



# Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2022. szeptember 8.<sup>1</sup>

**C-378/21. sz. ügy**

**P GmbH;  
a Finanzamt Österreich  
részvételével**

(a Bundesfinanzgericht [szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó – A megfelelő adómértékben való tévedés – Az adófizetési kötelezettség helyesbítése – Már kiállított számlák helyesbítésének gyakorlati lehetetlensége – A számlák helyesbítésének mellőzhetősége, ha a szolgáltatás igénybe vevői nem adóalanyok – Az adóbevétel-kiesés veszélyének hiánya – A jogalap nélküli gazdagodás kifogása”

## I. Bevezetés

1. A héajog kockázatos jogterület azon adóalanyok számára, akik ezt az adót voltaképpen csak az állam javára szedik be ügyfeleiktől. Ha az adóalany például tévesen túl alacsony adómértéket vesz alapul, akkor is a helyes (magasabb) adóösszeget kell megfizetnie, amelyet be kell fizetnie az államnak. Ez akkor is így van, ha a magasabb összegű héát jogi és/vagy ténybeli okokból nem tudja utólag áthárítani ügyfeleire.

2. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban a Bíróságnak most arról a fordított esetről kell döntenie, amikor az adóalany tévesen egy teljes évben túl magas adómértékkel számolt, és azt feltüntette a számlán, és befizette. Megtarthatja-e az állam ezt a túl magas összegű héát, vagy vissza kell fizetnie azt az adóalany részére? Végül is az adó nem merült fel anyagi jogi szempontból ilyen összegben. Másfelől túl magas összegű adót feltüntető számlák kiállítására került sor, amelyek túl magas összegű adólevonásra készíthetők az ügyfeleket. Előzetesen helyesbíteni kell-e ezért ezeket a számlákat? Ugyanez vonatkozik-e arra az esetre is, ha a szolgáltatásokat kizárólag adólevonásra nem jogosult végső fogyasztók részére nyújtották, és ezért ők egyébként sem érvényesíthetnek adólevonást?

3. A fogyasztásiadó-jellegre tekintettel voltaképpen az ügyfélnek kellene visszakapnia a szolgáltatás nyújtójától az általa megfizetett túl magas összegű héát. Ha azonban ez jogilag nem lehetséges (például ha árként meghatározott árban állapodtak meg), vagy gyakorlatilag kizárt

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: német.

(például mert az ügyfelek nem ismertek név szerint), akkor felmerül a kérdés, hogy kinél maradhat véglegesen a helyes adóösszeggel kapcsolatos tévedésből eredő „gazdagodás” – az államnál vagy a tévedő adóalanynál?

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi háttérrel a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)<sup>2</sup> határozza meg.

5. A héairányelv 73. cikke az adóalapra vonatkozik, és a következőképpen szól:

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

6. A héairányelv 78. cikke az adóalap részét képező vagy annak nem részét képező tényezőket határozza meg:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a héát; [...]

7. A héairányelv 193. cikke meghatározza, hogy ki köteles megfizetni ezt az adót:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

8. A héairányelv 168. cikkének a) pontja az adólevonás terjedelmére vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát; [...]

9. A héairányelv 203. cikke a számlán való feltüntetés révén keletkező adófizetési kötelezettséget szabályozza:

„A héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.”

<sup>2</sup> A 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) vitatott évben (2019-ben) hatályos – e tekintetben legutóbb a 2018. december 20-i 2018/2057 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 329., 3. o.) módosított – változata.

10. A héairányelv 220. cikkének (1) bekezdése a számlakibocsátási kötelezettséget szabályozza:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás; [...]”

### **B. Az osztrák jog**

11. A Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (a forgalom megadóztatásáról szóló szövetségi törvény [Umsatzsteuergesetz 1994 {a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény}], a továbbiakban: UStG) 11. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a számlaadási kötelezettséget szabályozza:

„Amennyiben a vállalkozó az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja szerinti tevékenységet folytat, jogosult számlát kiállítani. Amennyiben a tevékenységet valamely más vállalkozó részére annak vállalkozási tevékenységéhez vagy egy vállalkozónak nem minősülő jogi személy részére folytatja, köteles számlát kiállítani. Amennyiben a vállalkozó egy ingatlannal kapcsolatban adóköteles vállalkozóimű-értékesítést vagy vállalkozói mű létrehozására irányuló adóköteles szolgáltatást végez egy vállalkozónak nem minősülő személy részére, köteles számlát kiállítani. A vállalkozó az ügylet teljesítését követő hat hónapon belül köteles teljesíteni számlakiállítási kötelezettségét.”

12. Az UStG 11. §-ának (12) bekezdése az adó jogosulatlan feltüntetése esetén fennálló adófizetési kötelezettségre vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Ha a vállalkozó a termékértékesítésre vagy egyéb szolgáltatásnyújtásra vonatkozó számlán külön kimutatva olyan adóösszeget tüntet fel, amelyet ezen ügylet után a jelen szövetségi törvény alapján nem tartozik megfizetni, a számla alapján megfizetni tartozik ezt az összeget, ha a számlát nem helyesbíti megfelelően a termékértékesítés címzettjével vagy az egyéb szolgáltatás igénybe vevőjével szemben. Helyesbítés esetén a 16. § (1) bekezdése megfelelően alkalmazandó.”

13. A Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (a szövetség, a tartományok és a települések adóhatóságai által kezelt adókra vonatkozó általános rendelkezésekről és eljárásról szóló szövetségi törvény [Bundesabgabenordnung {az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény}– BAO]) 239a. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az adójogi rendelkezés célja szerint gazdaságilag az adóalanytól eltérő személy által viselendő adót az adóalanytól eltérő személy viselte gazdaságilag, mellőzni kell

1. az adószámlán történő jóváírást,
2. a követelések visszafizetését, átkönyvelését vagy átszámítását, valamint
3. az adótartozások kiegyenlítéséhez való felhasználást,

ha ez az adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné.”

### III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

14. A kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárás felperese (a továbbiakban: P GmbH) egy osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság.

15. A P GmbH beltéri játszóteret üzemeltet. A vitatott 2019-es évben a P GmbH a 20%-os osztrák általános adómérték alá vonta a szolgáltatásaiért fizetett ellenértéket (a beltéri játszóter belépődíjait). A vitatott 2019-es évben azonban ténylegesen a 13%-os kedvezményes adómérték (a vitatott évben Ausztriában a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdése alapján alkalmazott kedvezményes adómértékek egyike) alá tartoztak a P GmbH e szolgáltatásai.

16. Az ellenérték megfizetésekor a P GmbH nyugtát állított ki pénztárgéppel az ügyfelek részére, amely az 1994. évi UStG 11. §-ának (6) bekezdése szerinti kis összegű számlának (a héairányelv 226b. cikkével összefüggésben értelmezett 238. cikke szerinti egyszerűsített számlának) minősül. A vitatott 2019-es évben a P GmbH összesen 22 557 számlát állított ki. A P GmbH ügyfelei a vitatott 2019-es évben kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak adólevonásra.

17. A P GmbH helyesbítette a 2019. évi forgalmiadó-bevallását, hogy a Finanzamt (adóhivatal, Ausztria) jóváírja számára a túlfizetett forgalmi adót.

18. Az adóhivatal két okból megtagadta a helyesbítést: 1. A P GmbH-nak a magasabb összegű forgalmi adót kell megfizetnie a számviteli szabályok alapján, ha nem helyesbíti számláit. 2. Nem a P GmbH, hanem annak ügyfelei viselik a forgalmi adót. A P GmbH ezért a forgalmi adó korrekciója esetén gazdagodna.

19. A P GmbH keresetet indított e határozattal szemben. A keresetre hatáskörrel rendelkező Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás útján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Meg kell-e fizetnie a héát a számla kibocsátójának a héairányelv 203. cikke alapján, ha – mint a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzetben – nem állhat fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, mert a szolgáltatások igénybe vevői adólevonásra nem jogosult végső fogyasztók?
- 2) Ha az első kérdésre igenlő választ kell adni, és a számla kibocsátójának ezért meg kell fizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján:
  - a) Mellőzhető-e a számláknak a szolgáltatások igénybe vevőivel szembeni helyesbítése, ha egyrészt kizárt az adóbevétel-kiesés veszélye, másrészt pedig a számlák helyesbítése gyakorlatilag lehetetlen?
  - b) Kizárja-e a héakorrekciót, hogy a végső fogyasztók viselték az adót az ellenérték részeként, és az adóalany ezáltal a héakorrekció révén gazdagodik?”

20. A Bíróság előtti eljárásban az Osztrák Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján.

## IV. A jogkérdésről

### *A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről és a vizsgálat menetéről*

21. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv 203. cikkének értelmezését kéri. E rendelkezés szerint bármely olyan személynek meg kell fizetnie az adót, aki héát számít fel.

22. A kérdésekből és az ismertetett tényállásból kitűnik, hogy a jelen esetben kizárt, hogy a P GmbH ügyfelei adólevonásra lennének jogosultak, mivel azok kizárólag végső fogyasztók (tehát nem adóalanyok) voltak. A beltéri játszótér ellenérték fejében történő használata esetében az is nehezen elképzelhető, hogy egy adóalany az adóköteles tevékenységéhez (lásd a héairányelv 168. cikkét) használta volna fel a P GmbH által értékesített belépőjegyet.

23. A P GmbH mindazonáltal 22 557 számlát állított ki a vitatott évben a játszótér valószínűleg 22 557 különböző felhasználója részére. Lehetséges, hogy e felhasználók között mégis volt olyan adóalany, aki – jogszerűen vagy jogellenesen – megfelelő adólevonás érvényesítésére használta fel a számlát. Még ha a kérdést előterjesztő bíróság kérdései kizárják is ezt a helyzetet, ez a gyakorlatilag relevánsabb helyzet.

24. Ezért először abból az előfeltevésből kiindulva értelmezem a héairányelv 203. cikkét, hogy a túl magas adóösszeget feltüntető 22 557 számla nem jár az adóbevétel-kiesés veszélyével (erről lásd a B. pontot). Majd feltételezem, hogy mégsem zárható ki az adóbevétel-kiesés bizonyos fokú veszélye (erről lásd a C. pontot). Ezt követi a héairányelv 203. cikkéből eredő adófizetési kötelezettség helyesbítésének kérdése, amelynek körében a 22 557 számla helyesbítésének szükségességével is foglalkozni kell (erről lásd a D. pontot). Végezetül megvizsgálom, hogy felhozható-e a P GmbH-val szemben a jogalap nélküli gazdagodás kifogása, ha az ügyfelek teljes egészében megfizették az árat (erről lásd az E. pontot).

### *B. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségről az adóbevétel-kiesés veszélyének fenn nem állása mellett*

#### *1. A számlán tévesen feltüntetett héa*

25. A héairányelv 203. cikke szerint a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. A héairányelv 193. cikke szerint mindazonáltal a héát már az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni. Mivel a héairányelv 220. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerint ez az adóalany köteles legalább más adóalanyok felé számlát kibocsátani, ez egy második adófizetési kötelezettséget eredményezne egy és ugyanazon ügylet tekintetében. E tekintetben megszorítóan kell értelmezni a héairányelv 203. cikkét.

26. Ellenkező esetben kétszer kellene megfizetnie a héát a valamely adóköteles termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással helyesen elszámoló adóalanyoknak: egyszer a héairányelv 203. cikke, egyszer pedig annak 193. cikke alapján. Ez utóbbi nem lehetett a jogalkotó szándéka. A héairányelv 203. cikkének csak akkor van önálló értelme, ha az irányelv 193. cikkén túlmutató adófizetési kötelezettséget ír elő. Mivel az irányelv 203. cikkének célja az

adóbevétel-kiesés veszélyének<sup>3</sup> elhárítása (erről lásd részletesebben a lenti 30. és azt követő pontokat), az nem vonatkozhat arra az „alapesetre”, amikor az adóalany megfelelő számlát állít ki. A héairányelv 203. cikke következképpen „csak” a jogalap nélkül felszámított héára, vagyis a jogszabály alapján nem megfizetendő, de a számlán mégis feltüntetett héára vonatkozik.

27. A jelen esetben túl magas adóösszeget tüntettek fel a számlákon (a kedvezményes adómérték helyett az általános adómérték alkalmazásával). Az ebből eredő különbözetet e tekintetben jogalap nélkül, mégpedig túl magas összegben tüntették fel a számlán. A további feltételek fennállása esetén a számlakibocsátó köteles lehet megfizetni ezt a különbözetet a héairányelv 203. cikke alapján. A fennmaradó összeget már a héairányelv 193. cikke alapján meg kell fizetni, és az nem vitatott.

## *2. A számlának a héairányelv 203. cikke értelmében vett fogalmáról*

28. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerint a pénztárgéppel kiállított nyugták esetében úgynevezett kis összegű számlákról van szó, amelyek a héairányelv 226b. cikkével összefüggésben értelmezett 238. cikke szerint kevesebb adatot kell feltüntetni. A fizetendő héa összegét azonban az ilyen számlákon is fel kell tüntetni.

29. Ez a számla a XI. cím 3. fejezetének 3–6. szakaszával összhangban kiállított számla, amely a 178. cikk a) pontja alapján ezért a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonásra jogosít. A Bizottság álláspontjával ellentétben e szempontból nem bír jelentőséggel, hogy a P GmbH köteles volt-e egyáltalán megfelelő számlákat kiállítani a végső fogyasztók felé; a héairányelv 220. cikke (1) bekezdésének 1. pontja ez utóbbi ellen szól. A héairányelv 203. cikke csak a számla rendelkezésre állását veszi alapul, és szövege szerint az úgynevezett kis összegű számlákra is vonatkozik.

30. A Bíróságnak a héairányelv 203. cikkének céljával kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatának is megfelel, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség arra a héára is vonatkozik, amelyet kis összegű számlákon tüntettek fel külön, jogalap nélkül (túl magas összegben). Az említett ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 203. cikkének célja az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárításában áll, amely a jogosulatlan adólevonásnak a számla címzettje általi, e számlán alapuló érvényesítéséből származhat.<sup>4</sup>

31. Az adólevonás joga ugyan csak azokra az adókra áll fenn, amelyek a héaköteles ügylethez kapcsolódnak.<sup>5</sup> Az adóbevétel-kiesés veszélye azonban addig áll fenn, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a héairányelv 168. cikkének alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát.<sup>6</sup> Nem zárható ugyanis ki, hogy az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes a formálisan adott levonási jog gyakorlása.

<sup>3</sup> Kifejezetten így többek között: 2021. március 18-i P (Üzemenyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont).

<sup>4</sup> Kifejezetten így többek között: 2021. március 18-i P (Üzemenyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont); 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok).

<sup>5</sup> 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont).

<sup>6</sup> Kifejezetten így: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) való hivatkozással.

32. A héairányelv 203. cikkének célja ezzel a héa jogtalanul történő feltüntetése esetén a számla *címzettjének* adólevonása és a számla *kibocsátójának* adófizetési kötelezettsége közötti párhuzam, ahogyan az rendes körülmények között megfelelő számla esetében a szolgáltatás nyújtójára és a szolgáltatás megrendelőjére vonatkozóan fennállna.<sup>7</sup> A héairányelv 203. cikkének szövegezése szerint ennek során nem szükséges, hogy az adólevonást ténylegesen elvégezze a számla címzettje. Elegendő, ha fennáll a veszélye annak, hogy ez megtörténhet. Következésképpen – amint azt Ausztria is helyesen hangsúlyozza – a héairányelv 203. cikkének értelme és célja alapján e rendelkezés minden olyan számlára vonatkozik, amely a számla címzettjét adólevonásra készítheti. Amint azt fent (28. és azt követő pontok) kifejtettem, a kis összegű számlák esetében is ez a helyzet.

### 3. Az adóbevétel-kiesés veszélyének szükségességéről

33. Végeredményben tehát a számla kibocsátója vétkességtől függetlenül (azaz absztrakt módon) felelős azért a kockázatért, hogy a számla címzettje e (jogsértő) számla alapján jogosulatlan adólevonást végezhet. A számla kibocsátójának absztrakt objektív felelősségéről van szó. E felelősség e tekintetben a helyes adómértékben való tévedés esetén is fennáll, ha – mint a jelen esetben – a számlán az általános adómértéket tüntetik fel a kedvezményes adómérték helyett. Ennek azonban – amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozza – az a feltétele, hogy fennálljon a jogosulatlan (túl magas összegű) adólevonás veszélye.

34. Ezért kérdéses, hogy releváns-e a jelen esetben a héairányelv 203. cikke. A héairányelv 168. cikke szerint a héát csak egy adóalany vonhatja le (további körülmények fennállása esetén). A végső fogyasztó alapvetően nem jogosult adólevonásra.

35. Ezzel szemben a nem adóalany általi jogosulatlan adólevonás (absztrakt) veszélye a nullához közeli, eltekintve egy alapítás alatt álló vállalkozás esetétől. Az ilyen vállalkozás általi adólevonást azonban adóköteles ügyletek hiányában egyébként is tüzetesebben vizsgálja az adóhatóság. Bizonyára ezért is indul ki a kérdést előterjesztő bíróság abból, hogy a jelenlegihez hasonló helyzetben *nem* állhat fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

36. Ha a héairányelv 203. cikke objektív felelősségi tényállásnak minősül, a veszély azonban főszabály szerint kizárt, mert a szolgáltatás igénybe vevői és a számla címzettjei kizárólag nem adóalanyok, hanem végső fogyasztók, akkor nem alkalmazható a héairányelv 203. cikke.

### 4. Közbenső következtetés

37. Az első kérdésre tehát a következő válasz adható: A számla kibocsátójának nem kell megfizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján, ha a szolgáltatások igénybe vevői adólevonásra nem jogosult végső fogyasztók.

<sup>7</sup> Lásd e tekintetben még: az EN.SA. ügyre vonatkozó indítványom (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. és azt követő pontok).

### ***C. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségről az adóbevétel-kiesés veszélyének nem kizárható fennállása mellett***

38. Különösen Ausztria vitatja a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott tényállást, amely szerint nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. Még ha valószínű is, hogy egy beltéri játszótér igénybe vevői csak végső fogyasztók, nem pedig héaalanyok, nem zárható ki eleve, hogy 22 557 belépőjegy (illetve számla) esetében mégis volt közöttük egy vagy több adóalany.

39. Elképzelhető például, hogy egy apa meglátogatja ezt a beltéri játszótérrel a fiával. Ha ez az apa adóalany (például önálló vállalkozó fényképész), akkor fennáll legalábbis az absztrakt veszélye annak, hogy ez a számla – jogszerűen (az apa értékesíti az ott készült fényképeket) vagy jogtalanul (magáncélú felvételekről van szó) – bekerül az apa héabevallásába, és e tekintetben túl magas összegű adólevonás érvényesítésére kerülhet sor. E tekintetben alkalmazandó lenne a héairányelv 203. cikke. Végső soron azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy megvalósul-e – és ha igen, milyen mértékben – a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége és a szolgáltatás megrendelőjének adólevonása közötti párhuzam absztrakt veszélyeztetése.

40. Még ha bizonyos fokú absztrakt veszély nem zárható is ki egyes esetekben, ez nem jelenti azt, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség ebben az esetben mind a 22 557 számlára kiterjed. Egy ilyen „fertőzési koncepció” – mivel nem zárható ki, hogy mégis egy adóalany kapott megfelelő számlát, minden számla az irányelv 203. cikkének hatálya alá tartozik – idegen a héajogtól, és azt Ausztria sem indokolja részletesen.

41. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség az egyes jogsértő számlákra vonatkozik. Adott esetben az adóeljárás jogban rendszerint mindig lehetséges becslés útján kell meghatározni az absztraktnan „veszélyes számlák” számát, és ezekre kell korlátozni az irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettséget. Ez utóbbi a semlegesség elvével is összhangban van, amely szerint az adóalanyt mint az adót az állam javára beszedőt főszabály szerint mentesíteni kell a héa terhe alól.<sup>8</sup>

42. A jelen esetben az adóköteles szolgáltatás (beltéri játszótérre szóló belépőjegy) – amelyet legfeljebb kivételesen vesz igénybe adóalany – jellegéből adódóan nagyon alacsony veszélyeztetettségi szintből lehet kiindulni.

43. Az első kérdésre adandó válasz tehát a következőképpen egészíthető ki: Ha viszont a számlák címzettjei között adóalanyok is voltak, akkor fennáll a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség. Ezen absztrakt veszélyt magukban hordozó számlák arányát adott esetben becsléssel kell meghatározni.

### ***D. Az adómértékben való tévedés és a számlák helyesbítésének kötelezettsége***

44. Amennyiben a héairányelv 203. cikkét alkalmazni kell, felmerül a kérdés, hogy helyesbíthetők-e ezek a számlák annak érdekében, hogy a (számlán alapuló) túl magas mértékű adófizetési kötelezettséget a héairányelv 193. cikke alapján az anyagi jogi jogszabályok szerint

<sup>8</sup> Lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-i *Securita* ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei *Bockemühl* ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).



fizetendő (az adóköteles ügyleten alapuló) adóra lehessen mérsékelni. A kérdés ugyanígy felmerül, ha a Bíróság a javaslatommal ellentétben a nem adóalany végső fogyasztók részére történő számlaadásra is kiterjeszti a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettséget.

### 1. A Bíróságnak a helyesbítés lehetőségével kapcsolatos ítélkezési gyakorlata

45. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv nem ír elő semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően.<sup>9</sup> Amíg az uniós jogalkotó nem tölti ki ezt a hézagot, addig következésképpen a tagállamok feladata erre megoldást találni.<sup>10</sup> Erre a megoldásra azonban a Bíróság két megközelítést dolgozott ki, amelyeket a tagállamoknak figyelembe kell venniük.

46. Így egyrészt a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy *minden* jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója *jóhiszeműen* járt el.<sup>11</sup>

47. A Bíróság véleménye szerint ez kizár például egy olyan nemzeti szabályozást, amely kizárja a helyesbítést az adóellenőrzés megindítását követően.<sup>12</sup> Ugyanez a helyzet akkor, ha a jóhiszemű számlakibocsátó adófizetési kötelezettsége helyesbítésének feltételéül a számlák módosítását szabják, amely gyakorlatilag lehetetlen, mert a számlák címzettjei egyáltalán nem ismertek név szerint. Egy ilyen feltétel aránytalan lenne.<sup>13</sup>

48. Másrészt ha a számla kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót *anélkül* lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kibocsátójának jóhiszeműségétől tehessek függővé.<sup>14</sup> Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől.<sup>15</sup>

<sup>9</sup> Kifejezetten így: 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. pont); 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 38. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. pont).

<sup>10</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

<sup>11</sup> 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

<sup>12</sup> 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 33. pont).

<sup>13</sup> Lásd ebben az értelemben egy lehetetlenné vált feltétellel kapcsolatban: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 34. pont).

<sup>14</sup> 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. pont).

<sup>15</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 38. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 68. pont).

*a) Az adófizetési kötelezettség helyesbítése jóhiszemű számlakibocsátó esetében*

49. Ezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a jóhiszeműségét bizonyító adóalany az adóbevétel-kiesés veszélyének fennmaradása ellenére is helyesbítheti a jogtalanul felszámított héát (a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségét).<sup>16</sup>

50. Ez az ítélkezési gyakorlat<sup>17</sup> figyelembe veszi azt a körülményt, hogy a termékértékesítést vagy szolgáltatást végző vállalkozó (aki a számlát is kiállítja, illetve akinek azt részben ki kell állítania – lásd a héairányelv 220. cikkét) csak az állam javára szedi be az adót.<sup>18</sup> Észrevételeiben a Bizottság egyenesen „az adóhivatal meghosszabbított karjaként” jellemzi e vállalkozót. Ha e feladatának jóhiszeműen eleget tesz, akkor az őt adószedőként bevonó államnak kell felelnie az esetleges hibák következményeiért.

51. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem derül ki pontosan, hogy a P GmbH miért alkalmazott téves adómértéket. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a jelen esetben ilyen értelemben vett jóhiszemű számlakibocsátóról lehet-e beszélni. Ennek során figyelembe kell azonban venni, hogy a helyes adómérték olykor nehéz jogi elhatárolási kérdésektől függ, és néha nem lehet kétséget kizáróan meghatározni. Ilyen esetekben nagy a téves jogalkalmazás kockázata. Minél összetettebb a héairányelv, illetve a forgalmi adóról szóló nemzeti törvény, annál nagyobb az ezzel kapcsolatos kockázat az adóalany számára.

52. Ezért ha csupán téves jogi értékelés (téves jogalkalmazás) miatt került sor téves adómérték alkalmazására, véleményem szerint a számlakibocsátó jóhiszeműségéből kell kiindulni. Példa lehet erre az esetre, ha a megfelelő adómérték vitatott, és az adóalany – amint az később kiderül – rosszul döntött. Más lehet a helyzet akkor, ha az adóalanyban egyáltalán nem merült fel az adómérték kérdése, illetve ha egyértelmű volt, hogy melyik adómértéket kell alkalmazni. Az ilyen téves jogalkalmazás sem érthető, sem megmagyarázható nem lenne, és így ebben az esetben én sem beszélnék ilyen értelemben vett jóhiszemű számlakibocsátóról. Az tehát a döntő, hogy az adóalanynak mint az adót az állam javára beszedőnek felróható-e a hibás számla kiállítása.

53. Ennélfogva ha a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a P GmbH ilyen értelemben véve jóhiszeműen járt el a nem megfelelő általános adómérték alkalmazása során, akkor nem bír jelentőséggel, hogy elhárult-e az adóbevétel-kiesés veszélye. Mivel az adóbevétel-kiesés veszélye kizárólag a hibás számlák létéből ered, ebben az esetben a számlák helyesbítésére sem lenne szükség az adófizetési kötelezettség helyesbítéséhez.

<sup>16</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

<sup>17</sup> A kiindulópont az 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont) volt. Azóta folyamatosan ismételtetik ezt a szövegblokkot, anélkül, hogy valaha is valóban pontosították volna, hogy miért és milyen feltételek mellett lehet ebben az összefüggésben jóhiszemű adóalanyról beszélni – lásd csak: 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. és azt követő pontok); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont).

<sup>18</sup> 2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet (C-398/20, EU:C:2021:911, 31. pont); 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 31. pont); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

*b) Az adófizetési kötelezettség helyesbítése a számlakibocsátó jóhiszeműségétől függetlenül*

54. Az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítása érdekében történő számlahelyesbítés kérdése felmerül azonban akkor, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el a számlák kiállításakor. Ebben az esetben csak akkor helyesbíthető a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség, ha az adóbevétel-kiesés veszélye kellő időben és teljes mértékben elhárult.

55. Mindazonáltal – amint azt a Bíróság szintén megállapította – azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok elfogadnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét képezi.<sup>19</sup> Ez különösen vonatkozik az absztrakt objektív felelősségi tényállásra (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 30. és azt követő pontokat).

56. Ha a héa visszatérítése – a héairányelv 203. cikke alapján fizetendő héa mérséklését értve ez alatt – az adó-visszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany visszaigényelhesse a jogtalanul felszámított adót.<sup>20</sup>

57. A kérdést előterjesztő bíróság szerint azonban a jelen esetben nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. Ebben az esetben a számlákat sem kell helyesbíteni.

*2. A helyesbítés gyakorlati lehetetlenségének kezeléséről*

58. Amennyiben azonban mégis fennáll bizonyos fokú veszély (lásd erről a fenti 38. és azt követő pontokat), amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie, és szükség esetén becsléssel állapíthat meg, az adóbevétel-kiesés ezen – e hibás számlák létéből eredő – veszélyének elhárításához főszabály szerint helyesbítésre van szükség.

59. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben felveti a kérdést, hogy akkor is alkalmazható-e ez az elv, ha az érintett számlák helyesbítése gyakorlatilag lehetetlen, mert a számlák címzettjei egyáltalán nem ismertek név szerint. Aránytalan követelményt jelenthet a számla kibocsátójától lehetetlent kérni. Másfelől – amint azt Ausztria hangsúlyozza – magatartásával a számla kibocsátója maga idézte elő az adóbevétel-kiesés veszélyét.

60. Véleményem szerint ezekben az esetekben – amelyekben fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye, és gyakorlatilag lehetetlen helyesbíteni a hibásan kiállított számlákat – a megoldás szintén a hiba vizsgálatától függ. Ez megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, amely védi a jóhiszeműen (lásd erről a fenti 52. és azt követő pontokat) eljáró számlakibocsátót, míg a nem jóhiszeműen eljáró számlakibocsátónak el kell hárítania az adóbevétel-kiesés veszélyét. Ha erre csak a számlák helyesbítése útján van mód, akkor ennek lehetetlenségét az ő terhére kell figyelembe venni.

<sup>19</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. pont); lásd értelemszerűen: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>20</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 40. pont); lásd ebben az értelemben és megfelelően: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).

61. Mivel az adóbevétel-kiesés veszélye a jogsértő számlák létéből ered, azokat főszabály szerint helyesíteni kell. Ha ez nem sikerül, akkor a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség sem mérsékelhető. A Bizottság álláspontjával ellentétben e szempontból nem bír jelentőséggel, hogy fennállt-e egyáltalán számlaadási kötelezettség, mivel egy jogsértő számla miatt (lásd a fenti 25. és azt követő pontokat) keletkezett héafizetési kötelezettség megszüntetéséről van szó.

### 3. Közbenes következtetés

62. Az uniós jog – különösen az arányosság és a héasemlegesség elve – megköveteli a héairányelv 203. cikke szerint absztrakt objektív felelősséggként kialakított héafizetési kötelezettség helyesítésének lehetőségét. A helyesbítés lehetővé tételének kötelezettsége az adóbevétel-kiesés ezáltal előidézett veszélyének elhárításától függetlenül fennáll, ha a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, mert például csak tévesen alkalmazta a jogot. Amennyiben a számla kibocsátója nem jóhiszeműen járt el, el kell hárítani az adóbevétel-kiesés veszélyét. Ehhez főszabály szerint helyesíteni kell a számlát. Ha ez a számlakibocsátó számára nem lehetséges, e lehetetlenség az ő kockázatának a körébe tartozik. Ebben az esetben fennmarad a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség.

### E. A jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó kifogásról

63. Második kérdésének b) alkérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy kizárja-e a héairányelv 203. cikkéből eredő adófizetési kötelezettség helyesbítését, hogy a végső fogyasztók viselték a túl magas összegű héát az ár részeként, és így végső soron csak a szolgáltatást nyújtó adóalany (a jelen esetben a P GmbH) gazdagodna.

64. Az uniós jog lehetővé teszi, hogy valamely nemzeti jogrendszer (a jelen esetben a BAO 239a. §-a) megtagadja a jogtalanul beszedett adók visszatérítését, ha ez a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményezi.<sup>21</sup> „A jogalap nélküli gazdagodás tilalmának elvét azonban [...] egyéb elvek, mint például az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásával kell alkalmazni.”<sup>22</sup>

65. Amint azt azonban a Bíróság már megállapította, nem áll fenn gazdagodás már akkor is, ha az uniós joggal ellentétes adót az ár részeként áthárították a végső fogyasztóra. Ugyanis még ha az adót teljes mértékben tartalmazza is az alkalmazott ár, az adóalanyt az értékesítései mennyiségének csökkenése miatt kár érheti.<sup>23</sup>

66. A jelen esetben a P GmbH-val versenyben álló, azonos árat felszámító vállalkozásnak csak az ár 13/113-ának, nem pedig az ár 20/120-ának megfelelő összegű héát kellett volna viselnie. Azonos ár esetén a P GmbH az adómértékkel kapcsolatos tévedése miatt alacsonyabb haszonkulccsal rendelkezett volna, mint egy összehasonlítható versenytárs. Azonos haszonkulcs esetén ellenben a P GmbH-nak a tévedése miatt magasabb árat kellett volna felszámítania, ami viszont versenyhátrányt jelentett volna. Ez a jelen esetben a P GmbH jogalap nélküli gazdagodása ellen szól.

<sup>21</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 48. pont); 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 41. pont); 2000. szeptember 21-i Michailidis ítélet (C-441/98 és C-442/98, EU:C:2000:479, 31. pont); 1988. március 24-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (104/86, EU:C:1988:171, 6. pont).

<sup>22</sup> 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 41. pont).

<sup>23</sup> 2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélet (C-398/09, EU:C:2011:540, 21. pont); 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 42. és 56. pont); 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 29. és azt követő pontok).

67. Amint azt továbbá a Bíróság megállapította, ahhoz, hogy a tagállam gazdagodásra vonatkozó kifogása megalapozott legyen, az szükséges, hogy a jogtalanul kivetett adó által az adóalanyok okozott gazdasági teher teljes mértékben semlegesüljön.<sup>24</sup>

68. A Bíróság szerint ezért az olyan jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke, amelyet a közösségi jog alapján jogtalanul beszedett adó visszatérítése eredményezne az adóalany számára, kizárólag az összes releváns körülményt figyelembe vevő elemzéssel állapítható meg.<sup>25</sup> E tekintetben a tagállamot terheli a jogalap nélküli gazdagodás bizonyítása.<sup>26</sup> A közvetett adók esetében (ugyanaz vonatkozik a jelen esetben közvetett módon kivetett héára is) nem vélemezhető, hogy az adót áthárították.<sup>27</sup>

69. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell ezt az elemzést elvégeznie.<sup>28</sup> A Bíróság azonban hasznos iránymutatásokkal szolgálhat ehhez, amelyek relevánsak lehetnek az összes körülmény átfogó figyelembevételére szempontjából.

70. Egyrészt figyelembe kell venni azt a körülményt, hogy a jelenlegihez hasonló esetben, amikor a végső fogyasztók mint a héa tényleges viselői nem ismertek, a tévesen túl magas összegben beszedett héa vagy az államot, vagy a szolgáltatást nyújtó vállalkozót „gazdagítja”. Bizonyára ezért véli úgy a Bizottság, hogy az adóhatóság főszabály szerint nem hivatkozhat a P GmbH jogalap nélküli gazdagodására. A jelen esetben az osztrák adójogszabály csak kedvezményes mértékű (vagyis az ár 13/113-ának megfelelő összegű) adóra biztosít jogosultságot az állam számára a P GmbH által nyújtott szolgáltatások tekintetében. Az ezt meghaladó összeg anyagi jogi szempontból az állam „jogalap nélküli gazdagodását” eredményezi. Ezzel szemben az adófizetésre kötelezett személy polgári jogi szempontból a végső fogyasztókkal kialakult ár teljes összegére jogosult volt.

71. Másrészt a végső fogyasztóknak nyújtott szolgáltatások esetében főszabály szerint nem bír jelentőséggel, hogy miből áll össze a végső ár, mert e fogyasztók nem érvényesíthetnek adólevonást. Az ár saját számítási alapjával kapcsolatos tévedés – a Bizottság állításával ellentétben – főszabály szerint nem érinti a végső fogyasztókkal kialakult ár megfizetésére való polgári jogi jogosultságot, ha és amennyiben a héa konkrét összege nem vált különleges szerződéses alappá.

72. Ezt a következtetést a héairányelv 73. és azt követő cikkei is alátámasztják. A 73. cikk szerint az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet a szolgáltatás megrendelőjétől a szolgáltatás nyújtójának kapnia kell. Ez a megállapodás szerinti ár. A héairányelv 78. cikkének a) pontja szerint maga a héa nem képezi az adóalap részét. A

<sup>24</sup> 2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. ítélet (C-191/12, EU:C:2013:315, 28. pont). Ez például akkor képzelhető el, ha a tagállam egyúttal támogatta is a tévesen túl magas árat. A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet.

<sup>25</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 49. pont); 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 43. pont); 2003. október 2-i Weber's Wine World és társai ítélet (C-147/01, EU:C:2003:53, 100. pont).

<sup>26</sup> Alighanem így kell értelmezni az 1988. március 24-i Bizottság kontra Olaszország ítéletben (104/86, EU:C:1988:171, 11. pont) szereplő megállapításokat. Ugyanebbe az irányba mutat a 2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélet (C-398/09, EU:C:2011:540, 20. pont) is, amely megszorítóan értelmezendő kivételről beszél a tartozatlan adó visszatérítésének megtagadását illetően. Lásd még: 2000. szeptember 21-i Michailidis ítélet (C-441/98 és C-442/98, EU:C:2000:479, 33. pont).

<sup>27</sup> Kifejezetten így: 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, a 25. pont vége).

<sup>28</sup> 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 50. pont); 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 44. pont); 2000. szeptember 21-i Michailidis ítélet (C-441/98 és C-442/98, EU:C:2000:479, 32. pont); 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 23. és 25. pont).

héairányelv koncepciója szerint a héát ezért a törvény erejénél fogva mindig megfelelő összegben tartalmazza a megállapodás szerinti ár. A Bíróság csak nemrégiben erősítette meg ezt egyenes egy héacsalás esetében.<sup>29</sup>

73. Ha azonban – a számlán való megfelelő feltüntetésétől függetlenül – a héát mindig a helyes összegben hárítják át a végső fogyasztóra (a héairányelv 73. cikke és 78. cikkének a) pontja), akkor nem lehet azt állítani, hogy a végső fogyasztó túl magas összegű héát viselt, és hogy a P GmbH ezért jogalap nélkül gazdagodott a jelen esetben, ha az állam visszafizeti a jogszabály alapján nem megfizetendő adót. A végső fogyasztó már a helyes összegben viselte a héát (lásd a héairányelv 73. és 78. cikkét), azt csak téves összegben számították ki, és téves összegben tüntették fel a számlán.

74. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a szükséges átfogó értékelés során releváns lehet, hogy a felek között létrejött szerződések a nyújtott szolgáltatások ellenértékéért meghatározott összeget vagy esetleg az alkalmazandó adókkal emelt összeget tartalmaztak. Az első esetben – tehát meghatározott összegben történő megállapodás esetén – ugyanis lehet, hogy nem áll fenn a szolgáltatás nyújtójának jogalap nélküli gazdagodása.<sup>30</sup> Még ennél is továbbmennék, és a végső fogyasztóval egy meghatározott összegben való megállapodás, valamint a héa áthárítása esetén alapvetően kizárnám a szolgáltatást nyújtó adóalany jogalap nélküli gazdagodását. Az adóalanynak vagy alacsonyabb haszonkulcsot, vagy a versenytársainál rosszabb versenyképességet kell elfogadnia.

75. Az a körülmény tehát, hogy a végső fogyasztók hibásan számított végső árat fizettek (mert az túl magas összegű héát és túl alacsony haszonkulcsot tartalmazott), nem zárja ki a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség helyesbítését. Ebből nem következik az adóalany jogalap nélküli gazdagodása mindenesetre akkor, ha a felek úgynevezett meghatározott összegben (meghatározott árban) állapodtak meg. Más lehet a helyzet, ha a felek a jogszabály alapján fizetendő héával növelt árban állapodtak meg. Ez azonban kizárható a jelen ügyben.

## V. Véggövetkeztetések

76. Azt javasolom tehát, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) által előterjesztett kérdésre:

- 1) A számla kibocsátójának nem kell megfizetnie a hozzáadottérték-adót a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke alapján, ha a szolgáltatások igénybe vevői adólevonásra nem jogosult végső fogyasztók. Ha viszont a számlák címzettjei között adóalanyok is voltak, akkor fennáll a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség. E számlák arányát adott esetben becsléssel kell meghatározni.
- 2) Az arányosság és a hozzáadottértékadó-semlegesség elve megköveteli a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerint absztrakt objektív felelősséggként kialakított hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség helyesbítésének lehetőségét. A helyesbítés lehetővé tételének kötelezettsége az adóbevétel-kiesés ezáltal előidézett veszélyének elhárításától függetlenül fennáll, ha a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el. Jóhiszemű az eljárás, ha az adóalany nem felróhatóan tévesen alkalmazta a jogot. Amennyiben viszont a számla

<sup>29</sup> 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet (C-521/19, EU:C:2021:527, 34. pont). A Bíróság jogosan utasította el az adóhatóság azon kísérletét, hogy a héát egyfajta szankcióként számítsa rá a megállapodás szerinti (adómentes) árra.

<sup>30</sup> Hasonlóképp már: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 50. pont).

kibocsátója nem jóhiszeműen járt el ilyen értelemben véve, az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítása elengedhetetlen feltételnek minősül. Ehhez főszabály szerint helyesbíteni kell a számlát. Ha ez a számlakibocsátó számára nem lehetséges, e lehetetlenség az ő kockázatának a körébe tartozik. Ebben az esetben fennmarad a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség.

- 3) Az a körülmény, hogy a végső fogyasztók hibásan számított árat fizettek (mert az túl magas összegű hozzáadottértékadót és ezért túl alacsony haszonkulcsot tartalmazott), nem zárja ki a hozzáadottértékadó-irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség helyesbítését. Ebből nem következik az adóalany jogalap nélküli gazdagodása mindenesetre akkor, ha a felek úgynevezett meghatározott összegben (meghatározott árban) állapodtak meg.