A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2015. április 23.*

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — Az adósemlegesség elve — Héafizetésre kötelezett személy — A beszerző vagy igénybevevő általi téves héabefizetés — A szolgáltatásnyújtó héakötelezettsége — A héa-visszatérítés szolgáltatásnyújtóval szembeni megtagadása”

A C-111/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (Bulgária) a Bírósághoz 2014. március 7-én érkezett, 2014. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **GST – Sarviz AG Germania**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó) és E. Levits bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében G. Arnaudov, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova és M. Georgieva, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében S. Petrova és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

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 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 193. és 194. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) -semlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a GST – Sarviz AG Germania (a továbbiakban: GST – Sarviz) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság plovdivi „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási" igazgatóságának igazgatója; a továbbiakban: Direktor) között az ez utóbbi által a GST – Sarviz részére történő héa-visszatérítés megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 193. cikke előírja:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a [héát] az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni."

4 Ezen irányelv 194. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a [héát] meg kell fizetni, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltételeit a tagállamok állapítják meg."

A bolgár jog

5 A bolgár hozzáadottérték-adóról szóló törvénynek (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) az alapügyben alkalmazandó változata az adóköteles ügylet esetében meghatározza a héa fizetésére köteles személyt.

6 A ZDDS 82. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Az adót a termék/szolgáltatás jelen törvény szerint nyilvántartásba vett értékesítője/nyújtója köteles megfizetni a (4) és (5) bekezdésben szabályozott esetek kivételével."

7 A 82. cikk (2) bekezdésének megfelelően „[h]a az értékesítő/szolgáltató nem belföldön letelepedett adóalany, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének helye belföldön van, illetve az adókötelesnek minősül, az adó megfizetésére a beszerző vagy igénybevevő köteles:

[…]

3) szolgáltatásnyújtás esetén, ha a szolgáltatás igénybevevője a 3. cikk (1), (5) és (6) bekezdése szerinti adóalany.”

8 A ZDDS 71. cikke (1) bekezdése (1) pontjának megfelelően „az adóalany az adójóváírás formájában történő levonási jogát akkor gyakorolja, ha teljesíti az alábbi feltételeket: […] a 114. és 115. cikk szerinti követelményeknek megfelelően kiállított olyan adójogi dokumentummal rendelkezik, amelyben a héa külön sorban van feltüntetve azon termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában, amelyeknek beszerzője, illetve igénybevevője […].”

9 A ZDDS 102. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ha az adóhatóság megállapítja, hogy valamely személy nem teljesítette határidőn belül a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettségét, e személyt nyilvántartásba vételi határozatával nyilvántartásba veszi, ha teljesülnek a nyilvántartásba vétel feltételei.”

10 Az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) 129. cikkének (1), (5) és (7) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A beszámításra vagy visszatérítésre az adóhatóság kezdeményezésére vagy az érdekelt fél írásbeli kérelmére kerülhet sor. A beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet akkor vizsgálják meg, ha azt a visszatérítés alapjául szolgáló tényállás megvalósulásának évét követő év januárjának 1. napjától számított öt éven belül nyújtották be, feltéve ha a törvény másként nem rendelkezik.

[…]

(5) Az adóhatóság a jogerős bírósági vagy közigazgatási határozat bemutatását követő 30 napon belül a (2) bekezdés 2. pontjával összhangban köteles az azokban meghatározott összegek egésze, valamint a (6) bekezdés szerint esedékes kamatok visszatérítésére vagy beszámítására, ha a határozat a kötelezett jogosultságát állapítja meg: 1) az adóhatóság által megállapított, behajtott vagy kiszabott – ideértve a meghagyás vagy írásbeli állásfoglalás alapján befizetett – adók, társadalombiztosítási járulékok, illetékek, bírságok vagy pénzbüntetések címén jogalap nélkül fizetett, teljesített vagy beszedett összegek tekintetében; 2) jogellenesen vissza nem térített összegek tekintetében; 3) a megítélt összegek, kártérítések, valamint a felmerült költségek tekintetében.

[…]

(7) A beszámításra vagy visszatérítésre vonatkozó határozatok az utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben benyújtható jogorvoslatra vonatkozó szabályok szerint támadhatók meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 2010. február 15. és 2010. december 29. között a Németországban letelepedett GST – Sarviz műszaki és tanácsadási szolgáltatásokat nyújtott a Bulgáriában letelepedett GST Skafolding Bulgaria EOOD (a továbbiakban: GST Skafolding) részére. Tekintettel arra, hogy a GST – Sarviz az általa az eljárás tárgyát képező időszakban teljesített szolgáltatások nyújtásakor nem rendelkezett állandó telephellyel Bulgária területén, a GST Skafolding a ZDDS 82. cikkének (2) bekezdésében előírt fordított adózási

eljárásnak megfelelően megfizette az említett szolgáltatások után fizetendő héát. E tekintetben, a ZDDS 117. cikke (1) bekezdésének megfelelően, ez utóbbi kiállította a GST – Sarviz által kibocsátott számlákhoz kapcsolódó jegyzőkönyveket, amelyeket szerepeltetett az eladási főkönyvben.

12 Az adóhatóság 2012. március 12-i adóellenőrzési határozatában megállapította, hogy a GST – Sarviz a ZDDS kiegészítő rendelkezései (1) bekezdésének 10. pontja értelmében vett állandó telephellyel rendelkezett azon időszak alatt, amelynek során szolgáltatásokat nyújtott a GST Skafolding Balgaria részére, valamint hogy a GST – Sarviz köteles az e szolgáltatásokra jutó héa megfizetésére. Az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy e társaság köteles lett volna legkésőbb 2010. február 15-ig héanyilvántartásba-vétel iránti kérelmet benyújtani. Az adóhatóság erre tekintettel megállapította, hogy az említett társaság köteles a 2010. február 15. és 2010. december 29. között nyújtott szolgáltatásokra jutó héa megfizetésére, amelynek a késedelmi kamatokkal növelt összege 224 914,89 bolgár leva (BGN).

13 A GST – Sarviz 2012. március 26-án megfizette az adóhatóság által követelt összeget, és 2012. szeptember 5-én az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 129. cikkének (1) bekezdése alapján beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet nyújtott be a megfizetett adó tekintetében.

14 A 2012. október 1-jei beszámításra vagy visszatérítésre vonatkozó határozatában az adóhatóság elutasította a visszatérítés iránti kérelmet azzal az indokkal, hogy a jelen ügyben a héa-visszatérítés törvényi feltételei nem állnak fenn. Álláspontja szerint, mivel az adóellenőrzési határozat jogerős közigazgatási aktusnak minősül, és nem áll rendelkezésre jogerős bírósági határozat vagy alkalmazandó közigazgatási határozat az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 129. cikkének (5) bekezdése alapján, a megfizetett adó nem tekinthető jogalap nélkül megfizetett összegnek, és azt nem lehet visszatéríteni.

15 A GST – Sarviz kifogást nyújtott be a Direktor előtt. A Direktor a 2012. december 21-i határozatával elutasította a kifogást, megállapítva, hogy a vitatott jogi aktus jogszerű azon indokoknál fogva, amelyek alapján azt meghozták. E határozattal szemben keresetet nyújtottak be az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) előtt. A bíróság a keresetet az adóhatóság által hivatkozottakkal azonos indokok alapján elutasította. A GST – Sarviz felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt.

16 A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg a GST Skafoldingtól az adójóváírás formájában történő adólevonás jogát az általa megfizetett héa tekintetében, hogy az nem rendelkezett a ZDDS 71. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában előírt megfelelő adójogi dokumentummal. A bolgár jog szerint a szóban forgó, 2012. március 12-én hozotthoz hasonló adóellenőrzési határozat fennállása kizárja az adójogi dokumentumok korrekcióját. A GST Skafolding így nem rendelkezik olyan megfelelő adójogi dokumentummal, amely alapján jogosulttá válna az adójóváírás formájában történő adólevonáshoz.

17 A kérdést előterjesztő bíróság azt szintén megállapította, hogy a héa két alkalommal, egyszer a szolgáltatás nyújtójával, egyszer pedig a szolgáltatás igénybevevőjével szemben való kivetése, valamint a visszatérítésnek a szolgáltatás nyújtójával szembeni, az adójóváírás formájában történő adólevonásnak pedig a szolgáltatás igénybevevőjével szembeni megtagadása ellentétes a héasemlegesség elvével. E bíróság álláspontja szerint a visszatérítés megtagadása következtében az adóteher a szolgáltatás nyújtójára száll át.

18 A kérdést előterjesztő bíróság, jóllehet megállapította, hogy a héairányelv 193. és 194. cikke tekintetében nincs olyan értelmezés, amely hasznos lehetne a jelen ügy tényállása szempontjából, hivatkozik az ADV Allround ítéletre (C-218/10, EU:C:2012:35), amely szerint nemzeti jogrendbeli eljárásjogi rendelkezések hiányában valamely ügylet keretében a szolgáltatás nyújtójának és a szolgáltatás igénybevevőjének az e szolgáltatás adóköteles jellege és az ügylet után fizetendő héa

vonatkozásában fennálló azonos bánásmódra irányuló jogát a gyakorlatban megfosztanák hatékony érvényesülésétől. E bíróság az adósemlegességet illetően a Bíróság által a Rusedespred-ítéletben (C-138/12, EU:C:2013:233) elfogadott értelmezésre hivatkozik.

19 E körülmények között a Varhoven administrativen sad felfüggesztette az eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 193. cikkét, hogy a héát vagy csak az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany, vagy csak a termékértékesítés beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője köteles megfizetni, ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, amennyiben ezt az érintett tagállam előírja, nem köteles azonban egyidejűleg mindkét személy megfizetni azt?

2) Amennyiben abból kell kiindulni, hogy a héát csak a két személy egyike – vagy az eladó, illetve a szolgáltató, vagy a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője – köteles megfizetni, ha ezt az érintett tagállam előírja, úgy azokban az esetekben is követni kell-e a héairányelv 194. cikke szerinti szabályt, amelyekben a szolgáltatás igénybevevője tévesen alkalmazta a fordított adózási eljárást, mert abból indult ki, hogy a szolgáltató nem rendelkezett állandó telephellyel a Bolgár Köztársaság területén a héa céljából, a szolgáltató azonban végül mégis létesített állandó telephelyet a teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében?

3) Úgy kell-e értelmezni a közös héarendszer létrehozásában és működésében alapvető jelentőségű adósemlegesség elvét, hogy az lehetővé teszi az alapügyben szereplő olyan adóellenőrzési gyakorlatot, amely alapján a héát a szolgáltatás igénybevevője által alkalmazott fordított adózási eljárás ellenére újból kivetették a szolgáltatóra is, ha figyelembe vesszük, hogy a szolgáltatás igénybevevője már felszámította a szolgáltatást terhelő héát, nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, és a nemzeti jogszabályban az adójogi dokumentumok tekintetében rögzített helyesbítési szabály nem alkalmazható?

4) Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy az nem teszi lehetővé, hogy az adóhatóság valamely nemzeti jogszabály alapján megtagadja a többszörösen kivetett héa visszatérítését az olyan szolgáltatást nyújtó szolgáltatótól, amelynek tekintetében annak igénybevevője a ZDDS 82. cikkének (2) bekezdése alapján felszámította a héát, ha az adóhatóság a megfelelő adójogi dokumentum hiánya miatt tagadta meg a szolgáltatás igénybevevőjétől a többszörösen kivetett héa levonásának jogát, a nemzeti jogszabályban rögzített helyesbítési szabály azonban a rendelkezésre álló jogerős adóellenőrzési határozat miatt már nem alkalmazható?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a héa megfizetésére vagy csak a szolgáltatást nyújtó adóalany, vagy csak a szolgáltatást igénybe vevő adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyről nyújtották, ahol a héát meg kell fizetni.

21 A héairányelv 193. cikkének megfelelően a héát az adóztatandó szolgáltatást nyújtó adóalany köteles megfizetni, azon esetek kivételével, amelyekben ezen adó megfizetésére különösen az ezen irányelv 194. cikke alapján valamely másik személy köteles. Ha az adóztatandó szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

22 Ebből következően a héairányelv alapján főszabály szerint a héa megfizetésére csak a szolgáltatás nyújtója köteles, kivéve ha nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a héát meg kell fizetni, valamint ha a tagállam előírta, hogy a héa megfizetésére a szolgáltatás igénybevevője köteles.

23 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a bolgár adóhatóság egy adóvizsgálatot követően 2012. március 12-én adóellenőrzési határozatot hozott, amelyben úgy ítélte meg, hogy a GST – Sarviz rendelkezett olyan állandó telephellyel Bulgária területén, amelyen keresztül a műszaki és tanácsadási szolgáltatásokat a GST Skafolding részére nyújtotta.

24 E körülmények között ebből következően a héairányelv alapján csak a szolgáltatásnyújtó – a jelen esetben a GST – Sarviz – köteles a 2010. február 15. és 2010 december 29. között Bulgária területén általa nyújtott szolgáltatások után fizetendő héának a bolgár adóhatóság részére történő megfizetésére.

25 Az első kérdésre ennélfogva azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a héa megfizetésére csak a szolgáltatást nyújtó adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyről nyújtották, ahol a héát meg kell fizetni.

A második kérdésről

26 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 194. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállami adóhatóságok számára, hogy héafizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyéről teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevevőjét, ha mind az előbbi, mind pedig e szolgáltatások igénybevevője ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevevője, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már meg is fizette ezt az adót.

27 Ily módon, ahogyan arra a Bíróság a jelen ítélet 21. pontjában emlékeztet, a tagállamok számára a fordított adózási eljárás előírására nyitva álló lehetőség a héairányelv 194. cikke alapján arra a helyzetre korlátozódik, amelyben a szolgáltatásnyújtó nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a héát meg kell fizetni.

28 Ebből következően, ha a szolgáltatásokat az azon tagállamban található állandó telephelyről nyújtják, amelyben a héát meg kell fizetni, az ilyen szolgáltatások igénybevevőjét nem lehet héafizetésre kötelezettnek tekinteni.

29 E tekintetben az a körülmény, hogy e szolgáltatások igénybevevője, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó a héairányelv értelmében nem rendelkezik állandó telephellyel, megfizette ezt az adót, nem jogosíthatja fel az adóhatóságot arra, hogy annak megállapításával, hogy a héa megfizetésére a szolgáltatás igénybevevője, nem pedig a szolgáltatásnyújtó köteles, eltérjen e szabálytól.

30 A második kérdésre ennélfogva azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 194. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállami adóhatóságok számára, hogy héafizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyéről teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevevőjét, ha mind az előbbi, mind pedig e szolgáltatások igénybevevője ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevevője, tévesen azt feltételezve, hogy az említett szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már meg is fizette ezt az adót.

A harmadik és a negyedik kérdésről

31 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól az általa megfizetett ezen adó visszatérítését, míg e szolgáltatások igénybevevőjétől, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelelő adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás jogerős adóellenőrzési határozat megléte esetén nem teszi lehetővé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

32 Elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság többször is úgy ítélte meg, hogy a héasemlegesség elve visszatükröződik az adólevonások rendszerében, amely rendszer arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (Malburg-ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Másodszor, a Bíróság szintén kimondta, hogy a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el. Mindazonáltal, ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított ezen adót anélkül lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessék függővé. Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől sem (Rusedespred-ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Harmadszor emlékeztetni kell arra, hogy azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok az adó pontos beszedésének és az adókijátszás elkerülésének biztosítása érdekében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az ilyen célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezért azokat nem lehet oly módon alkalmazni, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét, amely az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (Rusedespred-ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ami az alapügyet illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyrészt kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtónak az alkalmazandó nemzeti jog alapján már nincs lehetősége az általa kibocsátott számlák korrekciójára, mivel az adóhatóság vele szemben 2012. március 12-én adóellenőrzési határozatot hozott, amely jogerőre emelkedett. Másrészt nem vitatott, hogy a szolgáltatásnyújtó 2012. március 26-án fizetési meghagyás útján az előírtaknak megfelelően megfizette az e határozatban követelt héát.

36 Ezenkívül, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik, mivel az adóhatóság jogerősen megtagadta az említett számlák címzettjétől az általa a fordított adózási eljárás keretében megfizetett adó levonásához való jogot, az adóbevétel-kiesés e jog gyakorlásával kapcsolatos veszélye teljes mértékben elhárult.

37 Ilyen körülmények között, mivel a szolgáltatásnyújtó nem tudja korrigálni az említett számlákat, tehát nincs lehetősége arra, hogy a héa megfizetését követelje a szolgáltatás igénybevevőjétől, az hogy az adóhatóság megtagadja tőle e héa visszatérítését, ellentétes a héasemlegesség elvével, mivel azt eredményezi, hogy ezen adóteher viselése rá száll át..

38 Más lenne viszont a helyzet abban az esetben, ha a szolgáltatásnyújtó, miután a jogerős adóellenőrzési határozatot követően az előírásoknak megfelelően megfizette az általa fizetendő héát, a nemzeti szabályozás alapján korrigálhatná az általa kibocsátott számlákat, és a szolgáltatás igénybevevőjével, aki az adóhatóságnál kérelmezné annak levonását, megtéríttethetné e héát.

39 Másrészt, az adóügyi dokumentumok korrekciójának az alapügybelihez hasonló olyan körülmények között való kizárása, amelyben az adóbevétel-kiesés veszélye végérvényesen elhárult, nem szükséges a héa beszedésének biztosításához, illetve az adócsalás megelőzéséhez.

40 Végül szintén emlékeztetni kell arra, hogy a közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, oly módon, hogy az adóhatóság nem szedhet be a héa jogcímén az így kiszámított összegnél magasabb összeget (lásd ebben az értelemben: Tulică és Plavoşin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 32. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Márpedig az alapügybelihez hasonló körülmények között a héa-visszatérítésnek a szolgáltatásnyújtóval szemben való megtagadásával ezen adóterhet a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője egyaránt viseli, és annak eredményeképpen az adóhatóság magasabb összegű héát szed be, mint amelyet a szolgáltatásnyújtónak rendes körülmények között a szolgáltatás igénybevevőjével meg kellene fizettetnie, ha korrigálhatná az általa kibocsátott számlákat, mivel ezen adóhatóság kétszer szedi be a héát, egyrészt a szolgáltatás igénybevevőjétől, másrészt pedig a szolgáltatás nyújtójától.

42 A fenti megfontolásokból következően a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól ezen általa megfizetett adó visszatérítését, míg e szolgáltatások igénybevevőjétől, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelelő adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás jogerős adóellenőrzési határozat megléte esetén nem teszi lehetővé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

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:

1) A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adó megfizetésére csak a szolgáltatást nyújtó adóalany köteles, ha a szolgáltatást abban a tagállamban található állandó telephelyről nyújtották, ahol ezt az adót meg kell fizetni.

2) A 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 194. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállami adóhatóságok számára, hogy hozzáadottértékadó-fizetésre kötelezettnek tekintsék a szolgáltatásnyújtó állandó telephelyéről teljesített szolgáltatásnyújtás igénybevevőjét, ha mind az előbbi, mind pedig e szolgáltatások igénybevevője ugyanazon tagállam területén letelepedett adóalany, még ha a szolgáltatások ezen igénybevevője, tévesen azt feltételezve, hogy a szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik állandó telephellyel ezen államban, már megfizette ezt az adót.

3) A hozzáadottértékadó-semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy megtagadja a szolgáltatásnyújtótól ezen általa megfizetett adó visszatérítését, míg e szolgáltatások igénybevevőjétől, aki ugyanezen szolgáltatások után szintén megfizette az említett adót, azon indokkal tagadják meg az adólevonási jogot, hogy nem rendelkezik megfelelő adóügyi dokumentummal, mivel a nemzeti szabályozás jogerős adóellenőrzési határozat megléte esetén nem teszi lehetővé az adóügyi dokumentumok korrekcióját.

Aláírások