A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2025. március 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog – Értékesítési ügylet, amelyet az adóhatóság a héa hatálya alá nem tartozó vállalkozásátruházássá minősített át – A számla elévülési időn belüli helyesbítésének hiánya – Az említett ügylet után megfizetett héa visszaigénylésének lehetetlensége – A tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elve – Az adó visszatérítése”

A C-640/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék, Románia) a Bírósághoz 2023. október 25-én érkezett, 2023. június 26-i határozatával terjesztett elő

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea**,

a **Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili**

és

a **Greentech SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Kumin tanácselnök, F. Biltgen (előadó), az első tanács elnöke és S. Gervasoni bíró,

főtanácsnok: R. Norkus,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Greentech SA képviseletében D.-D. Dascălu és A. M. Iordache avocați,

* Az eljárás nyelve: román.

– a román kormány képviseletében M. Chicu, E. Gane és A. Wellman, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és T. Isacu de Groot, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a hozzáadottérték-adó (héa) semlegessége, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2., 19., 168. és 203. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (galaci regionális adóügyi főigazgatóság – vráncsai megyei adóhatóság, Románia, Románia) és a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kiemelt adózók főigazgatósága, Románia) és a Greentech SA között héafizetési felszólítások és az ehhez kapcsolódó, az ez utóbbit terhelő járulékos költségek tárgyában folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[…]”

4 Ezen irányelv 19. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik.

A tagállamok megtehetik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a verseny torzulásait elkerüljék azon esetekben, amikor a kedvezményezett nem teljes mértékben folytat adóztatandó tevékenységet. A tagállamok azokat az intézkedéseket is megtehetik, amelyek szükségesek annak elkerüléséhez, hogy e cikk alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

5 Az említett irányelv 29. cikke a következőképpen szól:

„A 19. cikk azonos feltételek mellett a szolgáltatásnyújtásra is alkalmazandó.”

6 Ugyanezen irányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

7 A héairányelv 168. cikke ekképp rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő héát;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő héát;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő héát;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett héát.”

8 Ezen irányelv 179. cikke értelmében:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

9 Az említett irányelv 203. cikke előírja:

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

A román jog

Az adózás rendjéről szóló törvény

10 A 2003. december 22-i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 23-i 927. szám; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 3. cikkének a) pontja értelmében:

„A jelen törvénykönyv hatálya alá tartozó adók a következő elveken alapulnak:

a) az adóintézkedések semlegessége a befektetők és a tőke különböző kategóriái, valamint a tulajdoni formák tekintetében, egyenlő versenyfeltételeket biztosítva a román és külföldi befektetők és tőke számára.”

11 Az adótörvénykönyv 126. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Az adó szempontjából Romániában adóztatandó ügyleteknek azok az ügyletek minősülnek, amelyek együttesen teljesítik a következő feltételeket:

a) a 128–130. cikk értelmében vett héaköteles, ellenérték fejében végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, vagy ezekkel egyenértékű műveletek.”

12 Az adótörvénykönyv 128. cikkének (7) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Nem minősül termékértékesítésnek az eszközök és/vagy kötelezettségek átruházása során az egész vagyon vagy annak egy része átruházása, azon ténytől függetlenül, hogy erre az átruházásra értékesítés következtében vagy olyan ügyletek következtében került-e sor, mint valamely társaság szétválása, egyesülése vagy tőkéjéhez való nem pénzbeli hozzájárulás, ha az, akire azt átruházták, adóalany. A törvényben előírt adólevonási jog korrekciója tekintetében a vagyonszerző személyt kell az átruházó jogutódjának tekinteni.”

13 Az adótörvénykönyv 145. cikke (2) bekezdésének szövege a következő:

„Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő héa levonására, ha ezen utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek;

b) azon gazdasági tevékenységből származó ügyletek, amelyek esetében a termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás teljesítési helye külföldi teljesítési helynek minősül, amennyiben az adó levonható lenne, ha ezen ügyleteket Romániában teljesítették volna;

c) a 143., 144. és 1441. cikkel összhangban adómentes ügyletek;

d) a 141. cikk (2) bekezdése a) pontjának 1–5. alpontja és b) pontja szerinti adómentes ügyletek, ha a vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője a Közösségen kívül telepedett le, vagy ha ezen ügyletek közvetlenül a Közösségen kívülre történő exportra szánt termékekhez kapcsolódnak, valamint a más nevében és javára eljáró közvetítők által végzett ügyletek tekintetében, amennyiben azok részt vesznek az ilyen ügyletek lebonyolításában;

e) a 128. cikk (7) bekezdésében és a 129. cikk (7) bekezdésében említett ügyletek, amennyiben az adó alkalmazandó az említett átruházásra.”

Az adóügyi eljárásról szóló törvénykönyv

14 Az Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (az adóügyi eljárásról szóló 92/2003. sz. kormányrendelet, a továbbiakban: adóeljárási törvénykönyv) 84. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1) Az adóalany saját kezdeményezésére helyesbítheti az adóbevallást az adókötelezettségek megállapítására irányadó elévülési időn belül.

2) Amennyiben az adóalany az eredeti bevallásban hibát észlel, helyesbítő bevallás benyújtásával helyesbítheti az adóbevallást.

3) A [héa] esetében az adóbevallásban szereplő hibák helyesbítésére az adótörvénykönyv rendelkezéseinek megfelelően kerül sor. A [héa]bevallásban szereplő számszaki hibák helyesbítésére [az Agenția Națională de Administrare Fiscală [országos adóhivatal, ANAF)] elnökének rendeletével jóváhagyott eljárásnak megfelelően kerül sor.

4) Nem nyújthatók be és nem helyesbíthetők az adóbevallások az utólagos ellenőrzés fenntartásának megszűnését követően, kivéve azt az esetet, amikor a helyesbítésre az adóalap és/vagy a fizetendő adó helyesbítését előíró jogszabályi feltétel betartásából vagy be nem tartásából következően kerül sor.

5) »Hiba«: a jelen cikk értelmében az egyes adók és hozzájárulások, javak és adóköteles bevételek, valamint az adóalap más elemeinek összegére vonatkozó hiba.

6) Amennyiben az adóellenőrzés során az adófizető olyan időszakra és adónemre, hozzájárulásra és más bevételre vonatkozó adóbevallást nyújt be vagy helyesbít, amelyek adóellenőrzés tárgyát képezik, azokat az adóhatóság nem veszi figyelembe.”

15 Az adóeljárási törvény 90. cikke előírja:

„1) Az adókötelezettségek összegét későbbi ellenőrzés fenntartásával kell meghatározni.

2) A későbbi ellenőrzés fenntartása mellett kibocsátott adómegállapító határozatot az illetékes adóhatóság megállapításai alapján az adóhatóság kezdeményezésére vagy az adóalany kérelmére hatályon kívül lehet helyezni vagy módosítani lehet.

3) A későbbi ellenőrzés fenntartása csak az elévülési idő lejártakor vagy az elévülési időn belül végzett adóellenőrzést követően szűnik meg.

4) Ha az adózó a 84. cikk (4) bekezdésének megfelelően helyesbíti az adóbevallásokat, a későbbi ellenőrzés fenntartása ismét hatályba lép.”

16 Az adóeljárási törvénykönyv 91. cikke ekképp rendelkezik:

„1) Törvény eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság adókötelezettségek megállapításához való joga öt éven belül évül el.

2) Az (1) bekezdés szerinti jog elévülési ideje az azon évet követő év január 1-jén kezdődik, amelyben az adókövetelés a 23. cikknek megfelelően keletkezett, kivéve, ha törvény másként nem rendelkezik.

3) Az adókötelezettségek megállapításához való jog tíz éven belül évül el, ha e kötelezettségek a büntetőjog által előírt cselekmény elkövetéséből erednek.

4) A (3) bekezdésben előírt határidő a jogerős bírósági határozattal szankcionált bűncselekmény elkövetésének időpontjától kezdődik."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17 A 2015. november 23. és 2016. július 15. közötti időszakban a Greentechnél adóellenőrzést folytattak, amelynek eredményeként adómegállapító határozatot hoztak, amelyben héa és járulékos költségek címén 4 388 720 román lej (RON) (mintegy 882 352 euró) összegű adókötelezettséget állapítottak meg vele szemben. E kötelezettségek megállapítása abból eredt, hogy a román adóhatóság átminősítette a Greenfiber International SA társaság (a továbbiakban: Greenfiber) által a Greentech részére teljesített eszközértékesítési ügyletet, amelyet eredetileg héaköteles termékértékesítésnek tekintett, és amely alapján a Greentech jogosulttá vált az előzetesen felszámított héa levonására két kapcsolt társaság közötti részleges vagyonátruházással, amely ügylet az adótörvénykönyv 128. cikkének (7) bekezdése értelmében nem tartozik a héa hatálya alá.

18 Egyébiránt a 2015. május 28. és november 17. közötti időszakban a Greenfiber is adóellenőrzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként 2015. november 26-án adómegállapító határozatot hoztak. Ezen ellenőrzés keretében e hatóság úgy ítélte meg, hogy a Greenfiber és a Greentech által a termékátruházási ügyletre alkalmazott adójogi bánásmód, vagyis az, hogy az ügylet héaköteles volt, helyes volt, és ezért a Greenfiber helyesen szedte be és fizette meg az ezen ügyletre vonatkozó héát az államkincstárba.

19 Mivel a Greentech által a vele szemben követelt héafizetési kötelezettséggel szemben benyújtott panaszt részben elutasították, a Greentech keresetet indított a Curtea de Apel Ploiești (ploiești ítélőtábla, Románia) előtt.

20 2018. november 26-án e bíróság helyt adott a Greentech keresetének, és részben megsemmisítette az e panaszt elutasító határozatot (a továbbiakban: 2018. november 26-i ítélet).

21 2019. március 12-én a Curtea de Apel Ploiești (ploiești ítélőtábla) ezenkívül részben megsemmisítette a Greentechnél végzett ellenőrzésre vonatkozó adómegállapító határozatot és adóellenőrzési jelentést.

22 A román adóhatóság fellebbezést nyújtott be a 2019. március 12-i ítélettel kiegészített 2018. november 26-i ítélettel szemben az Înalta Curte de Casație și Justiției hez (legfőbb semmítő- és ítélőszék, Románia), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

23 2021. november 23-án e bíróság helyt adott az említett fellebbezésnek, részben hatályon kívül helyezte a 2018. november 26-i ítéletet, és új határozatában részben helyt adott a Greentech keresetének abban az értelemben, hogy az kizárólag a 2009. évre vonatkozóan megállapított fizetési felszólítások tekintetében semmisítette meg a megtámadott adóigazgatási határozatokat

(a továbbiakban: 2021. november 23-i ítélet). A Greentech fellebbezését az ezt meghaladó részében mint megalapozatlant elutasította, és a számára korábban költség címén megítélt összeget csökkentette.

24 A Greentech felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben az Înalta Curte de Casație și Justițiéhez (legfőbb semmítő- és ítélőszék), arra hivatkozva, hogy az említett ítélet sérti a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, különösen a 2017. április 26-i Farkas ítéletet (C-564/15, EU:C:2017:302) és a 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítéletet (C-691/17, EU:C:2019:327), amely szerint a héalevonási jogot abban az esetben is el kell ismerni, ha a szóban forgó ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá, amennyiben az ügy sajátos körülményeiből kitűnik, hogy a héa címén megfizetett összegnek az azt megfizető személy általi beszedése lehetetlen vagy rendkívül nehéz lenne, máskülönben azzal a kockázattal járna, hogy sértheti a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét.

25 2023. január 31-én az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék) helyt adott az említett felülvizsgálati kérelemnek, és részben hatályon kívül helyezte a 2021. november 23-i ítéletet a berendezések vagyonátvitellel történő értékesítésére irányuló ügylet átminősítésére vonatkozó fellebbezési jogalapra tekintettel. E bíróság elrendelte, hogy e jogalapról újból döntsenek, és a 2023. május 9-i tárgyaláson meghallgatta a feleket.

26 A kérdést előterjesztő bíróság többek között megjegyzi, hogy mivel a 2018. november 26-i ítélet megerősítette, hogy a Greenfiber és a Greentech által a szóban forgó ügylet tekintetében alkalmazott adójogi bánásmód helyes, e társaságoknak nem volt érvényes indokuk arra, hogy a 2021. november 23-i ítélet kihirdetése előtt kijavítsák az ezen ügyletet megállapító számlát. Ezenkívül a Greenfiber csak ez utóbbi ítélet kihirdetését követően javíthatta volna ki ezt a számlát. Az említett ítélet meghozatalának időpontjában azonban az említett számla helyesbítéséhez való jog már elévült, mivel az elévülési idő 2021 májusában lejárt.

27 E bíróság úgy véli, hogy az a helyzet, amelyről döntenie kell, a 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302) alapjául szolgáló ügy alapját képező helyzethez hasonlítható, tekintettel arra, hogy – legalábbis látszólag – objektíve lehetetlen a héa visszatéríttetése, mivel az e tekintetben előírt elévülési idő lejártát követően a Greenfiber akadályoztatva van abban, hogy helyesbítse a számlát és a héabevallást. Ez a helyzet a 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet (C-691/17, EU:C:2019:327) alapjául szolgáló ügy alapját képező helyzethez is hasonlít, mivel a héának a számla kibocsátójától való visszaigénylése lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek tűnik. Egyrészt ugyanis az adójogi elévülési idő lejárt, így a Greenfiber nem tudja helyesbíteni a számlákat, másrészt pedig a román adóhatóság a Greenfibernél végzett adóellenőrzést követően megerősítette, hogy a Greenfiber helyesen számlázta ki és fizette meg az érintett héát.

28 A kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra keresi a választ, hogy a héairányelv értelmezésére tekintettel releváns-e az a tény, hogy a román adóhatóság két teljesen eltérő módon kezelt egy olyan, valamely berendezésre vonatkozó ugyanazon kereskedelmi ügyletet, amelynek az átruházása héabeszedéshez vezetett, nevezetesen egyrészt a Greenfiber azon héaköteles ügyleteként, amelytől e berendezést beszerezték, és amelynek a Greentech megfizette a héát, másrészt pedig a Greentech tekintetében nem héaköteles ügyletként.

29 E körülmények között az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a semlegességnek, a jogbiztonságnak és a bizalomvédelemnek a [héairányelv] 203. cikkével összefüggésben értelmezett 2., 19. és 168. cikkében foglalt elvével, ha megtagadják az adólevonási jog elismerését egy olyan értékesítési ügylet után megfizetett héa esetén, amelyet az adóhatóság később a héa alkalmazási körén kívül eső vállalatátruházásnak minősített át, amennyiben a héát az állam már beszedte, és annak visszatérítése a nemzeti jog alapján nem lehetséges?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

30 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. Továbbá a Bíróság figyelembe vehet olyan uniós jogi normákat és elveket, amelyekre a nemzeti bíróság kérdésében nem hivatkozott (lásd ebben az értelemben: 2023. szeptember 7-i Groenland Poultry ítélet, C-169/22, EU:C:2023:638, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó helyzetet jellemző lényeges elem abban a tényben rejlik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szerint a Greentech számára immár gyakorlatilag lehetetlen azon héa visszatérítését kérni, amelyet az eladó, azaz a Greenfiber jogalap nélkül számlázott ki a részére, és amelyet az államkincstárnak fizetett meg. Márpedig az az elv, amelyet egy ilyen helyzetben különösen figyelembe kell venni, a tényleges érvényesülés elve, nem pedig a jogbiztonság elve vagy a bizalomvédelem elve.

32 Következésképpen és annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, úgy kell érteni, hogy előterjesztett kérdésével e bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. és 203. cikkét, valamint a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az adóalany számára egy olyan ügylet után előzetesen felszámított héa levonását, amelyet egy adóellenőrzést követően az adóhatóság nem héaköteles ügyletté minősített át annak ellenére, hogy ezen adóalany számára lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek tűnik, hogy az eladótól visszakapja az ily módon jogalap nélkül megfizetett héát.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható (2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09, EU:C:2010:441, 37. pont; 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 42. pont). Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2001. február 22-i Abbey National ítélet, C-408/98, EU:C:2001:110, 24. pont; 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 43. pont).

34 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a Greenfiber és a Greentech között létrejött ügyletet a román adóhatóság ezen adóalanyok közül az utóbbi tekintetében nem héaköteles ügyletnek minősítette véglegesen, és a Greenfiber akadályoztatva van abban, hogy helyesbítse az ezen ügyletre vonatkozó számlát, valamint az erre előírt elévülési idő lejártát követően a héabevallást.

35 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben az adóalany jogalap nélkül felszámított héaösszeget fizetett meg, főszabály szerint a számla kibocsátójának feladata a számla helyesbítése, azt értve ez alatt, hogy a héairányelvben foglalt, a jogalap nélkül felszámított héának a számlakibocsátó általi korrekciójára vonatkozó rendelkezés hiányában főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett e héa helyesbíthető (2022. október 13-i HUMDA ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A héa semlegességének biztosítása érdekében ugyanis a tagállamokra hárul az a feladat, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogalap nélkül felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el (2022. október 13-i HUMDA-ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egyrészről a szolgáltatás nyújtója, aki a héát tévedésből megfizette az adóhatóságnak, kérheti annak visszatérítését, másrészről e szolgáltatás igénybe vevője polgári jogi keresetet indíthat e szolgáltatásnyújtóval szemben a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránt, tiszteletben tartja a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét. E rendszer ugyanis lehetővé teszi a szolgáltatás igénybe vevőjeének, aki a tévedésből felszámított héa terhét viselte, hogy visszakapja a tartozatlanul megfizetett összegeket (2022. október 13-i HUMDA ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ha – mint a jelen ügyben is – a héa visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé vált, a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy ahogy a tagállamok olyan eszközöket vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybe vevője, különösen a visszatérítés iránti kérelmének a közvetlenül az adóhatósághoz történő benyújtásával, visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított és megfizetett adót (2022. október 13-i HUMDA ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennek megfelelően, mivel az eladó már nem helyesbítheti az érintett ügyletre vonatkozó számlát, és a beszerző nem tudja visszaigényelni az eladó által jogalap nélkül kiszámlázott héát, a beszerzőnek a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően képesnek kell lennie arra, hogy a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon.

39 Meg kell azonban állapítani, hogy – amint az a 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítéletből (C-691/17, EU:C:2019:327) következik – az ilyen visszatérítés iránti kérelmet meg kell különböztetni az alapeljárás tárgyát képező héalevonás iránti kérelemtől.

40 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, és a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, vagyis azaz az áfaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak (2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen héaköteles ügylet hiányában az adóalany

nem hivatkozhat a héalevonási jogra ezen ügylet vonatkozásában (lásd ebben az értelemben: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 37. pont). E megállapítást nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

41 Márpedig, mivel az alapügyben szóban forgó ügyletet véglegesen héamentes ügyletnek minősítették, a Greentech által a számla kibocsátója, a Greenfiber részére megfizetett héa a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében nem minősült „fizetendőnek”.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre az a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. és 203. cikkét, valamint a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az adóalany számára egy olyan ügylet után előzetesen felszámított héa levonását, amelyet egy adóellenőrzést követően az adóhatóság nem héaköteles ügyletté minősített át annak ellenére, hogy ezen adóalany számára lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek tűnik, hogy az eladótól visszakapja az ily módon jogalap nélkül megfizetett héát. Ezen elvek mindazonáltal megkövetelik, hogy egy ilyen helyzetben ezen adóalany visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz fordulhasson.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. és 203. cikkét, valamint a hozzáadottérték-adó (héa) semlegességének elvét és a tényleges érvényesülés elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az adóalany számára egy olyan ügylet után előzetesen felszámított héa levonását, amelyet egy adóellenőrzést követően az adóhatóság nem héaköteles ügyletté minősített át annak ellenére, hogy ezen adóalany számára lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek tűnik, hogy az eladótól visszakapja az ily módon jogalap nélkül megfizetett héát. Ezen elvek mindazonáltal megkövetelik, hogy egy ilyen helyzetben ezen adóalany visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz fordulhasson.

Aláírások