



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. július 14.¹

C-247/21. sz. ügy

**Luxury Trust Automobil GmbH;
a Finanzamt Österreich
részvételével**

(a Verwaltungsgerichtshof [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottérték-adó – Közösségen belüli háromszögügylet – Különös szabályozás – A különös szabályozás célja és jogkövetkezményei – A számlán a fordított adózásra való hivatkozás mint feltétel – Hibás számla helyesbítése – A helyesbítés visszaható hatálya – Helyesbítés hozzájárulás nélkül”

I. Bevezetés

1. A jelen ügy lehetőséget ad a Bíróság számára „*substance over form*” ítélkezési gyakorlatának pontosítására és árnyalására. Alkalmassint ennek során az eddiginél nagyobb mértékben kell figyelembe venni a vonatkozó szabályozások célját. A jelen ügyben a Közösségen belüli láncügylet egy különleges esetéről, az úgynevezett Közösségen belüli háromszögügyletről van szó. Ez idáig ez elvértve képezte a Bíróság ítéleteinek tárgyát.²

2. Ha egy terméket A (NL) B (AUT) részére, B pedig C (CZ) részére értékesít, majd azt közvetlenül A-tól C-hez szállítják, és az A által B részére történő értékesítés (Hollandiában) Közösségen belüli adómentes értékesítés, akkor a rendes szabályok szerint: B-nek nyilvántartásba kell vetetnie magát a Cseh Köztársaságban (azaz a rendeltetési hely szerinti országban) ahhoz, hogy ott fizessen adót a termék Közösségen belüli beszerzése után, és ott fizesse meg a termék C részére történő értékesítését terhelő héát. A beszerzés rendeltetési hely szerinti országban megtörtént megadóztatásának igazolásáig B-nek Ausztriában is adót kell fizetnie egy Közösségen belüli beszerzés után. Ez utóbbi képezi a jelen ügybeli vita tárgyát.

¹ Eredeti nyelv: német.

² Tudomásom szerint ráadásul csak egyszer: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. E bonyolultság csökkentése érdekében a jogalkotó a héairányelv³ 42. és 197. cikkével összefüggésben értelmezett 141. cikkével különös szabályozást (úgynevezett Közösségen belüli háromszögügylet) alkotott erre az esetre (három tagállam három vállalkozása három, e tagállamok által kiadott azonosítószámmal olyan termékkel kereskedik, amelyet közvetlenül az első vállalkozástól az utolsóhoz szállítanak).

4. E különös szabályozás lehetővé teszi a középső vállalkozás (B) számára, hogy elkerülje a rendeltetési hely szerinti országban (CZ) történő nyilvántartásba vételt és a bontó feltételhez kötött Közösségen belüli beszerzést a használt hea-azonosítószámot kiadó államban (AUT), ha és mert az általa végzett értékesítés tekintetében a lánc utolsó tagjára (és így a rendeltetési hely szerinti országba) száll át az adófizetési kötelezettség. Annak érdekében azonban, hogy ez utóbbi (C) tudjon is erről, és a rendeltetési hely szerinti országban megfizesse a termék beszerzése után a megfelelő adót, a szabályozás többek között olyan számla kiállításához van kötve, amely hivatkozik az adófizetési kötelezettség ezen átszállására.

5. Hogyan kell azonban eljárni akkor, ha ez a hivatkozás nem szerepel a számlán? Néhány ítéletében a Bíróság azt az álláspontot képviselte, hogy pusztán alaki hibák nem kérdőjelezhetik meg az adólevonást.⁴ E különös szabályozás igénybevétele esetén is ez a helyzet? Vagy a számlán a fordított adózásra való hivatkozás anyagi jogi feltételnek minősül ebben az esetben?

6. Ennek a Bíróság által eddig még nem tisztázott jogkérdésnek a különös, többek között gyakorlati jelentőségét az is mutatja, hogy csak Németországban jelenleg három, eltérő következtetésekre jutó pénzügyi bírósági határozat⁵ létezik pontosan ezzel kapcsolatban. Érdekes módon mindhárom határozat egyaránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatára hivatkozik. Ez két felülvizsgálati eljáráshoz vezetett a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) előtt, amely most a Bíróság jelen ügyben meghozandó döntésére vár.⁶

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. Az uniós jogi háttér a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv) határozza meg.

8. A héairányelv 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.”

³ A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott évben (2014-ben) hatályos változata.

⁴ Így például a 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítéletben (C-516/14, EU:C:2016:690, 43. pont); további hivatkozásokat illetően lásd a 9. és 10. lábjegyzetet.

⁵ A Finanzgericht Köln (kolni pénzügyi bíróság, Németország) 2020. május 26-i ítélete (8 K 250/17, EFG 2020, 1716); a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) 2020. április 22-i ítélete (15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097); a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék-pfalzi pénzügyi bíróság, Németország) 2019. november 28-i ítélete (6 K 1767/17, EFG 2020, 319).

⁶ A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) 2021. október 20-i végzése (XI R 38/19); a 2021. október 19-i végzése (XI R 14/20).

9. A héairányelv 41. cikke értelmében:

„A 40. cikk sérelme nélkül, a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában foglalt Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a hía-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző személy a beszerzéskor használt, amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést a 40. cikknek megfelelően megadóztatták.

Amennyiben, a 40. cikk értelmében, a beszerzést a termék feladásának vagy elfuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban megadóztatják – miután az első albekezdésnek [helyesen: bekezdésnek] megfelelően is megadóztatták –, abban a tagállamban, amely kiadta azt a hía-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző a beszerzéskor használt, az adóalapot ennek megfelelően csökkenteni kell.”

10. A héairányelv 42. cikke a következőképpen szól:

„A 41. cikk első albekezdése [helyesen: bekezdése] nem alkalmazandó, és a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyeket a 40. cikkben foglaltaknak megfelelően megadóztattak, amennyiben a következő feltételek együttesen teljesülnek:

- a) a beszerző igazolja, hogy e beszerzést – a 40. cikknek megfelelően meghatározott tagállam területén – egy olyan további értékesítés céljából hajtotta végre, amellyel kapcsolatban a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek;
- b) a 265. cikkben meghatározott összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettségeinek a beszerző eleget tett.”

11. A héairányelv 141. cikke a következőképpen szól:

„Minden tagállam egyedi intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a területükön végzett, Közösségen belüli termékbeszerzésre – a 40. cikknek megfelelően – a következő feltételek teljesülése esetén ne számítson fel héát:

[...]

- e) a 197. cikknek megfelelően a d) pontban említett megrendelő minősült adófizetésre kötelezettnek az olyan adóalany által végzett értékesítés után, aki nem abban a tagállamban telepedett le, amelyben az adót meg kell fizetni.”

12. A héairányelv 197. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Héa fizetésre a terméket beszerző kötelezett, a következő feltételek együttes teljesülése esetén:

- a) az adóztatandó ügylet a 141. cikkben meghatározott feltételekkel végzett termékértékesítés;

[...]

- c) az értékesített termék beszerzőjének tagállamától eltérő tagállamában [helyesen: tagállamban] letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.”

13. A 3. fejezet 3–5. szakasza a héairányelv 219a–237. cikkét foglalja magában. Az említett irányelv 219a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 244–248. cikk sérelme nélkül az alábbi rendelkezéseket kell alkalmazni:

- (1) A számlázásra annak a tagállamnak a szabályait kell alkalmazni, amely az V. címben foglalt rendelkezések szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő.
- (2) Az (1) ponttól eltérően a számlázásra azon tagállam szabályai vonatkoznak, amelyben a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója gazdasági tevékenységének székhelye van, vagy amelyben olyan állandó telephellyel rendelkezik, ahonnan a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végzi, illetve ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában azon tagállam szabályait kell alkalmazni, amelyben a teljesítésre kötelezett az adóalany [helyesen: amelyben a termék értékesítőjének vagy a szolgáltatás nyújtójának] állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, amennyiben:
 - a) a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója nem abban a tagállamban telepedett le, amely az V. címben foglalt rendelkezések szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő, vagy az adott tagállambeli állandó telephelye a 192a. cikk értelmében nem vesz részt a termék értékesítésében vagy a szolgáltatás nyújtásában, és a héa megfizetésére kötelezett személy a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője.

[...]”

14. A héairányelv 226. cikkének 11. és 11a. pontja a következőképpen szól:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából [...] a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

11. adómentesség esetén az ezen irányelv alkalmazandó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adómentes;
- 11a. ha az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt vagy a szolgáltatást igénybevevőt terheli, a »fordított adózás« kifejezés;”

B. Az osztrák jog

15. Az Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: UStG) 2014-ben alkalmazandó változata (BGBl. I 112/2012. sz.) 25. cikkének (1)–(5) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) Háromszögügyletről van szó, ha három vállalkozó három eltérő tagállamban azonos termék tekintetében köt ügyleteket, ez a termék az első eladótól közvetlenül az utolsó vevőhöz kerül, és teljesülnek a (3) bekezdés szerinti feltételek. Ez akkor is érvényes, ha az utolsó vevő nem vállalkozó jogi személy, vagy a terméket nem vállalkozása számára szerzi.

(2) A 3. cikk (8) bekezdésének második mondata szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés megadóztatottnak minősül, ha a vállalkozó (beszerző) igazolja, hogy háromszögügylet valósult meg, és hogy eleget tett a (6) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének. Amennyiben a vállalkozó nem teljesíti a nyilatkozattételi kötelezettségét, visszamenőlegesen megszűnik az adómentessége.

(3) A Közösségen belüli termékbeszerzés a következő feltételek mellett mentes az adófizetési kötelezettség alól:

[...]

e) az adófizetésre kötelezett az (5) bekezdés szerint a megrendelő.

(4) A számlakiállításra annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol a beszerző a vállalkozását üzemelteti. Amennyiben a beszerző telephelyéről végzik az értékesítést, annak a tagállamnak a joga irányadó, ahol a telephely található. Amennyiben a beszerzés adófizetésre kötelezetté váló megrendelője önszámlázást végez, a számlakiállításra annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol sor kerül az értékesítésre.

Amennyiben a számlakiállításra e szövetségi törvény rendelkezéseit kell alkalmazni, a számlának tartalmaznia kell továbbá a következő adatokat:

- kifejezett utalást a Közösségen belüli háromszögügylet fennállására és az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minőségére,
- azt a forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését, és
- az értékesítés megrendelőjének forgalmiadó-azonosítószámát.

(5) Háromszögügylet esetén az adót az adóköteles értékesítés megrendelője fizeti, ha a beszerző által kiállított számla megfelel a (4) bekezdésnek.”

16. Az UStG 3. cikkének (8) bekezdése a következőképpen szól:

„A Közösségen belüli termékbeszerzésre annak a tagállamnak a területén kerül sor, ahol a termék a fuvarozás vagy a feladás befejeztével található. Amennyiben a beszerző valamely másik tagállamtól kapott forgalmiadó-azonosítószámot használ az eladóval szemben, úgy a beszerzés mindaddig annak a tagállamnak a területén megvalósultnak tekintendő, amíg a beszerző igazolja, hogy a termékbeszerzést az első mondatban hivatkozott tagállam megadóztatta. [...]”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

17. A Luxury Trust Automobil GmbH egy Ausztriában székhellyel rendelkező osztrák korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: felperes). Üzleti tevékenysége luxusgépjárművek határokon átnyúló közvetítését és határokon átnyúló értékesítését foglalja magában.

18. 2014-ben a felperes több alkalommal vásárolt gépjárművet egy egyesült királysági eladótól, és azokat egy Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságnak (M. s.r.o.) értékesítette tovább. Mindhárom érintett vállalkozó a székhelye szerinti állam szerinti héa-azonosítóját használta. A gépjárművek az egyesült királysági eladótól közvetlenül a cseh köztársaságbeli megrendelőhöz kerültek; a gépjárművek szállítását a felperes rendelte meg.

19. A felperes három számláján (mindegyik 2014. márciusi keltezésű) a megrendelő cseh héa-azonosítószáma, a felperes osztrák héa-azonosítószáma és az eladó brit héa-azonosítószáma szerepelt. A számlák mindegyikén szerepelt az „Közösségen belüli adómentes háromszögügylet” utalás. A számlákon a héát nem tüntették fel (csak a „nettó számlaösszeget”).

20. A 2014. márciusi összesítő nyilatkozatban a felperes a cseh megrendelő héa-azonosítószámát érintőként tüntette fel ezen áruszállításokat, és ehhez háromszögügyletek fennállását jelentette be.

21. A cseh adóhatóság az M. s.r.o. cseh vállalkozást „eltűnő kereskedőnek” minősíti. A cseh adóhatóság nem érte el e társaságot, amely a Cseh Köztársaságban nem vallotta be és nem fizette meg a háromszögügyletekből eredő héát. A vitatott értékesítések teljesítési időszakában azonban az M. s.r.o. a Cseh Köztársaságban héaalany volt.

22. 2016. április 25-i határozatával a Finanzamt (adóhivatal, Ausztria) a felperes tekintetében héatartozást állapított meg a 2014. év vonatkozásában. Indokolásában az adóhivatal jelezte, hogy a felperes által az M. s.r.o. részére kiállított három számla semmilyen utalást nem tartalmaz a fordított adózást (az UStG 25. cikkének (4) bekezdése) illetően. Az osztrák héa-azonosítószám alkalmazása alapján azt kell megállapítani, hogy az UStG 3. cikkének (8) bekezdése értelmében a Közösségen belüli beszerzés Ausztriában valósult meg.

23. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) elutasította a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél e határozattal szemben benyújtott keresetét. Indokolásában a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) hozzátette, hogy a felperes a három számlát a 2016. május 23-i helyesbítő megjegyzésekkel a megrendelő adófizetésre kötelezetté válására hivatkozva helyesbítette. A számlahelyesbítések cseh vállalkozásnak való tényleges kézbesítését azonban nem sikerült bizonyítani. Mivel ezáltal a hibás számlák helyesbítésére nem került sor, nem szükséges alaposabban vizsgálni azt a kérdést, hogy az utólagos számlahelyesbítés lehetővé teszi-e a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítő szabályok alkalmazását. A jelen ügyben a rendeltetés helye szerint országban semmilyen adót nem fizettek.

24. A háromszögügyletre vonatkozó rendelkezéseket az UStG 25. cikkének (1) bekezdése értelmében vett tényállás esetén nem kell kötelezően alkalmazni. Éppen ellenkezőleg, a beszerzőnek (a háromszögügylet középső vállalkozójának) lehetősége van választani, hogy egy meghatározott termékértékesítés esetén a háromszögügyletekre vonatkozó szabályozást alkalmazza-e, vagy sem. Ha a beszerző azt akarja elérni, hogy Közösségen belüli termékbeszerzése vonatkozásában a rendeltetési hely szerinti tagállamban adómentességet szerezzen, és az értékesítése tekintetében az adó megfizetésének kötelezettsége a megrendelőre szálljon át, az adatokat az UStG 25. cikkének (4) bekezdése alapján kell a számlán feltüntetnie. A jelen esetben nem került sor erre. Következésképpen nem alkalmazható az UStG 25. cikkében foglalt szabályozás.

25. A felperes jogorvoslati kérelmet nyújtott be ezzel szemben a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) előtt. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az eljárást felfüggesztette, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 42. cikkének a) pontját [...], hogy a megrendelő akkor is adó megfizetésére kötelezett személynek minősül, ha a számlán, amely nem tünteti fel a [héa] összegét, szerepel a »Közösségen belüli adómentes háromszögület« szöveg?
- 2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén:
 - a) helyesbíthető-e utólag érvényesen az ilyen számlaadat (annak feltüntetésével, hogy »Az UStG 25. cikke szerinti, Közösségen belüli háromszögület. Az adó megfizetésének kötelezettsége a megrendelőre száll át.«)?
 - b) Szükséges-e az eredményes helyesbítéshez, hogy a helyesbített számla eljusson a számlabefogadóhoz?
 - c) Az eredeti számlázás időpontjára visszaható hatállyal bír-e a helyesbítés?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 219a. cikkét, hogy azon tagállam számlázásra vonatkozó szabályait kell alkalmazni, amelynek a rendelkezéseit akkor kellene alkalmazni, ha a számlán (még) semmilyen »beszerzőt« nem jelöltek meg adófizetésre kötelezett személyként; vagy azon tagállam rendelkezéseit kell alkalmazni, amelynek a rendelkezései a »beszerző« adófizetésre kötelezett személynek való minősítésének megállapított érvényessége esetén alkalmazandók?»

26. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, Ausztria, 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

27. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések lényegében egy olyan konkrét, három személy közötti, határokon átnyúló láncügylet kezelésére vonatkoznak, amely a számla „alaki hibája” miatt meglehetősen drágává válhat a középső vállalkozás (a felperes) számára. Ha például a felperes feltüntette volna a számlán, hogy „A héairányelv 141. cikkével összefüggésben értelmezett 42. cikke szerinti, Közösségen belüli háromszögület. Felhívjuk a figyelmet arra, hogy az adó megfizetésének kötelezettsége a héairányelv 197. cikkének (1) bekezdése alapján Önre mint megrendelőre száll át.”, akkor nem kellene Ausztriában adót fizetnie.

28. A felperes szempontjából sajnálatos módon azonban a számlán csak az „Közösségen belüli adómentes háromszögület” szöveg szerepelt, és az osztrák adóhatóság ezért egy Közösségen belüli beszerzést adóztat Ausztriában. Ez azon az előfeltevésen alapul, hogy a felperes részére történt értékesítés a Közösségen belüli adómentes értékesítés.

29. Ebben az esetben a beszerzés a héairányelv 41. cikkének első bekezdése alapján abban a tagállamban is adóztatandó, amelyik kiadta a használt héa-azonosítószámot. E cikk második bekezdése szerint csak akkor nem ez a helyzet, ha a felperes adót fizetett a Közösségen belüli beszerzés után a Cseh Köztársaságban. Erre még nem került sor. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban a felperes nem semlegesítheti a héairányelv 41. cikkének első bekezdése szerinti héát adólevonás útján.⁷ Ez a héa ennél fogva költségtényezővé válik az adóalany számára, jöllehet az adóalanyt – amint azt a Bíróság gyakran megállapítja – teljes egészében mentesíteni kell az azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles.⁸

30. Ez az egyik oka annak, hogy a Bíróság meglehetősen nagyvonalú, amikor hiányzó vagy helytelen számlaadatokról van szó. Ez az úgynevezett „*substance over form*” ítélkezési gyakorlat eddig az előzetesen felszámított adó levonására⁹ és a Közösségen belüli értékesítések adómentességére¹⁰ terjedt ki. Igaz ugyan, hogy a tagállamoknak éppen a határokon átnyúló ügyletek nyomán követésével kapcsolatos, ezen ítélkezési gyakorlattal összefüggő problémái a héairányelv módosításához vezettek,¹¹ amely most már kifejezetten hangsúlyozza az ez idáig pusztán alaki követelményként kezelt héa-azonosítószámok a héajoghoz hasonló tömeges eljárásban betöltött különleges jelentőségét. A jelen ügyben azonban ez a módosítás nem alkalmazható időbeli szempontból, és a héa-azonosítószám sem hiányzik.

31. A jelen ügyben kizárólag az adófizetésre kötelezett minőségnek egy Közösségen belüli háromszögügylet keretében a láncban utolsó vállalkozásra történő átszállására való hivatkozás hiányáról van szó. E tekintetben ehhez még hozzájön, hogy az olyan számlát befogadó vállalkozás, amely nem tünteti fel külön a héát, és „Közösségen belüli adómentes háromszögügylet” fennállására hivatkozik, adott esetben maga is arra a következtetésre juthat, hogy megrendelőként héát köteles fizetni.

32. A kérdést előterjesztő bíróság éppen ezért kívánja megtudni, hogy az „alakilag” hibás számla ellenére (anyagi jogi szempontból) nem áll-e fenn mégis Közösségen belüli háromszögügylet, minek eredményeként a felperes Közösségen belüli beszerzése Ausztriában adóztatandó (erről lásd a B. pontot). Az e kérdésre adott nemleges válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy legalább a hibás számla visszaható hatályú helyesbítésére lehetőség van-e, és hogy a helyesbített számlának el kell-e jutnia a megrendelőhöz (erről lásd a C. pontot). A kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül arra is választ vár, hogy mit kell tartalmaznia a helyesbített

⁷ 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet (C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 45. pont).

⁸ 2021. október 28-i X-Beteiligungsgesellschaft (Héa – Egymást követő fizetések) ítélet (C-324/20, EU:C:2021:880, 52. pont); 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 31. 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).

⁹ 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (Héa-visszatérítés – Számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

¹⁰ Lásd például: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 36. pont); 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 39. és azt követő pontok); 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 45. és azt követő pont); 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

¹¹ Nem értelmezhetők másként a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. december 4-i tanácsi irányelv (HL 2018. L 311., 3. o.) (3) és (7) preambulumbekkezdésében szereplő megállapítások.

számlának, illetve hogy melyik tagállam (a rendeltetési hely szerinti ország vagy az eladó által használt azonosítószám szerinti ország) mely számlázási szabályai szerint kell a számlát helyesbíteni (erről lásd a D. pontot).

B. A fordított adózásra kifejezetten hivatkozó számla szükségességéről

1. A Bíróság „substance over form” ítélkezési gyakorlata

33. Az azzal kapcsolatos kétségek, hogy valóban szükség van-e megfelelő számlára a különös szabályozás alkalmazhatóságához, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából erednek. Igaz ugyan, hogy a héairányelv 178. cikke „a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlá[t]” követel meg az adólevonáshoz. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget.¹² Az olyan számla, amely tartalmazza a héairányelv 226. cikkében előírt elemeket, a héalevonáshoz való jog csupán alaki, és nem anyagi jogi feltételének minősül.¹³

34. A Közösségen belüli háromszögügylettel kapcsolatban a héairányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 141. cikkének e) pontja megköveteli, hogy a kibocsátott számla megfeleljen „a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak”. Ha a Bíróság következetesen folytatná fenti ítélkezési gyakorlatát, ez azt jelentené, hogy ez a feltétel is csak alaki jellegű. Ebben az esetben – a felperessel és az említettek közül két német pénzügyi bírósággal¹⁴ egyetértésben – azzal lehetne érvelni, hogy az alaki követelmények megsértése nem vezethet a semlegesség elvével ellentétes eredményre. Aránytalan tehát, hogy az osztrák adóhatóság ragaszkodik a fordított adózásra való kifejezett hivatkozáshoz.

35. Amint azt azonban már több közelmúltbeli indítványomban kifejtettem,¹⁵ a héajog szerintihez hasonló tömeges eljárásokban mindenképpen létjogosultsággal bírnak az alaki követelmények. Különösen nem aránytalan önmagában véve bizonyos eleve ismert alaki követelmények betartásának követelménye.¹⁶

36. Véleményem szerint a döntő kérdés nem annyira az, hogy alaki vagy anyagi jogi követelményekről van-e szó, hanem sokkal inkább az, hogy mi a – jelen esetben az irányelvet elfogadó – jogalkotó célja ezen alaki követelmények előírásával. Csak e cél ismeretében dönthető

¹² 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (Héa-visszatérítés – Számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Invertoimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

¹³ 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 29. és 38. pont); lásd ebben az értelemben: 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 41. és azt követő pontok).

¹⁴ A Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) 2020. április 22-i ítélete (15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097); a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék-pfalzi pénzügyi bíróság) 2019. november 28-i ítélete (6 K 1767/17, EFG 2020, 319).

¹⁵ Lásd: az „ARVI” ir ko ügyre vonatkozó indítványom (C-56/21, EU:C:2022:223, 57. és azt követő pontok); a Zipvit ügyre vonatkozó indítványom (C-156/20, EU:C:2021:558, 77. és azt követő pontok); a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 79. és azt követő pontok); a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 60. és azt követő pontok).

¹⁶ E tekintetben „[a] forma az önkény esküdt ellenség[ének] és a szabadság ikertestvér[ének]” is tekinthető – lásd: Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. rész, 2. kötet, Lipcse, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. 45. §, 497. (32.) o. – 1. kiadás.

el, hogy az alaki követelmény megsértése kizárja-e bizonyos jogok gyakorlását. A héairányelv valamely követelményének „csupán” alaki vagy anyagi jogi követelménynek való minősítése e tekintetben másodlagos.

37. Az, hogy a számla számának a számlán történő feltüntetése (amely mégiscsak egy szükséges adat a héairányelv 226. cikkének 2. pontja szerint) során elkövetett számozási hiba nem alapozza meg az előzetesen felszámított adó levonásának megtagadását, nem ezen adat alaki jellegéből, hanem abból következik, hogy az ilyen számla e hiba ellenére is megfelelően be tudja tölteni – az ügyletek nyomon követésére és a megrendelőnek, valamint az adóhatóságnak az ügylet tartalmáról való tájékoztatására irányuló – célját. Ha az adóhatóság az adóellenőrzés alapján megállapítja, hogy ezt a számlát csak egyszer állították ki a konkrét termékértékesítésről, illetve szolgáltatásnyújtásról, akkor aránytalan az előzetesen felszámított adó levonásának a számozási hiba miatt történő megtagadása.¹⁷ Ebben az esetben még csak helyesbíteni sem kell az ilyen számlát, illetve ilyen helyesbítésre minden további nélkül lehetőség van visszaható hatállyal.

38. Ennélfogva az, hogy a fordított adózásra egy Közösségen belüli háromszögügylet keretében való hivatkozás elmulasztása szintén nem bír-e jelentőséggel, e jogszabályban előírt számlaadat céljától függ. Következésképpen először a Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozó szabályozás célját kell megállapítani (erről lásd a 2. pontot). Ezt követően tisztázni kell az adófizetési kötelezettség megrendelőre történő átszállására való – e tekintetben megkövetelt – hivatkozás jelentőségét (erről lásd a 3. pontot). Ebből derül ki, hogy e hivatkozás a Közösségen belüli háromszögügylet kötelező feltétele-e (erről lásd a 4. pontot).

2. A Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozó szabályozás célja

39. Amint azt a Bíróság már a héairányelv 141. cikkével kapcsolatos első ítéletében megállapította, a Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozó különös szabályozás célja az ügyletben részt vevő felek számára történő egyszerűsítés.¹⁸ Erre az egyszerűsítésre két ponton kerül sor.

40. Egyrészt a héairányelv 141. cikke lehetővé teszi a középső vállalkozás (a jelen esetben a felperes) számára, hogy elkerülje a nyilvántartásba vételt a rendeltetési hely szerinti országban (a jelen esetben a Cseh Köztársaságban).¹⁹ Ezt úgy éri el, hogy a középső vállalkozásnak ott sem Közösségen belüli beszerzés (a 141. cikk első mondata), sem az általa végzett értékesítés után nem kell adót fizetnie, mert a 197. cikk úgy rendelkezik, hogy e (második) értékesítés megrendelője (a jelen esetben az M. s.r.o.) válik az adófizetésre kötelezett személlyé (az adófizetési kötelezettség megrendelőre való áthárítása). A héairányelv 141. cikkének e) pontja szerint ehhez az M. s.r.o.-nak kell „a 197. cikknek megfelelően [...] adófizetésre kötelezettnek minősült[nek]” lennie.

41. Másrészt a héairányelv 42. cikke szerint az ugyanezen irányelv 40. cikke értelmében vett Közösségen belüli beszerzést (vagyis a cseh köztársaságbeli beszerzést) úgy kell tekinteni, mint amelyet megadóztattak. A Közösségen belüli beszerzésnek (a jelen esetben az ausztriai beszerzésnek) az irányelv 41. cikke szerinti (bontó feltételhez kötött) további megadóztatása sem alkalmazandó. Az irányelv 42. cikke szerint azonban ennek az a feltétele, hogy a beszerző (a jelen

¹⁷ Hasonlóképpen: 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. pont); hasonlóképpen még: 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53. és 57. pont).

¹⁸ Így: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261, 32. és 40. pont); Bot főtanácsnok Firma Hans Bühler ügyre vonatkozó indítványa (C-580/16, EU:C:2017:930, 33. pont).

¹⁹ Így helytállóan: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261, 41. pont); Bot főtanácsnok Firma Hans Bühler ügyre vonatkozó indítványa (C-580/16, EU:C:2017:930, 57. pont).

esetben a felperes) igazoljon bizonyos körülményeket (a) pont), és összesítő nyilatkozatot nyújtson be (b) pont). A felperesnek igazolnia kell különösen, hogy „a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő [(a jelen esetben az M. s.r.o.)] minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek”.

42. Mindkét egyszerűsítés azon alapul, hogy a héairányelv 197. cikkében foglaltak szerint a felperes megrendelője minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek. E rendelkezés (1) bekezdése többek között azt szabja ennek feltételéül, hogy a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak megfelelő számla kibocsátására került sor (c) pont), tehát hogy a felperes által végzett értékesítésről az M. s.r.o. részére kiállított számla az irányelv – a 3. fejezet 4. szakaszában található – 226. cikke 11a. pontjának megfelelően hivatkozik az adófizetési kötelezettség M. s.r.o.-ra való áthárítására.

43. Mindebből jól látszik, hogy ez az egyszerűsítő intézkedés a középső vállalkozás (a jelen esetben a felperes) rendelkezésére áll. E vállalkozás igénybe veheti, de nem köteles igénybe venni az egyszerűsítéseket. A saját vevőjének szóló számla kialakítása útján dönthet az egyszerűsítő intézkedés igénybevételéről. Az érintett középső vállalkozást ennél fogva választási jog illeti meg.

3. A fordított adózásra való hivatkozás jelentősége a Közösségen belüli háromszögügyletek keretében

44. Ez a középső vállalkozást megillető választási jog azonban az értékesítés megrendelőjére is hatással van. Ő válik a részére történő értékesítés után az adó megfizetésére kötelezett személlyé, és nem a vele szerződő fél, hanem a rendeltetés helye szerinti ország adóhatósága részére kell megfizetnie a héát.

45. E tekintetben érthető, ha nem egyenesen szükségeszerű, hogy a 226. cikk 11a. pontja megköveteli az ilyen számlán a „fordított adózás” kifejezés feltüntetését. Ez az adat azt hivatott biztosítani, hogy a megrendelő tudomást szerezzen adófizetési kötelezettségéről, és az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója helyett megfelelően megfizesse az adót az értékesítés után a rendeltetési hely szerinti országban. A héát külön fel nem tüntető számla ellenben csak azt jelzi, hogy az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója abból indul ki, hogy nem kell héát beszédnie. Ebből nem derül ki, hogy miért ebből indul ki. Ez alapulhat például az ügylet adómentességén vagy az adó hatálya alóli kivételén. Az adófizetési kötelezettség megrendelőre való áthárítása nem feltétlenül függ össze a héa feltüntetésének hiányával.

46. Amint azt máshol már kifejtettem,²⁰ a számlának – és így annak a héairányelv 226. cikke szerint szükséges valamennyi adatának – többek között az az értelme és célja, hogy tájékoztassa a számla címzettjét az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója, illetve a számlakibocsátó ügyletének jogi minősítéséről (különösen a megfizetendő és a számla címzettjére áthárított héa összegéről). Ez a cél különösen hangsúlyos akkor, ha az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója úgy véli, hogy kivételesen nem ő, hanem a megrendelő köteles megfizetni a héát, és ezért héa nélkül tüntette fel az árat. Ilyen tájékoztatás hiányában megnőne a kockázata annak, hogy a héát senki sem fizeti meg.

47. A héairányelv 226. cikkének 11a. pontjában említett számlaadat tehát szükséges ahhoz, hogy arról lehessen beszélni, hogy „a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek” (lásd az említett irányelv 42. cikkének a) pontját és

²⁰ Lásd: a Zipvit ügyre vonatkozó indítványom (C-156/20, EU:C:2021:558, 61. és 63. pont); a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 62. pont).

hasznólóképpen 141. cikkének e) pontját). E számlaadat célja a megrendelő (a számla címzettjének) tájékoztatása és annak biztosítása, hogy a megrendelő megfizesse a héát a rendeltetési hely szerinti országban.

48. Ezért a felperes által a jelen esetben használt „adómentes Közösségen belüli láncügylet” megfogalmazás adott esetben²¹ megfelel ugyan a héairányelv 226. cikkének 11. pontjából eredő követelményeknek, de nem felel meg a héairányelv 226. cikkének 11a. pontjából eredő követelményeknek. Ha a jogalkotó a 226. cikk 11. és 11a. pontjában kifejezetten különbséget tesz az adómentességre és a fordított adózásra való hivatkozás között, akkor ezt a jogalkotói szándékot is figyelembe kell venni.

49. Ezért nem lehetséges az olyan tág értelmezés, amely szerint az „adómentes Közösségen belüli háromszögügylet” megfogalmazás megfelel a héairányelv 197. cikke szerinti követelményeknek, mert a Közösségen belüli háromszögügylet végső soron azt feltételezi, hogy a megrendelő a lánc végén adófizetésre kötelezett személlyé válik. A héairányelv 226. cikkének 11a. pontjával összefüggésben értelmezett 197. cikkének szövege sokkal inkább a megrendelő adófizetésre kötelezetti minőségére való kifejezett hivatkozást követel meg, amely a jelen esetben hiányzik. A jogalkotó e döntése a hatóságokat és a bíróságokat egyaránt köti.

50. Aránytalannak sem tekinthető a felpereshez hasonló adóalanytól annak megkövetelése, hogy a számlát ezzel az adattal állítsa ki, ha élni kíván választási jogával és az ahhoz kapcsolódó adminisztratív egyszerűsítéssel. A héairányelv 226. cikkének 11a. pontjával összefüggésben értelmezett 197. cikke szerinti kifejezett számlázási követelmény jogszerű célt követ (a megrendelő és az adóhatóság tájékoztatása az egyszerűsítő szabályozásnak az adófizetésre kötelezetti minőség átszállása révén történő igénybevételeéről), és alkalmas e cél megvalósítására. A jelen esetben nem állapítható meg egy e cél elérésére ugyanúgy alkalmas eszköz. A felperes számára jelentett elhanyagolható teherre tekintettel az ilyen alaki követelmény arányos is.

4. A fordított adózásra való hivatkozást tartalma zó számla mint a választási jog gyakorlásának feltétele

51. Ilyen számla hiányában tehát abból kell kiindulni, hogy a középső vállalkozás (a jelen esetben a felperes) nem gyakorolta választási jogát, és a megrendelő (a jelen esetben az M. s.r.o.) nem minősül a héairányelv 197. cikkében foglaltak szerint az adó megfizetésére kötelezett személynek. Következésképpen a Közösségen belüli beszerzést nem úgy kell tekinteni, mint amelyet megadóztattak, és a 41. cikk továbbra is alkalmazandó. Ezért a felperesnek mindaddig adót kell fizetnie Ausztriában a Közösségen belüli beszerzés után, amíg nem igazolja a beszerzés cseh köztársaságbeli megadóztatását. A héairányelv 42. cikkének a) pontjában említett, a Közösségen belüli beszerzés „rendes” megadóztatásának elkerüléséhez szükséges feltételek hiányában nem vehető igénybe az egyszerűsítő szabályozás.

52. A Bíróság eddig ítélezési gyakorlatából nem következik semmi ezzel ellentétes. A Bíróság a héairányelv 42. cikkével kapcsolatos ítéletében sokkal inkább kifejezetten különbséget tett az a) és a b) pont feltételei között.²² A b) pont egy megfelelő adójogi nyilatkozatot (összesítő nyilatkozatot) említ. Ezt a Bíróság olyan módozatként jellemezte, amelyet „alaki [jellegűnek] kell tekinteni”.²³ A

²¹ A megfogalmazás pontatlan annyiban, amennyiben csak a lánc első értékesítése adómentes. A második értékesítés a rendeltetési hely szerinti országban adóköteles. Csupán a középső vállalkozás által végzett Közösségen belüli beszerzés adóztatása marad el akkor és azért, ha és mert a megrendelőnek kell ott megfizetnie az adót.

²² 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261, 45. és azt követő pontok).

²³ 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261, a 49. pont vége).

fordított adózásra való hivatkozást tartalmazó számla jelen ügyben releváns feltételét („amellyel kapcsolatban a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek”) azonban az a) pont írja elő, amelyet a Bíróság „anyagi jogi feltétel[ként]” jellemezett.²⁴

53. Az első kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a megrendelő csak akkor minősül adó megfizetésére kötelezett személynek a héairányelv 197. cikke értelmében, ha a vonatkozó számla hivatkozik az adófizetési kötelezettség megrendelőre való áthárítására. A „Közösségen belüli adómentes háromszögügylet” szöveg önmagában nem elegendő ehhez.

C. Visszaható hatályú számlakibocsátás Közösségen belüli háromszögügylet (illetve egy választási jog gyakorlása) esetében?

54. Az adófizetési kötelezettség megrendelőre történő áthárítására való hivatkozást tartalmazó számla hiányában következésképpen a rendes módon kell kezelni a láncügyletet. A felperesnek tehát adót kell fizetnie a Cseh Köztársaságban egy Közösségen belüli beszerzés után (a héairányelv 40. cikke), és annak igazolásáig, hogy ez megtörtént, Ausztriában is adót kell fizetnie egy Közösségen belüli beszerzés után (a héairányelv 41. cikke). Hasonlóképpen, az M. s.r.o. részére történt értékesítés után is adót kell fizetni a Cseh Köztársaságban.

55. A felperes azonban nem szedte be a héát szerződéses partnerétől (az M. s.r.o.-tól), mivel „Közösségen belüli adómentes háromszögügyletből” indult ki. Az utólagos beszédésre nincs lehetőség a megrendelő elérhetetlensége miatt, aki (sem a részére történt értékesítések, sem az általa végzett értékesítések után) nem fizette meg a héát.

56. A felperes ezért nyilvánvalóan megpróbált helyesbített számlát kiállítani. Bár az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem derül ki a számlahelyesbítés pontos tartalma, a kérdést előterjesztő bíróság azonban második kérdésével lényegében arra vár választ, hogy helyesbíthető-e egyáltalán utólag (visszaható hatállyal) a számla.

57. Kétségeim vannak mindazonáltal azzal kapcsolatban, hogy a jelen összefüggésben egyáltalán számlahelyesbítésről kell-e beszélni. Amint azt fent kifejtettem, az egyik feltétel (vagyis a megfelelő számla) hiánya miatt nem lehet Közösségen belüli háromszögügyletből és az adófizetési kötelezettség megrendelőre való áthárításából kiindulni. Egy szükséges feltétel utólagos teljesítése azonban nem helyesbítésnek, hanem a feltételt képező számla első alkalommal történő kiállításának minősül.

58. Voltaképpen tehát nem úgy szól a kérdés, hogy helyesbíthető-e utólag a számla, hanem úgy, hogy milyen jogkövetkezményeket vált ki a számla utólagos kiállítása, ha erre lehetőség van. E tekintetben a Közösségen belüli háromszögügylet fennállása szempontjából a jelen ügyben nincs jelentősége annak, hogy a felperes már kiállított-e bármilyen számlát, vagy egyáltalán nem állított ki számlát.

59. Mivel a héairányelv nem határozza meg az egyszerűsítő szabályozás igénybevételének határidejét, erre még utólag is sor kerülhet. Következésképpen még később is kiállítható megfelelő számla. Esetleges időbeli korlátok legfeljebb a nemzeti eljárásjogból adódnak, a héairányelvből azonban nem.

²⁴ 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet (C-580/16, EU:C:2018:261, a 49. pont eleje).

60. A számla fent ismertetett értelméből és céljából azonban az is következik, hogy annak – ha az, mint a jelen esetben, jogkövetkezményekkel jár a megrendelőre nézve – feltétlenül el kell jutnia a megrendelőhöz. Honnan tudhatná a megrendelő, hogy az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója élt az egyszerűsítő szabályozás igénybevételére vonatkozó választási jogával, és hogy a héairányelv 197. cikke őt minősíti az adó megfizetésére kötelezett személynek, ha sohasem szerez tudomást erről?

61. Ugyanezen okból meglehetősen egyértelmű válasz adható a visszaható hatály kérdésére. Az ilyen (első alkalommal történő) számlakiállítás nem bírhat visszaható hatállyal. Az adminisztratív egyszerűsítés jogkövetkezményeit csak a megrendelőhöz eljutó megfelelő számla váltja ki *ex nunc*.

62. Ez megfelel a héajog azon általános elvének, hogy az adózást meghatározó változások csak akkor relevánsak jogi szempontból, amikor bekövetkeznek.

63. Ezt nyilvánvalóvá teszi például a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második mondata, amely egy termék használatának megváltozására vonatkozik. A változásra nem visszaható hatállyal, az annak idején elvégzett adólevonás kiigazításával kerül sor, hanem csak akkor, amikor a tárgyi eszközöket az adólevonás elvégzésének időpontja szerinti használatától eltérően használják. Még a vételár utólagos változásai – lásd a héairányelv 90. cikkét – sincsenek visszamenőleges hatással az adásvételi szerződés megkötésére (vagyis az eredetileg fizetendő adóra), hanem csak bekövetkezésük időpontjában kell figyelembe venni azokat.²⁵ Ugyanez vonatkozik a héairányelv 185. cikke alapján az e tekintetben túlzottan magas összegben elvégzett adólevonásra, ha a vételár utólag csökken.²⁶

64. Ezt a megközelítést – főszabály szerint nem áll fenn visszaható hatály egy általános és közvetett fogyasztási adóval összefüggésben – megerősíti a Bíróság felhasználási szándék alapján történő adólevonással kapcsolatos ítélkezési gyakorlata.²⁷ Még ha később egyáltalán nem kerül is sor adóköteles ügyletekre, az elvégzett adólevonást nem korrigálják visszaható hatállyal, hanem az változatlan marad. A Bíróságnak a számlával való rendelkezés adólevonáshoz való szükségességével kapcsolatos, időközben továbbfejlesztett ítélkezési gyakorlata is jól mutatja ezt. Így az (első) számla visszaható hatállyal történő kiállítása nem járhat az előzetesen felszámított adó visszaható hatályú visszatérítésével.²⁸

65. Ezenkívül a megrendelő adófizetési kötelezettségét nem változtathatja meg egyoldalúan és visszaható hatállyal az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója. Feltételezve, hogy a felperes tudatosan „rendes” láncügyletből indult ki, a felperes a cseh héát feltüntető számlát állított volna ki az M. s.r.o. részére, megkapta volna ezt a héát, és megfizette volna azt a Cseh Köztársaságban. Ebben az esetben képesnek kell lennie a felperesnek arra, hogy egy új számla révén visszaható hatállyal igénybe vegye az egyszerűsítő szabályozást? Ennek az lenne a következménye, hogy az M. s.r.o. az akarata ellenére (sőt a számla kézhezvétele hiányában a tudta nélkül) visszaható hatállyal adófizetésre kötelezett személlyé válna, és újból meg kellene fizetnie a héát az adóhatóságnak

²⁵ Így már: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont).

²⁶ Lásd: 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 42. pont).

²⁷ 2020. november 12-i Sonaecom ítélet (C-42/19, EU:C:2020:913, 40. pont); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont); 1996. február 29-i Inzo ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67, 20. pont); Kokott főtanácsnok Sonaecom ügyre vonatkozó indítványa (C-42/19, EU:C:2020:378, 33. pont).

²⁸ Kifejezetten így: 2021. október 21-i Wilo Salmson France ítélet (C-80/20, EU:C:2021:870, 89. pont); hasonlóképpen korábban: 2022. január 13-i Zipvit ítélet (C-156/20, EU:C:2022:2, 38. pont); lásd még: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. és azt követő pont).

(miután azt egyszer már megfizette a felperesnek). Ha egyáltalán, akkor ez csak *ex nunc* és az ár héával együtt történő megfizetését követően, kizárólag a megrendelő hozzájárulásával lenne lehetséges.

66. Továbbra is igaz tehát, hogy a feltételek (a jelen esetben az egyszerűsítő szabályozás igénybevételeinek feltételei) nem teljesíthetők visszaható hatállyal. Amíg a megfelelő számla nem áll rendelkezésre, nem állnak fenn a Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozó egyszerűsítő szabályozás feltételei. Csak a megfelelő számla kibocsátása után lehet erről beszélni. Következésképpen csak *ex nunc* lehetséges a helyesbítés, *ex tunc* (visszaható hatállyal) azonban nem.

67. Amennyiben ezzel szemben a Bíróságnak a visszaható hatályú számlahelyesbítéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára²⁹ hivatkoznak, ez hatástalan. Egyrészt ez az ítélkezési gyakorlat az adólevonásra, nem pedig egy konkrét számlához kapcsolódó választási jog gyakorlására vonatkozott.

68. Másrészt ezen ügyekben a Bíróság „csak” azt állapította meg, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy például valamely számla nem teljesíti a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket (a teljesítés mennyiségének és jellegének pontos leírása, valamint a teljesítés dátumának feltüntetése), ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e.³⁰ Ugyanez vonatkozik a 226. cikk 3. pontjában (az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója héa-azonosítószámának feltüntetése)³¹ vagy a 226. cikk 2. pontjában (a számla számának feltüntetése)³² említett adatokra. A Bíróság csak ennyiben tulajdonított *ex tunc* hatályt az olyan (alakilag hibás) számla kijavításának, amellyel már rendelkezik a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője.³³

69. Ez meggyőző az adólevonással összefüggésben. A termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó elszámolást tartalmazó dokumentum már akkor a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett számlának minősül, ha mind a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője, mind az adóhatóság számára lehetővé teszi annak megállapítását, hogy eladóként vagy szolgáltatás nyújtójaként ki, milyen ügylet tekintetében, milyen összegben és vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kire, mikor hárította át a héát. Ez az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója, a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére, az ügylet tárgyára, az árra és a külön

²⁹ Ebbe a körbe tartoznak például az alábbi ítéletek: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont); 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

³⁰ 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 43. pont).

³¹ 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 40. és azt követő pontok).

³² 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. pont); hasonlóképpen még: 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53. és 57. pont).

³³ Lásd: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont); 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

feltüntetett héára vonatkozó adatokat feltételez.³⁴ Ha rendelkezésre áll ez az öt alapvető adat, – ahogyan már más helyütt kifejtettem –³⁵ eleget tettek a számla értelmének és céljának az adólevonással összefüggésben, és véglegesen létrejött az adólevonási jog.³⁶

70. Amint azt azonban fent kifejtettem, a megrendelő adófizetésre kötelezett minőségére való hivatkozás a Közösségen belüli háromszögügylet szükséges feltétele (lásd a fenti 44. és azt követő pontokat). Csak így tudja a megrendelő, hogy ő köteles megfizetni az adót. Az adóhatóság csak így tudja ellenőrizni az egyszerűsítő szabályozás alkalmazhatóságát, az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója pedig csak így tud nyugodt lelkiismerettel eltekinteni a rendeltetés helye szerinti országban történő nyilvántartásba vételtől. E szükséges adatok rendelkezésre állása és hatásai fennállása nem biztosítható visszaható hatállyal.

71. A második kérdésre tehát úgy szól a válasz, hogy a „fordított adózás” kifejezést tartalmazó számla ugyan utólag is, de csak *ex nunc* hatállyal állítható ki, minek körében szükséges, hogy ez a számla eljusson a megrendelőhöz.

D. A helyesbítés tartalmáról és a vonatkozó nemzeti számlázási szabályokról

72. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv 219a. cikkének értelmezését kéri. E rendelkezés meghatározza, hogy a számlát melyik tagállam szabályai szerint kell kiállítani. Mivel megállapítást nyert, hogy a számla olyannyira hibás, hogy nem áll fenn Közösségen belüli háromszögügylet, ez a kérdés csak akkor merülhet fel a jelen alapügy jogvitája szempontjából, ha a számla visszaható hatállyal még kiállítható. Ez – amint azt fent kifejtettem – nem így van, és így a kérdésre nem kell választ adni.

73. Hasonló a helyzet a 2) a) kérdés esetében is. E kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy elegendő-e annak feltüntetése, hogy „Az UStG 25. cikke szerinti, Közösségen belüli háromszögügylet. Az adó megfizetésének kötelezettsége a megrendelőre száll át.”. Egyrészt ez is azt feltételezi, hogy a számla visszaható hatállyal is helyesbíthető. Másrészt a számla konkrét tartalma a nemzeti jogból következik (lásd a héairányelv 219a. cikkét). A Bíróság azonban nem tudja értékelni a nemzeti jogot. A Bíróság nem tud választ adni arra a kérdésre, hogy a felperesnek valóban idéznie kell-e az UStG 25. cikkét egy számlán.

74. Egyébként a számlaadatokat, amelyeket a tagállamok főszabály szerint megkövetelhetnek, a héairányelv 226. cikke tartalmazza. A héairányelv 226. cikkének 11. pontjából kitűnik, hogy utalni kell az adómentességre, ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adómentes. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdésétől eltérően, amely különbséget tesz az értékesítés (a) pont), a szolgáltatásnyújtás (c) pont) és a Közösségen belüli beszerzés (b) pont) között, a 226. cikk 11. pontja nem említi a Közösségen belüli beszerzést. Az említett irányelv 42. cikke szerint a Közösségen belüli beszerzés szintén nem adómentes, hanem azt úgy kell tekinteni, mint amelyet megadóztattak, anélkül, hogy alkalmazni kellene az irányelv 41. cikkét.

³⁴ Ebben az értelemben a német Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) is. Lásd: 2020. március 12-i ítélet – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, 23. pont; 2020. január 22-i ítélet – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, 17. pont; 2016. október 20-i ítélet – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, 19. pont.

³⁵ Lásd: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 93. és 94. pont); a Zipvit ügyre vonatkozó indítványom (C-156/20, EU:C:2021:558, 81. pont).

³⁶ Ami a „külön feltüntetett héa” kritériumát illeti, ez már a Bíróságnak a Volkswagen ítéletben és Biosafe ítéletben hozott döntéseiből következik, amely ítéletek tárgyát olyan számlák képezték, amelyeken nem tüntették fel a héát az adólevonás megfelelő összegben történő érvényesítése érdekében. Lásd: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. és 43. pont); 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. és 50. pont).

75. A héairányelv 226. cikkének 11a. pontjából következik, hogy ha az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt terheli, szükséges a „fordított adózás” kifejezés. Az „Az adó megfizetésének kötelezettsége a megrendelőre száll át.” szöveg ugyanezt fejezi ki. Az arra való utalás, hogy milyen – a nemzeti jog vagy az uniós jog szerinti – jogalapon kerül sor az adófizetési kötelezettség ezen átszállására, hasznos (lásd a héairányelv 226. cikkének 11. pontját), de nem kötelező. A héairányelv 226. cikkének 11. és 11a. pontja közötti összehasonlításból kitűnik, hogy nem szükséges feltüntetni, hogy a fordított adózás min alapul. Mindössze az a döntő, hogy a megrendelő tudja, hogy az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója abból indul ki, hogy a megrendelő köteles megfizetni az adót a rendeltetési hely szerinti országban.

V. Véggövetkeztetések

76. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

- 1) A megrendelő csak akkor minősül adó megfizetésére kötelezett személynek a héairányelv 197. cikke értelmében, ha a vonatkozó számla hivatkozott az adófizetési kötelezettség megrendelőre való áthárítására. A „Közösségen belüli adómentes háromszögügylet” szöveg nem elegendő ehhez.
- 2) A szükséges „fordított adózás” kifejezést tartalmazó számla még utólag is, de csak *ex nunc* hatállyal állítható ki. Ennek körében szükséges, hogy ez a számla eljusson a megrendelőhöz.