A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. március 21.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A szabadidős tevékenységekhez és a fizikai állapot javításához kapcsolódó szolgáltatások nyújtása – Szolgáltatásokhoz való hozzáférésre szolgáló bérletek értékesítése, amelynek valódiságát pénztárgép és pénztárbizonylat igazolja – Adóalap – Adómértékben való tévedés – Az adósemlegesség elve – Az adókötelezettség adóalap módosulása miatt történő korrekciója – Olyan nemzeti gyakorlat, amely számla hiányában nem teszi lehetővé a héaösszeg korrekcióját és a megfizetett héakülönbözet visszatérítését – Az adóbevétel-kiesés veszélyének hiánya – Jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó kifogás”

A C-606/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2022. szeptember 20-án érkezett, 2022. június 23-i határozatával terjesztett elő

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

és

a **B. sp. z o.o.**, korábban B. sp.j.

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: N. Wahl, a hetedik tanács elnökeként eljárva (előadó), J. Passer és M. L. Arastey Sahún bírák,

főtanácsnok: J. Kokott

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy képviseletében B. Kołodziej és T. Wojciechowski,

– a B. sp. z o.o. képviseletében R. Baraniewicz, T. Pabiański, J. Tokarski doradcy podatkowi és A. Zubik radca prawny,

– a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców képviseletében P. Chrupek radca prawny,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. november 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 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: 2006/112 irányelv) 1. cikke (2) bekezdésének és 73. cikkének az adósemlegesség, az arányosság és az egyenlő bánásmód elvével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszcz-i adóhivatal igazgatója, Lengyelország) és a B. sp.j. (jelenleg, az említett kérelem benyújtását követően B. sp. z o.o.) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az adóhatóság számla hiányában megtagadta a B. által benyújtott helyesbítő héabevallásokból következően a hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében felmerült túlfizetés ez utóbbi javára történő megállapítását.

A jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A közös HÉA–rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös HÉA-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

4 Ezen irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

5 Az említett irányelv 78. cikke előírja:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t.

[…]”

6 Az ugyanezen héairányelv 220. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„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;

[…]”

7 A 2006/112 irányelv 226. cikke a következőképpen fogalmaz:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[…]

(6) az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

(7) a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma […], amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

[…]

(8) az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a HÉA nélküli egységár, valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;

(9) az alkalmazott HÉA-adómérték;

(10) a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[…]”

8 Ezen irányelvnek a 2010/45 irányelvvel beiktatott és 2013. január 1-jei hatállyal alkalmazandó 226b. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 220a. cikk, valamint a 221. cikk (1) és (2) bekezdése szerint kibocsátott egyszerűsített számlák tekintetében a tagállamok legalább az alábbi adatok feltüntetését követelik meg:

a) a számla kibocsátásának dátuma;

b) a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalany azonosítása;

c) az értékesített termékek vagy a nyújtott szolgáltatások azonosítása;

d) a fizetendő héa összege vagy az annak kiszámításához szükséges adatok;

e) ha a kibocsátott számla a 219. cikk értelmében számlának tekintendő dokumentum vagy üzenet, konkrét és egyértelmű hivatkozás erre az eredeti számlára, és a módosításra kerülő adatok.

A számlákon a 226., a 227. és a 230. cikkben említettektől eltérő adat feltüntetése nem követelhető meg.”

A lengyel jog

9 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. tétel) 2013. december 31-ig hatályos változata (Dz. U. 177. szám, 1054. tétel) szerinti 29. cikke a következőképpen rendelkezett:

„4a. Ha az adóalap a kiállított számlában rögzített adóalaphoz képest csökken, akkor az adóalany az adóalap-csökkentést azzal a feltétellel végzi el, hogy az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejárta előtt, amelyben a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője a helyesbített számlát kézhez kapta, elismervénnyel rendelkezik arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője átvette. Ha az adóalany az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártát követően kapja kézhez az elismervényt arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője átvette, a helyesbítést abban az adómegállapítási időszakban veheti figyelembe, amelyben az elismervényt kézhez kapta.

[…]

4c. A 4a. bekezdést megfelelően alkalmazni kell azon számla vonatkozásában, amelyen a fizetendőnél magasabb adóösszeget tüntettek fel, ha a számlán feltüntetett adóösszeg tekintetében tévedés megállapítására és a számla helyesbítésére kerül sor.”

10 E törvény 2014. január 1-jétől hatályos változata (Dz. U. 2016, 710. tétel) magában foglal egy 29a. cikket, amelynek 13. és 14. bekezdése a következőképpen szól:

„13. Az [említett] esetekben az adót feltüntető számlában rögzített adóalaphoz képest az adóalap azzal a feltétellel csökkenthető, hogy az adóalany az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejárta előtt, amelyben a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője a helyesbített számlát kézhez kapta, elismervénnyel rendelkezik arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője átvette. Ha az adóalany az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártát követően kapja kézhez az elismervényt arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője átvette, a helyesbítést abban az adómegállapítási időszakban veheti figyelembe, amelyben az elismervényt kézhez kapta.

14. A 13. bekezdést megfelelően alkalmazni kell azon számla vonatkozásában, amelyen a fizetendőnél magasabb adóösszeget tüntettek fel, ha a számlán feltüntetett adóösszeg tekintetében tévedés megállapítására és a számla helyesbítésére kerül sor.”

11 A 2013. március 14-i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (a pénztárgépekről szóló pénzügyminiszteri rendelet; Dz. U., 363. tétel) 3. cikke előírja:

„[…]

5. Ha a nyilvántartás nyilvánvaló tévedést tartalmaz, az adóalany haladéktalanul helyreigazítja azt az alábbi adatok külön rögzítése révén:

1) a tévesen nyilvántartásba vett értékesítés (bruttó értékesítési összeg és a fizetendő adó összege);

2) a tévedés okának és azon körülményeknek a rövid leírása, amelyek között a tévedésre sor került, a nyilvánvaló tévedéssel érintett értékesítést igazoló eredeti nyugta csatolása mellett.

6. Az 5. bekezdésben említett esetben az adóalany a pénztárgép segítségével rögzíti az értékesítés helyes összegét.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 B. szabadidős tevékenységekhez és a fizikai állapot javításához kapcsolódó szolgáltatások nyújtására, nevezetesen egy sportklub helyiségeibe való belépést és az ott található létesítmények szabad használatát lehetővé tevő bérletek értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. 2016-ban az e területre vonatkozó új lengyel adóelmélettel összhangban úgy határozott, hogy e szolgáltatásokra kedvezményes héamértéket (23% helyett 8%) alkalmaz.

13 2016. január 27-én B. ezért helyesbítő héabevallásokat nyújtott be a 2012. január és március, illetve június és október közötti időszakokra és december hónapra, továbbá 2013. január, február, november és december hónapokra, valamint 2014. január, február, április és május hónapokra vonatkozóan.

14 2017. június 22-i határozatával a Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (a T. kerület II. sz. adóhivatalának vezetője, Lengyelország) a fent említett adómegállapítási időszakok tekintetében megtagadta a héatúlfizetés B. javára történő megállapítását, rámutatva többek között

arra, hogy amíg az adóköteles tevékenység megvalósulását igazoló dokumentumot a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvénynek megfelelően nem helyesbítik, az adóalany sem nyilvántartásainak, sem pedig bevallásainak helyesbítésére nem jogosult.

15 2017. november 24-i határozatával a bydgoszcz-i adóhivatal igazgatója helybenhagyta e határozatot, kiemelve, hogy az érintett létesítmények használatát lehetővé tevő belépőjegyek vagy bérletek számlával nem igazolt értékesítése vonatkozásában nincsenek olyan jogszabályi rendelkezések, amelyek szabályoznák az adóalap és a héabevallásban feltüntetett fizetendő adó helyesbítésének lehetőségét azon adómegállapítási időszakok tekintetében, amelyekre vonatkozóan héatúlfizetés megállapítása iránti kérelmet nyújtottak be. B. ugyanis nem állíthatott volna ki helyesbítő számlákat, mivel ezen értékesítések során nem került sor számla kiállítására. Ennélfogva B. a levonási rendszer figyelembevételével köteles lett volna a végső fogyasztóktól beszedett adó teljes összegét mint fizetendő adót a lengyel államkincstár javára megfizetni.

16 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszcz-i vajdasági közigazgatási bíróság), amelyhez B. ez utóbbi határozattal szemben keresetet nyújtott be, 2018. március 7-i ítéletével megsemmisítette e határozatot, megállapítva különösen, hogy a pénztárgépekről szóló pénzügyminiszteri rendelet 3. cikkének (3)–(6) bekezdése nem fogja át az összes olyan eseményt, amely a helyesbítés indokának minősülhet, így más helyzetekben is lehetőség van e helyesbítésre. Következésképpen úgy ítélte meg, hogy az adóalany jogosult az olyan értékesítések után fizetendő adó összegének helyesbítésére, amelyek valódiságát pénztárbizonylattal igazolták. A vevő részére kiállított eredeti pénztárbizonylat hiánya e tekintetben nem jelent akadályt, mivel a pénztárgép lehetővé teszi az abban rögzített adatok többszöri leolvasását. Így e pénztárgép memóriájának lekérdezése megbízható eszközként szolgál arra, hogy az adóalany az általa elkövetett hiba miatt helyesbítendő ügylet tekintetében bizonyítékkal rendelkezzen.

17 A bydgoszcz-i adóhivatal igazgatója felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszcz-i vajdasági közigazgatási bíróság) ítéletével szemben a Naczelny Sąd Administracyjny-hez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

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

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését és 73. cikkét, valamint a semlegesség, az arányosság és az egyenlő bánásmód elvét, hogy azokkal ellentétes a nemzeti adóhatósági gyakorlat, mivel az a nemzeti jogszabályi alap hiányára és a jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozva nem teszi lehetővé az adóalap és a fizetendő adó összegének helyesbítését, ha a termékeknek és a szolgáltatásoknak a fogyasztók részére túl magas héamértékkel történő értékesítését pénztárgéppel rögzítették, és azt nem héaszámlával, hanem nyugtával igazolták, miközben az ár (az értékesítés bruttó összege) e helyesbítés következtében nem módosult?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 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 kérdést (lásd ebben az értelemben: 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 E célból a Bíróság a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározhatja az uniós jog azon rendelkezéseit, illetve jogelveit, amelyeknek az értelmezése az alapügyben felmerülő jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság helyesen hivatkozott az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részeként a 2006/112 irányelv 78. cikkének a) pontjára, mivel e rendelkezés pontosítja azokat az elemeket, amelyeket az ezen irányelv 73. cikke szerinti adóalapnak tartalmaznia kell, és amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében hivatkozik.

22 E kérdést ennélfogva úgy kell értelmezni, hogy az lényegében arra irányul, hogy ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdését és 73. cikkét, annak 78. cikke a) pontjával összefüggésben értelmezve, az adósemlegesség, az arányosság és az egyenlő bánásmód elvére tekintettel úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint ha a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra túl magas héamértéket alkalmaztak, a fizetendő héa összegének adóbevallás útján történő helyesbítése arra tekintettel nem megengedett, hogy ezen ügyletekre pénztárbizonylat kiállítása, nem pedig számla kibocsátása mellett került sor.

23 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ebből az következik, hogy a tagállam adóhatósága aránytalanul sértené a héasemlegesség elvét azáltal, hogy megtagadja az adóalannyal szemben azt a héát, amelynek visszatérítésére az jogosult, jóllehet a közös héarendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól (2021. október 21-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-396/20, EU:C:2021:867, 55. pont).

25 Mindenekelőtt tehát azt kell meghatározni, hogy amennyiben az adóalany az általa teljesített héaköteles ügyletekre tévesen, de az érintett tagállam adóhatósága által eredetileg nyújtott iránymutatásnak megfelelően alkalmazta az általános, a jelen esetben 23%-os adómértéket, miközben a helyes adómérték a 8%-os kedvezményes adómérték volt, igényt tarthat-e visszatérítésre.

26 Mivel ugyanis a héasemlegességnek a jelen ítélet 23. és 24. pontjában hivatkozott elve alapján a héarendszer arra irányul, hogy a héa kizárólag a végső fogyasztót terhelje (2013. november 7-i Tulică és Plavoin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), úgy kell tekinteni, hogy az utóbbi és a termékértékesítő, illetve szolgáltatásnyújtó közötti megállapodás szerinti ár magában foglalja az ezen ügyleteket terhelő héát, függetlenül attól, hogy azokkal összefüggésben sor került-e számla kiállítására, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet, C-521/19, EU:C:2021:527, 34. pont).

27 Ez az értelmezés a 2006/112 irányelv 78. cikkének a) pontjából következik, amelynek értelmében maga a héa nem képezi részét az adóalapnak, ami azzal a következménnyel jár, hogy a megállapodás szerinti ár a törvény erejénél fogva mindig, még az adóalany által az alkalmazandó adómérték meghatározása során elkövetett hiba esetén is tartalmazza a héát.

28 Mindazonáltal az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy e megfontolás nem feltétlenül fosztja meg az adóalanyt attól a jogától, hogy az érintett tagállam adóhatóságával visszatéríttesse az általa a végső fogyasztóktól tévesen beszedett és e hatóság részére megfizetett héatöbblet egészét vagy annak egy részét. Ez a helyzet különösen akkor, ha ezen adóalanyt a téves héamérték alkalmazása miatt az értékesítései mennyiségének csökkenése miatt kár érheti (lásd ebben az értelemben: 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Másként fogalmazva, a héa végső fogyasztóra való teljes áthárításának nem szükségszerű következménye a pénzügyi veszteség vagy hátrány hiánya, mivel a gazdasági szereplőt az értékesítése mennyiségének csökkenése miatt még ebben az esetben is érhette veszteség (2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 56. pont).

29 Továbbá, mivel elvi jelleggel megállapításra került az adóalanynak a szóban forgó héatöbblet egészének vagy egy részének visszatérítéséhez való joga, meg kell vizsgálni, hogy az érintett tagállam adóhatósága függővé teheti-e ezen jogot a téves héamértéket tartalmazó számlák helyesbítésének előzetes követelményétől, ami a visszatérítés szisztematikus megtagadásához vezet, amennyiben az adóalany gazdasági ügyleteire – jellegükre és összegükre tekintettel – pénztárbizonylat kiállítása, nem pedig számla kibocsátása mellett került sor, amely számla ennélfogva nem is képezheti helyesbítés tárgyát.

30 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv nem szabályozza az adóalanyok adóbevallásainak téves héamérték alkalmazása esetén történő helyesbítése kérdését. A tagállamok feladata tehát, hogy belső jogrendjükben a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének tiszteletben tartása mellett előírják a tévesen alkalmazott adó korrekciójának lehetőségét.

31 Márpedig az érintett tagállam adóhatósága által követetthez hasonló gyakorlat, azáltal, hogy amennyiben az adóalany gazdasági ügyleteire pénztárbizonylat kiállítása, nem pedig számla kibocsátása mellett kerül sor, kizárja e korrekciót, anélkül hogy figyelembe venné a szóban forgó ügyletekre vonatkozó héabevallásoknak a többek között az e pénztárgép memóriájában szereplő adatok révén történő, teljes körű és hiteles helyesbítésének lehetőségét, sérti a tényleges érvényesülés elvét.

32 Az egyenlő bánásmód elvét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy miközben az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyása – amely elv a héa területén az egyenlő bánásmód elvének a kifejeződése – csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között fordulhat elő, az egyenlő bánásmód általános elvét az adózás területén egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak (a Compass Contract Services ügyben 2017. június 14-én hozott ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Elegendő megállapítani, hogy a jelen ügyben azon adóalany, amely az érintett tagállam adóhatósága által eredetileg javasolt értelmezésnek megfelelően a 23%-os héamértéket alkalmazta, szükségszerűen hátrányos helyzetbe került azon közvetlen versenytársaihoz képest, amelyek a 8%-os kedvezményes héamértéket alkalmazták volna, akár amiatt, hogy ezen adómérték részben vagy egészben megjelent az áraiban, ami így a szóban forgó versenytársak

áraiban megjelenő adómértékre figyelemmel befolyásolta a versenyképességét, és ily módon esetlegesen az értékesítéseinek mennyiségét, akár amiatt, hogy a versenyképes árak fenntartása érdekében csökkentette haszonkulcsát. A tagállami adóhatóságnak a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetetthez hasonló gyakorlata tehát az adósemlegesség elvével is ellentétes.

34 Végül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós jog lehetővé teszi, hogy valamely nemzeti jogrendszer megtagadja a jogtalanul beszedett adók visszatérítését, ha ez a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2009. június 18-i Stadeco ítélet, C-566/07, EU:C:2009:380, 48. pont).

35 Így az uniós jogrendben e téren biztosított jogok védelme nem vonja maga után az uniós jog megsértésével kivetett adók, illetékek és díjak visszatérítését, amennyiben megállapítható, hogy az ezen adók fizetésére kötelezett személy ezen adókat ténylegesen áthárította más adóalanyokra (2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet, C-191/12, EU:C:2013:315, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Az adó-visszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét (2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet, C-191/12, EU:C:2013:315, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ennek megfelelően a tagállam akkor tagadhatja meg a jogtalanul felszámított héatöbblet visszatérítését azzal az indokkal, hogy az ilyen visszatérítés az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezet, ha az ezen adó által az adóalanynak okozott gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették (lásd ebben az értelemben: 2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet, C-191/12, EU:C:2013:315, 28. pont), aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

38 A Bíróság ugyanis e tekintetben pontosította, hogy az olyan jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke, amelyet az uniós jog alapján jogtalanul beszedett adó visszatérítése eredményezne az adóalany számára, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozó ténykérdés, és e bíróságaz összes releváns körülményt figyelembe vevő gazdasági elemzés után szabadon értékelheti a hozzá benyújtott bizonyítékokat (lásd ebben az értelemben: 2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet, C-191/12, EU:C:2013:315, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését és 73. cikkét, annak 78. cikke a) pontjával összefüggésben értelmezve, az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az egyenlő bánásmód elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint ha a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra túl magas héamértéket alkalmaztak, a fizetendő héa összegének adóbevallás útján történő helyesbítése arra tekintettel nem megengedett, hogy ezen ügyletekre pénztárbizonylat kiállítása, nem pedig számla kibocsátása mellett került sor. Azon adóalany, amely tévesen túl magas héamértéket alkalmazott, még e körülmények között is jogosult arra, hogy visszatérítés iránti kérelmet nyújtson be az érintett tagállam adóhatóságához, mivel ez utóbbi csak akkor hivatkozhat ezen adóalany jogalap nélküli gazdagodására, ha az összes releváns körülményt figyelembe vevő gazdasági elemzést követően megállapította, hogy a jogalap nélkül beszedett adó által az említett adóalanynak okozott gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették.

A költségekről

40 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (2) bekezdését és 73. cikkét, annak 78. cikke a) pontjával összefüggésben, a tényleges érvényesülés és az egyenlő bánásmód elvére tekintettel

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes valamely tagállam adóhatóságának azon gyakorlata, amely szerint ha a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra túl magas hozzáadottérték-adó (héa) mértéket alkalmaztak, a fizetendő héa összegének adóbevallás útján történő helyesbítése arra tekintettel nem megengedett, hogy ezen ügyletekre pénztárbizonylat kiállítása, nem pedig számla kibocsátása mellett került sor. Azon adóalany, amely tévesen túl magas héamértéket alkalmazott, még e körülmények között is jogosult arra, hogy visszatérítés iránti kérelmet nyújtson be az érintett tagállam adóhatóságához, mivel ez utóbbi csak akkor hivatkozhat ezen adóalany jogalap nélküli gazdagodására, ha az összes releváns körülményt figyelembe vevő gazdasági elemzést követően megállapította, hogy a jogalap nélkül beszedett adó által az említett adóalanynak okozott gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették.

Aláírások