

62017CJ0691

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2019. április 11. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – Elzetiesen felszámított hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog – A 199. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Fordított adózás – Tévesen az egyenes adózás szabályai szerint kiállított számla alapján az adónak a szolgáltatás igénybe vevője által a szolgáltatásnyújtó részére történő, jogalap nélküli megfizetése – A szolgáltatás igénybevevője terhére adóhiányt megállapító és a levonás iránti kérelmét elutasító adóhatósági határozat – Az adó visszatérítésének a lehetőségére vonatkozó adóhatósági vizsgálat hiánya”

A C-691/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2017. december 11-én érkezett, 2017. november 29-i határozatával terjesztett el

a PORR Építési Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök (előadó), Juhász E. és M. Ilešić bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. január 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a PORR Építési Kft. képviseletében Radnai É. és Hajdu G. ügyvédek,

–

a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében Talabér Ritz K. és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv), valamint az arányosság, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a PORR Építési Kft. (a továbbiakban: PORR) és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: adóhatóság) között az el?bbivel szemben a hozzáadottérték?adóhoz (h?a) kapcsolódó fordított adózási rendszerre vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazásának mell?zése miatt tett utólagos adómegállapítás tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A 2006/112 irányelv 167. cikke a következ?képpen rendelkezik:

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

4

Ezen irányelv 168. cikke el?írja:

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

a)

a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[...]

5

Az említett irányelv 178. cikke a következ?ket mondja ki:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

[...]

f)

amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

6

Ugyanezen irányelv 199. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalanynak kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

a)

építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint a 14. cikk (3) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása;

[...]”

7

A 2006/112 irányelv 226. cikke előírja:

„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:

[...]

11a) ha az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt vagy a szolgáltatást igénybevevőt terheli, a »fordított adózás« kifejezés;

[...]”

8

A 2006/112/EK irányelvnek a 2010/45 irányelv hatálybalépése előtti változata szerinti 226. cikke a következőképpen szól:

„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:

[...]

11. adómentesség esetén, illetve amikor az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt, illetve a szolgáltatás igénybevevőjét terheli: ezen irányelv vonatkozó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a

termékértékesítés vagy szolgáltatás adómentes vagy fordított adózási eljárás alá tartozik;

[...]"

A magyar jog

9

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: áfatörvény) 70. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak:

[...]

b)

a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek;

[...]"

10

E törvény 119. §-ának (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani [...].”

11

Az említett törvény 120. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a)

termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

b)

termék beszerzéséhez – ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is –, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított;

[...]"

12

Az áfatörvény 127. §-ának a szövege a következő:

„(1) Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a)

a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla;

b)

a 120. § b) pontjában említett esetek közül:

ba)

termék Közösségen belüli beszerzése esetében a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, illetőleg

bb)

egyéb, a ba) alpont alá nem tartozó esetekben pedig szintén a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, illetőleg – ha a fizetendő adó megállapításakor számla nem áll az adóalany személyes rendelkezésére – mindazon okiratok, amelyek a fizetendő adó összegszerű megállapításához szükségesek;

[...]

(4) A levonható előzetesen felszámított adó összegében nem haladhatja meg az (1) bekezdésben említett okiratban adóként szereplő, illetőleg az abból adóként kiszámítható összeget.

[...]”

13

Az áfatörvény 169. §-a értelmében:

„A számla kötelező adattartalma a következő:

[...]

j)

az áthárított adó, kivéve, ha annak feltüntetését e törvény kizárja;

k)

adómentesség esetében, valamint abban az esetben, ha adófizetésre a termék beszerzése, szolgáltatás igénybevétele kötelezett, jogszabályi hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása

ka)

mentes az adó alól, vagy

kb)

után a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője az adófizetésre kötelezett;

[...]"

14

Az említett törvény 142. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti:

[...]

b)

a szolgáltatás nyújtásának minősül olyan építési, szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatóságengedélyköteles, amelyről a szolgáltatás igénybevevője elzeteresen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának;

[...]"

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elzeteresztett kérdések

15

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Magyarország) 2010. és 2011. évekre vonatkozó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzést folytatott le a PORR-nál.

16

Ezen adóhatóság a 2015. március 13-án kelt határozatával a PORR-t áfa adónemben 88644000 magyar forint (HUF) (hozzávetőleg 275000 euró) adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 26593000 HUF (hozzávetőleg 82200 euró) adóbírság és 13908000 HUF (hozzávetőleg 43000 euró) késedelmi pótlék, valamint 500000 HUF (hozzávetőleg 1550 euró) mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

17

A PORR által a 2015. március 13-ai határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelem nyomán az adóhatóság 2015. július 31-én az áfára vonatkozó utólagos adómegállapítások tekintetében helybenhagyta az említett határozatot.

18

Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik ugyanis, hogy a PORR egy autópálya építésével összefüggésben legalább három szolgáltatásnyújtó társaságtól fogadott be egyenes adózás szerint kiállított számlákat, amelyeken áfát tüntettek fel. A PORR megfizette e számlákat, levonásba helyezte az azokon feltüntetett áfaösszegeket, ezt követően pedig visszaigényelte ezen adóösszegeket. Az adóhatóság azonban megállapította, hogy a szóban forgó számlákon szereplő gazdasági ügyletek építőipari tevékenységhez kapcsolódnak, és hogy a vonatkozó nemzeti jogszabályoknak megfelelően e számlákat a fordított adózási eljárás szerint kellett volna kiállítani. A számlakibocsátóknak tehát áfatartalom nélkül kellett volna kiállítaniuk a számlákat, vagy azokon

szerepeltetniük kellett volna az arra történő utalást, hogy a feltüntetett ügyletek a fordított adózási eljárás hatálya alá tartoznak.

19

Az adóhatóság tehát arra a megállapításra jutott, hogy a PORR az e számlákon feltüntetett áfaösszegek tekintetében kizárólag az áfatörvény 120. §-ának b) pontja, nem pedig ezen törvény 120. §-ának a) pontja alapján érvényesíthette az adólevonási jogot. Előadta, hogy nem került sor kettős adóztatásra, és hogy a számlázási hibák nem mentesítik a PORR-t a jogkövetkezmények alól. Hangsúlyozta továbbá, hogy lehetőség volt arra, hogy az alapügyben szóban forgó számlakibocsátókat felhívják e számlák helyesbítésére.

20

A PORR keresetet indított a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) előtt az adóhatóság határozatával szemben. Keresetében elsődlegesen arra hivatkozik, hogy az adóhatóság okszerűtlenül jutott arra a következtetésre, hogy az alapügyben szóban forgó számlák a fordított adózás hatálya alá tartoznak.

21

A PORR másodlagosan előadja, hogy még ha e számlák ténylegesen a fordított adózás hatálya alá tartoznak is, az adóhatóság akkor is megfosztotta őt a héalevonási jogától. E társaság hangsúlyozza, hogy az adóhatóság nem vitatta a számlakibocsátó társaságok által teljesített ügyletek megvalósulását, és hozzáteszi, hogy e társaságok valószínűsíthetően eleget tettek a felszámított áfa megfizetésére vonatkozó kötelezettségüknek, vagyis azt befizették a nemzeti költségvetésbe.

22

A PORR e tekintetben előadja, hogy az adóhatóság nem tett eleget az annak vizsgálatára irányuló kötelezettségének, hogy az alapügyben szóban forgó számlakibocsátók megfizették-e az áfát, és hogy e számlakibocsátóknak továbbra is lehetőségük volt-e ezen számlák helyesbítésére. Ezen adóhatóság még kevésbé volt figyelemmel arra a körülményre, hogy az ilyen helyesbítés valószínűsíthetően kizárt, mivel a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés folytán beáll az önrevízió tilalma. Ebből következően e társaság számára végérvényesen elenyészik az adólevonási jog gyakorlásának lehetősége.

23

Az adóhatóság védekezésében arra hivatkozik, hogy a fordított adózás szerint kiállított számlák tekintetében biztosította a PORR számára az előzetesen felszámított áfára vonatkozó adólevonási jogot, ami kizárja a kettős adóztatás veszélyét.

24

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozik, amelynek értelmében, abban az esetben, ha a héra visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítő fizetése képtelensége esetén, a tényleges érvényesülés elve szükségessé teszi, hogy az érintett termék beszerzője visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon. Így a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a termék említett beszerzője visszaigényelhesse a tartozatlanul felszámított adót.

A kérdést elterjeszt? bíróság álláspontja szerint az adóhatóságnak vizsgálnia kellett volna, hogy a számlakibocsátók képesek?e a tévesen megfizetett adóösszeg felperes javára történ? visszafizetésére, illetve jogi helyzetük alapján képesek?e ezeknek az összegeknek az ezen adóhatóságtól való visszakövetelésére. Figyelemmel ugyanis arra a körülményre, hogy az adóellen?zés megindult, ami megakadályozta a felperest abban, hogy bármilyen önrevíziót folytasson le, az adóhatóságnak kellett volna rendeznie ezt a helyzetet. Ily módon a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy milyen eljárás alapján, nevezetesen közigazgatási peres eljárásban vagy az adóhatóság el?tt új eljárás keretében kell?e lehet?vé tenni a felperes számára, hogy a jogalap nélkül megfizetett áfához hozzájusson.

E körülmények között a kérdést elterjeszt? bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

A [2006/112] irányelv rendelkezéseit úgy kell?e értelmezni, különösen az arányosság, adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adóhatósági gyakorlat, amely adócsalás hiányában, a határozathozatal során megtagadja az egyenes adózás alapján kiállított áfás számla alapján gyakorolható adólevonási jogot, figyelemmel arra, hogy az ügyletr?l fordított adózású számla kiállítása lett volna helyes, de az adólevonási jog megtagadása el?tt

–

nem vizsgálja meg, hogy a számlakibocsátó képes?e a számlabefogadó javára a tévesen megfizetett áfa összeg visszafizetésére, továbbá

–

nem vizsgálja meg, hogy a számlakibocsátó jogszer?en (a tagállami jogi keretek között) képes?e számlareparációra, önellen?zésre, és ez alapján az általa tévesen befizetett adó visszatéríttetésére az adóhatóságtól?

2)

A [2006/112] irányelv rendelkezéseit úgy kell?e értelmezni, különösen az arányosság, adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adóhatósági gyakorlat, amely a határozathozatal során megtagadja az egyenes adózás alapján kiállított áfás számla alapján gyakorolható adólevonási jogot, figyelemmel arra, hogy az ügyletr?l fordított adózású számla kiállítása lett volna helyes, de a határozathozatal során nem rendelkezik a tévesen megfizetett adó visszatérítése iránt a számlabefogadó javára, annak ellenére, hogy a számlakibocsátó egyébként a számlák áfa tartalmát a költségvetésbe befizette?”

Az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?l

Kérdéseivel, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a 2006/112 irányelvet, valamint az arányosság, az

adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint ezen adóhatóság – úgy, hogy nem merül fel adócsalás gyanúja – megtagadja valamely vállalkozástól a levonási jogot azon héa tekintetében, amelyet e vállalkozás mint szolgáltatást igénybe vevő jogalap nélkül fizetett meg e szolgáltatások nyújtója részére valamely olyan számla alapján, amelyet ez utóbbi az általános héarendszerre vonatkozó szabályok alapján állított ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, anélkül hogy az adóhatóság

–

az adólevonás megtagadását megelőzően megvizsgálná, hogy ezen hibás számla kibocsátója vissza tudja-e téríteni e számla címzettjének a jogalap nélkül megfizetett héa összegét, és hogy a vonatkozó nemzeti szabályozásnak megfelelően önrevízió keretében helyesbíteni tudja-e az említett számlát a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése érdekében, vagy

–

úgy határozná, hogy maga téríti vissza ugyanezen számla címzettje részére az e számla kiállítója részére jogalap nélkül megfizetett, ebből következően az ez utóbbi számlakibocsátó által a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adót.

28

Előjáróban meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz semmiféle olyan elemet, amely alapján a Bíróság értékelhetné, hogy milyen hasznossággal bír az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából az arányosság elvére vonatkozó értelmezés. Erre tekintettel az e kérdésekre adott válasz a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének az értelmezésére korlátozódik.

29

Először is meg kell vizsgálni, hogy összhangban áll-e ezen rendelkezésekkel és ezen elvekkel, hogy a PORR-éhoz hasonló helyzetben lévő szolgáltatást igénybe vevőt megtagadják a héalevonási jogot.

30

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal fűszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31

Hangsúlyozni kell azt is, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és fűszabály 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 az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2001. február 22?iAbbey National ítélet, C?408/98, EU:C:2001:110, 24. pont; 2017. április 26?iFarkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 43. pont).

Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jognak a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésében foglalt fordított adózási eljárásban való gyakorlására vonatkozó feltételeket illetően azon adóalanynak, aki valamely szolgáltatás igénybe vev?jeként az ezen szolgáltatáshoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a héairányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?iFarkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó számlák nem tartalmazták az áfatörvény 169. §?a (1) bekezdésének k) pontja szerinti kötelezően feltüntetendő adatokat, és hogy a PORR tévedésből fizette meg a számlakibocsátó részére az e számlákon tévesen szerepeltetett áfa összegét, jóllehet a fordított adózási eljárás alapján az e törvény 142. §?a (1) bekezdése b) pontjának megfelelően – amely rendelkezéssel Magyarország élt a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti választási lehetőséggel – a szolgáltatások címzettjeként közvetlenül a PORR?nak kellett volna megfizetnie az áfát az adóhatóság részére.

Így, túl azon, hogy az említett számlák nem feleltek meg az ezen irányelvet átültető nemzeti jogszabályban el?írt alaki követelményeknek, az e szabályozáshoz kapcsolódó egyik anyagi jogi követelmény, nevezetesen az áfának a levonást kérelmez? adóalany által az adóhatóság részére történ? megfizetése sem teljesült. Ez a helyzet megakadályozta az illetékes adóhatóságot abban, hogy ellen?rizze a fordított adózási eljárás alkalmazását, és adóbevétel?kiesés veszélyét eredményezte az érintett tagállam számára (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?iFarkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 45. és 46. pont).

Másfelől a PORR által a számlakibocsátó szolgáltatásnyújtók részére megfizetett áfa nem min?szült fizetendő adónak, miközben a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz az áfaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?iFarkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 47. pont).

Mivel a PORR nem tartotta tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik anyagi jogi követelményét,

és az általa a szolgáltatásnyújtók részére megfizetett áfa nem minősült fizetendő adónak, e társaság nem hivatkozhat az említett áfa levonásához való jogra.

38

Másodszor meg kell vizsgálni, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelelően, és amint arra a PORR lényegében hivatkozik, az adóhatóságnak vizsgálnia kell-e az adóalany által az alapügyben szóban forgóhoz hasonló számlakibocsátók részére tévedésből megfizetett áfára vonatkozó levonási jog megtagadását megelőzően, hogy ez utóbbi számlakibocsátók helyesbíten tudják-e e számlákat, és vissza tudják-e fizetni ezen adóalany részére az e számlákban szerepeltetett áfa összegét. A PORR álláspontja szerint, ha elfogadnánk, hogy az adóhatóság a számlák befogadójával szemben megtagadhatja az áfalevonási jogot, anélkül hogy ezzel párhuzamosan megkövetelné e számlakibocsátóktól, hogy a fordított adózási eljárást alkalmazzák, és helyesbítsék ez utóbbi számlákat, az említett számlák befogadója kétszeres adóztatás alá esne. A jelen ügyben a PORR úgy véli, hogy az adóellenőrzésre vonatkozó nemzeti jogszabályok nem teszik lehetővé a számlakibocsátók számára e számlák helyesbítését.

39

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a jogalanyok uniós jogból származó jogainak a védelmét biztosító eljárási szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján minden egyes tagállam belső jogrendjébe tartoznak, az e kérelmek benyújtására vonatkozó feltételeknek ugyanakkor tiszteletben kell tartaniuk a hatékony érvényesülés és az egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-iiFarkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 50. és 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

40

Ezzel összefüggésben a Bíróság elismerte, hogy az olyan rendszer, amelyben egyrészt a szolgáltatás nyújtója, aki a héát tévedésből az adóhatóságnak fizette meg, kérheti annak visszatérítését, másrészt a szolgáltatás igénybe vevője polgári jogi keresetet indíthat ezen szolgáltatásnyújtóval szemben a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránt, tiszteletben tartja a semlegesség és a tényleges érvényesülés elvét. E rendszer ugyanis lehetővé teszi a szolgáltatás említett igénybe vevőjének, aki a tévedésből felszámított adó terhét viselte, hogy visszakapja a jogalap nélkül megfizetett összegeket (2007. március 15-iiReemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 38. és 39. pont; 2017. április 26-iiFarkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 51. pont).

41

A jelen ügyben – fenntartva a kérdést elterjesztő bíróság által e tekintetben lefolytatandó vizsgálat szükségességét – a magyar kormány mind az írásbeli észrevételeiben, mind pedig a Bíróság előtti tárgyaláson megerősítette, hogy a magyar jogrend, különösen az e jogrendben a jogalap nélkül felszámított adó visszatérítése iránti kérelmek vonatkozásában előírt eljárási szabályok alapján egyrészt a szolgáltatás igénybe vevője, aki azon számlák befogadója, amelyekkel tévedésből számították fel az áfát, polgári jogi keresetet indíthat az e számlákat kibocsátó szolgáltatásnyújtókkal szemben a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránt, másrészt pedig e szolgáltatásnyújtók kérhetik az adóhatóságtól az általuk jogalap nélkül megfizetett áfa visszatérítését.

42

Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy amennyiben olyan helyzetben, amelyben a szolgáltatásnyújtó ténylegesen megfizeti a héát a költségvetés részére, a héának az utóbbi szolgáltatásnyújtó által a szolgáltatás igénybe vevője részére történő visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az említett szolgáltatásnyújtó fizetése képtelensége esetén, a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy a szolgáltatást igénybe vevő a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon. Ilyen esetben a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elve tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás említett igénybe vevője visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-ii Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 53. pont).

43

A PORR a Bíróság előtti tárgyaláson előadta, hogy az alapügyben szóban forgó számlákat kiállító szolgáltatásnyújtók csodeljárás alatt álltak vagy állnak. Az ilyen megállapítás azt valószínűsíti? körülménynek minősül, fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által e tekintetben lefolytatandó vizsgálat szükségességét, hogy a PORR számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, hogy a szolgáltatásnyújtó által jogalap nélkül felszámított áfát visszakapja.

44

Hozzá kell tenni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által megadott információk alapján, azon túl, hogy a jelen ügyben nem merül fel csalásra utaló körülmény, az alapügyben szóban forgó számlákat kiállító szolgáltatásnyújtók befizették az áfát a költségvetésbe, így ez utóbbit nem érte kár amiatt, hogy e számlákat tévesen az egyenes adózás, nem pedig a fordított adózás szerint állították ki.

45

E körülmények között, amennyiben a jogalap nélkül felszámított áfának az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtók által a PORR részére történő visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen e szolgáltatásnyújtók fizetése képtelensége esetén, a PORR-nak rendelkeznie kell azon lehetőséggel, hogy közvetlenül az adóhatóságtól kérje a visszatérítést. Az ilyen kérelem ugyanakkor elkülönül az alapügy tárgyát képező héalevonás iránti kérelemtől.

46

Ami másrészt a kérdést előterjesztő bíróság által az adóhatóság annak vizsgálatára irányuló kötelezettségének az esetleges fennállására vonatkozóan előterjesztett kérdést illeti, hogy az érintett számlák helyesbítése és e számlakibocsátók által a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése jogszerűen lehetséges-e, emlékeztetni kell arra, hogy az alapügy tárgyát az említett számlák befogadója által a héalevonás iránti kérelem adóhatóság általi elutasítása képezi. Az ilyen számlák kibocsátói számára e számlák helyesbítése vagy a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése vonatkozásában fennálló lehetőség, amint az a jelen ítélet 42–45. pontjában kifejtésre került, kétségtelenül olyan szempontoknak minősülnek, amelyeket vizsgálni kell annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó számlák befogadójának rendelkeznie kell-e azon lehetőséggel, hogy közvetlenül az adóhatóságtól kérje a visszatérítést. Ezzel szemben ez a szempont nem bír jelentőséggel annak vizsgálata során, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben az érintett számlák befogadója által benyújtott héalevonás iránti kérelem adóhatóság általi elutasítása összhangban

áll-e az uniós joggal.

47

Ebből következően, amennyiben a magyar rendszer lehetővé teszi a PORR számára a szóban forgó számlák kibocsátói által jogalap nélkül megfizetett héra visszatérítését, az adóhatóság a héralevonás iránti kérelem elutasítását megelőzően nem köteles sem arra, hogy megvizsgálja, hogy a számlakibocsátók a nemzeti szabályozás alapján helyesbíteni tudják-e a számlákat, sem pedig arra, hogy ilyen helyesbítést rendeljen el.

48

A fenti megfontolások alapján a 2006/112 irányelvet, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint ezen adóhatóság – úgy, hogy nem merül fel adócsalás gyanúja – megtagadja valamely vállalkozástól a levonási jogot azon héra tekintetében, amelyet a vállalkozás mint szolgáltatást igénybe vevő jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatások nyújtója részére valamely olyan számla alapján, amelyet az utóbbi az általános hérarendszerre vonatkozó szabályok alapján állított ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, anélkül hogy az adóhatóság

–

az adólevonás megtagadását megelőzően megvizsgálná, hogy ezen hibás számla kibocsátója vissza tudja-e téríteni a számla címzettjének a jogalap nélkül megfizetett héra összegét, és hogy a vonatkozó nemzeti szabályozásnak megfelelően önrevízió keretében helyesbíteni tudja-e az említett számlát a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése érdekében, vagy

–

úgy határozná, hogy maga téríti vissza ugyanezen számla címzettje részére az a számla kiállítója részére jogalap nélkül megfizetett, ebből következően az az utóbbi számlakibocsátó által a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adót.

Ezen elvek ugyanakkor megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított héra a szolgáltatásnyújtó által a szolgáltatás igénybe vevője részére való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítő fizetési képtelensége esetén – a szolgáltatás igénybe vevője közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

A költségekről

49

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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-ai 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös

hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint ezen adóhatóság – úgy, hogy nem merül fel adócsalás gyanúja – megtagadja valamely vállalkozástól a levonási jogot azon hozzáadottértékadó (héta) tekintetében, amelyet e vállalkozás mint szolgáltatást igénybe vevő jogalap nélkül fizetett meg e szolgáltatások nyújtója részére valamely olyan számla alapján, amelyet ez utóbbi az általános héarendszerre vonatkozó szabályok alapján állított ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, anélkül hogy az adóhatóság

–

az adólevonás megtagadását megellen megvizsgálná, hogy ezen hibás számla kibocsátója vissza tudja-e téríteni e számla címzettjének a jogalap nélkül megfizetett héa összegét, és hogy a vonatkozó nemzeti szabályozásnak megfelelően önrevízió keretében helyesbíteni tudja-e az említett számlát a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése érdekében, vagy

–

úgy határozná, hogy maga téríti vissza ugyanezen számla címzettje részére az e számla kiállítója részére jogalap nélkül megfizetett, ebből következően az ez utóbbi számlakibocsátó által a költségvetés részére jogalap nélkül megfizetett adót.

Ezen elvek ugyanakkor megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított héának a szolgáltatásnyújtó által a szolgáltatás igénybe vevője részére való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítési fizetésképtelensége esetén – a szolgáltatás igénybe vevője közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

Lycourgos

Juhász

Ilešič

Kihirdetve Luxembourgban, a 2019. április 11-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezető

C. Lycourgos

a tizedik tanács elnöke

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.