniuk a HÉA felszámítását érintő hibák helyesbítésére, beleértve mind a számla helyesbítését, mind a tartozatlanul kifizetett adó visszatérítését. A Bizottság azzal érvel, hogy ez a kötelezettség a HÉA semlegességének és (a jelen ügyben az adóhatóságok részéről felmerülő) jogalap nélküli gazdagodás tilalmának az elvén alapul. A tagállamok megválaszthatják az alkalmas eljárást, feltéve hogy a tényleges érvényesülés elvét tiszteletben tartják. Elvben elfogadhatónak tűnik az a helyzet, amelyben a szabály szerint csak a szolgáltató vagy az értékesítő – mint az adó megfizetésére kötelezett személy – igényelheti vissza a tartozatlan összeget az adóhatóságoktól, az ügyfélnek pedig polgári jogi eljárás keretében a szolgáltatótól, vagy az értékesítőtől kell azt visszakövetelnie. A tényleges érvényesülés elve azonban – feltéve hogy az adóbevételek kiesés kockázata teljes mértékben kizárt – megkövetelheti, hogy az ügyfél az adóhatóságokkal szemben követelést támaszthasson abban az esetben, ha a szokásos eljárás keretében történő visszatérítés „gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehéznek” bizonyul (a Reemtsma esetében például akkor, ha az olasz szolgáltató megszűnt). Végezetül a hátrányos megkülönböztetés elve megkívánja, hogy bármely tagállam, amely a területén honos ügyfél számára lehetővé teszi, hogy keresetet indítson az adóhatóságok ellen, a más tagállamban honos ügyfél számára is biztosítsa ezt a jogot.

83. Az olasz kormány osztja a Bizottság álláspontját abban a tekintetben, hogy a Bizottság elfogadja az Olaszországban alkalmazott rendszer jogszerűségét. Nem ért egyet a Bizottság azon további érveléssel, mely szerint az ügyfél számára biztosítani kell az adóhatóságokkal szemben a közvetlen visszaigénylés jogát abban az esetben, ha a szolgáltató vagy az értékesítő elleni polgári jogi igény bármely okból nem érvényesíthető.

84. Ettől függetlenül a Bizottság érvelését teljességében meggyőzőnek vélem.

85. Először is az Olaszországban alkalmazott jogorvoslati rendszer elvben összeegyeztethetőnek tűnik a közösségi HÉA-rendszerre vonatkozó joggal és ítélkezési gyakorlattal. Ha a szolgáltatónak, illetve az értékesítőnek, aki az ügylet utáni HÉA-t tévesen felszámította és beszedte, majd az adóhatóságoknak kifizette, lehetősége van arra, hogy az említett hatóságoktól az összeget visszaigényelje, és az ugyanezen ügyletben részt vevő ügyfél számára lehetséges, hogy ezt az összeget a szolgáltatótól vagy értékesítőtől polgári jogi kereset útján visszakövetelje, akkor a HÉA semlegességének elve, valamint a tartozatlanul kifizetett adó visszaigénylése tényleges érvényesülésének elve nem sérül.

86. Másodszor ez a rendszer elvben elégséges. Minden olyan helyzetben, amelyben a rendszer

a kívánt eredmény – teljes visszatérítés azon személy számára, akit a tartozatlan adó terhét viselte – eléréséhez vezet, szükségtelen az ügyfél számára az adóhatóságokkal szemben további jogorvoslati lehetőséget biztosítani. Következésképpen nem szükséges az ügyfél számára az adóhatóságokkal szemben olyan közvetlen visszaigénylési jogot biztosítani, amelyet a jelen ügyben az információk tanúsága szerint a Reemtsma érvényesíteni próbált, kivéve ha az alapvető jogorvoslati rendszert igénybe vették, de bizonyos, nem az igény megalapozottságához kapcsolódó tárgyi körülmények miatt⁽⁵²⁾ e rendszer nem vezetett a szokásos eredményre.

87. Harmadszor előfordulhatnak olyan esetek, amelyekben a szokásos eredmény elmarad. Ezekben az esetekben a HÉA semlegessége és a tényleges érvényesülés elvének a tiszteletben tartása érdekében valamilyen más megoldást kell igénybe venni. Ilyen megoldásként pedig nehéz más lehetőséget elképzelni, mint azt, hogy az ügyfél számára, aki a tévesen felszámított HÉA terhét teljes mértékben viselte, lehetőséget biztosítsanak arra, hogy azt közvetlenül visszaigényelhesse az adóhatóságtól, amely az ilyen HÉA megtartása esetén jogalap nélkül gazdagodna.

88. E tekintetben a tárgyaláson két szempont került megvitatásra.

89. Egyrészt a Bizottság azzal érvelt, hogy ilyen esetek rendkívül ritkán fordulnak elő, és valószínűtlen, hogy jelentős mértékben hatással lennének az alapvető jogorvoslati rendszerre, és az olasz kormány azt állította, hogy ezek az esetek valószínűleg igen ritkák. Számomra azonban úgy tűnik, hogy az esetek előfordulásának a gyakorisága nem releváns. A releváns szempont az, hogy amikor ezek az esetek előfordulnak, azokat a HÉA semlegessége és a tényleges érvényesülés követelményei szerint kell kezelni.

90. Másrészt az olasz kormány azzal érvelt, hogy a tartozatlanul kifizetett HÉA esetében az adóhatóságok jogalap nélküli gazdagodását megakadályozni hivatott jogorvoslatnak csak akkor szabadna igénybe vehetőnek lennie, ha a jog szerint esedékes HÉA meg nem fizetése esetén az államkincstárban felmerült jogalap nélküli adóbevételek kiesés megakadályozása érdekében szintén igénybe vehető egy ehhez hasonló jogorvoslat. Ezen érvelés szerint ellenkező esetben bizonyos formában jogalap nélküli gazdagodás keletkezne az ügyfél javára. Ez az érvelés azonban számomra tévesnek tűnik. Ha a szolgáltató vagy értékesítő felszámította a HÉA-t az ügyfélnek, és beszédte tőle annak összegét, de az adóhatóságoknak azt nem fizette meg, az ügyfél javára nem keletkezik jogalap nélküli gazdagodás (bár a szolgáltató vagy értékesítő részéről valóban fennállhat jogalap nélküli gazdagodás és/vagy csalás). Ha a szolgáltató nem számította fel a HÉA-t az ügyfélnek az adóköteles ügylet után, és nem is szedte be tőle azt, akkor az ügyfélnél, amennyiben maga is adóalany, nem keletkezik levonható HÉA, és ezért nem merül fel a javára jogalap nélküli gazdagodás – és/vagy maga is a részese lehet az adóhatóságokat kijátszó megállapodásnak, függetlenül attól, hogy kereskedelmi ügyfél vagy végső fogyasztó. Az utóbbi helyzetben a nemzeti jog jogosan írja elő mind a büntetőjogi szankciót, mind a kérdéses összeg kötelező megfizetését.

91. Végezetül egyetérttek a Bizottsággal abban, hogy az egyenértékűség elve megkívánja, hogy azok a tagállamok, amelyek a területükön honos ügyfelek számára lehetővé teszik az adóhatóságoktól történő közvetlen adó-visszaigénylést, ezt a jogorvoslati jogot a más tagállamban honos ügyfelek számára is lehetővé tegyék. A Bíróság azonban nem kapott tájékoztatást arról, hogy Olaszországban ez a helyzet fennáll-e.

92. Következésképpen az az álláspontom, hogy ha egy ügylet során tartozatlan HÉA-t számít fel és fizet meg az adóhatóságoknak a szolgáltató vagy az értékesítő, aki az adó megalapozottsága esetén az adó megfizetésére kötelezett lett volna, a HÉA semlegességének és a közösségi joggal ellentétes módon beszédett adó visszatérítésére vonatkozó nemzeti jogszabályok tényleges érvényesülésének elve alapján elegendő, ha a nemzeti eljárásjog lehetővé teszi a szolgáltató vagy

az értékesít? számára, hogy az adóösszeget a hatóságoktól visszaigényelje, és az ugyanezen ügyletben részt vev? ügyfélnek biztosítja azt a jogot, hogy az adóösszeget a szolgáltatótól vagy értékesít?től polgári jogi kereset útján visszakövetelje. Ha azonban e polgári kereset sikerességét bizonyos, nem az igény megalapozottságához kapcsolódó tárgyi körülmények akadályozzák, a HÉA semlegessége és a tényleges érvényesülés, valamint az adóhatóságok jogalap nélküli gazdagodására vonatkozó tilalom elvének a tiszteletben tartása érdekében a nemzeti jognak eszközt kell biztosítania arra, hogy az ügyfél, aki a tévesen felszámított adóösszeg terhét viselte, azt visszakövetelhesse. Mindenesetre, ha az ilyen ügyletben részt vev?, az adott tagállamban honos ügyfélt megilleti ilyen igény, akkor ezt a más tagállamban honos ügyfél számára is biztosítani kell.

Változtat?e a helyzeten, ha a közvetlen adózás területén alkalmazandó más nemzeti jogszabályok lehet?vé teszik, hogy hozzávet?legesen hasonló körülmények esetén a két fél együttesen keresetet indítson az adóhatóságok ellen?

93. Úgy t?nik, hogy ha a jövedelemadót a munkáltató tévedésből levonja, és az adóhatóságoknak befizeti, az olasz jog mind a munkáltató, mind a munkavállaló számára lehet?vé teszi, hogy az adóhatóságoktól az összeget visszaigényeljék. A kérdést el?terjeszt? bíróság aggálya abban áll, hogy az ilyen együttes vagy vagylagos jogorvoslatnak az említett helyzetben fennálló lehet?sége, valamint másrészt?l e jogorvoslatnak a szolgáltató vagy értékesít? és az ügyfél tekintetében az alapügy tárgyát képez?höz hasonló, HÉA-t érint? helyzetre vonatkozóan fennálló hiánya sértheti az egyenérték?ségnek vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának a közösségi jogi elveit.

94. A Bizottság, miközben rámutat arra, hogy a Bíróság nem kapott kell? tájékoztatást a közvetlen adózást érint? olasz jogszabályokról, általánosságban úgy véli, hogy a közvetlen adózást érint? helyzet aligha hasonlítható össze a HÉA-szabályozás helyzetével. Az utóbbi esetében elvben csak a szolgáltató vagy az értékesít? kerül közvetlen jogviszonyba az adóhatóságokkal. A közvetlen adózás teljes rendszere valójában független a HÉA rendszerétől. Mivel a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve csak összehasonlítható helyzetekre vonatkozik, ez az elv a jelen ügyben nem releváns.

95. E tekintetben teljes mértékben osztom a Bizottság álláspontját.

Végekvetkeztetések

96. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Corte Suprema di Cassazione által el?terjesztett kérdésekre a következ?képpen válaszoljon:

1) A 79/1072/EGK tanácsi nyolcadik irányelv 2. és 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a kizárólag a számlán való feltüntetés miatt fizetendő HÉA nem felel meg az irányelv rendelkezései szerinti adó-visszatérítés követelményeinek.

2) Elvben csak a szolgáltatót vagy értékesít?t kell az ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezettnek, és következésképpen a tartozatlan adó visszaigénylésére jogosultnak tekinteni. Ha kivételesen közösségi vagy engedélyezett nemzeti rendelkezések alapján más személy az adó megfizetésére kötelezett, e személy az általa megfizetett tartozatlan adót visszaigényelheti azon adóhatóságtól, amellyel szemben a kötelezettsége fennállt.

3) Ha egy ügylet során tartozatlan HÉA-t számít fel és fizet meg az adóhatóságoknak a szolgáltató vagy az értékesít?, aki az adó megalapozottsága esetén az adó megfizetésére kötelezett lett volna, a HÉA semlegességének és a közösségi joggal ellentétes módon beszedett adó visszatérítésére vonatkozó nemzeti jogszabályok tényleges érvényesülésének elve alapján

elegendő, ha a nemzeti eljárásjog lehetővé teszi a szolgáltató vagy az értékesítő számára, hogy az összeget a hatóságoktól visszaigényelje, és az ugyanezen ügyletben részt vevő ügyfélnek biztosítja azt a jogot, hogy az összeget a szolgáltatótól vagy értékesítőtől polgári jogi kereset útján visszakövetelje. Ha azonban e polgári kereset sikerességét bizonyos, nem az igény megalapozottságához kapcsolódó tárgyi körülmények akadályozzák, a HÉA semlegessége és a tényleges érvényesülés, valamint az adóhatóságok jogalap nélküli gazdagodására vonatkozó tilalom elvének a tiszteletben tartása érdekében a nemzeti jognak eszközt kell biztosítania arra, hogy az ügyfél, aki a tévesen felszámított adóösszeg terhét viselte, azt visszakövetelhesse. Mindenesetre, ha az ilyen ügyletben részt vevő, az adott tagállamban honos ügyfél megilleti ilyen igény, akkor ezt a más tagállamban honos ügyfél számára is biztosítani kell.

4) Annak, hogy a nemzeti jog szerint a tévesen levont és befizetett közvetlen adó összegének visszatérítése iránti, az adóhatóságokkal szemben érvényesíthető igény megilleti mind az adólevonást eszközölő személyt, mind pedig azt a személyt, akivel szemben az adólevonásra sor került, függetlenül attól, hogy a jogszabály szerint nincs jelentősége abban a vizsgálatban, hogy összeegyeztethető-e az egyenértékűség elvével az az eset, ha csak a szolgáltató vagy értékesítő igényelheti vissza az adóhatóságoktól a tévesen felszámított és megfizetett HÉA összegét, az ügyletben részt vevő ügyfél pedig nem.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (számos alkalommal módosítva; a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – Lásd a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben 1989. december 23-án hozott ítéletet (EBHT 1989., 4227. o.), a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-6973. o.), valamint a C-78/02. és C-80/02. sz. Karageorgou egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítéletet (EBHT 2003., I-13295. o.), amelyek a fenti 11. és azt követő pontokban részletesen tárgyalásra kerülnek.

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadó 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 kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

5 – A 21. cikk jelenlegi szövegét ugyanennek az irányelvnek a 28g. cikke tartalmazza, melyet a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezetett be, és amelyet szintén több alkalommal módosítottak a későbbiekben. A jelen ügy az 1994-ben megfizetett HÉA-ra vonatkozik. Azt a rendelkezést, amely ekkor a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontjában szerepelt, most a 21. cikk (1) bekezdésének d) pontja foglalja magában. Úgy határoztam, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit nem a számozás szerinti sorrendjükben vázolom fel (amely már egyébként sem egyezik azzal a sorrenddel, amelyben e rendelkezések jelenleg az irányelvben szerepelnek), hanem olyan sorrendben, amely a jelen ügy összefüggésében a szabályozás gyorsabb megértéséhez célszerűnek tűnik.

6 – Jelenleg ezt a szöveget a 28f. cikk tartalmazza, melyet szintén a 91/680 irányelv vezetett be, és amelyet azóta szintén módosítottak.

7 – Úgy tűnik, hogy a tárgyi kérdésben hatályos változatban a „belföldön” kifejezés, ill. annak a

megfelelő, melyet a 91/680 irányelv vezetett be, számos nyelvi változatban a szállító felelősségére utalt, beleértve az angol, a francia, az olasz és a spanyol változatot. A német változatban azonban ez a kifejezés arra a helyre utalt, ahol az adó fizetendő vagy azt megfizették, a hollandban pedig az értékesítés helyére. A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köre és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-ii 95/7/EK irányelv (HL 1995 L 102, 18. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.), amely 1996. január 1-jén lépett hatályba, azóta valamennyi nyelvi változatot a német változatnak megfelelően egységesítette. [a lábjegyzet többi része csak az angol nyelvű változatot érinti].

8 – Ezt a 28f. cikk írja elő, amely a 91/680 irányelv óta változatlan.

9 – Ezt a 28h. cikk írja elő a 91/680 irányelv által bevezetett változatban, mely a tárgyidőszakban hatályos volt; azóta módosításra került.

10 – Hivatkozás a fenti 3. lábjegyzetben.

11 – A közös HÉA-rendszert a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ii 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.). A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezett: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat vállalkozásának a céljaira használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) a részére szállított termékek után vagy a részére teljesített szolgáltatások után *a neki felszámított HÉA*” (a kiemelés a főtanácsnoktól származik).

12 – HL 1973. C 80., 1. o. A javaslat 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezett: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységének a céljaira használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) a számára nyújtott termékek vagy szolgáltatások után *a részére a 22. cikk (3) bekezdése alapján felszámított HÉA*” (a kiemelés a főtanácsnoktól származik)

13 – Az ítélet 12-16. pontja.

14 – Az ítélet 18. és 19. pontja, valamint a rendelkezés része.

15 – A Bizottság is így érvelt az észrevételeiben; a Bíróság a holland, a német és a spanyol kormány által képviselt álláspontot fogadta el. Lásd különösen az indítvány 17-27. pontját.

16 – Hivatkozás a fenti 3. lábjegyzetben, 58. és 59. pont.

17 – Hivatkozás a fenti 3. lábjegyzetben.

18 – Az ítélet 42. pontja és 48-53. pontja.

19 – A C-141/96. sz. ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-5073. o.).

20 – Az ítélet 8., 9., 24., 27. és 28. pontja.

21 – A 28g. cikk a 91/680 irányelvvel bevezetett, és a tárgyidőszakban hatályos módosításban; azóta módosították.

22 – Ez a „fordított adózás” rendszereként ismert.

23 – 8. pont.

24 – A 28f. cikk.

25 – Az angol nyelvi változatban ez a megfogalmazás [transactions [...] carried out in another country, which would be deductible] nem t?nik szerencsésnek. A HÉA az, ami levonható, nem pedig az ügyletek. A francia nyelv? változat szövege „qui ouvriraient droit à déduction”, és az angol szövegnek is így kellene szólnia: „in respect of which VAT would be deductible”.

26 – A folyamatos ismétlés elkerülése érdekében a végs? fogyasztótól, mint ügyfélt?l való megkülönböztetés érdekében az „ügyfél” vagy „kereskedelmi ügyfél” kifejezést használom a továbbiakban azokra az adóalanyokra, akik számára HÉA?köteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeznek, és akik e termékeket vagy szolgáltatásokat az adóköteles termékértékesítéseikhez vagy szolgáltatásnyújtásaikhoz használják.

27 – Hozzávet?legesen 91 000 eurónak felel meg.

28 – Az 1972?es Decreto del Presidente della Repubblica No 633 (a továbbiakban: DPR 633/1972) 7. cikke negyedik bekezdésének d) és e) pontja.

29 – A C?136/99. sz., Monte Dei Paschi Di Siena ügyben 2000. július 13?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?6109. o.].

30 – A DPR 633/1972 9. cikke, amely el?írja az adólevonási jogot, valamint ugyanezen rendelet 38b. cikke, amely az el?zetesen felszámított adó áthárított adót meghaladó részének az alapvet?en teljes mértékben való visszatérítésére vonatkozik. A 38c. cikk a nyolcadik irányelvnek megfelelően azon HÉÁ?nak a más tagállamban honos adóalanyok számára történ? visszatérítését írja el?, amely a 19. cikk alapján levonható lenne.

31 – Az ítélet 27. és 28. pontja.

32 – A Reemtsma az 50/87 sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21?én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 16. és 17. pontjára, valamint a C?97/90. sz. Lennartz?ügyben 1991. július 11?én hozott ítélet (EBHT 1991., I?3795. o.) 27. pontjára hivatkozik.

33 – Azaz, olyan ténybeli összefüggések mellett, melyek esetében a felszámított összeg egyáltalán nem volt szabályszer? HÉÁ?nak min?síthet? az értékesít? munkavállalói min?sége miatt: lásd a fenti 16. pontot.

34 – Lásd az indítvány 52. és azt követ? pontját.

35 – A C?354/03., C?355/03. és C?484/03. sz. egyesített ügyekben 2006. január 12?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?00483.. o.); lásd különösen az 51?54. pontot.

36 – A Genius Holding ügyben hozott ítélet 18. pontja.

37 – A Schmeink & Cofreth ügyben hozott ítélet 56?63. pontja.

38 – Lásd a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját.

39 – A C?302/93. sz. ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4495. o.) 18. pontja.

40 – A . o.7. pont harmadik bekezdése (EBHT 1996., I?4500. o.).

41 – Hivatkozás a fenti 29. lábjegyzetben.

42 – Lásd a fenti 12. pontot.

43 – Azon szolgáltatások vagy termékek esetében, amelyek nyújtásának vagy értékesítésének a helye A?tagállam.

44 – Azon szolgáltatások vagy termékek esetében, amelyek nyújtásának vagy értékesítésének a helye B?tagállam.

45 – Mivel X visszafizeti a HÉÁ?t Y?nak, majd maga visszaigényli az összeget A?tagállam adóhatóságaitól.

46 – Lásd az ítélet 5. pontját.

47 – Az 1994?ben hatályos módosítás.

48 – A 28h. cikkben.

49 – Mint a Genius Holding ügy tárgyát képez? nemzeti jogszabály.

50 – A „visszaigénylés” kifejezést itt általános értelemben használom, amely megkülönböztetend? a nyolcadik irányelvben meghatározott konkrét visszatérítési eljárástól.

51 – A C?291/03. sz. ügyben 2005. október 6?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?08477. o.) 17. pontja.

52 – Például a szolgáltató vagy az értékesít? fizetéseképtelensége.