

## Jogalap nélküli gazdagodás az EU HÉA-rendszerében

Európai Unió

### Jogalap nélküli gazdagodás az EU HÉA-rendszerében

Dr Joep J.P. Swinkels [\[\\*\]](#)

Megjelent: International VAT Monitor, 2011 (22. kötet), 4. szám

Internetes megjelenés: 2011. július 11.

Az EU tagállamai a jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozva megtagadhatják a közvetett adók vállalkozók részére történő visszafizetését azon az alapon, hogy – mivel azok már harmadik személyre hárították az adóterhet – jogalap nélküli gazdagodása kerülne sor, amennyiben az adóhatóságtól az adó összegét visszakapnák. Az Európai Bíróság számos ítéletében meghatározta azokat a feltételeket, amelyek mentén a tagállamok a jogalap nélküli gazdagodás elvét alkalmazhatják. Ebben az írásban a szerző ismerteti, hogy az említett feltételek jelentős különbséget mutatnak attól függően, hogy az adó-visszatérítés olyan adóra vonatkozik-e, amelyet a tagállam az európai uniós jog megsértésével szabott ki, vagy olyanra, amelyet a vállalkozó tévesen számított fel vevőjének.

---

#### 1. Bevezetés

A közvetett adók jellemzője, hogy az a személy, aki az adót az adóhatóságnak megfizeti és az, aki az adó terhét viselni hivatott, nem azonos, és – az adó kialakításától függően – az adót az adóhatóságnak megfizető személy vélelmezetten, sőt esetenként akár a törvény által kötelezetten, áthárítja az adó terhét vevőire azáltal, hogy beemeli azt a vevők részére értékesített termékek vagy szolgáltatások árába, illetve, a HÉA esetében, hozzáadja azt a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adó nélküli árához.

A közvetett adók családjában a HÉA speciális helyet tölt be, mivel – noha a termékek és szolgáltatások végső fogyasztásának adóztatását szolgálja – az elállítás és továbbértékesítés valamennyi fázisában alkalmazni kell. Ugyanakkor, az adóteher felhalmozódásának elkerülése érdekében, a HÉA-rendszernek az elzetesen felszámított adó levonási mechanizmusa is a részét képezi. A HÉA levonásának egyik feltétele, hogy az a HÉA-s számlán külön feltüntetésre került. Annak érdekében, hogy a levonási mechanizmust az adóhatóság megköthetnie tudja, a [HÉA-irányelv 203. cikke \[1\]](#) alapján a HÉA-t bármely olyan személynek be kell fizetnie az adóhatóság felé, aki azt a számlán feltünteti. A „bármely személy” kifejezés használatának célja, hogy a szabály a lehető legszélesebb körben kerüljön alkalmazásra. Az Európai Bíróság (EB) szerint azonban azok a nem adóköteles személyek, akik feltüntették a HÉA-t a számlán, bizonyos körülmények között elkerülhetik a befizetési kötelezettséget. [\[2\]](#)

#### 2. Hibák helyesbítése

Azok az adóköteles személyek, akik a HÉA-t tévesen szerepeltették a számlán, mentesülhetnek a az adóösszeg adóhatóság részére való megfizetésének kötelezettsége alól, ha helyesbítik a számlát, vagy más intézkedéssel veszik elejét annak, hogy az adóhatóságnál adóhiány keletkezzen. A jelek szerint ez a helyesbítési mechanizmus igen tág keretek között alkalmazható. Az adóalany általában még abban az esetben is jogosult a „hibák” helyesbítésére, ha adócsalás szándékával tüntette fel a számlán a HÉA-t, feltéve, hogy kell időben és teljes egészében megszünteti az adóhiány keletkezésének kockázatát. Ilyen „hibát” vétett például Scmeink úr, aki DEM 3,8 millió összegért megvásárolta egy vállalat

részvényeinek 50%-át, majd egy beruházási támogatás igénylésekor ezt a kifizetést tanácsadói szolgáltatások ellenértékéért tüntette fel. A vállalat azonban nem érvényesítette az elzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogát, és később visszajuttatta Schmeink úrnak az elzetes számlát is. Hasonló eset történt, amikor Strobel úr – annak érdekében, hogy egyik leányvállalatának veszteségeit elrejtse, és nyereségességét a valóságnál jobb színben tüntesse fel – olyan értékesítésekről állított ki HÉA-s számlákat több lízingvállalkozás részére is, amelyekre valójában soha nem került sor. A lízingvállalkozások kiegyenlítették a Strobel úr által kiállított számlákat, aki az összegeket később visszafizette. A lízingvállalkozások levonták a számlákon szereplő HÉA-összegeket, de néhány évvel később Strobel úr saját indíttatásból nyújtotta be a valós helyzetet ismertető bevallást az adóhatóságnak.

A fenti két esetre vonatkozó ítéletében [3] az EB kijelentette, hogy a tagállamok által az adóhelyes megállapítása és beszedése, valamint az adócsalás elkerülése érdekében tett intézkedések nem mehetnek túl azon a határon, amely a célok eléréséhez szükséges, és hogy az intézkedések nem alkalmazhatók olyan módon, amely aláásná a HÉA-rendszer semlegességét. Fentiek alapján az EB kimondta, hogy a hibás számlát kibocsátó személy nem köteles az adóhatóság felé hitelt érdemlően igazolni, hogy jóhiszeműen járt el, amennyiben kellő időben és teljes egészében megszüntette az adóhiány kockázatát. Következésképpen a hibásan számlázott HÉA helyesbítése nem függ az adóhatóság megítélésétől. A tagállamok kizárólag abban az esetben mérlegelhetik a számlán túlságosan magas HÉA-összeget felszámító számlakibocsátó jóhiszeműségének meglétét, ha az adóhiány kockázata nem szűnt meg teljes egészében. Ha kiderül, hogy a számla átvevője már nem tudja sztoornózni a HÉA-levonást, és hogy a számlakibocsátó nem jóhiszeműen járt el, akkor utóbbi – az adósemlegesség megőrzése érdekében – felelősségre vonható az adóhiány miatt.

További példaként említhető az eset, ahol egy Albert Collée nevű német vállalkozó, kereskedelmi jutalék megszerzése érdekében, egy németországi szövetkezeti autókereskedő részére végzett belföldi értékesítésként tüntette fel 20 db bemutató-autónak egy belgiumi autókereskedő részére végzett Közösségen belüli értékesítését. A vállalkozó jogosult volt a „hibát” helyesbítve visszamenőleg nullakulcsosként bevallani az értékesítéseket. [4] Ezzel szemben nem kegyelmezett az EB az R. nevű németországi autókereskedőnek, aki bizonyos luxus-motorkerékpárok portugál autókereskedő részére történő értékesítését az árrésadóztatás hatálya alá tartozóként vallotta be annak érdekében, hogy portugál vevői elkerülhessék az adófizetést Portugáliában. [5] Ez utóbbi esetben az EB úgy ítélte, hogy – bár az ügyletek megfeleltek a nullás kulcs alkalmazásához támasztott két feltételnek – R. köteles megfizetni a németországi áfát az értékesítések után. Ebből pedig az a következtetés adódik, hogy a portugál importőrök még akkor sem lettek volna jogosultak a HÉA visszaigénylésére, ha R. kicseréli az eredeti csalárd számlákat olyanokra, amelyekben szerepel a német áfa. [6] Amennyiben a portugál importőrök jogosultak volnának a német HÉA visszaigénylésére, hatékonyabb lett volna, ha az EB engedélyezi R. számára, hogy ez eredeti számlákat nullakulcsos számlákra cserélje. Ezzel együtt figyelemre méltó, hogy az EB ebben az esetben engedélyezte az adóhatóságnak, hogy a HÉA révén büntesse meg a csalárd német értékesítőt.

### 3. Számlák helyesbítése

Felismerve, hogy adott ügyletre vonatkozó számla kibocsátásakor hibát vétettek, a tisztességes vállalkozások, kiegészítő vagy helyesbítő számla kibocsátásával, saját indíttatásból helyesbítik azt. A Stadeco nevű cég azonban egyértelműen nem tartozott az ilyen vállalkozások sorába.

A céget Hollandiában alapították, tevékenysége a kereskedelmi vásárokon és kiállításokon használt standok bérbeadása, felépítése és lebontása volt. 1993 és 1995 között a Stadeco az Economische Voorlichtingsdienst (a holland gazdasági minisztérium sajtó- és információs szolgálata, EVD) részére nyújtotta szolgáltatásait Németországban és az Európai Uniót kívüli

országokban tartott kereskedelmi vásárokkal összefüggésben, és a kapcsolódó számlákon összesen DFL 230.000 (EUR 104.512) összeg holland HÉA-t számított fel az EVD-nek. Az EVD, amely közjogi szabályozás hatálya alá tartozik, kizárólag HÉA-mentes tevékenységekhez használta az említett szolgáltatásokat, és nem volt jogosult a HÉA levonására. Az EVD kiegyenlítette a Stacedo által kiállított számlákat, és befizette a HÉA-t az adóhatóságnak.

1996-ban a holland hatóságok tájékoztatták a Stadecót, hogy a HÉA szempontjából szolgáltatásnyújtása helyének a kereskedelmi vásárok helyszínei minősülnek, így a kereskedelmi vásárokkal összefüggésben nyújtott szolgáltatásai után Hollandiában nem keletkezett HÉA-kötelezettsége. Ezt követően a Stadeco visszaigényelte az EVD részére hibásan számlázott holland HÉA-t. A holland adóhatóság azzal a feltétellel térítette vissza az adót, hogy a Stadeco helyesbítő számlát állít ki. [7] Miután a Stadeco bemutatta a helyesbítő számla másolatát az adóhatóságnak, az a teljes EUR104.512 összeget visszafizette a részére. Egy 2000-ben tartott adóellenőrzés során azonban az adóhatóság felfedezte, hogy a Stadeco valójában nem állította ki a helyesbítő számlát az EVD-nek. Ennek alapján az adóhatóság a Stadecónak visszatérített HÉA teljes EUR 104.512 összegét visszakövetelte, továbbá EUR 13.090 kamatot is felszámított a cégnek.

Az ezt követő eljárás során a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia Legfelsőbb Bírósága) több kérdést is intézett az EB-hez az EU jogszabályainak az adott helyzetben történő értelmezése tárgyában [8]. 2009. június 18-i ítéletében [9] az EB többek között kimondta, hogy az adósemlegesség elve általában véve nem tiltja a tagállamoknak, hogy visszatérítsék az adott tagállamban csupán a számlán történő téves szerepeltetése miatt esedékessé váló HÉA-t – feltéve, hogy a szolgáltató kiállította a szolgáltatás igénybevevőjére a HÉA-t nem tartalmazó helyesbített számlát –, ha a szolgáltató nem szüntette meg teljes egészében, és kell időben, az adóhiány kockázatát.

Ezzel összefüggésben az EB először is kimondta, hogy a Stadeco által a számláin szerepeltetett HÉA-nak az adóhatóság által – a számlák helyesbítésének feltételével – történő visszatérítése nem megy messzebb annál, mint ami az adóhiány kockázatának teljes megszüntetéséhez szükséges. Ezt követően az EB azt is kimondta, hogy amennyiben a holland adóhatóság a Stadeco részére történő adó-visszatérítést attól is függvé tette volna, hogy a Stadeco ugyanezt az összeget visszafizesse az EVD-nek [10], úgy az EU joga nem tiltja a holland adóhatóságnak a Stadeco részére történő visszatérítés megtagadását, ha a visszatérítés jogalap nélküli gazdagodáshoz vezetne (a Stadeco által). A (felszámított bár az EU joga szerint nem esedékes) HÉA visszatérítése nyomán a Stadecónál keletkező jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke csak az összes releváns körülményt figyelembe véve elemzés alapján állapítható meg. Ezt az elemzést a nemzeti bíróságnak kell elvégeznie. Ezzel összefüggésben az EB felhívta a figyelmet annak potenciális jelentőségére, hogy a Stadeco és az EVD közötti szerződéses a szolgáltatások ellenértékéeként fix összegeket jelöltek-e meg vagy az adóval, szükség esetén, növelt alapösszegekről szóltak. Az EB szerint az első esetben lehetséges, hogy nem került sor a Stadeco jogalap nélküli gazdagodására.

#### 4. A nemzeti bíróság ítélete

A Hoge Raad der Nederlanden az EB által a Stadeco-ügyben hozott ítélet után csaknem kilenc hónappal utalta vissza az ügyet a Gerechtshof Amsterdamhoz (fellebviteli bíróság) [11] jogerős ítélethozatalra, és ezzel összefüggésben kimondta, miszerint az a tény, hogy az adóhatóság visszatérítheti a HÉA-t a Stadecónak, amennyiben az kiállítja a helyesbítő számlát – ami a Hoge Raad szerint arra utal, hogy a Stadeco kötelezettséget vállal az EVD-nek eredetileg számlázott HÉA visszafizetésére –, nem szükségszerűen jelenti, hogy a helyesbítő számlának arra a teljes HÉA-összegre kell vonatkoznia, amelyet a Stadeco előzőleg felszámított az EVD-nek. A Hoge Raad szerint az EB (Stadeco ügyben hozott) ítéletéből az következik, hogy az eredeti számla helyesbítése – oly módon, hogy a Stadecónak vissza kell

fizetnie a HÉA-t az EVD részére – csak akkor követelhet meg, ha a végső fogyasztó részére történő visszafizetés elmaradása esetén a Stadecónál jogalap nélküli gazdagodás lépne fel.

[12]

2011. március 10-én a Gerechtshof Amsterdam meghozta jogerősen szánt ítéletét [13], amelyben kizárólag a jogalap nélküli gazdagodás szempontjára fókuszált. Ezzel összefüggésben a Gerechtshof két általa kiválasztott bekezdést idézett az EB két korábbi, a jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó ítéletéből. A bíróság kitért arra, hogy a Marks & Spencer-ügyben [14] az EB úgy ítélkezett, miszerint az adóalanynak tévesen felszámított adót elvben vissza kell téríteni a részére, azonban az EU jogszabályai nem tiltják a visszatérítés megtagadását abban az esetben, ha az a kedvezményezett [15] (a Stadeco) jogalap nélküli gazdagodásához vezetne; a Gerechtshof kimondta továbbá, hogy a jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke csak az összes releváns körülményt figyelembe véve gazdasági elemzés alapján állapítható meg. [16] Hivatkozva az EB-nek a Weber's Wine World ügyben [17] hozott ítéletére, a Gerechtshof kimondta, hogy az EB megítélése szerint a Stadeco esetleges jogalap nélküli gazdagodásának bizonyítása az adóhatóságot terheli. [18]

Mivel a holland adóhatóság elismerte, hogy nem tud gazdasági elemzést felmutatni a tekintetben, hogy a Stadecónál milyen mértékű jogalap nélküli gazdagodás lépne fel, ha teljes egészében visszakapná az EVD-nek hibásan felszámított HÉA-t, tehát nem tudta felmutatni a szükséges bizonyítékot, a Gerechtshof engedélyezte a Stadecónak, hogy megtartsa a HÉA összegét.

#### 5. Jogalap nélküli gazdagodás

Az EB Stadeco-ügyben hozott döntésének egyik érdekes eleme, hogy a jogalap nélküli gazdagodás függvényében ítéli meg a végső fogyasztó részére történő, azon adóalany által végrehajtott HÉA-visszafizetés kérdését, aki a HÉA-t tévesen szerepeltette a számlán. Noha a jogalap nélküli gazdagodás elve nem EU-jogi alapelv, az EB már számos olyan ítéletet hozott, amely ismerteti, hogy tagállamok milyen feltételek teljesülése esetén tagadhatják meg a közvetett adók vállalkozók részére történő visszafizetését azon az alapon, hogy ezek az adók terhet már áthárították egy harmadik személyre, és ezért az adó visszatérítése esetén jogalap nélküli gazdagodás történne. [19] Ugyanakkor, a Stadeco-üggyel ellentétben, ezek a korábbi ítéletek olyan helyzetekre vonatkoztak, ahol a tagállamok jogellenesen, vagyis a EU elsődleges jogszabályainak, ill. a magasabb nemzeti szabályozásnak meg nem felelő módon vetettek ki adókat és egyéb terheket. [20]

#### 6. Jogellenes adók és terhek

Esetenként előfordul, hogy az EU tagállamai jogellenes adókat vagy más terheket vetnek ki, vagyis az adott adók / terhek az EU elsődleges jogszabályai szerint nem engedélyezettek, illetve hogy a jogszabályok adókat / terheket jogellenes (diszkriminatív) módon vetik ki, ami az EU elsődleges jogszabályai szerint szintén nem engedélyezett. Azt követően, hogy az EB ezeket az adókat / terheket jogellenesnek minősítette, kivetésük többé nem lehetséges. Mindemelllett azonban az ilyen adók / terhek múltbeli kivetését meg nem történné is kell tenni. A jogellenes terhek kivetésének helyesbítésére vonatkozó uniós szabályozás hiányában a jogellenesen beszedett adók visszafizetését az adó-visszatérítés nemzeti szabályai alapján kell végrehajtani. Ezek az adó-visszatérítési szabályok meg kell, hogy feleljenek az EU-s alapelveknek abban az értelemben, hogy nem lehetnek diszkriminatívok, és a jogellenes adó vagy teher visszatérítése nem tehet korlátozó feltételek révén lehetetlenné vagy túlságosan nehézé.

Az EB esetjoga egyértelműen kimondja, hogy az egyén jogosult azon terhek visszatérítésére, amelyeket az adott tagállamban az EU jogszabályi rendelkezéseinek megsértésével vetettek ki. A szóban forgó tagállam tehát az alapelv szerint köteles a jogellenes terhet visszatéríteni. Van azonban egy kivétel ezen kötelezettség alól: a tagállam megtagadhatja a nem esedékes, de mégis kivetett teher vállalkozó részére történő visszafizetését abban az esetben, ha a

nemzeti hatóságok megállapították, hogy a terhet teljes egészében egy harmadik személy viselte, és annak a vállalkozó részére történő visszafizetése a vállalkozó jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. Ha a vállalkozó az adónak vagy más tehernek csak egy részét hárította át másra, a nemzeti hatóságok kötelesek részére visszatéríteni a másvalakire át nem hárított részt.

A közvetett adók többségét a vállalkozók nem elkülönítve hárítják át vevőikre. Ennélfogva az első lépés annak megítélésében, hogy a jogellenesen kivetett terhet visszatérítése jogalap nélkül gazdagítaná-e azt a vállalkozót, aki a terhet összegét az adóhatóságnak befizette, annak megállapítása, hogy milyen mértékben hárította át vevőire a terhet az adott vállalkozó. E tekintetben az adóhatóság nem alapozhat arra a jogi vélelemre, miszerint a vállalkozó vélelmezten vagy a jog által kötelezetten áthárította a terhet vevőire. Sőt, még ha teljes egészében beépítette is eladási áraiba a jogellenes terhet a vállalkozó, akkor is megeshet, hogy az adóhatóság a jogellenes terhet kivetésével rontotta annak gazdasági pozícióját, hiszen a jogellenes terhet áthárítása okán bekövetkező árnövekedés eredményeként csökkenthettek a vállalkozó eladásai. Ilyen esetben a vállalkozó jogosan állíthatja, hogy bár áthárította a jogellenes terhet vevőire, annak a bekerülési költségbe való beszámítása – az eladási ár növelése és az eladások számának csökkenése által – kárt okozott neki. Az így keletkező kár részben vagy egészben kizárja a jogalap nélküli gazdagodást, amelyet ellenkező esetben a jogellenes terhet adóhatóság általi visszatérítése a vállalkozónál eredményezett volna. A jogellenes terhet visszatérítéséből eredő jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke csak az összes releváns körülményt figyelembe véve gazdasági elemzés alapján állapítható meg. A Weber's Wine World-ügy [\[21\]](#) ítéletében az EB kimondta, hogy az adott tagállamban az EU [\[22\]](#) jogszabályi rendelkezéseinek megsértésével [\[23\]](#) kivetett terhek visszatérítését kérő személy esetleges jogalap nélküli gazdagodásának bizonyítása az adóhatóságot terheli. [\[24\]](#)

7. Jogalap nélküli gazdagodás a hibák helyesbítésével összefüggésben

Objektíve egyértelmű, hogy a jogalap nélküli gazdagodás elvének alkalmazásából fakadó következmények a releváns körülmények összességétől függenek, és hogy a Stadeco-ügy körülményei eltérőek voltak azon ügyekétől, ahol a tagállam az EU jogának megsértésével vetett ki adót. A Stadeco-ügyben a szolgáltató olyan helyzetben számította fel tévesen a holland HÉA-t, ahol – a holland adóhatóság szerint – a szolgáltatások abban az országban voltak HÉA-kötelesek, ahol a kapcsolódó kereskedelmi vásárokat tartották (Németországban). [\[25\]](#) Egyértelmű továbbá, hogy a holland adóhatóság semmilyen módon nem volt felelős a Stadeco által elkövetett hibáért, így nem tekinthető felelősnek annak a forgalomcsökkenésnek a vonatkozásában sem, amely esetlegesen abból adódott, hogy a Stadeco holland HÉA-t számított fel az EVD-nek. Ezzel összefüggésben meg kell említeni, hogy a Stadeco-ügy ítéletében az EB megállapította, miszerint a Stadecónál a holland HÉA visszatérítése okán keletkező jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke csak az összes releváns körülményt figyelembe véve elemzés (nem gazdasági elemzés) alapján állapítható meg. Ahogy az EB kifejezetten megállapította ítéletében, a Stadecónál nem keletkezne jogalap nélküli gazdagodás a holland HÉA visszafizetése okán, amennyiben a Stadeco és az EVD közötti szerződés a szolgáltatások ellenértékéeként fix összegeket jelölnek meg. Ez a megállapítás nyilvánvalóan azt jelenti, hogy a Stadecónál nem keletkezne jogalap nélküli gazdagodás a holland HÉA visszafizetése okán, amennyiben a német HÉA-t a fix, HÉA-t is tartalmazó árból fizetné meg. Például ha a Stadeco 119 egységnyi fix árat számított volna fel az EVD-nek az általa nyújtott szolgáltatásokért, amelybe beépített volna 19% [\[26\]](#) holland HÉA-t is, akkor egyértelműen nem történt volna jogalap nélküli gazdagodás a cégnél, amennyiben a 19% holland HÉA megfizetése helyett hasonló adóösszeget fizetett volna be Németországban vagy az EU-n kívüli országokban.

Ugyancsak nem keletkezne jogalap nélküli gazdagodás a Stadecónál a holland HÉA visszatérítése okán, amennyiben az a tény, hogy szolgáltatásai „nem HÉA-kötelesek” azt

jelentené, hogy „mentesek” a HÉA alól, és – következésképpen – a Stadeco elvesztette volna a kapcsolódó elzárva felszámított adó levonási jogát. Az utóbbi esetben nem volna tisztességes arra kötelezni a Stadecót, hogy teljes egészében fizesse vissza az EVD-nek eredetileg felszámított holland HÉA-t. [27] A Stadeco szolgáltatásai azonban az EU jogszabályai szerint nem voltak mentesek a HÉA alól, sem Hollandiában, sem Németországban. Ha a szolgáltatások adómentesek volnának azokban az EU-n kívüli országokban, ahol a kereskedelmi vásárokat ténylegesen megrendezték [28], a Stadeco még ebben az esetben is jogosult volna a kapcsolódó elzárva felszámított adó levonására Hollandiában. [29] A valóságban a Stadeco szolgáltatásainak nagy részét vélelmezetten Németországban nyújtotta, ezért legalább ebben a tagállamban meg kellett volna fizetnie a HÉA-t. A holland adóhatóság ajánlata a holland HÉA Stadeco részére történő olyan mértékű visszatérítésére, amilyen mértékben a cég Németországban HÉA-t fizetett az ott nyújtott szolgáltatások után [30], bven elegendő kellett volna, hogy legyen ahhoz, hogy kárpótolja a Stadecót a saját hibájából adódó esetleges negatív következményekért.

A Stadeco-ügyben hozott EB-ítélet zavarba ejtő aspektusa, hogy az ügy szempontjából irreleváns tényre alapozott: a Stadeco soha nem fizette meg a Németországban vagy máshol esedékes HÉA-t. [31]

8. A HÉA visszafizetése a végső fogyasztónak

A Reemtsma-ügy ítéletében [32] az EB kimondta, hogy a semlegesség, hatékonyság és diszkriminációmentesség elve nem zárja ki az olyan nemzeti szabályozást, amely alapján csak a vállalkozó kérheti a HÉA-ként tévesen megfizetett összegek adóhatóság általi visszatérítését, az értékesítés címzettje pedig polgári jogi eljárást kezdeményezhet a vállalkozó ellen a nem esedékes, de mégis megfizetett összegek visszaszerzése érdekében. Abban az esetben viszont, ha a HÉA visszatérítése lehetetlenné vagy túlságosan nehézvé válna, a tagállamoknak – a hatékonyság elvének tiszteletben tartása érdekében – rendelkezniük kell azokról az eszközökről, amelyek révén a szolgáltatások címzettje visszaszerezheti a tévesen kiszámlázott adót.

Az EB különösen az értékesítési fizetésképtelenségét említi, mint olyan körülményt, amelynek esetén a vevő számára lehetetlenné válik az értékesítőnek hibásan megfizetett HÉA visszaszerzése. A hibásan megfizetett HÉA visszaszerzése azonban abban az esetben is lehetetlenné válhatott a vevő számára, ha az értékesítő (a Stadeco) egész egyszerűen megtagadja a HÉA visszatérítését vevőjének, és mire elül az adóeljárás pora (a Stadeco 1993 és 1995 között, tehát 18 évvel ezelőtt nyújtotta szolgáltatásait az EVD-nek) a vevő által az értékesítő ellen kezdeményezhető polgári jogi eljárás lehetősége elévül. Következésképpen, amennyiben a Stadeco részére engedélyezik a HÉA megtartását, és továbbra is megtagadja annak visszafizetését az EVD felé (amely következtetés egyszerűen nem), úgy elfordulhat, hogy az EVD követeli az adóhatóságtól a hibásan megfizetett HÉA visszatérítését, noha azt a hatóság a Stadecónak már visszafizette. Az EVD számára lehetetlennek vagy túlságosan nehéznek bizonyulhat követelésének a Stadecóval szembeni érvényesítése. Sőt, a jogellenesen kivetett adóknak és terheknek az értékesítővel polgári jogi eljárás útján történő visszaszerzése szintén túlságosan nehéznek bizonyulhat az adót vagy terhet viselő személy számára, amennyiben a felek a HÉA-t is tartalmazó teljes árban állapodtak meg. Ezenkívül a visszatérítés érdekében kezdeményezett polgári jogi eljárás is nehezkesebb lehet, mint a jogellenes adónak az adóhatóságtól való visszaszerzése. Az EB által a Danfoss-ügyben [33] hozandó ítélettel függően felmerülhet a kérdés, vajon elfogadható-e, hogy a végső fogyasztó nehezebben tudja visszaszerezni a jogellenes adót, mint a vállalkozó, aki megfizette azt az adóhatóságnak. Amennyiben az EB úgy határoz, nem elfogadható, hogy a végső fogyasztó számára nehezebb az adó visszaszerzése, mint a vállalkozó számára, úgy a következő kérdés az, hogy ugyanez az alapelv vonatkozik-e annak HÉA-nak a visszaszerzésére is, amelyet tévedésből számítottak fel a végső fogyasztónak.

## 9. Következtetések

A Stadeco-ügy ítéletében az EB megerősítette, hogy az adóalanyok a számla helyesbítése révén elkerülhetik a számlán tévesen feltüntetett HÉA megfizetési kötelezettségét, még akkor is, ha feltételezhető, hogy a vevő nem jogosult a HÉA levonására. A számla helyesbítése az alapelv szerint nem megy messzebbre annál, ami az adóhiány kockázatának teljes megszüntetése érdekében szükséges. Az EB döntése ebből a szempontból kifejezetten jól alkalmazható, mivel a téves számlák helyesbítése a szokásos üzleti gyakorlat része. A számla helyesbítése abban áll, hogy az értékesítő jóváírja a vevőnek azt az adóösszeget, amely a jelek szerint nem esedékes, és egyúttal felszámítja neki a ténylegesen esedékes adót. Ha az adóalany már megfizette a tévesen felszámított adót az adóhatóságnak, akkor a hatóság vissza kell térítse azt a hibát vétő adóalanynak, kivéve, ha ez az adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. A jogalap nélküli gazdagodás elvének alkalmazása itt lényegesen egyszerűbb, mint azokban az esetekben, ahol az adóhatóság az EU-s jogszabályok megsértésével vetette ki az adót. Ha a vevőnek felszámított HÉA az értékesítő által vétett hiba okán nem esedékes, szükségtelen annak vizsgálata, milyen mértékben hátrította át az értékesítő az adó terhét egy harmadik személyre (a vevőjére), illetve annak vizsgálata, hogy milyen mértékben rontotta az értékesítő saját versenyhelyzetét azzal, hogy túl sok HÉA-t számított fel.

Megdöbönt, hogy egy olyan vállalkozó általi HÉA-visszaigénylés elbírálása során, aki tévesen tüntette fel az adót a számlán, a nemzeti bíróság egyszerűen kimásolja az EB ettől teljesen eltérő szituációkra vonatkozó ítéleteinek következtetéseit.

Megdöbönt továbbá, hogy a Stadeco általi visszaigénylés esetében a holland adóhatóság elfogadta a cég által a teljes holland HÉA-összegre vonatkozóan kiállított helyesbítő számlát. Világos, hogy az eredeti számlákon feltüntetett holland HÉA-t jelentős részben német HÉA-val kellett volna helyettesíteni, valamint hogy a Stadecónak meg kellett volna fizetnie a német HÉA-t a német adóhatóság felé. Számos nehézség elkerülhetett volna, ha akkor, amikor 1996-ban értesítette a Stadecót arról, hogy a HÉA szempontjából szolgáltatásnyújtásai jelentős részének helye vélelmezetten Németország, a német adóhatóságot is értesítette volna arról, hogy a Stadeco a német HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásokat nyújtott. [34] Végezetül megdöbönt, hogy egy nemzeti legfelsőbb bíróság összekapcsol két, az EB által említett feltételt, és a második feltételre vonatkozó korlátozásokat az első feltételre is alkalmazza (lásd: ).

Mivel a Stadeco Németországban nem vétette magát nyilvántartásba, továbbá nem fizette meg az ott esedékes HÉA-t, és nem kellett tevékenységei vonatkozásában le nem vonható elzetesen felszámított adót fizetnie sem, teljesen egyértelmű, hogy a cég jogalap nélkül gazdagodik, ha engedélyt kap a holland HÉA akár csak egy részének megtartására is. A fenti konklúzió pedig teljes egészében független attól a tényről, hogy a szóban forgó cég megteveszt és csalárd módon járt el.

---

### 4.

... Területvédelmi okokból Collée kizárólag a helyi vevők részére történő értékesítések után volt jogosult a jutalékra, ezért jutalék ellenében bevont egy helyi autókereskedőt „közvetítőként”. Amikor az adóhatóság felfedezte, hogy a helyi autókereskedő levonta az áleladások HÉA-terhét, Colée tájékoztatta a kereskedőt, hogy a számlák fölöslegessé váltak, majd módosította vállalkozása nyilvántartásait és HÉA-bevallását is, nullakulcsos Közösségen belüli termékértékesítéseket rögzítve.

### 6.

[...] cikkében Jochen Meyer-Burow and Ocka Stumm arra az álláspontra helyezkedik, hogy a német adóhatóság köteles volna a HÉA-t visszatéríteni a portugál csalóknak,

feltéve, hogy a portugál autókereskedők igazolják, hogy megfizették a Portugáliában esedékes HÉA-t.

7.

A holland adóhatóság jelenlegi gyakorlata szerint a helytelenül felszámított HÉA visszatérítéséhez az értékesítőnek a téves számla helyesbítésén túl vissza is kell fizetnie vevőjére a helytelenül felszámított HÉA-t. A második feltétel ugyan még nem volt érvényben, amikor a Stadeco az EVD-nek tévesen felszámított HÉA-t visszaigényelte, de az EB által lefolytatott eljárásban szóba került.

10.

Az „is” kifejezés használata arra utal, hogy a Hoge Raad der Nederlanden döntésében foglaltakkal ellentétben az EB megkülönböztette egymástól az eredeti számla helyesbítésére vonatkozó és a kérdéses HÉA-összegnek a vevőjére történő visszafizetésére vonatkozó kötelezettséget. Meg kell említeni, hogy az eset idején a holland adóhatóság még nem vezette be azt a feltételt, hogy a szolgáltató vissza kell, fizesse vevőjének a tévesen felszámított HÉA-t.

12.

Azzal, hogy a helyesbítő számla kiállítását összekapcsolta a holland HÉA-nak a Stadeco által az EVD részére való visszafizetésével, a Hoge Raad der Nederlanden a jogalap nélküli gazdagodástól függő elbírálást is a helyesbítő számla kiállításához kötötte, nem pedig a Stadeco által az EVD-nek tévesen felszámított HÉA visszafizetéséhez.

13.

... Az ítélet mégsem lett jogerős, mert az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ellene.

15.

A 41. bekezdéssel azonos

16.

A 43. bekezdéssel azonos

18.

A 111. bekezdéssel azonos

23.

A 93. bekezdéssel azonos

24.

A 111. bekezdéssel azonos

25.

A korábbi hatodik irányelv 9. cikk (2)(c) pontja szerint: ... a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási és hasonló tevékenységekkel kapcsolatos szolgáltatások, beleértve az ilyen tevékenységek szervezőinek tevékenységeit és adott esetben a kiegészítő szolgáltatások értékesítését is, helye ... az a hely, ahol ezen szolgáltatásokat fizikailag nyújtják. 2010. december 31-ig a fenti rendelkezés megfelelt a [jelenlegi HÉA-irányelv 52. cikk \(a\) pontjának](#).

27.

Ha a Stadeco szolgáltatásainak ára 119 lett volna, amelyből 19 a holland HÉA, a levonható elzáróan felszámított HÉA pedig 4, akkor az értékesítés HÉA-mentessége esetén a Stadeco által kínált ár elméletileg 104 lett volna. Ha az adóhatóság ennek a (hipotetikus) mentességnek az alapján visszafizette volna a teljes 19 egységnyi összeget, akkor a Stadeco jogalap nélküli gazdagodása  $19 - 4 = 15$  lett volna.

28.

Nem volna megalapozott a feltételezés, hogy a Stadeco szolgáltatásai az Európai

Unión kívüli országokban HÉA-mentesek lennének, hiszen nem „alapvet szükségleteket” elégítenek ki. Ha mentesek volnának a HÉA alól, a Stadeco ezekben az országokban nem volna jogosult az elzetesen felszámított HÉA levonására.

[29.](#)

[A jelelegi HÉA-irányelv 169. cikk \(a\) pontja szerint](#) a 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat ... az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek céljára használja fel, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;...

[30.](#)

A Gerechtshof Amsterdam nem említette ezt az ajánlatot 2011. március 10-i ítéletében. Mindazonáltal tény, hogy az adóhatóság a 2010. december 21-i tárgyaláson az ajánlatot megtette.

[31.](#)

Az ügy aktái szerint a Stadeco az EVD-nek eredetileg felszámított teljes holland HÉA-ra vonatkozó helyesbít számlát állított ki; nem helyettesítette a holland HÉA-t a kereskedelmi vásárok megrendezési helye szerinti országokban esedékes HÉA-val. Ésszerűtlen volna azt feltételezni, hogy a Stadeco először a holland HÉA sztornózásával helyesbítette az eredeti számlát, majd többek között a német HÉA felszámításával helyesbítette a helyesbít számlát.

[32.](#)

... A Reemtsma-ügyben egy olasz reklámügynökség reklámszolgáltatásokat értékesített egy német vállalkozásnak (a Reemtsmának), és tévesen az olasz HÉA-t számította fel a kapcsolódó számlán; a HÉA szempontjából a szolgáltatások (hirdetési szolgáltatások) vélelmezett értékesítési helye a vevő székhelye, azaz Németország, volt, és a német vevőnek a fordított adózási eljárás alapján a németországi HÉA-t kellett volna megfizetnie.

[34.](#)

Az értékesítés helyére vonatkozó szabályok 2011. január 1-jei módosulása miatt a Stadecónak már nem kell HÉA-nyilvántartásba vettetnie magát más tagállamokban (Németországban) az ott nyilvántartásba vett vevők részére nyújtott szolgáltatásokkal összefüggésben. Ezzel a dátummal kezdődően a szolgáltatások vélelmezett teljesítési helye a vevő székhelye, és amennyiben a szolgáltató és a vevő nem ugyanabban a tagállamban honos, a HÉA-t a fordított adózási eljárás alapján a vevőnek kell megfizetnie. A nyilvántartásba nem vett vevők részére történő értékesítések tekintetében a teljesítési hely korábbi szabályai maradnak hatályban, vagyis a Stadecónak a német HÉA-t kell felszámítania, ha szolgáltatásait Németországban megrendezett vásárhoz vagy kiállításához kapcsolódóan nyújtja.

---

European Union

## Unjust Enrichment under EU VAT

Dr Joep J.P. Swinkels [\[\\*\]](#)

Issue: International VAT Monitor, 2011 (Volume 22), No. 4

Published online: 11 July 2011

Under the principle of unjust enrichment, Member States may refuse to repay indirect taxes to traders on the ground that they have already shifted the burden of the tax to a third party and would be unjustly enriched by receiving the tax from the tax authorities. In a large number of judgments, the ECJ has described the terms and conditions under which Member States may apply the principle of unjust enrichment. In this article, the author explains that those conditions are significantly different depending on whether the tax refund concerns a tax that Member States imposed in violation of EU law or VAT charged by a trader to his customer by mistake.

---

## 1. Introduction

The characteristic feature of an indirect tax is that the person who remits the tax to the authorities is not the person who is presumed to bear the burden of the tax and, depending on the design of the tax, the person who has remitted the tax is presumed or sometimes even legally required to recharge the tax to his customers by including it in the selling price of goods or services supplied to those customers or, in the case of VAT, by adding the tax to the tax-exclusive price for supplies of goods or services.

Within the category of indirect taxes, VAT takes a special place because, although it is designed as a tax on final consumption of goods and services, the tax applies at all subsequent stages of the process of production and distribution and, in order to prevent accumulation of the tax, the VAT system is equipped with an input tax deduction mechanism. One of the conditions for deduction of VAT is that the tax is separately mentioned on a VAT invoice. In order to keep the deduction mechanism manageable for the tax authorities, [Art. 203 of the VAT Directive \[1\]](#) provides that any person who mentions VAT on an invoice must remit it to the tax authorities. In this context, the term “any person” was designed to have the broadest possible scope. However, according to the Court of Justice of the European Union (ECJ), non-taxable persons who have mentioned VAT on an invoice can escape from that liability under certain circumstances. [\[2\]](#)

## 2. Correction of Mistakes

Taxable persons who have mentioned VAT on an invoice by mistake can escape from the liability to remit that amount to the tax authorities by correcting the invoice or by taking other measures to prevent the tax authorities from suffering a loss of tax revenues. That correction mechanism appears to be very broad. Even if they mentioned VAT on an invoice for fraudulent purposes, taxable persons are generally entitled to correct their “mistakes”, if they have, in sufficient time, wholly eliminated any risk of a loss of tax revenues. Examples of persons who had made such “mistakes” were Mr Schmeink who had acquired 50% of the shares in a company for which he paid DEM 3.8 million and, in support of an application for an investment grant, had presented that payment as consideration for advisory services. However, the company had never claimed the right to deduct the VAT and, subsequently, returned the pro forma invoice to Mr Schmeink. Similarly, for the purposes of concealing losses in one of his subsidiaries and making profitability appear better than it was, Mr Strobel had issued, to several leasing undertakings, invoices, including VAT, relating to supplies which he had never made. The leasing undertakings paid Strobel’s invoices and, subsequently, Mr Strobel repaid them. The leasing undertakings deducted the amounts of VAT shown on the invoices but, a couple of years later, Mr Strobel voluntarily filed a declaration with the tax authorities setting out the true position.

In its judgment relating to the two above cases, [\[3\]](#) the ECJ observed that the measures which Member States may adopt in order to ensure the correct levying and collection of the tax and to prevent fraud must not go further than is necessary to attain those objectives, and that the measures may not be used in such a way that they would have the effect of undermining the

neutrality of VAT. On those grounds, the ECJ concluded that a person who issued an incorrect invoice does not have to demonstrate to the satisfaction of the tax authorities that he has acted in good faith, if he has, in sufficient time, wholly eliminated any risk of a loss of tax revenues. Consequently, adjustment of improperly invoiced VAT cannot be dependent on the discretion of the tax authorities. Member States may only apply the condition that, by charging too much VAT on an invoice, the issuer of the invoice has acted in good faith (truly made a mistake) when the risk of loss of tax revenues has not fully been eliminated. If it transpires that it is no longer possible to cancel deduction of the VAT by the recipient of the invoice and the issuer of the invoice has not acted in good faith, the latter may be held responsible for the loss of tax revenues in order to ensure tax neutrality.

Also the German trader Albert Collée, who, in order to earn a commercial commission, had disguised intra-Community supplies of 20 demonstration vehicles to a car dealer in Belgium as domestic supplies made to a cooperative car dealer in Germany, was entitled to correct his “mistake” and to zero rate the supplies with retrospective effect. [4] However, by contrast, the ECJ had no mercy with the German car dealer R, who had presented intra-Community supplies of luxurious motor vehicles to Portuguese car dealers as transactions that were subject to the margin scheme, enabling his Portuguese customers to escape taxation in Portugal. [5] In the latter case, the ECJ decided that, although the transactions fulfilled the two conditions for zero rating, R had to account for German VAT on those supplies. It must therefore be assumed that, even if R were to replace the original fraudulent invoices by corrected invoices mentioning German VAT, the Portuguese importers would not be entitled to recover that VAT under the refund procedure. [6] Should the Portuguese importers be entitled to recover the German VAT, it would have been more efficient if the ECJ had allowed R to replace the original invoices by invoices mentioning the zero rate. It is nonetheless rather remarkable that the ECJ allowed the tax authorities to use the VAT in that case to punish the fraudulent German supplier.

### 3. Correction of Invoices

If they discover that they have made a mistake in drawing up an invoice relating to a transaction, honest businesses will correct the invoice on their own initiative and issue either a supplementary invoice or a credit note. However, Stadeco clearly did not belong to that category of businesses.

Stadeco was established in the Netherlands and operated a business of renting, constructing and dismantling stands for trade fairs and exhibitions. In 1993 to 1995, Stadeco provided its services to the Economische Voorlichtingsdienst (Press and Information Service of the Dutch Ministry of Economic Affairs, EVD) for trade fairs in Germany and countries outside the European Union, and charged to EVD on the related invoices a total amount of DFL 230,314 (EUR 104,512) in Dutch VAT. EVD, a body governed by public law, used the services solely for activities that were not subject to VAT and was not entitled to deduct the VAT. EVD paid Stadeco's invoices and Stadeco remitted the VAT to the tax authorities.

In 1996, the Dutch tax authorities informed Stadeco that its services were deemed to be supplied for VAT purposes at the places where the trade fairs were held and, consequently, Stadeco was not liable to VAT in the Netherlands with regard to the services relating to trade fairs held abroad. Subsequently, Stadeco applied for a refund of the Dutch VAT that it had erroneously charged to EVD. The Dutch tax authorities made the refund subject to the condition that Stadeco issued a credit note. [7] After Stadeco had presented a copy of the credit note to the tax authorities, the authorities refunded to Stadeco the total amount of EUR 104,512. However, during an audit in 2000, the tax authorities discovered that Stadeco had not issued the credit note to EVD. On that ground, the tax authorities reclaimed the amount of EUR 104,512 in VAT they had refunded to Stadeco, and charged to it EUR 13,090 in interest. In the course of the subsequent proceedings, the Hoge Raad der Nederlanden (Supreme Court

of the Netherlands) referred several questions on the interpretation of EU law in this scenario to the ECJ [8] and, by its judgment of 18 June 2009, [9] the ECJ declared, inter alia, that the principle of tax neutrality does not generally preclude Member States from making the refund of VAT, which was due in that Member State merely because it was erroneously mentioned on an invoice, subject to the requirement that the service provider has sent the recipient of the services a corrected invoice not mentioning that VAT, if the service provider has not completely eliminated, in sufficient time, the risk of loss of tax revenues.

In this respect, the ECJ first concluded that making the refund by the tax authorities of the VAT mentioned by Stadeco on its invoices, subject to the requirement that those invoices be corrected, does not in principle go beyond what is necessary to achieve the objective of completely eliminating all risk of loss of tax revenues. The ECJ then added that, in so far as the Dutch tax authorities also made the refund of VAT to Stadeco subject to the condition that Stadeco must repay the same amount to EVD, [10] EU law does not prevent the Dutch tax authorities from disallowing the refund to Stadeco, where such refund would lead to unjust enrichment (of Stadeco). The existence and degree of unjust enrichment which refund of a tax (which was levied though not due under EU law) entails for Stadeco can be established only following an analysis in which all the relevant circumstances are taken into account. It is for the national court to carry out such an analysis. In that context, the ECJ noted that it could be relevant whether the contracts concluded between Stadeco and EVD related to fixed amounts of remuneration for the services provided or basic amounts increased, where appropriate, by the tax applicable. In the first case, there might be no unjust enrichment of Stadeco, according to the ECJ.

#### 4. Decision of National Court

Almost nine months after the ECJ delivered its judgment in Stadeco, the Hoge Raad der Nederlanden referred the case back to the Gerechtshof Amsterdam (Appeal Court) [11] for final decision and, in that context, observed that the fact that the tax authorities are entitled to make the refund of the VAT to Stadeco dependent on the issue of a credit note, which, according to the Hoge Raad, implies that Stadeco assumes the obligation to repay the initially charged VAT to EVD, does not necessarily mean that the credit note must concern the full amount of VAT Stadeco had previously charged to EVD. According to the Hoge Raad, it follows from the judgment of the ECJ (in Stadeco) that the power to demand correction of the initial invoice – in such a manner that Stadeco must repay the VAT to EVD – only exists if, in the absence of such a repayment to the final customer, Stadeco would be unjustly enriched.

[12]

On 10 March 2011, the Gerechtshof Amsterdam gave what should have been the final decision, [13] in which it only focused on the aspect of unjust enrichment. In this respect, the Gerechtshof selectively quoted two paragraphs derived from two previous judgments of the ECJ on unjust enrichment. The court observed that the ECJ has decided in Marks & Spencer [14] that taxes wrongfully imposed on a taxable person must in principle be refunded to him, albeit that EU law does not prevent that refund from being disallowed if it would lead to unjust enrichment of the beneficiary [15] (Stadeco); the Gerechtshof added that the existence and degree of unjust enrichment can be established only following an economic analysis in which all the relevant circumstances are taken into account. [16] With reference to the ECJ's judgment in Weber's Wine World, [17] the Gerechtshof contended that the ECJ has held that the burden of proving possible unjust enrichment of Stadeco must be placed on the tax authorities. [18]

Since the Dutch tax authorities had indicated that they were unable to produce an economic analysis of the degree to which Stadeco would be unjustly enriched by receiving full repayment of the VAT it had erroneously charged to EVD and, thus, had failed to present the required evidence, the Gerechtshof allowed Stadeco to retain the VAT.

## 5. Unjust Enrichment

One of the interesting elements of the ECJ's judgment in *Stadeco* was the introduction of the unjust-enrichment test in the framework of repayment to the final customer of VAT by the taxable person who has mentioned it by mistake on an invoice.

Although the principle of unjust enrichment is not a principle of EU law, the ECJ has already delivered a large number of judgments describing the terms and conditions under which Member States may refuse to repay indirect taxes to traders on the ground that they have already shifted the burden of the tax to a third party and would be unjustly enriched by receiving the tax from the tax authorities. [19] However, unlike the case of *Stadeco*, those previous judgments concerned situations in which Member States had imposed unlawful taxes and charges, i.e. taxes and charges imposed in violation of primary EU law or higher-ranking national law. [20]

## 6. Unlawful Taxes and Charges

It occasionally happens that EU Member States impose unlawful taxes and charges, i.e. imposition of those taxes and charges is prohibited under primary EU law, or Member States impose lawful taxes and charges in an unlawful (discriminatory) manner, which is also prohibited under primary EU law. After the ECJ has declared them to be unlawful, the taxes and charges can no longer be imposed. However, in addition, the imposition of those taxes and charges in the past must be reversed, albeit that, in the absence of EU rules on correction of the imposition of unlawful charges, repayment of the unlawfully collected taxes must be based on national rules for refunding taxes. Those refund rules are subject to EU principles in the sense that they must not be discriminatory and that restrictive conditions must not have the effect that refund of the unlawful tax or charge would become impossible or excessively difficult.

It is settled ECJ case law that individuals are entitled to obtain repayment of charges levied in a Member State in breach of provisions of EU law. The Member State in question is therefore in principle required to repay such unlawful charges. There is, however, one exception to that obligation: a Member State may only resist repayment to the trader of a charge levied, although not due, where the national authorities have established that the charge has been borne in its entirety by a third party and that repayment of the charge to the trader would constitute unjust enrichment of the latter. If the trader has passed on the burden of the tax or charge only in part, the national authorities are required to repay to the trader the amount not passed on.

Most indirect taxes are not separately recharged by traders to their customers. Therefore, the first step in establishing whether or not a refund of unlawfully imposed charges would unjustly enrich the trader who has remitted the charge to the authorities, is to establish to what extent the trader has actually shifted the burden of the charge to his customers. In this respect, the tax authorities may not rely on a legal presumption that the trader is deemed to have shifted, or is legally required to shift, the burden of the charge to his customers. However, even if the trader has fully incorporated the unlawful charge in his selling prices, the tax authorities may still have damaged the trader's commercial position by imposing the unlawful charge because the increase in the price of the product brought about by passing on the unlawful charge may have led to a decrease in the trader's sales. In such circumstances, the trader may justly claim that, although he had passed on the charge to his customers, inclusion of the unlawful charge in the cost price has, by increasing the price of the goods and reducing sales, caused him damage. Such damage excludes, in whole or in part, any unjust enrichment which would otherwise be caused by repayment by the tax authorities of the unlawful charge to the trader. The existence and degree of unjust enrichment which repayment of an unlawful charge entails for a trader can only be established on the basis of an economic analysis in which all the relevant circumstances are taken into account.

In its judgment in *Weber's Wine World*, [21] the ECJ has held that the burden of proving possible unjust enrichment of the party that seeks a refund of charges levied in a Member State in breach of EU [22] provisions [23] must be placed on the tax authorities. [24]

#### 7. Unjust Enrichment Relating to Correction of Mistakes

It is objectively clear that the consequences of application of the principle of unjust enrichment depend on all the relevant circumstances and that the circumstances in *Stadeco* were different from those in which Member States imposed taxes in violation of EU law. In *Stadeco*, a service provider had charged Dutch VAT by mistake in a situation in which, according to the Dutch tax authorities, the services were subject to VAT in the countries where the related trade fairs were held (in Germany). [25] It is also clear that the Dutch tax authorities were not in any way responsible for *Stadeco's* mistake, which means that the tax authorities cannot be held responsible for any loss of turnover that may have resulted from the fact that *Stadeco* had charged Dutch VAT to EVD. In this context, it should be noted that, in its judgment in *Stadeco*, the ECJ observed that the existence and degree of unjust enrichment which refund of the Dutch VAT would entail for *Stadeco* can be established only following an analysis (not an economic analysis) of all relevant circumstances.

As the ECJ expressly observed in its judgment, *Stadeco* would not be unjustly enriched by repayment of the Dutch VAT, if the contracts concluded between *Stadeco* and EVD related to fixed amounts of remuneration for the services. This observation obviously means that *Stadeco* would not be unjustly enriched by receiving a refund of the Dutch VAT if it had remitted German VAT out of the fixed, VAT-inclusive price. For example, if *Stadeco* had charged to EVD a fixed price for its services of, say, 119, including 19% [26] Dutch VAT, the service provider would obviously not be unjustly enriched if, instead of remitting 19% Dutch VAT, *Stadeco* had remitted a similar amount in VAT in Germany or in the countries outside the European Union.

Alternatively, *Stadeco* would also not be unjustly enriched by receiving a refund of the Dutch VAT if the fact that its services were "not subject to VAT" would mean that they were "exempt" from VAT and, consequently, *Stadeco* would have lost its right to deduct related input tax. Under the latter circumstances, it would not be fair to require *Stadeco* to repay the full amount of the initially charged Dutch VAT to EVD. [27] However, *Stadeco's* services were not exempt from VAT, neither in the Netherlands nor in Germany under EU law. Even if the services were exempt in the non-EU countries where the trade fairs actually took place, [28] *Stadeco* would still be entitled to deduct related input tax in the Netherlands. [29] In this case, a large part of *Stadeco's* services were deemed to be supplied in Germany and, consequently, *Stadeco* should at least have accounted for VAT in that Member State. The offer of the Dutch tax authorities to refund to *Stadeco* the Dutch VAT to the extent that *Stadeco* had paid VAT in Germany in respect of the services provided there [30] should have been more than enough to compensate *Stadeco* for any possible adverse consequence of its own mistake.

The confusing aspect of the ECJ's judgment in *Stadeco* was that the ECJ made allowance for a situation that was not relevant in that case: *Stadeco* has never remitted the VAT due in Germany or elsewhere. [31]

#### 8. Repayment of VAT to Final Customer

By its judgment in *Reemtsma*, [32] the ECJ decided that the principles of neutrality, effectiveness and non-discrimination do not preclude national legislation, under which only the trader may seek reimbursement by the tax authorities of the sums unduly paid as VAT, and under which the recipient of the supply may start a civil law action against that trader for recovery of the sums paid but not due. However, where reimbursement of the VAT would become impossible or excessively difficult, Member States must provide for the instruments necessary to enable the recipient of the services to recover the unduly invoiced tax, in order to

respect the principle of effectiveness.

As one of the circumstances under which it becomes impossible for the customer to seek from his supplier repayment of the VAT he has unduly paid to the supplier, the ECJ mentioned in particular the case of the supplier's insolvency. However, seeking repayment of the unduly paid VAT may also have become impossible for the customer, if the supplier (Stadeco) simply refuses to repay the VAT to his customer and, by the time the dust has settled in the tax proceedings (Stadeco rendered the services to EVD in the years 1993 to 1995, i.e. 18 years ago), a civil law action by the customer against the supplier has become time barred.

Consequently, if Stadeco were allowed to keep the VAT and if it continued to refuse to repay it to EVD (which can reasonably be assumed to be the case), the tax authorities may also be confronted with a claim by EVD for repayment of unduly paid VAT, even though they have already repaid it to Stadeco. It may be impossible or at least excessively difficult for EVD to exercise its claim on Stadeco. Besides, recovery of unlawfully imposed taxes and charges, by the person who has borne the burden of the tax or charge from the supplier in a civil law claim, may be excessively difficult if the parties had agreed on a total, VAT-inclusive price. Also, the recovery procedure under civil law may be more burdensome than recovery of the unlawful tax from the tax authorities. Depending on the judgment that the ECJ is to deliver in *Danfoss*, [33] the question may arise whether it is acceptable that the procedure for recovery of unlawful taxes for the final customer is more burdensome than for the trader, who remitted it to the tax authorities. Should the ECJ declare that it is not acceptable that the recovery procedure for the final customer is more burdensome than for the trader, the next question is whether the same principle also applies to recovery of VAT charged to the final customer by mistake.

## 9. Conclusions

By its judgment in *Stadeco*, the ECJ confirmed that taxable persons can escape from the liability to remit VAT mentioned by mistake on an invoice by correcting the invoice, even if it can generally be assumed that the customer is not entitled to deduct the VAT. Correction of the invoice does not in principle go beyond what is necessary to achieve the objective of completely eliminating all risk of loss of tax revenue. In that respect, the ECJ's position is very plausible because correction of incorrect invoices is in line with normal commercial practice. Correction of an invoice means that the supplier credits his customer for the tax that appears not to be due and, at the same time, debits him for the tax that is actually due. If the taxable person has already remitted the erroneously charged VAT to the tax authorities, the latter must refund it to the taxable person who made the mistake, unless the taxable person would be unjustly enriched. In this respect, the unjust-enrichment test is much simpler than in cases in which the tax authorities imposed a tax contrary to EU law. If the VAT charged to the customer is not due on account of a mistake made by the supplier, it is unnecessary to analyse to what extent the supplier has shifted the burden of the tax to a third party (his customer) or to what extent the supplier has damaged his own competitive position by charging too much VAT.

It is amazing that, in the framework of deciding on an application for refund of VAT by a trader who has mentioned it on an invoice by mistake, a national court simply cuts and pastes conclusions derived from ECJ judgments relating to totally different scenarios.

It is also amazing that, in the framework of *Stadeco's* refund application, the Dutch tax authorities have accepted *Stadeco's* credit note for the full amount of Dutch VAT. It is clear that, to a large extent, the Dutch VAT on the initial invoices should have been replaced by German VAT and that *Stadeco* should have remitted the German VAT to the German tax authorities. Many difficulties could have been prevented if, when they informed *Stadeco* in 1996 that a large part of its services were deemed to be supplied for VAT purposes in Germany, the Dutch tax authorities had also informed their German colleagues of the fact that

Stadeco rendered services that were subject to German VAT. [\[34\]](#)

Finally, it is amazing the a national Supreme Court strings together two separate conditions mentioned by the ECJ and applies restrictions applicable to the second condition also to the first condition (see [4.](#)).

Since Stadeco failed to register in Germany and has not accounted for the VAT due there, nor incurred any non-deductible input tax in the framework of its activities, it is obvious that the company would be unjustly enriched if it were allowed to keep any part of the Dutch VAT. This conclusion has nothing to do with the fact that the company in question acted in a deceitful and fraudulent manner.

---

[\\*](#)

Tax adviser, the Netherlands.

[1.](#)

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006.

[2.](#)

ECJ judgment of 6 November 2003 in Maria Karageorgou, Katina Petrova and Loukas Vlachos v. Elliniko Dimosio, joined Cases [C-78/02](#), C-79/02 and C-80/02, [2003] ECR I-13295. For the discrepancy between the referring court's description of the facts and the true facts, see J. Swinkels, "Correction of Mistakes and Omissions under ECJ Case Law", *International VAT Monitor* 4 (2006), p. 264 to 268, notes 12 and 13.

[3.](#)

ECJ judgment of 19 September 2000 in Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v. Finanzamt Borken and M. Strobel v. Finanzamt Esslingen, [Case C-454/98](#), [2000] ECR I-6973.

[4.](#)

ECJ judgment of 27 September 2007 in Albert Collée, as full legal successor to Collée KG v. Finanzamt Limburg an der Lahn, [Case C-146/05](#), [2007] ECR I-7861. On territorial protection grounds, Collée was entitled to claim commission only in respect of sales to customers established in the local area, and engaged a local car dealer as an "intermediary" in return for a commission. When the tax authorities discovered that the local car dealers had deducted VAT in respect of the sham sales, Collée informed the dealer that the invoices had become redundant and adapted his business records and VAT returns correspondingly, claiming the zero rate for intra-Community supplies of goods.

[5.](#)

ECJ judgment of 7 December 2010 in the criminal proceedings against R, [Case C-285/09](#).

[6.](#)

In their article "[Recent Developments in German Criminal Law and Their Impact on VAT Compliance](#)" in *International VAT Monitor* 3 (2011), p. 165, Jochen Meyer-Burow and Oeka Stumm take the view that the German tax authorities would be required to refund the VAT to the Portuguese fraudsters, provided that the Portuguese car dealers show that they have paid the VAT due in Portugal.

[7.](#)

The current policy of the Dutch tax authorities is that, in order to receive repayment of the incorrectly charged VAT, the supplier must not only issue a corrected invoice but also repay the incorrectly charged VAT to the customer. The second condition did not yet apply at the time Stadeco applied for a refund of the Dutch VAT charged to EVD

by mistake but was nonetheless discussed during the proceedings before the ECJ.

8.

Judgment of the Hoge Raad der Nederlanden of 30 November 2007 in *Stadeco BV v. Staatssecretaris van Financiën*, No. 41179, LJN 883360.

9.

ECJ judgment of 18 June 2009 in *Stadeco BV v. Staatssecretaris van Financiën*, [Case C-566/07](#), [2009] ECR I-5295.

10.

The use of the word “also” implies that, unlike the Hoge Raad der Nederlanden in its subsequent decision (see [note 11](#)), the ECJ made a distinction between the obligation to correct the initial invoice and the obligation to repay the amount of VAT involved to its customer. It should be noted that, at the material time, the Dutch tax authorities did not yet impose the condition that the service provider repays to his customer the VAT charged by mistake.

11.

Judgment of the Hoge Raad der Nederlanden of 5 March 2010 in *Stadeco BV v. Staatssecretaris van Financiën*, No. 41179bis.

12.

By linking the issue of the credit note to repayment by Stadeco of the Dutch VAT to EVD, the Hoge Raad der Nederlanden also linked the unjust-enrichment test to the issue of the credit note, not to repayment of the amount of VAT mistakenly charged by Stadeco to EVD.

13.

Decision of Gerechtshof Amsterdam of 10 March 2011 in *Stadeco BV v. Staatssecretaris van Financiën*, Case 10/00162, LJN: BP8555. The decision of that court is, however, not the final decision because the tax authorities appealed against it.

14.

ECJ judgment of 10 April 2008 in *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs and Excise*, [Case C-309/06](#), [2008] ECR I-2283.

15.

Id, Para. 41.

16.

Id, Para. 43.

17.

ECJ judgment of 2 October 2003 in *Weber’s Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser and Beta-Leasing GmbH v. Abgabenberufungskommission Wien*, [Case C-147/01](#), [2003] ECR I-11365.

18.

Id, Para. 111.

19.

See, inter alia, the ECJ’s judgments of 27 February 1980 in *Hans Just I/S v. Danish Ministry for Fiscal Affairs*, Case 68/79, [1980] ECR 501; of 27 May 1981 in *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Essevi Spa and Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Carlo Salengo*, Joined Cases 142/80 and 143/80, [1981] ECR 1413; of 9 November 1983 in *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio*, Case 199/82, [1983] ECR 3595; of 29 July 1987 in *Christian Deville v. Administration des impôts*, Case 240/87, [1988] ECR 3513; of 25 February 1988 in *SA Les Fils de Jules Bianco and J. Girard Fils SA v. Directeur Général des douanes et droits indirects*, Joined Cases 331/85, 376/85 and 378/85, [1988] ECR 1099; of 24 March 1988 in *Commission of the European Communities v. Italian Republic*, Case

104/86, [1988] ECR 1799; of 14 July 1988 in *Gerd Weissgerber v. Finanzamt Neustadt/Weinstrasse*, Case 207/87, [1988] ECR 4433; of 14 January 1997 in *Société Comateb, Société Panigua, Société Edouard et fils, Société de distribution de vins et liqueurs, Etablissements André Haan, Société Diffusion générale de quincaillerie, Société Diffusion générale, Société Cama Renault, Scp Ovide et Dorville, Société Ducros Guadeloupe, Société Comptoir commercial Caraïbes, Société Giafa, Société LVS, Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval, Société L'Heure et L'Or, Société Général bazar bricolage, Société Grain d'or, Société Cash Service, Etablissements Efira, Société Farandole, Société Carat, Société Rio, Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM), Martinique automobiles SA, Socovi SARL, Etablissements Gabriel Vangour et Cie SARL, Simat Guadeloupe SARL v. Directeur général des douanes et droits indirects*, Joined Cases [C-192/95](#) to C-218/95, [1997] ECR I-165; of 26 June 1997 in *Careda SA, Federación nacional de operadoras de máquinas recreativas y de azar (Femara) and Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) v. Administración General del Estado*, Joined Cases [C-370/95](#), C-371/95 and C-372/95, [1997] ECR I-3721; of 17 November 1998 in *Aprile Srl, in liquidation, v. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, [Case C-228/96](#), [1998] ECR I-7141; of 9 February 1999 in *Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, [Case C-343/96](#), [1999] ECR I-579; of 21 September 2000 in *Kapniki Mikhailidis AE v. Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA)*, Joined Cases [C-441/98](#) and C-442/98, [2000] ECR I-7145; of 28 November 2000 in *Roquette Frères SA v. Direction des Services Fiscaux du Pas-de-Calais*, [Case C-88/99](#), [2000] ECR I-10465; of 11 July 2002 in *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise*, [Case C-62/00](#), [2002] ECR I-6325; of 2 October 2003 in *Weber's Wine World*, see [note 17](#); and of 10 April 2008 in *Marks & Spencer*, see [note 14](#).

20.

All cases listed in [note 19](#), with the exception of *Roquette Frères* and *Marks & Spencer* (see [note 14](#)), concerned repayment of taxes and charges that were imposed contrary to EU law. For example, *Hans Just, Essevi and Carlo Salengo* concerned imposition of excise duty on imported liquor at a higher effective rate than on domestically produced liquor, which was contrary to Art. 95 of the then EEC Treaty, *San Giorgio* concerned health inspection charges which were levied, contrary to EU law, on the importation of dairy products from another Member State, *Christian Deville* concerned a special fixed tax on imported cars, which the ECJ declared to be contrary to Art. 95 of the EEC Treaty, *Jules Bianco and Girard Fils* concerned charges levied contrary to EU law, the infringement procedure of the Commission against Italy concerned charges and taxes which were contrary to Art. 95 of the EEC Treaty, *Gerd Weissgerber* concerned failure of a Member State's timely transposition of EU law into national legislation, *Comateb* concerned an octroi de mer (dock due) levied on the importation of various goods, which the ECJ had declared unlawful as being a charge having an effect equivalent to a customs duty on imports, *Aprile* concerned certain charges collected in breach of EU law in respect of customs transactions by charging traders in respect of intra-Community trade the cost of inspections and administrative formalities carried out during part of the normal business hours of customs offices at frontier posts, *Dilexport* concerned a consumption tax on fresh or dried bananas and banana meal which applied to bananas originating in another Member State, which the ECJ declared to be contrary to Art. 95 of the Treaty, *Kapniki Mikhailidis* concerned charges on tobacco exports to another Member State and non-EU countries, and *Weber's Wine World* concerned a national duty that was levied contrary to EU law. *Roquette Frères* concerned a rule of law relating to registration duty on contributions

of movable assets that was declared incompatible with a higher-ranking national rule, and Marks & Spencer concerned taxation at the standard rate of chocolate-covered teacakes although the tax authorities admitted 20 years later that they should have been zero rated.

[21.](#)

ECJ judgment of 2 October 2003 in Weber's Wine World, see [note 17](#).

[22.](#)

In this article, the terminology has been updated in the sense that the expression "Community" has been replaced by "European Union" or "EU", even if the former concept was used prior to 1 December 2009. On 1 December 2009, the terms "Community" and "European Union" merged into "European Union" and the concept of "Community" was abolished under the Treaty of Lisbon.

[23.](#)

Id, Para. 93.

[24.](#)

Id, Para. 111.

[25.](#)

Art. 9(2)(c) of the former Sixth Directive provided that the place of the supply of services relating to: ... cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, including the activities of the organizers of such activities, and where appropriate, the supply of ancillary services, ... is the place where those services are physically carried out. Until 31 December 2010, that provision corresponded with [Art. 52\(a\) of the current VAT Directive](#).

[26.](#)

From 1 October 1992 to 1 January 2001, the standard VAT rate in the Netherlands was actually 17.5% and, from 1 January 1993 to 1 April 1998, the standard VAT rate was 15% in Germany.

[27.](#)

If Stadeco's price for its services would have been 119, including 19 in Dutch VAT, and the deductible input VAT would have been 4, Stadeco's price would theoretically have been 104 if the supply would have been exempt from VAT. If, under that (hypothetical) exemption, the tax authorities had repaid the full amount of 19, Stadeco would have unjustly been enriched by  $19 - 4 = 15$ .

[28.](#)

There is no reason to assume that Stadeco's services would be exempt from VAT in countries outside the European Union because they are not "basic necessities". If they were to be exempt from VAT, Stadeco would not be entitled to deduct input VAT incurred in those countries.

[29.](#)

[Art. 169\(a\) of the current VAT Directive](#) provides that, in addition to the deduction referred to in Art. 168, taxable persons are entitled to deduct the VAT referred to therein, in so far as the goods and services are used for the purposes of ... transactions relating to the activities ... carried out outside the Member State in which that tax is due or paid, in respect of which VAT would be deductible if they had been carried out within that Member State;...

[30.](#)

Gerechthof Amsterdam did not mention this offer in its decision of 10 March 2011 (see [note 13](#)). It is, however, a fact that the tax authorities made this offer at the sitting of 21 December 2010.

[31.](#)

The case file shows that Stadeco drew up a credit note for the entire amount of Dutch VAT initially charged to EVD; it had not replaced the Dutch VAT by the VAT due in the countries where the trade fairs were held. It cannot reasonably be assumed that Stadeco first corrected the initial invoice by removing the Dutch VAT and, subsequently, corrected the credit note by charging, inter alia, German VAT.

[32.](#)

ECJ judgment of 15 March 2007 in *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze*, [Case C-35/05](#), [2007] ECR I-2425. In *Reemtsma*, an Italian advertising agency had supplied advertising services to a German business (*Reemtsma*) and mistakenly charged Italian VAT on the related invoice; for VAT purposes, the services (advertising services) were deemed to be supplied at the place where the customer was established, i.e. in Germany, and the German customer should have accounted for German VAT under the reverse charge mechanism.

[33.](#)

*Danfoss A/S and Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet*, [Case C-94/10](#). On 24 March 2011, Advocate General Kokott delivered her Opinion relating to that case, which concerned excise duty imposed by the Danish tax authorities on lubricating and hydraulic oil, contrary to EU law.



[34.](#)

Due to the amendment of the place-of-supply rules with effect from 1 January 2011, Stadeco will no longer be required to register for VAT in other Member States (Germany) in respect of services supplied to registered customers. From that date, the services are deemed to be supplied at the place where the customer is established and, where the service provider and customer are not established in the same Member State, the customer must account for VAT under the reverse charge mechanism. In respect of services supplied to non-registered customers, the former place-of-supply rule continues to apply, i.e. Stadeco will have to charge German VAT if its services relate to a fair or exhibition that takes place in Germany.

---

© [Copyright 2011 IBFD](#) All rights reserved

[Disclaimer](#)

-  Print
- 
-  PDF
- 
- Cite This

A C-107/13. sz. ügyben,

54 E tekintetben ugyanis az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított hía kezelése kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy **a 2006/112 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikkének alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikkének alapján a számla címzettjének adólevonási joga**

kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul (a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 13-án hozott ítélet 46. és 47. pontja).

55 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell elírniük, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (a fent hivatkozott LVK - 56 ügyben hozott ítélet 48. pontja).

C-424/12. sz. ügy

44 ..... nem ellentétes a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon héa tekintetében, amelyet hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére....