A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. június 18. *

A C-566/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2007. december 21-én érkezett, 2007. november 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Stadeco BV**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. december 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Stadeco BV képviseletében A. Fruijtier advocaat,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels, M. de Grave és C. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos, S. Trekli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében R. Adam, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2009. március 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 21. cikke 1. pontja c) alpontjának és az adósemlegesség elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (a továbbiakban Staatssecretaris) és a Stadeco BV (a továbbiakban: Stadeco) között az adóalanyoknak a szolgáltatás igénybevevőjének megküldött számlán feltüntetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) helyesbítésére vonatkozó joga tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottérték-adó alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Az irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében „a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek [vonatkozásában], beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó tevékenységet, […] a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik”.

5 Az irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja úgy rendelkezik, hogy belföldi forgalomban HÉA fizetésére kötelezett „bármely személy, aki [HÉA-t] tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton”.

A nemzeti szabályozás

6 Az 1968. június 28-i Wet op de Omzetbelastingnak (a forgalmi adóról szóló holland törvény, *Staatsblad* 1968., 329. sz.; a továbbiakban: Wet) az alapeljárásban felmerült adóévben hatályos változata szerinti 1. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „forgalmi adó néven bevezetésre kerül a vállalkozó által vállalkozása keretében Hollandiában teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra kivetett adó”.

7 A Wet 6. cikke (2) bekezdése c) pontjának 1. alpontja úgy rendelkezik, hogy „a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek [vonatkozásában] […] a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet ténylegesen végzik”.

8 A Wet 12. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „az adó alanya a termékértékesítést végző vagy a szolgáltatást nyújtó vállalkozó”.

9 A Wet 14. cikkének (1) bekezdése szerint „az adott pénzügyi évben fizetendő adót bevallás alapján kell megfizetni”.

10 A Wet 37. cikke értelmében, „aki számlán bármely módon olyan hozzáadottérték-adót tüntet fel, amelynek megfizetésére e cikken kívüli más rendelkezés alapján nem köteles, az adó megfizetésére a számla továbbításának időpontjában kötelezetté válik, és azt a 14. cikknek megfelelően kell megfizetnie”.

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy tényállásának idején, és – amint azt a holland kormány kifejti – a Staatssecretaris utasítása alapján a holland adóhatóságok az ilyen adót tévesen feltüntető számla kiállítóját a forgalmi adó helyesbítése érdekében arra szólították fel, hogy a számlát – akár új számla kiállítása útján, akár a nyújtott szolgáltatások igénybevevőjének szóló jóváírási értesítő kiállítása útján – módosítsa.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Stadeco hollandiai székhelyű vállalkozás, amely vásárokon és kiállításokon felállított standok bérbeadásával, felépítésével és lebontásával foglalkozik.

13 1993 és 1995 között a Stadeco az Economische Voorlichtingsdienst (gazdaságisajtó-szolgálat, a továbbiakban: EVD), a gazdasági minisztérium egyik közigazgatási szerve számára nyújtott szolgáltatásokat Németországban és harmadik országokban. Az EVD a Stadeco által nyújtott szolgáltatásokat kizárólag olyan tevékenységek végzése körében vette igénybe, amelyek Hollandiában nem forgalmiadó-kötelesek, és amelyek tekintetében közigazgatási szerv részeként ezen adó levonására nem volt jogosult.

14 Az ezen, Hollandián kívül nyújtott szolgáltatásokról kiállított számlán a Hollandiában nyújtott ugyanezen szolgáltatásokra alkalmazandó forgalmi adó összegét tüntették fel. Az EVD ezeket a számlákat teljes egészükben kifizette, és a Stadeco a jelzett adót Hollandiában fizette meg.

15 1996-ban az adóhatóság arról tájékoztatta a Stadecót, hogy a szóban forgó, Hollandián kívül nyújtott szolgáltatások tekintetében ez utóbbit Hollandiában nem terheli forgalmiadó-fizetési kötelezettség. Ezt követően a Stadeco az ezen a címen összesen 230 314 NLG (104 512 euró) összegben fizetett adó visszatérítését kérte. Mivel az adóhatóság az igényelt visszatérítést feltételéül az EVD-nek kiállított számlák módosítását szabta, a Stadeco megküldte e szerv részére a jóváírási értesítő másolatát. Ez alapján megkapta a kért visszatérítést.

16 Egy 2000-ben elvégzett ellenőrzés során azonban az adóhatóság megállapította, hogy a Stadeco nem állított ki a jóváírási értesítőt az EVD-nek, nem módosította a számlákat, és nem is eszközölt visszafizetést az EVD javára. Az adóhatóság ezért a visszatérített adó teljes összegére vonatkozóan adókötelezettséget módosító értesítést bocsátott ki a Stadecóval szemben.

17 Az adókötelezettséget módosító értesítéssel szemben benyújtott panasz elutasítását követően a Stadeco a Gerechtshof te 's-Gravenhagéhoz (hágai fellebbezési bíróság) fordult, amely hatályon kívül helyezte az említett értesítést. Ez a bíróság úgy ítélte meg, hogy a számla kiállítása során felmerült hibák kijavítása nem releváns a jelen ügyben, mert az EVD sajátos helyzeténél fogva nem jogosult forgalmiadó-levonásra, és ezért nem állt fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

18 A Staatssecretaris a Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden előtt. Arra hivatkozik, hogy mivel a Stadeco nem tartotta be a számla kiállítása során felmerült hibák kijavítására vonatkozó feltételeket, nem jogosult megtartani a visszatérített forgalmi adót.

19 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy mivel a HÉA-ra vonatkozó anyagi jogi szabályok alapján a szóban forgó szolgáltatás nyújtásának helye nem Hollandiában volt, az adókötelezettséget módosító értesítés kizárólag a Wetnek a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontját a holland jogba átültető 37. cikkén alapulhat.

20 A kérdést előterjesztő bíróság azonban kétségét fejezi ki arra vonatkozóan, hogy a számla kiállítójának székhelye szerinti tagállamban a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja alapján adótartozás keletkezik, ha a számlán feltüntetett szolgáltatás nyújtásának helye a közös hozzáadottértékadó-rendszer alapján másik tagállamban van.

21 Ha ez így van, akkor azt a kérdést is felteszi, hogy az adó helyesbítését lehet-e a szóban forgó számla módosításához kötni különösen akkor, ha a szolgáltatás igénybevevője nem jogosult adólevonásra. E tekintetben úgy véli, hogy nem lehet eleve kizárni, hogy a tagállamok a jogalap nélküli gazdagodás megakadályozása érdekében ilyen feltételeket állapíthassanak meg.

22 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a […] hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának elejét és c) alpontját, hogy abban a tagállamban, amelyben a számla kiállítója lakik vagy letelepedett, hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség nem áll fenn, ha a számla kiállítója a számlán a hozzáadottérték-adó összegét olyan tevékenység címén tüntette fel, amely a hozzáadottérték-adóra vonatkozó közösségi szabályozás alapján más tagállamban vagy harmadik államban végzett tevékenységnek minősül?

2) Nemleges válasz esetén: abban az esetben, ha a számlát a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja értelmében a hozzáadottérték-adó levonására nem jogosult címzett részére állították ki (úgy, hogy nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye), jogosultak-e a tagállamok a számlán tévesen feltüntetett és ezért e rendelkezés alapján fizetendő hozzáadottérték-adó helyesbítését ahhoz a feltételhez kötni, hogy az adóalany az ügyfele részére utólag olyan módosított számlát állít ki, amely nem tartalmazza a hozzáadottérték-adó összegét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdése lényegében arra irányul, hogy a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés alapján abban a tagállamban, amelyben a számla kiállítója lakik vagy letelepedett, nem kell HÉA-t fizetni, ha a számla kiállítója a számlán a HÉA összegét olyan tevékenység címén tüntette fel, amely a hatodik irányelv alapján más tagállamban vagy harmadik államban végzett tevékenységnek minősül.

24 E tekintetben először is rá kell mutatni arra, hogy a Stadeco állításával ellentétben e rendelkezés c) alpontjának az alapügy tényállására történő alkalmazását nem zárja ki az a körülmény, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének 1. pontja kizárólag a „belföldi forgalomban" fizetendő HÉA fizetésére kötelezett személyek meghatározására irányul, az alapeljárásban viszont a Stadeco a szóban forgó szolgáltatásokat nem Hollandia területén nyújtotta az EVD-nek.

25 Egyrészt, ahogyan erre a főtanácsnok indítványa 12. pontjában rámutatott, többek között a hatodik irányelv 7. cikkének (1) bekezdéséből és 21. cikkének 2. pontjából következően a „belföldi forgalomban" kifejezés az Európai Közösség egész területére vonatkozik, ahogyan azt a hatodik irányelv 3. cikke meghatározza.

26 Másrészt hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja úgy rendelkezik, hogy HÉA fizetésére kötelezett bármely személy, aki HÉA-t tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton. Így ezek a személyek a számlán feltüntetett HÉA alanyai függetlenül attól, hogy HÉA-köteles tevékenységük miatt meg kell-e azt fizetniük (lásd ebben az értelemben C-342/87. sz. Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet [EBHT 1989., 4227. o.] 19. pontját, a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 53. pontját, valamint a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 23. pontját).

27 Következésképpen azzal az esettel ellentétben, amikor a HÉA-köteles tevékenység miatt esetlegesen adótartozás keletkezik, a számlán feltüntetett szolgáltatás helyének nincsen jelentősége a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja szerinti adótartozás keletkezése szempontjából, amelyet kizárólag azért kell megfizetni, mert a HÉA-t feltüntették ezen a számlán.

28 A hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja annak megállapításával, hogy a számlán feltüntetett HÉA-kötelezettség attól függetlenül fennáll, hogy ezen adót HÉA-köteles tevékenység miatt meg kell-e fizetni, a hatodik irányelv 17. cikkében

foglalt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 57. és 61. pontját, a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. és 53. pontját, valamint a fent hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 23. pontját).

29 Ugyanis, még ha a HÉA-levonási jog gyakorlása kizárólag a HÉA-köteles ügylethez kapcsolódó adóra is korlátozódik (lásd a fent hivatkozott Genius Holding ügyben hozott ítélet 13. pontját), az adóbevétel-kiesés veszélye főszabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a HÉA-t jogtalanul feltüntető számla címzettje a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 57. pontját).

30 E rendelkezés szerint, ha az adóalany az irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával rendelkezik, akkor az adóhatóság előtt érvényesítheti HÉA-levonási jogát. Ahogyan arra a holland és a német kormány rámutatott, nem zárható ki, hogy az adóhatóság a bonyolult körülményekre és jogi összefüggésekre tekintettel nem tudja időben megállapítani, hogy egyéb szempontok miatt nem gyakorolható az adólevonási jog.

31 Mivel a számla címzettje adólevonási jogának gyakorlásából eredő esetleges adóbevétel-kiesés veszélye abban az államban merül fel, amelynek a HÉA-ját a szóban forgó számlán feltüntetik, a HÉA-t a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja alapján ebben a tagállamban kell megfizetni.

32 E tekintetben tisztázni kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell valamennyi releváns körülmény figyelembevételével megvizsgálnia, hogy melyik tagállamban kell a szóban forgó számlán feltüntetett HÉA-t megfizetni. E vonatkozásban releváns lehet

különösen a feltüntetett adókulcs, a fizetendő összeg pénzneme, a számla kiállításának nyelve, a szóban forgó számla tartalma és háttere, a számla kiállítójának és a végzett szolgáltatások igénybevevőjének letelepedési helye, valamint ezek magatartása.

33 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontját úgy kell értelmezni, hogy a HÉA-t e rendelkezés alapján akkor is abban a tagállamban kell megfizetni, amelynek a HÉA-ját a szóban forgó számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton feltüntetik, ha az adott tevékenység ebben a tagállamban nem adóköteles. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell valamennyi releváns körülmény figyelembevételével megvizsgálnia, hogy melyik tagállamban kell a szóban forgó számlán feltüntetett HÉA-t megfizetni. E vonatkozásban releváns lehet különösen a feltüntetett adókulcs, a fizetendő összeg pénzneme, a számla kiállításának nyelve, a szóban forgó számla tartalma és háttere, a számla kiállítójának és a végzett szolgáltatások igénybevevőjének letelepedési helye, valamint ezek magatartása.

A második kérdésről

34 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdése lényegében arra irányul, hogy ellentétes-e az adósemlegesség elvével, ha valamely tagállam az ebben a tagállamban kizárólag a megküldött számlán való téves feltüntetése miatt fizetendő adó helyesbítését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany a nyújtott szolgáltatások igénybevevője részére olyan módosított számlát küld, amely nem tünteti fel az említett HÉA-t, ha ez utóbbi személy nem jogosult HÉA-levonásra, és így nem merül fel az adóbevétel-kiesés veszélye.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nem rendelkezik kifejezetten arról az esetről, amikor a HÉA tévesen kerül feltüntetésre a számlán, pedig nem kellene megfizetni, mivel nem HÉA-köteles tevékenységről van szó. Ebből következően, amíg a közösségi jogalkotó nem rendezi ezt a joghézagot, a tagállamoknak kell erre megoldást találniuk (a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben

hozott ítélet 48. és 49. pontja, valamint a fent hivatkozott Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 49. pontja).

36 A Bíróság kimondta, hogy a HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója (a fent hivatkozott Genius Holding ügyben hozott ítélet 18. pontja).

37 Mindazonáltal, ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül helyesbíteni lehessen, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessék függővé (lásd a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 58. pontját, valamint a fent hivatkozott Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pontját).

38 Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől (a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 68. pontja).

39 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni 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 HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének

egyik alapelvét képezi (analógia útján lásd a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 59. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

40 Következésképpen, ha a HÉA visszatérítése az adóvisszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé 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 (lásd ebben az értelemben és analógia útján a fent hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 41. pontját).

41 Az alapeljárásban a holland adóhatóság a Stadeco által kifizetett HÉA helyesbítését a Staatssecretaris ilyen értelmű általános utasítása alapján attól a feltételtől tette függővé, hogy a Stadeco az EVD-nek átadott számlákat – akár olyan új számlák kiállításával, amelyek nem tüntetik fel a HÉA-t, akár jóváírási értesítő kiállításával – módosítsa.

42 Mivel mind a módosított számla, mind a jóváírási értesítő egyértelműen azt jelzi a végzett szolgáltatás igénybevevője számára, hogy a szóban forgó tagállamban nem kell HÉA-t fizetni, és ezért a szolgáltatás igénybevevője nem jogosult HÉA-levonásra, azt kell megállapítani, hogy az ilyen feltétel főszabály szerint alkalmas az adóbevétel-kiesés elhárítására. Ezenkívül azt is meg kell állapítani, hogy ez a feltétel az említett adó visszatérítését nem teszi függővé az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől.

43 Egyebekben pedig a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az alapeljárásban a Stadeco bizonyította-e, hogy időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, mindazonáltal a Bíróság a célból, hogy hasznos választ adhasson, megadhat számára minden, általa szükségesnek ítélt iránymutatást (lásd ebben az értelemben a C-49/07. sz. MOTOE-ügyben 2008. július 1-jén hozott ítélet

[EBHT 2008., I-4863. o.] 30. pontját és a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10921. o.] 33. pontját).

44 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Stadeco a holland adóhatóságnak megküldte az EVD-nek kiállított jóváírási értesítő másolatát, jóllehet a Stadeco valójában nem állított ki jóváírási értesítőt, és a szóban forgó számlákat sem módosította.

45 Következésképpen az alapeljárásban csak azért hárult el az adóbevétel-kiesés veszélye, mert a HÉA levonását kizárta annak a kettős körülménynek a fennállása, hogy egyrészt az EVD közigazgatási szervnek minősül, másrészt hogy az EVD kizárólag olyan tevékenységek tekintetében vette igénybe a Stadeco szolgáltatásait, amelyek nem Hollandiában HÉA-kötelesek.

46 Amint azonban arra a jelen ítélet 30. pontja rámutat, nem zárható ki általános jelleggel, hogy a bonyolult körülményekre és jogi összefüggésekre tekintettel az adóhatóság nem tudja időben megállapítani, hogy ilyen szempontok miatt nem gyakorolható az adólevonási jog.

47 Ilyen körülmények között azt kell megállapítani, hogy ha a számlán tévesen feltüntetett HÉA helyesbítésének feltételéül a számla módosítását szabják, az főszabály szerint nem haladja meg az adóbevétel-kiesés veszélyének teljes mértékű elhárítására irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.

48 Továbbá, amennyiben az alapeljárás körülményeiből az tűnik ki, hogy a holland adóhatóságok a HÉA helyesbítésének azt is feltételül szabják, hogy a szóban forgó számla kiállítója a szolgáltatás igénybevevőjének visszatérítse a jogtalanul kifizetett adót, emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog nem zárja ki, hogy valamely nemzeti jogrendszer megtagadja a jogtalanul beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék (a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 41. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Az olyan jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke, amelyet a közösségi jog alapján jogtalanul beszedett adó visszatérítése eredményezne az adóalany számára, kizárólag az összes releváns körülményt figyelembe vevő elemzéssel állapítható meg (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 43. pontja).

50 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ezt az elemzést végeznie. Ebben az összefüggésben releváns lehet különösen az a kérdés, hogy a Stadeco és az EVD között létrejött szerződések a nyújtott szolgáltatások ellenértékeként meghatározott összeget vagy esetleg az alkalmazandó adókkal emelt összeget tartalmaztak. Az első esetben ugyanis lehet, hogy nem áll fenn a Stadeco jogalap nélküli gazdagodása.

51 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy főszabály szerint nem ellentétes az adósemlegesség elvével, ha valamely tagállam az ebben a tagállamban kizárólag a megküldött számlán való téves feltüntetése miatt fizetendő adó helyesbítését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany a nyújtott szolgáltatások

igénybevevője részére olyan módosított számlát küld, amely nem tünteti fel az említett HÉA-t, ha ez az adóalany nem hárította el időben és teljes mértékben az adóbevétel-kiesés veszélyét.

A költségekről

52 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontját úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adót e rendelkezés alapján akkor is abban a tagállamban kell megfizetni, amelynek a hozzáadott-érték-adóját a szóban forgó számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton feltüntetik, ha az adott tevékenység ebben a tagállamban nem adóköteles. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell valamennyi releváns körülmény figyelembevételével megvizsgálnia, hogy melyik tagállamban kell a szóban forgó számlán feltüntetett hozzáadottérték-adót megfizetni. E vonatkozásban releváns lehet különösen a feltüntetett adókulcs, a fizetendő összeg pénzneme, a számla kiállításának nyelve, a szóban forgó számla tartalma és háttere, a számla kiállítójának és a végzett szolgáltatások igénybevevőjének letelepedési helye, valamint ezek magatartása.

2) Az adósemlegesség elvével főszabály szerint nem ellentétes, ha valamely tagállam az ebben a tagállamban kizárólag a megküldött számlán való téves feltüntetése miatt fizetendő hozzáadottérték-adó helyesbítését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany a nyújtott szolgáltatások igénybevevője részére olyan módosított számlát küld, amely nem tünteti fel az említett adót, ha ez az adóalany nem hárította el időben és teljes mértékben az adóbevétel-kiesés veszélyét.

Aláírások