

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. szeptember 8.(1)

C?378/21. sz. ügy

P GmbH;

a Finanzamt Österreich

részvételével

(a Bundesfinanzgericht [szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó – A megfelel? adómértékben való tévedés – Az adófizetési kötelezettség helyesbítése – Már kiállított számlák helyesbítésének gyakorlati lehetetlensége – A számlák helyesbítésének mell?zhet?sége, ha a szolgáltatás igénybevev?i nem adóalanyok – Az adóbevételek kiesés veszélyének hiánya – A jogalap nélküli gazdagodás kifogása”

I. Bevezetés

1. A héajog kockázatos jogterület azon adóalanyok számára, akik ezt az adót voltaképpen csak az állam javára szedik be ügyfeleiktől. Ha az adóalany például tévesen túl alacsony adómértéket vesz alapul, akkor is a helyes (magasabb) adóösszeget kell megfizetnie, amelyet be kell fizetnie az államnak. Ez akkor is így van, ha a magasabb összeg? héát jogi és/vagy ténybeli okokból nem tudja utólag áthárítani ügyfeleire.

2. A jelen el?zetes döntéshozatali eljárásban a Bíróságnak most arról a fordított esetről kell döntenie, amikor az adóalany tévesen egy teljes évben túl magas adómértékkel számolt, és azt feltüntette a számlán, és befizette. Megtarthatja-e az állam ezt a túl magas összeg? héát, vagy vissza kell fizetnie azt az adóalany részére? Végül is az adó nem merült fel anyagi jogi szempontból ilyen összegben. Másfelől túl magas összeg? adót feltüntet? számlák kiállítására került sor, amelyek túl magas összeg? adólevonásra készíthetők az ügyfeleket. El?zetesen helyesbítenie kell-e ezért ezeket a számlákat? Ugyanez vonatkozik-e arra az esetre is, ha a szolgáltatásokat kizárólag adólevonásra nem jogosult végs? fogyasztók részére nyújtották, és ezért ?k egyébként sem érvényesíthetnek adólevonást?

3. A fogyasztásiadó?jellegre tekintettel voltaképpen az ügyfélnek kellene visszakapnia a szolgáltatás nyújtójától az általa megfizetett túl magas összeg? héát. Ha azonban ez jogilag nem

lehetséges (például ha árként meghatározott árban állapodtak meg), vagy gyakorlatilag kizárt (például mert az ügyfelek nem ismertek név szerint), akkor felmerül a kérdés, hogy kinél maradhat véglegesen a helyes adóösszeeggel kapcsolatos tévedés?I ered? „gazdagodás” – az államnál vagy a téved? adóalanynál?

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi háttér a közös hozzáadottértékadó?rendszer?I szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) határozza meg.

5. A héairányelv 73. cikke az adóalapra vonatkozik, és a következ?képpen szól:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?I, a szolgáltatás megrendel?jét?I vagy harmadik személyt?I az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6. A héairányelv 78. cikke az adóalap részét képez? vagy annak nem részét képez? tényez?ket határozza meg:

„Az adóalap részét képezik a következ? tényez?k:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelez? jelleg? befizetések, kivéve magát a héát; [...]

7. A héairányelv 193. cikke meghatározza, hogy ki köteles megfizetni ezt az adót:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni.”

8. A héairányelv 168. cikkének a) pontja az adólevonás terjedelmére vonatkozik, és a következ?képpen szól:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?I levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett héát; [...]

9. A héairányelv 203. cikke a számlán való feltüntetés révén keletkez? adófizetési kötelezettséget szabályozza:

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

10. A héairányelv 220. cikkének (1) bekezdése a számlakibocsátási kötelezettséget szabályozza:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és

szolgáltatásnyújtás; [...]"

B. Az osztrák jog

11. A Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (a forgalom megadóztatásáról szóló szövetségi törvény [Umsatzsteuergesetz 1994 {a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény}], a továbbiakban: UStG) 11. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a számlaadási kötelezettséget szabályozza:

„Amennyiben a vállalkozó az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja szerinti tevékenységet folytat, jogosult számlát kiállítani. Amennyiben a tevékenységet valamely más vállalkozó részére annak vállalkozási tevékenységéhez vagy egy vállalkozónak nem minősülő jogi személy részére folytatja, köteles számlát kiállítani. Amennyiben a vállalkozó egy ingatlannal kapcsolatban adóköteles vállalkozói értékesítést vagy vállalkozói mő létrehozására irányuló adóköteles szolgáltatást végez egy vállalkozónak nem minősülő személy részére, köteles számlát kiállítani. A vállalkozó az ügylet teljesítését követő hat hónapon belül köteles teljesíteni számlakiállítási kötelezettségét.”

12. Az UStG 11. §-ának (12) bekezdése az adó jogosulatlan feltüntetése esetén fennálló adófizetési kötelezettségre vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Ha a vállalkozó a termékértékesítésre vagy egyéb szolgáltatásnyújtásra vonatkozó számlán külön kimutatva olyan adóösszeget tüntet fel, amelyet ezen ügylet után a jelen szövetségi törvény alapján nem tartozik megfizetni, a számla alapján megfizetni tartozik ezt az összeget, ha a számlát nem helyesbíti megfelelően a termékértékesítés címzettjével vagy az egyéb szolgáltatás igénybevevőjével szemben. Helyesbítés esetén a 16. § (1) bekezdése megfelelően alkalmazandó.”

13. A Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (a szövetség, a tartományok és a települések adóhatóságai által kezelt adókra vonatkozó általános rendelkezésekkel és eljárásról szóló szövetségi törvény [Bundesabgabenordnung {az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény}– BAO]) 239a. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az adójogi rendelkezés célja szerint gazdaságilag az adóalanytól eltérő személy által viselendő adót az adóalanytól eltérő személy viselte gazdaságilag, mellőzni kell

1. az adószámlán történő jóváírást,
2. a követelések visszafizetését, átkönyvelését vagy átszámítását, valamint
3. az adótartozások kiegyenlítéséhez való felhasználást,

ha ez az adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné.”

III. A tényállás és az elzáró döntéshozatali eljárás

14. A kérdést előterjesztő bíróság elzáró eljárás felperese (a továbbiakban: P GmbH) egy osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság.

15. A P GmbH beltéri játszótérrel üzemeltet. A vitatott 2019-es évben a P GmbH a 20%-os osztrák általános adómérték alá vonta a szolgáltatásaiért fizetett ellenértéket (a beltéri játszótér belépődíjait). A vitatott 2019-es évben azonban ténylegesen a 13%-os kedvezményes adómérték (a vitatott évben Ausztriában a héa-irányelv 98. cikkének (1) bekezdése alapján alkalmazott kedvezményes adómértékek egyike) alá tartoztak a P GmbH e szolgáltatásai.

16. Az ellenérték megfizetésekor a P GmbH nyugtát állított ki pénztárgéppel az ügyfelek részére, amely az 1994. évi UStG 11. §-ának (6) bekezdése szerinti kis összegű számlának (a héairányelv 226b. cikkével összefüggésben értelmezett 238. cikke szerinti egyszerűsített számlának) minősül. A vitatott 2019-es évben a P GmbH összesen 22 557 számlát állított ki. A P GmbH ügyfelei a vitatott 2019-es évben kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak adólevonásra.

17. A P GmbH helyesbítette a 2019. évi forgalmiadó-bevallását, hogy a Finanzamt (adóhivatal, Ausztria) jóváírja számára a túlfizetett forgalmi adót.

18. Az adóhivatal két okból megtagadta a helyesbítést: 1. A P GmbH-nak a magasabb összegű forgalmi adót kell megfizetnie a számviteli szabályok alapján, ha nem helyesbíti számláit. 2. Nem a P GmbH, hanem annak ügyfelei viselik a forgalmi adót. A P GmbH ezért a forgalmi adó korrekciója esetén gazdagodna.

19. A P GmbH keresetet indított e határozattal szemben. A keresetre hatáskörrel rendelkező Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás útján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Meg kell-e fizetnie a héát a számla kibocsátójának a héairányelv 203. cikke alapján, ha – mint a jelen ügyben szereplő – hasonló helyzetben – nem állhat fenn az adóbevételkiesés veszélye, mert a szolgáltatások igénybevevői adólevonásra nem jogosult végső fogyasztók?

2) Ha az első kérdésre igenlő választ kell adni, és a számla kibocsátójának ezért meg kell fizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján:

a) Mellőzhető-e a számláknak a szolgáltatások igénybevevőivel szembeni helyesbítése, ha egyrészt kizárt az adóbevételkiesés veszélye, másrészt pedig a számlák helyesbítése gyakorlatilag lehetetlen?

b) Kizárja-e a héakorrekciót, hogy a végső fogyasztók viselték az adót az ellenérték részeként, és az adóalany ezáltal a héakorrekció révén gazdagodik?”

20. A Bíróság előtti eljárásban az Osztrák Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről és a vizsgálat menetéről

21. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv 203. cikkének értelmezését kéri. E rendelkezés szerint bármely olyan személynek meg kell fizetnie az adót, aki héát számít fel.

22. A kérdésekből és az ismertetett tényállásból kitűnik, hogy a jelen esetben kizárt, hogy a P GmbH ügyfelei adólevonásra lennének jogosultak, mivel azok kizárólag végső fogyasztók (tehát nem adóalanyok) voltak. A beltéri játszótér ellenérték fejében történő használata esetében az is nehezen elképzelhető, hogy egy adóalany az adóköteles tevékenységéhez (lásd a héairányelv 168. cikkét) használta volna fel a P GmbH által értékesített belépőjegyet.

23. A P GmbH mindazonáltal 22 557 számlát állított ki a vitatott évben a játszótér valószínűleg

22 557 különböz? felhasználója részére. Lehetséges, hogy e felhasználók között mégis volt olyan adóalany, aki – jogszer?en vagy jogellenesen – megfelel? adólevonás érvényesítésére használta fel a számlát. Még ha a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdései kizárják is ezt a helyzetet, ez a gyakorlatilag relevánsabb helyzet.

24. Ezért el?ször abból az el?feltevésb?l kiindulva értelmezem a héairányelv 203. cikkét, hogy a túl magas adóösszeget feltüntet? 22 557 számla nem jár az adóbevétel?kiesés veszélyével (err?l lásd a B. pontot). Majd feltételezem, hogy mégsem zárható ki az adóbevétel?kiesés bizonyos fokú veszélye (err?l lásd a C. pontot). Ezt követi a héairányelv 203. cikkéb?l ered? adófizetési kötelezettség helyesbítésének kérdése, amelynek körében a 22 557 számla helyesbítésének szükségességével is foglalkozni kell (err?l lásd a D. pontot). Végezetül megvizsgálom, hogy felhozható-e a P GmbH?val szemben a jogalap nélküli gazdagodás kifogása, ha az ügyfelek teljes egészében megfizették az árat (err?l lásd az E. pontot).

B. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségr?l az adóbevétel? kiesés veszélyének fenn nem állása mellett

1. A számlán tévesen feltüntetett héa

25. A héairányelv 203. cikke szerint a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. A héairányelv 193. cikke szerint mindazonáltal a héát már az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni. Mivel a héairányelv 220. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerint ez az adóalany köteles legalább más adóalanyok felé számlát kibocsátani, ez egy második adófizetési kötelezettséget eredményezne egy és ugyanazon ügylet tekintetében. E tekintetben megszorítóan kell értelmezni a héairányelv 203. cikkét.

26. Ellenkez? esetben kétszer kellene megfizetnie a héát a valamely adóköteles termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással helyesen elszámoló adóalany: egyszer a héairányelv 203. cikke, egyszer pedig annak 193. cikke alapján. Ez utóbbi nem lehetett a jogalkotó szándéka. A héairányelv 203. cikkének csak akkor van önálló értelme, ha az irányelv 193. cikkén túlmutató adófizetési kötelezettséget ír el?. Mivel az irányelv 203. cikkének célja az adóbevétel?kiesés veszélyének(3) elhárítása (err?l lásd részletesebben a lenti 30. és azt követ? pontokat), az nem vonatkozhat arra az „alapesetre”, amikor az adóalany megfelel? számlát állít ki. A héairányelv 203. cikke következésképpen „csak” a jogalap nélkül felszámított héára, vagyis a jogszabály alapján nem megfizetend?, de a számlán mégis feltüntetett héára vonatkozik.

27. A jelen esetben túl magas adóösszeget tüntettek fel a számlákon (a kedvezményes adómérték helyett az általános adómérték alkalmazásával). Az ebb?l ered? különbözetet e tekintetben jogalap nélkül, mégpedig túl magas összegben tüntették fel a számlán. A további feltételek fennállása esetén a számlakibocsátó köteles lehet megfizetni ezt a különbözetet a héairányelv 203. cikke alapján. A fennmaradó összeget már a héairányelv 193. cikke alapján meg kell fizetni, és az nem vitatott.

2. A számlának a héairányelv 203. cikke értelmében vett fogalmáról

28. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem szerint a pénztárgéppel kiállított nyugták esetében úgynevezett kis összeg? számlákról van szó, amelyeken a héairányelv 226b. cikkével összefüggésben értelmezett 238. cikke szerint kevesebb adatot kell feltüntetni. A fizetend? héa összegét azonban az ilyen számlákon is fel kell tüntetni.

29. Ez a számla a XI. cím 3. fejezetének 3–6. szakaszával összhangban kiállított számla, amely a 178. cikk a) pontja alapján ezért a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti

adólevonásra jogosít. A Bizottság álláspontjával ellentétben e szempontból nem bír jelentéssel, hogy a P GmbH köteles volt-e egyáltalán megfelelni számlákat kiállítani a végső fogyasztók felé; a héairányelv 220. cikke (1) bekezdésének 1. pontja ez utóbbi ellen szól. A héairányelv 203. cikke csak a számla rendelkezésre állását veszi alapul, és szövege szerint az úgynevezett kis összegű számlákra is vonatkozik.

30. A Bíróságnak a héairányelv 203. cikkének céljával kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatának is megfelel, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség arra a héára is vonatkozik, amelyet kis összegű számlákon tüntettek fel külön, jogalap nélkül (túl magas összegben). Az említett ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 203. cikkének célja az adóbevételek kiesés veszélyének elhárításában áll, amely a jogosulatlan adólevonásnak a számla címzettje általi, e számlán alapuló érvényesítéséből származhat.(4)

31. Az adólevonás joga ugyan csak azokra az adókra áll fenn, amelyek a héaköteles ügylethez kapcsolódnak.(5) Az adóbevételek kiesés veszélye azonban addig áll fenn, amíg a héát jogtalanul feltüntetett számla címzettje a héairányelv 168. cikkének alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát.(6) Nem zárható ugyanis ki, hogy az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes a formálisan adott levonási jog gyakorlása.

32. A héairányelv 203. cikkének célja ezzel a héa jogtalanul történő feltüntetése esetén a számla címzettjének adólevonása és a számla kibocsátójának adófizetési kötelezettsége közötti párhuzam, ahogyan az rendes körülmények között megfelel számla esetében a szolgáltatás nyújtójára és a szolgáltatás megrendelőjére vonatkozóan fennállna.(7) A héairányelv 203. cikkének szövegezése szerint ennek során nem szükséges, hogy az adólevonást ténylegesen elvégezze a számla címzettje. Elegendő, ha fennáll a veszélye annak, hogy ez megtörténhet. Következésképpen – amint azt Ausztria is helyesen hangsúlyozza – a héairányelv 203. cikkének értelme és célja alapján e rendelkezés minden olyan számlára vonatkozik, amely a számla címzettjét adólevonásra készítheti. Amint azt fent (28. és azt követő pontok) kifejtettem, a kis összegű számlák esetében is ez a helyzet.

3. **Az adóbevételek kiesés veszélyének szükségességéről**

33. Végeredményben tehát a számla kibocsátója vétkenességgel függetlenül (azaz absztrakt módon) felelős azért a kockázatért, hogy a számla címzettje e (jogsértő) számla alapján jogosulatlan adólevonást végezhet. A számla kibocsátójának absztrakt objektív felelősségéről van szó. E felelősség e tekintetben a helyes adómértékben való tévedés esetén is fennáll, ha – mint a jelen esetben – a számlán az általános adómértéket tüntetik fel a kedvezményes adómérték helyett. Ennek azonban – amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozza – az a feltétele, hogy fennálljon a jogosulatlan (túl magas összegű) adólevonás veszélye.

34. Ezért kérdéses, hogy releváns-e a jelen esetben a héairányelv 203. cikke. A héairányelv 168. cikke szerint a héát csak egy adóalany vonhatja le (további körülmények fennállása esetén). A végső fogyasztó alapvetően nem jogosult adólevonásra.

35. Ezzel szemben a nem adóalany általi jogosulatlan adólevonás (absztrakt) veszélye a nullához közeli, eltekintve egy alapítás alatt álló vállalkozás esetéről. Az ilyen vállalkozás általi adólevonást azonban adóköteles ügyletek hiányában egyébként is tüzetesebben vizsgálja az adóhatóság. Bizonyára ezért is indul ki a kérdést elterjesztő bíróság abból, hogy a jelenlegihez hasonló helyzetben *nem* állhat fenn az adóbevételek kiesés veszélye.

36. Ha a héairányelv 203. cikke objektív felelősségi tényállásnak minősül, a veszély azonban fősabály szerint kizárt, mert a szolgáltatás igénybevevői és a számla címzettjei kizárólag nem

adóalanyok, hanem végs? fogyasztók, akkor nem alkalmazható a héairányelv 203. cikke.

4. Közbens? következtetés

37. Az els? kérdésre tehát a következ? válasz adható: A számla kibocsátójának nem kell megfizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján, ha a szolgáltatások igénybevev?i adólevonásra nem jogosult végs? fogyasztók.

C. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségr?l az adóbevétel? kiesés veszélyének nem kizárható fennállása mellett

38. Különösen Ausztria vitatja a kérdést el?terjeszt? bíróság által bemutatott tényállást, amely szerint nem áll fenn az adóbevétel? kiesés veszélye. Még ha valószínű is, hogy egy beltéri játszótér igénybevev?i csak végs? fogyasztók, nem pedig héaalanyok, nem zárható ki eleve, hogy 22 557 belép?jegy (illetve számla) esetében mégis volt közöttük egy vagy több adóalany.

39. Elképzelhet? például, hogy egy apa meglátogatja ezt a beltéri játszótérrel a fiával. Ha ez az apa adóalany (például önálló vállalkozó fényképész), akkor fennáll legalábbis az absztrakt veszélye annak, hogy ez a számla – jogszer?en (az apa értékesíti az ott készült fényképeket) vagy jogtalanul (magáncélú felvételekr?l van szó) – bekerül az apa héabevallásába, és e tekintetben túl magas összeg? adólevonás érvényesítésére kerülhet sor. E tekintetben alkalmazandó lenne a héairányelv 203. cikke. Végs? soron azonban a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak értékelése, hogy megvalósul?e – és ha igen, milyen mértékben – a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége és a szolgáltatás megrendel?jének adólevonása közötti párhuzam absztrakt veszélyeztetése.

40. Még ha bizonyos fokú absztrakt veszély nem zárható is ki egyes esetekben, ez nem jelenti azt, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség ebben az esetben mind a 22 557 számlára kiterjed. Egy ilyen „fert?zési koncepció” – mivel nem zárható ki, hogy mégis egy adóalany kapott megfelel? számlát, minden számla az irányelv 203. cikkének hatálya alá tartozik – idegen a héajogtól, és azt Ausztria sem indokolja részletesen.

41. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség az egyes jogsért? számlákra vonatkozik. Adott esetben az adóeljárási jogban rendszerint mindig lehetséges becslés útján kell meghatározni az absztraktan „veszélyes számlák” számát, és ezekre kell korlátozni az irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettséget. Ez utóbbi a semlegesség elvével is összhangban van, amely szerint az adóalanyt mint az adót az állam javára beszéd?t f?szabály szerint mentesíteni kell a héa terhe alól.(8)

42. A jelen esetben az adóköteles szolgáltatás (beltéri játszótérre szóló belép?jegy) – amelyet legfeljebb kivételesen vesz igénybe adóalany – jellegéb?l adódóan nagyon alacsony veszélyeztetettségi szintb?l lehet kiindulni.

43. Az els? kérdésre adandó válasz tehát a következ?képpen egészíthet? ki: Ha viszont a számlák címzettjei között adóalanyok is voltak, akkor fennáll a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség. Ezen absztrakt veszélyt magukban hordozó számlák arányát adott esetben becsléssel kell meghatározni.

D. Az adómértékben való tévedés és a számlák helyesbítésének kötelezettsége

44. Amennyiben a héairányelv 203. cikkét alkalmazni kell, felmerül a kérdés, hogy helyesbíthet?k?e ezek a számlák annak érdekében, hogy a (számlán alapuló) túl magas mérték? adófizetési kötelezettséget a héairányelv 193. cikke alapján az anyagi jogi jogszabályok szerint

fizetend? (az adóköteles ügyleten alapuló) adóra lehessen mérsékelni. A kérdés ugyanígy felmerül, ha a Bíróság a javaslatommal ellentétben a nem adóalany végs? fogyasztók részére történ? számlaadásra is kiterjeszti a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettséget.

1. **A Bíróságnak a helyesbítés lehet?ségével kapcsolatos ítélkezési gyakorlata**

45. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv nem ír el? semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illet?en.(9) Amíg az uniós jogalkotó nem tölti ki ezt a hézagot, addig következésképpen a tagállamok feladata erre megoldást találni.(10) Erre a megoldásra azonban a Bíróság két megközelítést dolgozott ki, amelyeket a tagállamoknak figyelembe kell venniük.

46. Így egyrészt a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a bels? jogrendjükben el?írják, hogy *minden* jogtalanul felszámított adó helyesbíthet?, amennyiben a számla kibocsátója *jóhiszem?en* járt el.(11)

47. A Bíróság véleménye szerint ez kizár például egy olyan nemzeti szabályozást, amely kizárja a helyesbítést az adóellen?rzés megindítását követ?en.(12) Ugyanez a helyzet akkor, ha a jóhiszem? számlakibocsátó adófizetési kötelezettsége helyesbítésének feltételül a számlák módosítását szabják, amely gyakorlatilag lehetetlen, mert a számlák címzettjei egyáltalán nem ismertek név szerint. Egy ilyen feltétel aránytalan lenne.(13)

48. Másrészt ha a számla kibocsátója kell? id?ben és teljes mértékben elhárította az adóbevételek kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót *anélkül* lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kibocsátójának jóhiszem?ségét?l tehessék függ?vé.(14) Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörét?l.(15)

a) **Az adófizetési kötelezettség helyesbítése jóhiszem? számlakibocsátó esetében**

49. Ezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a jóhiszem?ségét bizonyító adóalany az adóbevételek kiesés veszélyének fennmaradása ellenére is helyesbítheti a jogtalanul felszámított héát (a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségét). (16)

50. Ez az ítélkezési gyakorlat(17) figyelembe veszi azt a körülményt, hogy a termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? vállalkozó (aki a számlát is kiállítja, illetve akinek azt részben ki kell állítania – lásd a héairányelv 220. cikkét) csak az állam javára szedi be az adót.(18) Észrevételeiben a Bizottság egyenesen „az adóhivatal meghosszabbított karjaként” jellemzi e vállalkozót. Ha e feladatának jóhiszem?en eleget tesz, akkor az ?t adószed?ként bevonó államnak kell felelnie az esetleges hibák következményeiért.

51. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l nem derül ki pontosan, hogy a P GmbH miért alkalmazott téves adómértéket. E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a jelen esetben ilyen értelemben vett jóhiszem? számlakibocsátóról lehet-e beszélni. Ennek során figyelembe kell azonban venni, hogy a helyes adómérték olykor nehéz jogi elhatárolási kérdésekt?l függ, és néha nem lehet kétséget kizáróan meghatározni. Ilyen esetekben nagy a téves jogalkalmazás kockázata. Minél összetettebb a héairányelv, illetve a forgalmi adóról szóló nemzeti törvény, annál nagyobb az ezzel kapcsolatos kockázat az adóalany számára.

52. Ezért ha csupán téves jogi értékelés (téves jogalkalmazás) miatt került sor téves adómérték alkalmazására, véleményem szerint a számlakibocsátó jóhiszem?ségéb?l kell kiindulni. Példa lehet erre az esetre, ha a megfelel? adómérték vitatott, és az adóalany – amint az kés?bb kiderül – rosszul döntött. Más lehet a helyzet akkor, ha az adóalanyban egyáltalán nem merült fel az

adómérték kérdése, illetve ha egyértelmű volt, hogy melyik adómértéket kell alkalmazni. Az ilyen téves jogalkalmazás sem érthető, sem megmagyarázható nem lenne, és így ebben az esetben én sem beszélnék ilyen értelemben vett jóhiszemű számlakibocsátóról. Az tehát a döntés, hogy az adóalany mint az adót az állam javára beszedőnek felróható-e a hibás számla kiállítása.

53. Ennélfogva ha a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a P GmbH ilyen értelemben véve jóhiszeműen járt el a nem megfelelő általános adómérték alkalmazása során, akkor nem bír jelentéssel, hogy elhárult-e az adóbevételkiesés veszélye. Mivel az adóbevételkiesés veszélye kizárólag a hibás számlák létéből ered, ebben az esetben a számlák helyesbítésére sem lenne szükség az adófizetési kötelezettség helyesbítéséhez.

b) Az adófizetési kötelezettség helyesbítése a számlakibocsátó jóhiszeműségétől függetlenül

54. Az adóbevételkiesés veszélyének elhárítása érdekében történő számlahelyesbítés kérdése felmerül azonban akkor, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el a számlák kiállításakor. Ebben az esetben csak akkor helyesbíthető a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség, ha az adóbevételkiesés veszélye kellő időben és teljes mértékben elhárult.

55. Mindazonáltal – amint azt a Bíróság szintén megállapította – azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok elfogadnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a hía semlegességét, amely a közös hozzáadottértékadórendszer egyik alapelvét képezi.(19) Ez különösen vonatkozik az absztrakt objektív felelősségi tényállásra (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 30. és azt követő pontokat).

56. Ha a hía visszatérítése – a héairányelv 203. cikke alapján fizetendő hía mérséklését értve ez alatt – az adóvisszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany visszaigényelhesse a jogtalanul felszámított adót.(20)

57. A kérdést előterjesztő bíróság szerint azonban a jelen esetben nem áll fenn az adóbevételkiesés veszélye. Ebben az esetben a számlákat sem kell helyesbíteni.

2. A helyesbítés gyakorlati lehetetlenségének kezeléséről

58. Amennyiben azonban mégis fennáll bizonyos fokú veszély (lásd erről a fenti 38. és azt követő pontokat), amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie, és szükség esetén becsléssel állapíthat meg, az adóbevételkiesés ezen – e hibás számlák létéből eredő – veszélyének elhárításához a szabály szerint helyesbítésre van szükség.

59. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben felveti a kérdést, hogy akkor is alkalmazható-e ez az elv, ha az érintett számlák helyesbítése gyakorlatilag lehetetlen, mert a számlák címzettjei egyáltalán nem ismertek név szerint. Aránytalan követelményt jelenthet a számla kibocsátójától lehetetlent kérni. Másfelől – amint azt Ausztria hangsúlyozza – magatartásával a számla kibocsátója maga idézte elő az adóbevételkiesés veszélyét.

60. Véleményem szerint ezekben az esetekben – amelyekben fennáll az adóbevételkiesés veszélye, és gyakorlatilag lehetetlen helyesbíteni a hibásan kiállított számlákat – a megoldás szintén a hiba vizsgálatától függ. Ez megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, amely védi a

jóhiszem?en (lásd err?l a fenti 52. és azt követ? pontokat) eljáró számlakibocsátót, míg a nem jóhiszem?en eljáró számlakibocsátónak el kell hárítania az adóbevétel?kiesés veszélyét. Ha erre csak a számlák helyesbítése útján van mód, akkor ennek lehetetlenségét az ? terhére kell figyelembe venni.

61. Mivel az adóbevétel?kiesés veszélye a jogsért? számlák létéb?l ered, azokat f?szabály szerint helyesbíteni kell. Ha ez nem sikerül, akkor a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség sem mérsékelhet?. A Bizottság álláspontjával ellentétben e szempontból nem bír jelent?séggel, hogy fennállt-e egyáltalán számlaadási kötelezettség, mivel egy jogsért? számla miatt (lásd a fenti 25. és azt követ? pontokat) keletkezett héafizetési kötelezettség megszüntetésér?l van szó.

3. **Közbens? következtetés**

62. Az uniós jog – különösen az arányosság és a héasemlegesség elve – megköveteli a héairányelv 203. cikke szerint absztrakt objektív felel?sségként kialakított héafizetési kötelezettség helyesbítésének lehet?ségét. A helyesbítés lehet?vé tételének kötelezettsége az adóbevétel?kiesés ezáltal el?idézett veszélyének elhárításától függetlenül fennáll, ha a számla kibocsátója jóhiszem?en járt el, mert például csak tévesen alkalmazta a jogot. Amennyiben a számla kibocsátója nem jóhiszem?en járt el, el kell hárítani az adóbevétel?kiesés veszélyét. Ehhez f?szabály szerint helyesbíteni kell a számlát. Ha ez a számlakibocsátó számára nem lehetséges, e lehetetlenség az ? kockázatának a körébe tartozik. Ebben az esetben fennmarad a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség.

E. **A jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó kifogásról**

63. Második kérdésének b) alkérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy kizárja-e a héairányelv 203. cikkéb?l ered? adófizetési kötelezettség helyesbítését, hogy a végs? fogyasztók viselték a túl magas összeg? héát az ár részeként, és így végs? soron csak a szolgáltatást nyújtó adóalany (a jelen esetben a P GmbH) gazdagodna.

64. Az uniós jog lehet?vé teszi, hogy valamely nemzeti jogrendszer (a jelen esetben a BAO 239a. §?a) megtagadja a jogtalanul beszedett adók visszatérítését, ha ez a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményezi.(21) „A jogalap nélküli gazdagodás tilalmának elvét azonban [...] egyéb elvek, mint például az egyenl? bánásmód elvének tiszteletben tartásával kell alkalmazni.”(22)

65. Amint azt azonban a Bíróság már megállapította, nem áll fenn gazdagodás már akkor is, ha az uniós joggal ellentétes adót az ár részeként áthárították a végs? fogyasztóra. Ugyanis még ha az adót teljes mértékben tartalmazza is az alkalmazott ár, az adóalanyt az értékesítései mennyiségének csökkenése miatt kár érheti.(23)

66. A jelen esetben a P GmbH?val versenyben álló, azonos árat felszámító vállalkozásnak csak az ár 13/113?ának, nem pedig az ár 20/120?ának megfelel? összeg? héát kellett volna viselnie. Azonos ár esetén a P GmbH az adómértékkel kapcsolatos tévedése miatt alacsonyabb haszonkulccsal rendelkezett volna, mint egy összehasonlítható versenytárs. Azonos haszonkulcs esetén ellenben a P GmbH?nak a tévedése miatt magasabb árat kellett volna felszámítania, ami viszont versenyhátrányt jelentett volna. Ez a jelen esetben a P GmbH jogalap nélküli gazdagodása ellen szól.

67. Amint azt továbbá a Bíróság megállapította, ahhoz, hogy a tagállam gazdagodásra vonatkozó kifogása megalapozott legyen, az szükséges, hogy a jogtalanul kivetett adó által az adóalanynak okozott gazdasági teher teljes mértékben semlegesüljön.(24)

68. A Bíróság szerint ezért az olyan jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke, amelyet a közösségi jog alapján jogtalanul beszedett adó visszatérítése eredményezne az adóalanynak számára, kizárólag az összes releváns körülményt figyelembe vevő elemzéssel állapítható meg.(25) E tekintetben a tagállamot terheli a jogalap nélküli gazdagodás bizonyítása.(26) A közvetett adók esetében (ugyanaz vonatkozik a jelen esetben közvetett módon kivetett héára is) nem vélelmezhet, hogy az adót áthárították.(27)

69. A kérdést elterjesztő bíróságnak kell ezt az elemzést elvégeznie.(28) A Bíróság azonban hasznos iránymutatásokkal szolgálhat ehhez, amelyek relevánsak lehetnek az összes körülmény átfogó figyelembevételére szempontjából.

70. Egyrészt figyelembe kell venni azt a körülményt, hogy a jelenlegihez hasonló esetben, amikor a végző fogyasztók mint a hűa tényleges viselői nem ismertek, a tévesen túl magas összegben beszedett hűa vagy az államot, vagy a szolgáltatást nyújtó vállalkozót „gazdagítja”. Bizonyára ezért véli úgy a Bizottság, hogy az adóhatóság fűszabály szerint nem hivatkozhat a P GmbH jogalap nélküli gazdagodására. A jelen esetben az osztrák adójogszabály csak kedvezményes mérték (vagyis az ár 13/113-ának megfelelő összeg) adóra biztosít jogosultságot az állam számára a P GmbH által nyújtott szolgáltatások tekintetében. Az ezt meghaladó összeg anyagi jogi szempontból az állam „jogalap nélküli gazdagodását” eredményezi. Ezzel szemben az adófizetésre kötelezett személy polgári jogi szempontból a végző fogyasztókkal kialakult ár teljes összegére jogosult volt.

71. Másrészt a végző fogyasztóknak nyújtott szolgáltatások esetében fűszabály szerint nem bír jelentősséggel, hogy miből áll össze a végző ár, mert e fogyasztók nem érvényesíthetnek adólevonást. Az ár saját számítási alapjával kapcsolatos tévedés – a Bizottság állításával ellentétben – fűszabály szerint nem érinti a végző fogyasztókkal kialakult ár megfizetésére való polgári jogi jogosultságot, ha és amennyiben a hűa konkrét összege nem vált különleges szerződéses alappá.

72. Ezt a következtetést a hűairányelv 73. és azt követő cikkei is alátámasztják. A 73. cikk szerint az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet a szolgáltatás megrendelője a szolgáltatás nyújtójának kapnia kell. Ez a megállapodás szerinti ár. A hűairányelv 78. cikkének a) pontja szerint maga a hűa nem képezi az adóalap részét. A hűairányelv koncepciója szerint a hűát ezért a törvény erejénél fogva mindig megfelelő összegben tartalmazza a megállapodás szerinti ár. A Bíróság csak nemrégiben erősítette meg ezt egyenes hűacsalás esetében.(29)

73. Ha azonban – a számlán való megfelelő feltüntetésétől függetlenül – a hűát mindig a helyes összegben hárítják át a végző fogyasztóra (a hűairányelv 73. cikke és 78. cikkének a) pontja), akkor nem lehet azt állítani, hogy a végző fogyasztó túl magas összegű hűát viselt, és hogy a P GmbH ezért jogalap nélkül gazdagodott a jelen esetben, ha az állam visszafizeti a jogszabály alapján nem megfizetendő adót. A végző fogyasztó már a helyes összegben viselte a hűát (lásd a hűairányelv 73. és 78. cikkét), azt csak téves összegben számították ki, és téves összegben tüntették fel a számlán.

74. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a szükséges átfogó értékelés során releváns lehet, hogy a felek között létrejött szerződések a nyújtott szolgáltatások ellenértékeként meghatározott összeget vagy esetleg az alkalmazandó adókkal emelt összeget tartalmaztak. Az

els? esetben – tehát meghatározott összegben történ? megállapodás esetén – ugyanis lehet, hogy nem áll fenn a szolgáltatás nyújtójának jogalap nélküli gazdagodása.(30) Még ennél is továbbmennék, és a végs? fogyasztóval egy meghatározott összegben való megállapodás, valamint a héa áthárítása esetén alapvet?en kizárnám a szolgáltatást nyújtó adóalany jogalap nélküli gazdagodását. Az adóalanynak vagy alacsonyabb haszonkulcsot, vagy a versenytársainál rosszabb versenyképességet kell elfogadnia.

75. Az a körülmény tehát, hogy a végs? fogyasztók hibásan számított végs? árat fizettek (mert az túl magas összeg? héát és túl alacsony haszonkulcsot tartalmazott), nem zárja ki a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség helyesbítését. Ebb?l nem következik az adóalany jogalap nélküli gazdagodása mindenesetre akkor, ha a felek úgynevezett meghatározott összegben (meghatározott árban) állapodtak meg. Más lehet a helyzet, ha a felek a jogszabály alapján fizetend? héával növelt árban állapodtak meg. Ez azonban kizárható a jelen ügyben.

V. Véggkövetkeztetések

76. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság a következ? választ adja a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) által el?terjesztett kérdésre:

1) A számla kibocsátójának nem kell megfizetnie a hozzáadottérték?adót a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke alapján, ha a szolgáltatások igénybevev?i adólevonásra nem jogosult végs? fogyasztók. Ha viszont a számlák címzettjei között adóalanyok is voltak, akkor fennáll a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség. E számlák arányát adott esetben becsléssel kell meghatározni.

2) Az arányosság és a hozzáadottértékadó-semlegesség elve megköveteli a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerint absztrakt objektív felel?sségként kialakított hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség helyesbítésének lehet?ségét. A helyesbítés lehet?vé tételének kötelezettsége az adóbevétel?kiesés ezáltal el?idézett veszélyének elhárításától függetlenül fennáll, ha a számla kibocsátója jóhiszem?en járt el. Jóhiszem? az eljárás, ha az adóalany nem felróhatóan tévesen alkalmazta a jogot. Amennyiben viszont a számla kibocsátója nem jóhiszem?en járt el ilyen értelemben véve, az adóbevétel?kiesés veszélyének elhárítása elengedhetetlen feltételnek min?sül. Ehhez f?szabály szerint helyesbíteni kell a számlát. Ha ez a számlakibocsátó számára nem lehetséges, e lehetetlenség az ? kockázatának a körébe tartozik. Ebben az esetben fennmarad a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség.

3) Az a körülmény, hogy a végs? fogyasztók hibásan számított árat fizettek (mert az túl magas összeg? hozzáadottértékadót és ezért túl alacsony haszonkulcsot tartalmazott), nem zárja ki a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség helyesbítését. Ebb?l nem következik az adóalany jogalap nélküli gazdagodása mindenesetre akkor, ha a felek úgynevezett meghatározott összegben (meghatározott árban) állapodtak meg.

1 Eredeti nyelv: német.

2 A 2006. november 28?i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) vitatott évben (2019?ben) hatályos – e tekintetben legutóbb a 2018. december 20?i 2018/2057 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 329., 3. o.) módosított – változata.

3 Kifejezetten így többek között: 2021. március 18?i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C?48/20, EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8?i EN.SA. ítélet (C?712/17, EU:C:2019:374, 32. pont).

4 Kifejezetten így többek között: 2021. március 18?i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C?48/20,

EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8-ai EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont); 2013. április 11-ai Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont); 2013. január 31-ai Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont); 2013. január 31-ai LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont); 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok).

5 1989. december 13-ai Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont).

6 Kifejezetten így: 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-ai Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) való hivatkozással.

7 Lásd e tekintetben még: az EN.SA. ügyre vonatkozó indítványom (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. és azt követő pontok).

8 Lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-ai Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

9 Kifejezetten így: 2021. március 18-ai P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. pont); 2007. március 15-ai Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 38. pont); 2000. szeptember 19-ai Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. pont).

10 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-ai Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-ai Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont); 1989. december 13-ai Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

11 2021. március 18-ai P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. pont); 2020. július 2-ai Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-ai EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-ai Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-ai Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

12 2021. március 18-ai P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 33. pont).

13 Lásd ebben az értelemben egy lehetetlenné vált feltétellel kapcsolatban: 2013. április 11-ai Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 34. pont).

14 2020. július 2-ai Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont); 2019. május 8-ai EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-ai LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. pont); 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. pont); 2003. november 6-ai Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont); 2000. szeptember 19-ai Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. pont).

15 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 38. pont); 2000. szeptember 19-ai Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 68. pont).

16 2009. június 18-ai Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-ai Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

17 A kiindulópont az 1989. december 13-ai Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont) volt. Azóta folyamatosan ismételtetik ezt a szövegblokkot, anélkül, hogy valaha is valóban pontosították volna, hogy miért és milyen feltételek mellett lehet ebben az összefüggésben

jóhiszem? adóalanyról beszélni – lásd csak: 2021. március 18?i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C?48/20, EU:C:2021:215, 31. és azt követ? pontok); 2020. július 2?i Terracult ítélet (C?835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8?i EN.SA. ítélet (C?712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31?i Stroy trans ítélet (C?642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 36. pont).

18 2021. november 11?i ELVOSPOL ítélet (C?398/20, EU:C:2021:911, 31. pont); 2020. október 15?i E. (Héa – Adóalap?csökkentés) ítélet (C?335/19, EU:C:2020:829, 31. pont); 2019. május 8?i A?PACK CZ ítélet (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23?i Di Maura ítélet (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. március 13?i Securenta ítélet (C?437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1?jei Bockemühl ítélet (C?90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

19 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 39. pont); lásd értelemszer?en: 2000. szeptember 19?i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C?454/98, EU:C:2000:469, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 40. pont); lásd ebben az értelemben és megfelel?en: 2007. március 15?i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C?35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).

21 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 48. pont); 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 41. pont); 2000. szeptember 21?i Michaílidis ítélet (C?441/98 és C?442/98, EU:C:2000:479, 31. pont); 1988. március 24?i Bizottság kontra Olaszország ítélet (104/86, EU:C:1988:171, 6. pont).

22 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 41. pont).

23 2011. szeptember 6?i Lady & Kid és társai ítélet (C?398/09, EU:C:2011:540, 21. pont); 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 42. és 56. pont); 1997. január 14?i Comateb és társai ítélet (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, 29. és azt követ? pontok).

24 2013. május 16?i Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. ítélet (C?191/12, EU:C:2013:315, 28. pont). Ez például akkor képzelhet? el, ha a tagállam egyúttal támogatta is a tévesen túl magas árat. A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet.

25 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 49. pont); 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 43. pont); 2003. október 2?i Weber's Wine World és társai ítélet (C?147/01, EU:C:2003:53, 100. pont).

26 Alighanem így kell értelmezni az 1988. március 24?i Bizottság kontra Olaszország ítéletben (104/86, EU:C:1988:171, 11. pont) szerepl? megállapításokat. Ugyanebbe az irányba mutat a 2011. szeptember 6?i Lady & Kid és társai ítélet (C?398/09, EU:C:2011:540, 20. pont) is, amely megszorítóan értelmezend? kivétel?l beszél a tartozatlan adó visszatérítésének megtagadását illet?en. Lásd még: 2000. szeptember 21?i Michaílidis ítélet (C?441/98 és C?442/98, EU:C:2000:479, 33. pont).

27 Kifejezetten így: 1997. január 14?i Comateb és társai ítélet (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, a 25. pont vége).

28 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 50. pont); 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 44. pont); 2000. szeptember 21?i Michaílidis ítélet (C?441/98 és C?442/98, EU:C:2000:479, 32. pont); 1997. január 14?i Comateb és társai

ítélet (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, 23. és 25. pont).

29 2021. július 1?jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet (C?521/19, EU:C:2021:527, 34. pont). A Bíróság jogosan utasította el az adóhatóság azon kísérletét, hogy a héát egyfajta szankcióként számítsa rá a megállapodás szerinti (adómentes) árra.

30 Hasonlóképp már: 2009. június 18?i Stadeco ítélet (C?566/07, EU:C:2009:380, 50. pont).