



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. december 8. *

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 203. cikk – A héabevallás helyesbítése – Szolgáltatások olyan igénybevevői, akik nem érvényesíthetnek levonáshoz való jogot – Az adóbevétel-kiesés veszélyének hiánya”

A C-378/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2021. június 21-én érkezett, 2021. június 21-i határozatával terjesztett elő

a **P GmbH**

és

a **Finanzamt Österreich**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen, tanácselnökként eljárva (előadó), N. Wahl és J. Passer bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az osztrák kormány képviseletében A. Posch, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. szeptember 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 177., 9. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 203. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a P GmbH és a Finanzamt Österreich (osztrák adóhatóság; a továbbiakban: adóhatóság) annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi azzal az indokkal utasította el a P által benyújtott, a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó bevallás kiigazítására irányuló kérelmet, hogy a P GmbH a számláin téves adómérték szerint számított héaösszeget tüntetett fel.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 193. cikke értelmében:
„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”
- 4 Ezen irányelv 203. cikke ekképp rendelkezik:
„A [héát] bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki [héát] tüntet fel a számlán.”
- 5 Az említett irányelv 220. cikkének (1) bekezdése előírja:
„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;
[...].”

Az osztrák jog

- 6 Az Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény; BGBl. 663/1994; a továbbiakban: UStG 1994) 11. §-a (1) bekezdésének 1. pontja előírja:
„Ha a vállalkozó az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja szerinti ügyleteket végez, jogosult számla kiállítására. Amennyiben más vállalkozónak szánt ügyleteket végez ez utóbbi vállalkozása vagy valamely jogi személy számára, amennyiben nem vállalkozóról van szó, számlát kell kiállítania. Ha a

vállalkozó egy nem vállalkozónak szánt ingatlanhoz kapcsolódó építési beruházás értékesítésének vagy kivitelezésének adóköteles ügyletét teljesíti, számlát kell kiállítania. A vállalkozó az ügylet teljesítését követő hat hónapon belül köteles a számla kiállítására vonatkozó kötelezettségét teljesíteni.”

7 Az UStG 1994 11. §-ának (6) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Azon számlák esetében, amelyek teljes összege nem haladja meg a 400 eurót, a kibocsátás dátuma mellett elegendő feltüntetni a következő adatokat:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző vállalkozó neve és címe;
2. az értékesített termékek mennyisége és kereskedelmi megnevezése vagy a nyújtott egyéb szolgáltatás jellege és mértéke;
3. a termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás napja vagy a szolgáltatásnyújtás időszaka;
4. a termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás ellenértéke és az adó összege egy összegben; valamint
5. az adómérték.”

8 Az UStG 1994 11. §-ának (12) bekezdése értelmében:

„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 igénybevevőjével szemben. Helyesbítés esetén a 16. § (1) bekezdése megfelelően alkalmazandó.”

9 Az UStG 1994 16. §-ának (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén,

1. az ügyletet teljesítő vállalkozónak ennek megfelelően helyesbítenie kell az ezen a jogcímen fizetendő adó összegét, és
2. a címzett vállalkozónak ennek megfelelően helyesbítenie kell az e címen végzett levonást. A helyesbítést azon adómegállapítási időszakokra vonatkozóan kell elvégezni, amelynek során az ellenértéket módosították.”

10 A Bundesabgabenordnungnak (az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény) az alapügy tényállására alkalmazandó változata 239a. §-a előírja:

„Amennyiben egy olyan hozzájárulást, amelyet az adójogi rendelkezés céljának megfelelően az adóalanytól eltérő személy köteles gazdasági szempontból viselni, az adóalanytól eltérő személy viselte gazdaságilag, akkor nem kerül sor:

1. az adószámlán történő jóváírásra,
2. vagyoni eszközök visszafizetésére, átruházására vagy átengedésére, és

3. azok adótartozások kiegyenlítésére irányuló felhasználására,
ha az az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezetne.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 A 2019. adóév során az alapügy felperese, amely egy beltéri játszóteret üzemeltet, 20%-os héamértéket alkalmazott szolgáltatásai tekintetében. Összesen 22 557 gépi kiállítású, ezen adót feltüntető nyugtát bocsátott ki ügyfelei számára, amelyek az UStG 1994 11. §-ának (6) bekezdése értelmében csekély összegű számláknak minősülnek.
- 12 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügy felperesének ügyfelei kizárólag végső fogyasztók voltak, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására.
- 13 Miután észlelte, hogy az e szolgáltatásokra alkalmazandó héa törvényes mértéke nem 20, hanem 13%, az alapügy felperese kiigazította héabevallását annak érdekében, hogy a héatúlfizetést az adóhatóság írja jóvá számára.
- 14 Ez utóbbi azzal az indokkal utasította el e kiigazítást, hogy egyrészt a nemzeti jognak megfelelően az alapügy felperese köteles a legmagasabb héát megfizetni számlái helyesbítésének elmaradása miatt, másrészt pedig, mivel az alapeljárás felperesének ügyfelei viselték a magasabb héa költségét, a kért kiigazítás az alapügy felperesének jogalap nélküli gazdagodását vonná maga után.
- 15 Az alapeljárás felperese e határozattal szemben keresetet nyújtott be, és a jogvita a kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) elé került, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel azt a kérdést teszi fel, hogy alkalmazható-e a héairányelv 203. cikke az előtte folyamatban lévő ügyben, jóllehet egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. Igenlő válasz esetén e bíróság arra keresi a választ, hogy amennyiben az alapeljárás felperese számára fizikailag lehetetlen a végső fogyasztókkal szemben kiállított számlák helyesbítése, figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, annak érdekében, hogy lehetővé váljon számára a héabevallás kért értelemben történő helyesbítése. A kérdést előterjesztő bíróságnak további kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy az a tény, hogy a végső fogyasztók viselték teljes mértékben a héát, következésképpen az alapeljárás felperese gazdagodna ezen adó kiigazításával, kizárja az ilyen kiigazítás elvégzésének lehetőségét.
- 16 E körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 igénybevevői 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 igénybevevőivel 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 17 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 203. cikkét, hogy az olyan adóalany, amely valamely szolgáltatást nyújtott, és amely a számláján téves adómérték alapján számított heaösszeget tüntetett fel, még akkor is köteles megfizetni e héát, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított hea levonására.
- 18 Előljáróban meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az tűnik ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, amely szerint a jelen ügyben nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, mivel az alapügy felperesének ügyfélkörét az érintett adóévben kizárólag olyan végső fogyasztók alkották, akik nem rendelkeztek az alapügy felperese által nekik kiszámlázott hea levonásához való joggal. A Bíróság kizárólag ezen előfeltevés fényében vizsgálja meg az első kérdést.
- 19 Az e kérdésre adandó válasz érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 203. cikke értelmében a héát minden olyan személy köteles megfizetni, aki ezt az adót feltünteti a számlán, és a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 26. pont).
- 20 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héairányelv 203. cikke az ezen irányelvben előírt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani (2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont, 2021. március 18-i P ítélet [Üzemanyagkártyák], C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont).
- 21 Amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 26. pontjában, a héairányelv 203. cikke tehát arra irányul, hogy azt akkor alkalmazzák, ha a héát tévesen számlázták, és fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye azon okból, hogy a számla címzettje érvényesítheti az ilyen hea levonásához való jogát.
- 22 Ennek megfelelően a héairányelv 203. cikke abban különbözik ezen irányelv 193. cikkétől, hogy ez utóbbi cikk az említett irányelv 220. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezve arra az esetre vonatkozik, amikor az adóalany a hea pontos összegét feltüntető számlát bocsátott ki az utóbbi rendelkezés alapján, amely rendelkezés értelmében egy más adóalany részére adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalanynak számlát kell kiállítania e másik adóalany részére. Hasonló esetben, e 193. cikknek megfelelően, a héát egy ilyen, valamely más adóalany számára termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.
- 23 Ebből az következik, hogy – amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 26. pontjában – a héairányelv 203. cikke csak azon adótartozásra alkalmazandó, amely túlmutat az azon helyzetekben fizetendő adótartozáson, amelyekben ezen irányelv 193. cikkét kell alkalmazni, tehát nem vonatkozik azokra a helyzetekre, amelyekben a számlán feltüntetett hea pontos. Abban

a helyzetben, amelyben a héa egy részét tévesen számlázták ki, az említett irányelv 203. cikkét csak azon héaösszegekre kell alkalmazni, amely meghaladja a megfelelően kiszámlázott héaösszeget. Ez utóbbi esetben ugyanis az adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn, mivel az az adóalany, aki egy ilyen számla címzettje, e héa jogcímén anélkül gyakorolhatja a levonáshoz való jogát, hogy az illetékes adóhatóság meg tudná határozni, hogy teljesülnek-e e jog gyakorlásának feltételei.

- 24 A jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 18. pontjában említésre került, a kérdést előterjesztő bíróság azon okból zárta ki az adóbevétel-kiesés ilyen veszélyének fennállását, mivel az alapügy felperesének ügyfélköre az érintett adóév folyamán kizárólag olyan végső fogyasztókból állt, akik nem rendelkeztek az előzetesen felszámított héa levonásának jogával. Meg kell tehát állapítani, hogy a héairányelv 203. cikke nem alkalmazható egy ilyen helyzetben.
- 25 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóalany, amely valamely szolgáltatást nyújtott, és amely a számláján téves adómérték alapján számított héaösszeget tüntetett fel, e rendelkezés értelmében nem köteles megfizetni a héa tévesen számított részét, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására.

A második kérdéstről

- 26 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

- 27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az olyan adóalany, amely valamely szolgáltatást nyújtott, és amely a számláján téves adómérték alapján számított hozzáadottérték-adó (héa) összeget tüntetett fel, e rendelkezés értelmében nem köteles megfizetni a héa tévesen számított részét, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására.

Aláírások