

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2022. december 8.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 42. cikk a) pontja – A 197. cikk (1) bekezdésének c) pontja – A 226. cikk 11a. pontja – 141. cikk – Mentesség – Háromszögügylet – A termékértékesítés végső címzettjének a héa megfizetésére való kötelezése – Számlák – A »fordított adózás« kifejezés – Kötelező jelleg – E kifejezés számlán történő feltüntetésének a hiánya – A számla visszaható hatályú helyesbítése”

A C-247/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2021. április 20-án érkezett, 2021. április 8-i határozatával terjesztett el

a **Luxury Trust Automobil GmbH**

és

a **Finanzamt Österreich**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe, a harmadik tanács elnöke, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó), N. Piçarra és N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Luxury Trust Automobil GmbH képviseletében M. Huber adótanácsadó és könyvvizsgáló, valamint S. Lacha adótanácsadó,

– az osztrák kormány képviseletében M. Augustin, A. Posch és J. Schmoll, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. július 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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) 42. cikkének az ezen irányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és az említett irányelv 219a. cikkével összefüggésben értelmezett a) pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Luxury Trust Automobil GmbH és a Finanzamt Österreich (Ausztria adóhatósága, a továbbiakban: adóhatóság) között az e társaságtól a 2014. évre vonatkozóan követelt hozzáadottértékadó (héta) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja kimondja:

„A HÉA hatálya alá a következó ügyletek tartoznak:

[...]

b) termék ellenérték fejében történó Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek”.

4 Ezen irányelv V. címe „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viseli. E cím 2. fejezetében az említett irányelv 40–42. cikke meghatározza a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyét.

5 Az ugyanezen irányelv 40. cikke szerint „[a] A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevó részére történó feladás vagy fuvarozás befejezésekor található”.

6 A héairányelv 41. cikke pontosítja:

„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 héaazonosítószámot, 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 héaazonosítószámot, amelyet a terméket beszerző a beszerzéskor használt, az adóalapot ennek megfelelően csökkenteni kell.”

7 Ezen irányelv 42. cikkének szövege a következó:

„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 a 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.”

8 Az említett irányelv IX. címe az „Adómentesség” címet viseli. E cím 4. fejezete a Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentességekkel foglalkozik. E fejezet 2. szakasza a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adómentességre irányul. E szakaszban az ugyanezen irányelv 141. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 HÉA-t:

- a) a termékeket olyan adóalany szerzi be, aki nem telepedett le az érintett tagállamban, de egy másik tagállamban HÉA-azonosítóval rendelkezik;
- b) a termékbeszerzés célja a termékeknek az a) pontban említett adóalany által, ugyanazon tagállamon belül végzett későbbi értékesítése;
- c) az a) pontban említett adóalany által ilyen módon beszerzett termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyekben az adóalany HÉA-azonosítóval rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy, aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti;
- d) a későbbi értékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki az érintett tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval;
- 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.”

9 A héairányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címében annak 197. cikkének (1) bekezdése elírja:

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

- a) az adóztatandó ügylet a 141. cikkben meghatározott feltételekkel végzett termékértékesítés;
- b) ezen termékértékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki abban a tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval, amelyben az értékesítést végzik;
- c) az értékesített termék beszerzőjének tagállamától eltérő tagállamában [helyesen: tagállamban] letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.”

10 Ezen irányelv 219a. cikke így 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 tekintend?.

(2) Az (1) ponttól eltér?en a számlázásra azon tagállam szabályai vonatkoznak, amelyben a termék értékesít?je 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 értékesít?jének vagy a szolgáltatás nyújtójának] állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, amennyiben:

a) a termék értékesít?je vagy a szolgáltatás nyújtója nem abban a tagállamban telepedett le, amely az V. címben foglalt rendelkezések szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintend?, vagy az adott tagállambeli állandó telephelye a 192a. cikk értelmében nem vesz részt a termék értékesítésében vagy a szolgáltatás nyújtásában, és a h?a megfizetésére kötelezett személy a termék beszerz?je vagy a szolgáltatás igénybevev?je.

Amennyiben azonban a termék beszerz?je, illetve a szolgáltatás igénybevev?je állítja ki a számlát (önszámlázás), a számlázásra az (1) pont vonatkozik;

b) az V. címben foglalt rendelkezések szerint nem a Közösség tekintend? a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének.”

11 A számlák tartalmát az említett irányelv XI. címe 3. fejezetének 4. szakasza pontosítja. E szakasz rendelkezései között az ugyanezen irányelv 226. cikke kimondja:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a H?A megállapítása céljából kizárólag a következ? adatokat kell kötelez?en feltüntetni:

[...]

11a. ha az adófizetési kötelezettség a terméket beszerz?t vagy a szolgáltatást igénybevev?t terheli, a »fordított adózás« kifejezés;

[...]”

2010/45 irányelv

12 A 2010/45 irányelv (7) preambulumbekzdésének szövege az alábbi:

„A jobb adóellen?rzés lehet?vé tétele, a határokon átnyúló és a belföldi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás egységesebb elbírálásának biztosítása, valamint az elektronikus számlázás el?mozdítása érdekében a számlán feltüntetend? adatokra vonatkozó bizonyos el?írásokat módosítani kell.”

Az osztrák jog

13 Az 1994. augusztus 23?i Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény) 2014?ben alkalmazandó változata (BGBl. 663/1994. sz.) (a továbbiakban: 1994. évi UStG) „A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye” cím? 3. §?ának (8) bekezdése a

következésképpen rendelkezik:

„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 forgalmiadóazonosítószámot 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. Ami a bizonyítást illeti, a 16. cikk értelemszerűen alkalmazandó.”

14 Az 1994. évi UStG „Háromszögügylek” című 25. §-a a következőket írja elő:

„Fogalom

25. cikk (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.

A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye háromszögügylet esetén

(2) A 3. § (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.

A Közösségen belüli termékbeszerzés adómentessége

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

- a) a vállalkozó (beszerző) nem rendelkezik belföldi lakóhellyel vagy székhellyel, de a Közösség területén forgalmiadóköteles;
- b) a termékbeszerzésre annak érdekében kerül sor, hogy azt követően a vállalkozó (beszerző) belföldön olyan vállalkozó vagy olyan jogi személy részére értékesítse a terméket, amely/aki belföldön forgalmiadóköteles;
- c) a beszerzett termékek a vállalkozó (beszerző) forgalmiadókötelezettsége szerinti tagállamtól eltérő tagállamból származnak;
- d) a beszerzett termékek feletti rendelkezési jog közvetlenül az első vállalkozótól vagy első vevőtől száll a végső vevőre (megrendelő);
- e) az adófizetésre kötelezett az (5) bekezdés szerint a megrendelő.

A vevő általi számlázás

(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 kötelezett minőségére,
- azt a forgalmiadóazonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését, és
- az értékesítés megrendelőjének forgalmiadóazonosítószámát.

Az adó fizetésére kötelezett személy

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

A beszerző kötelezettségei

(6) A (2) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének teljesítéséhez a vállalkozónak az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetnie a következő adatokat:

- a belföldi forgalmiadóazonosítószámot, amelynek segítségével megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését;
- a vállalkozó általi későbbi értékesítés vevőjének forgalmiadóazonosítószámát, amelyet a feladott vagy fuvarozott termékek rendeltetési tagállamában bocsátottak rendelkezésére;
- minden egyes megrendelő esetében a vállalkozó által ily módon a rendeltetési tagállamban a feladott vagy fuvarozott termékek tekintetében megvalósított értékesítés ellenértékének összegét. Ezeket az összegeket azon naptári negyedév vonatkozásában kell feltüntetni, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

A megrendelő kötelezettségei

(7) Az adó 20. § szerinti kiszámítása során a meghatározott összeghez hozzá kell adni az (5) bekezdés szerint fizetendő összeget."

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15 A Luxury Trust Automobil Ausztriában székhellyel rendelkező korlátolt felelősségű társaság, luxuszgépjárművek közvetítésével és értékesítésével kapcsolatos tevékenységét több országban, mind az Európai Unióban, mind harmadik országokban végzi.

16 A 2014. év során a Luxury Trust Automobil az Egyesült Királyságban letelepedett szállítótól vásárolt gépjárműveket, amelyeket a Cseh Köztársaságban letelepedett M. s. r. o. társaság (a továbbiakban: M társaság) részére továbbértékesített. E járműveket közvetlenül az Egyesült Királyságból szállították a Cseh Köztársaságba.

17 Az ezen értékesítések során a részt vevő vállalkozások a székhelyük szerinti állam héaazonosítószámát használták. A Luxury Trust Automobil által kiállított és 2014. márciusi keltezésű három számla (a továbbiakban: vitatott számlák) tehát e társaság osztrák héaazonosítószámát, az M társaság cseh héaazonosítószámát, valamint az Egyesült Királyságban letelepedett eladó héaazonosítószámát tartalmazta. E számlákon a következő megjegyzés szerepelt: „Közösségen belüli, adómentes háromszögügylet”.

18 A 2014. márciusra vonatkozó összesítő nyilatkozatban a Luxury Trust Automobil megjelölte az M társaság cseh hálázati azonosítóját, és bejelentette, hogy Közösségen belüli háromszögletekről van szó.

19 Adóellenőrzés keretében azonban megállapításra került, hogy a háromszögletre vonatkozó szabályozás nem alkalmazható, mivel az 1994. évi UstG 25. §-ának (4) bekezdésében előírtakkal ellentétben a vitatott számlák nem tartalmaztak semmilyen utalást az adófizetési kötelezettség átszállására vonatkozóan. Sérült háromszögletről van tehát szó, amelyet utólag nem lehet orvosolni. Tekintettel a Luxury Trust Automobil osztrák hálázati azonosítójának használatára, az 1994. évi UstG 3. §-ának (8) bekezdése alapján meg kell állapítani, hogy Közösségen belüli beszerzés történt Ausztriában. Ezen adatok alapján állapította meg az adóhatóság a 2016. április 25-ii határozatában a Luxury Trust Automobil által a 2014. év tekintetében fizetendő hálát.

20 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy ezen adóellenőrzést követően a Luxury Trust Automobil a 2016. május 23-ii helyesbítő megjegyzésekkel helyesbítette a vitatott számlákat, az adófizetési kötelezettség M társaság részére történő átszállására vonatkozó megjegyzéssel kiegészítve e számlákat. Nincs azonban bizonyíték arra, hogy e számlahelyesbítéseket ténylegesen kézbesítették e társaság részére. Ezenkívül ez utóbbit a cseh adóhatóság „Missing Tradernek” minősíti. Ugyanis, noha az M társaságot a szóban forgó értékesítések teljesítési időszakában hálanyilvántartásba vették a Cseh Köztársaságban, a cseh adóhatóság nem tudta felvenni vele a kapcsolatot, és az M társaság ezen értékesítések után nem vallott be és nem is fizetett hálát a Cseh Köztársaságban.

21 Az adóhatóság 2016. április 25-ii határozatával szemben panaszt nyújtottak be, amelyet a Finanzamt Baden Mödling (baden mödlingi adóhivatal, Ausztria) elutasított. A Luxury Trust Automobil ezt követően keresetet indított a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt.

22 E bíróság szerint a háromszögletekre vonatkozó rendelkezések alkalmazása nem kötelező az 1994. évi UstG 25. §-ának (1) bekezdése szerinti helyzetben. Az olyan háromszöglet köztes beszerzője, mint a jelen esetben a Luxury Trust Automobil, jogosult választani, hogy egy meghatározott termékértékesítés esetén szeretné-e, vagy sem, hogy e rendelkezéseket alkalmazják. E jogot a szóban forgó ügylet lebonyolításának időpontjában kell gyakorolni.

23 Ebben az összefüggésben, ha e köztes beszerző a rendeltetési hely szerinti tagállamban a Közösségen belüli termékbeszerzés adómentességét és az e beszerzésre vonatkozó adófizetési kötelezettségnek a végső vevőre történő átszállását kívánja elérni, akkor olyan számlát kell kiállítania, amely tartalmazza az 1994. évi UstG 25. §-ának (4) bekezdésében foglalt adatokat. Márpedig az e rendelkezésben előírt azon megjegyzés, hogy a végső vevő köteles a hálát megfizetni, nem szerepelt a vitatott számlákon.

24 Az 1994. évi UstG 25. §-a következésképpen nem alkalmazható, így a szóban forgó ügyletet e törvény általános rendelkezései alapján kell kezelni. E rendelkezések értelmében, mivel a Luxury Trust Automobil az osztrák hálázati azonosítóját használta, Közösségen belüli beszerzést hajtott végre Ausztriában. A beszerzést tehát addig úgy kell tekinteni, mint amelyet Ausztriában valósítottak meg, amíg e társaság bizonyítja, hogy e beszerzést a Cseh Köztársaságban megadóztatták. Mivel e feltétel nem teljesül, az említett társaság nem jogosult az említett beszerzés címén előzetesen felszámított hál levonására.

25 A Luxury Trust Automobil a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) ítéletével

szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria), amely a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság.

26 Az alapeljárás tárgya az 1994. évi UStG 3. §a (8) bekezdésének második mondata alapján fizetendő adó, vagyis az osztrák héa-azonosítószám használata miatt Közösségen belüli termékbeszerzésnek tekintett termékbeszerzés kiegészítő adóztatása.

27 Ebben az összefüggésben a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) három nehézséget vet fel.

28 Először is e bíróság megállapítja, hogy a héairányelv 41. cikkének első bekezdéséből az következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzést az e beszerzéshez használt héa-azonosítószámot kiadó tagállam területén teljesítettnek kell tekinteni. Mindazonáltal ezen irányelv 42. cikkének megfelelően nem ez a helyzet akkor, ha a későbbi értékesítés megrendeljét tekintették az említett irányelv 197. cikke alapján a héa megfizetésére kötelezett személynek.

29 E tekintetben a héairányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy az ilyen ügyletre vonatkozó számlát az ezen irányelv XI. címe 3. fejezetének 3–5. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kell kiállítani.

30 A termékértékesítés megrendelőjének az említett irányelv 42. cikke értelmében vett „kijelöléséről” van tehát szó abban az esetben, ha a számla az ugyanezen irányelv 226. cikkének 11a. pontjában említetthez hasonló jelzést tartalmaz, vagyis a »fordított adózás« kifejezést.

31 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy bár a 2010/45 irányelv (7) preambulumbekkezdése a számlázásra vonatkozó rendelkezések szigorú tiszteletben tartása mellett szól, a háromszögügyletekre vonatkozó számlákon a „fordított adózás” kifejezés célja annak biztosítása, hogy az ilyen ügylet keretében a végső vevő egyértelműen és könnyen elismerhesse, hogy az adófizetési kötelezettséget átruházták rá. Márpedig e bíróság szerint e cél a vitatott számlákon szereplő „Közösségen belüli háromszögügylet” kifejezéssel is biztosítható, annál is inkább, ha figyelembe vesszük azt a tényt, hogy e számlák nem jelölnék meg semmilyen héaösszeget, hanem az e számlákon feltüntetett összeget kifejezetten „a számla nettó összegeként” jelölik meg.

32 E körülmények között nem zárható ki, hogy a vitatott számlákon szereplő eredeti megjegyzés megfelelhet az uniós jog által az értékesítés megrendelőjének a héa megfizetésére kötelezettnek történő minősítésére vonatkozóan előírt feltételeknek.

33 Másodszor, ha nem ez a helyzet, a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítéletének (C-580/16, EU:C:2018:261) 49. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 42. cikkének a) pontja az ahhoz megkövetelt anyagi jogi feltételre vonatkozik, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplőhöz hasonló termékbeszerzés héakötelesnek minősüljön ezen irányelv 40. cikke értelmében. Ezzel szemben az említett irányelv 42. cikkének b) pontja meghatározza a rendeltetési hely szerinti tagállamban az adóztatás igazolására vonatkozó részletes szabályokat, amelyeket alaki feltételeknek kell tekinteni.

34 Az ezen 42. cikk a) pontja szerinti egyik anyagi jogi feltétel megköveteli, hogy az értékesítés megrendelőjét a héairányelv 197. cikke értelmében az ezen értékesítésre vonatkozó számlán a héa megfizetésére kötelezett személynek minősítsék.

35 E körülmények között az előzetesen felszámított adó levonását illetően a számlákat olyan alaki feltételeknek kell tekinteni, amelyek főszabály szerint helyesbíthetők, mivel a helyesbítés arra

az évre visszamenőleges hatállyal alkalmazandó, amelyben a számlát eredetileg kiállították. Ezenkívül, még ha a héát tévesen számlázták is ki, a számla akkor is helyesbíthető, ha a nyilatkozattevő bizonyítja jóhiszeműségét, vagy kell-e időben teljes mértékben kizárja az adóbevételek kiesés veszélyét.

36 A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal arra keresi a választ, hogy fennáll-e a helyesbítés ilyen lehetősége valamely anyagi jogi feltétel tekintetében is, annál is inkább, mivel a háromszögügyletekre vonatkozó szabályozás alkalmazása nem kötelező, hiszen az adóalanyok dönthetnek úgy, hogy nem élnek az e szabályozás által bevezetett egyszeresítési rendszerrel.

37 Ebben az összefüggésben azt is meg kell határozni, hogy elegendő-e az, hogy a számlakibocsátó helyesbíti azt, majd elküldi a szóban forgó termékértékesítés megrendelőjének, vagy ezenkívül szükséges-e, hogy a helyesbítés meg is érkezzon az utóbbihoz. Az ilyen helyesbítés esetleges visszaható hatályát a 2016. szeptember 15-ii Senatex ítéletnek (C-518/14, EU:C:2016:691) megfelelően szintén meg kell határozni.

38 Harmadszor a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Luxury Trust Automobil a cseh jog alkalmazhatóságára hivatkozik. Ez utóbbi az osztrák joggal ellentétben nem követeli meg, hogy a számlákon szerepeljen az adófizetési kötelezettség átszállása. Az alkalmazandó jog meghatározása mindazonáltal szükségessé teszi a héairányelv 219a. cikkének értelmezését.

39 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 háromszögügylet« szöveg?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

a) helyesbíthető-e utólag érvényesen az ilyen számlaadat (annak feltüntetésével, hogy »Az [1994. évi] UStG 25. §-a szerinti, Közösségen belüli háromszögügylet. 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?

Az első kérdés?

40 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 42. cikkének az ezen irányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy háromszögügylet keretében a

végss? vev?t érvényesen min?sítik?e a héa megfizetésére kötelezett személynek, ha a köztes beszerz? által kiállított számla nem tartalmazza a „fordított adózás” kifejezést.

41 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a háromszögügylet olyan ügylet, amelynek során a terméket az egyik tagállamban héa?azonosítószámmal rendelkező szállító értékesíti a második tagállamban héa?azonosítószámmal rendelkező köztes beszerz? részére, amely pedig ezt a terméket egy harmadik tagállamban héanyilvántartásba vett végss? vev? részére értékesíti, és az említett terméket közvetlenül az els? tagállamból a harmadik tagállamba fuvarozzák.

42 Ezen háromszögügyletre eltérést enged? szabályozás vonatkozhat a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjában kimondott azon szabályra, miszerint a valamely tagállam területén ellenérték fejében történ?, Közösségen belüli termékbeszerzések héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19?i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 27. pont).

43 Ezen eltérést enged? szabályozás egyrészt abban áll, hogy mentesítse az adó alól a második tagállamban héanyilvántartásba vett köztes beszerz? által megvalósított Közösségen belüli termékbeszerzést, másrészt pedig, hogy e beszerzés megadóztatását a harmadik tagállamban letelepedett és ott héanyilvántartásba vett végss? vev? szintjére helyezték át, mivel a köztes beszerz? mentesül az utóbbi tagállamban történ? héanyilvántartási kötelezettség alól. Az említett rendszer az ezen irányelv 40. cikkében el?írt szabály és az ezen irányelv 42. cikkéb?l ered? eltérés közötti kapcsolatból ered.

44 A héairányelv 40. cikke ugyanis kimondja azt a szabályt, amely szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye az a hely, ahol a termékek az azokat beszerz? személynek történ? feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatók. E szabály helyes alkalmazásának biztosítása érdekében ezen irányelv 41. cikke el?írja, hogy amennyiben a beszerz? nem bizonyítja, hogy a beszerzés az említett irányelv 40. cikkének megfelelően héaköteles volt, a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a héa?azonosítószámot, amellyel a beszerz? a beszerzést végezte.

45 Ugyanezen irányelv 42. cikke eltérést enged az említett szabálynak a héairányelv 141. cikkében meghatározott háromszögügyletek keretében történ? alkalmazásától, amennyiben egyrészt a beszerz? bizonyítja, hogy a szóban forgó Közösségen belüli beszerzést az ezen irányelv 40. cikkének megfelelően meghatározott tagállam területén végzett kés?bbi értékesítés céljából teljesítette, és amely tekintetében a megrendelőt az említett irányelv 197. cikke alapján az adó megfizetésére kötelezett személynek min?sítik, másrészt pedig a beszerz? eleget tett az összesítő? nyilatkozatra vonatkozó, az ugyanezen irányelv 265. cikkében el?írt kötelezettségnek.

46 A héairányelv 197. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelően a köztes beszerz? által kiállított számlának tiszteletben kell tartania az ezen irányelv XI. címe 3. fejezetének 3–5. szakaszában foglalt rendelkezéseket. E rendelkezések között az említett irányelv 226. cikkének 11a. pontja el?írja, hogy a számlán szerepelnie kell a „fordított adózás” kifejezésnek, ha a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?je köteles a héa megfizetésére.

47 Ennek keretében az els? kérdés megválaszolása érdekében nemcsak a héairányelv 42. cikke a) pontjának szövegét, hanem összefüggéseit, és annak a szabályozásnak a céljait is figyelembe kell venni, amelynek részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19?i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 33. pont).

48 El?ször is, ami a héairányelv 42. cikkének szövegét illeti, abból egyrészt az következik, hogy az ezen irányelv 41. cikkének els? bekezdését?l való eltérés?l van szó, másrészt pedig, hogy ezen eltérés alkalmazása az e 42. cikk a) és b) pontjában el?írt két kumulatív feltétel teljesülését?l függ (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19?i Firma Hans Bühler ítélet,

C?580/16, EU:C:2018:261, 45. pont).

49 Míg a héairányelv 42. cikkének a) pontja az ahhoz szükséges anyagi jogi feltételt pontosítja, hogy a háromszögület keretében végzett beszerzés ezen irányelv 40. cikkének megfelelően héakötelesnek minősüljön, addig az említett irányelv 42. cikkének b) pontja a Közösségen belüli fuvarozás vagy feladás rendeltetési helye szerinti tagállamban az adóztatásra vonatkozó bizonyítékok szolgáltatásának alaki feltételeit pontosítja (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 49. pont).

50 Másodszor, azon összefüggést illetően, amelybe a héairányelv 42. cikke illeszkedik, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitunik, hogy e cikk pontosítja és kiegészíti az ezen irányelv 141. cikkében elírt egyszerősítési intézkedés alkalmazásának feltételeit (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 37. pont). Márpedig mind a héairányelv 42. cikkének a) pontja, mind pedig ezen irányelv 141. cikkének e) pontja visszautal az említett irányelv 197. cikkére, amely elírja ugyanezen irányelv XI. címe 3. fejezetének tiszteletben tartását, amely utóbbinak a 226. cikk a részét képezi.

51 Ebből következik, hogy a háromszögületekre alkalmazandó eltérést engedő szabályozás sajátos összefüggésében a háromszögületek köztes beszerzője nem helyettesítheti a „fordított adózás” kifejezést, míg a héairányelv 226. cikkének 11a. pontja ezt a kifejezést írja kifejezetten el.

52 Harmadszor, a héairányelv 42. és 141. cikkében foglalt eltérést engedő szabályozás által követett célok megerősítik ezt az értelmezést.

53 Ugyanis, noha ezen irányelv 141. cikkének célja annak elkerülése, hogy a köztes beszerzőnek a termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban nyilvántartásba kelljen vetetnie magát, és adóbevallást kelljen leadnia (2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 41. pont), az említett irányelv 41. és 42. cikke annak biztosítására irányul, hogy a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzésre a végső vevő szintjén vessenek ki héát, miközben elkerülik ezen ügylet kettős adóztatását (2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C?580/16, EU:C:2018:261, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Márpedig, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 46. pontjában rámutatott, a héairányelv 226. cikke alapján a számlán feltüntetendő adatok értelme és célja, hogy tájékoztassa a számlabefogadót a számlakibocsátó ügyletének jogi minősítéséről. Ez a cél különösen hangsúlyos akkor, ha e kibocsátó úgy véli, hogy kivételesen nem ?, hanem a megrendelő köteles megfizetni a héát.

55 Mivel a héairányelv 42. és 141. cikkében elírt, eltérést engedő szabályozás fakultatív, az ezen irányelv 226. cikkének 11a. pontjában elírt alaki követelmény teszi lehetővé annak biztosítását, hogy a termékértékesítés végső megrendelőjének tudomása legyen az adófizetési kötelezettségeiről. Ugyanis a fordított adózási mechanizmus jellemzője éppen az, hogy ha semmiféle héafizetésre nem kerül sor a termék értékesítője és a termékértékesítés adóalany címzettje között, ennek oka az, hogy ez utóbbi köteles ezen értékesítés címén megfizetni az adót (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C?835/18, EU:C:2020:520, 22. pont). E tekintetben tehát nem állhat fenn bizonytalanság.

56 A fenti indokokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 42. cikkének az ezen irányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a háromszögület keretében a végső vevő nem tekinthet érvényesen a héa megfizetésére kötelezett személynek, ha a köztes beszerző által kibocsátott számla nem tartalmazza az említett 226. cikkének 11a. pontjában említett „fordított adózás” kifejezést.

A második kérdésről

57 Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 226. cikkének 11a. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a számlán az e rendelkezésben elírt „fordított adózás” kifejezés feltüntetésének elmulasztása utólag helyesbíthető olyan megjegyzés hozzáadásával, amely pontosítja, hogy e számla Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozik, és az adófizetési kötelezettség az értékesítés megrendelőjére száll át.

58 Az e második kérdésre adott igenlő válasz esetén e bíróság azt kérdezi egyrészt, hogy az ilyen helyesbítés érvényessége függ-e attól a tényről, hogy az eljusson a számlabefogadóhoz, másrészt pedig, hogy az így helyesbített számla visszaható hatállyal bír-e az eredeti számlázás időpontjára.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár a Bíróság elismerte, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont; 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C-580/16, EU:C:2018:261, 50. és 51. pont; 2021. október 21-i Wilo Salmson France ítélet, C-80/20, EU:C:2021:870, 76. pont).

60 Ugyanis a szóban forgó ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Következésképpen nem lehet szó a számla helyesbítéséről, ha a háromszögügyletekre alkalmazandó eltérő szabályozás olyan alkalmazási feltétele hiányzik, mint amilyen a héairányelv 226. cikkének 11a. pontjában elírt kifejezés. Amint arra a főtanácsnok az indítványának 57. és 61. pontjában rámutatott, a héatarozásnak az értékesítés megrendelőjére történő átszállásához szükséges alkalmazási feltétel utólagos teljesítése nem minősül helyesbítésnek. A megkövetelt számla első kiállításáról van szó, amelynek nincs visszaható hatálya.

62 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 226. cikkének 11a. pontját úgy kell értelmezni, hogy a számlán az e rendelkezésben elírt „fordított adózás” kifejezés feltüntetésének elmulasztása nem helyesbíthető utólag olyan megjegyzés hozzáadásával, amely pontosítja, hogy e számla Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozik, és hogy az adófizetési kötelezettség az értékesítés megrendelőjére száll át.

A harmadik kérdésről

63 Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 219a. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az elírja a köztes beszerző tagállamának vagy a végső vevő tagállama számlázásra vonatkozó rendelkezéseinek az alkalmazását.

64 A kérdést elterjesztő bíróságban felmerül e kérdés, mivel az alapeljárás keretében a Luxury Trust Automobil arra hivatkozik, hogy a cseh jogot kell alkalmazni. Márpedig ez utóbbi nem írja elő, hogy a számlákon szerepeljen az adófizetési kötelezettség átszállására vonatkozó megjegyzés.

65 Az első két kérdésre adott válaszból azonban kitűnik, hogy a harmadik kérdésre adandó

válasz nem befolyásolhatja az alapeljárás kimenetelét.

66 Mivel ugyanis a vitatott számlákon nem szerepelt a „fordított adózás” kifejezés, a végső vevő héafizetésre kötelezett személynek való minősítésére nem került sor érvényesen. Következésképpen a köztes beszerzőt a héairányelv 41. cikke első bekezdésének megfelelően ezen adó megfizetésére kötelezett személynek kell tekinteni abban a tagállamban, amelyben kiadták számára azt az azonosítószámot, amelyet a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzéshez használt.

67 Mindenesetre a héairányelv 42. cikkében, 141. cikkének e) pontjában és 226. cikkének 11a. pontjában foglalt követelmények nem térhetnek el tagállamonként. A kérdést előterjesztő bíróság köteles az alapjogvitára alkalmazandó jogot az uniós joggal összhangban értelmezni, akár a köztes beszerző, akár a végső vevő tagállamának jogáról legyen is szó (lásd analógia útján: 2020. november 18-ai DelayFix ítélet, C-519/19, EU:C:2020:933 51. pont).

68 A fenti megfontolásokra figyelemmel a harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

69 Mivel ez az eljárás az alapügyben 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2010. július 13-ai 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 42. cikkének a módosított 2006/112 irányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

háromszögügylet keretében a végső vevő nem tekinthető érvényesen a hozzáadottértékadó (héa) megfizetésére kötelezett személynek, ha a köztes beszerző által kibocsátott számla nem tartalmazza a módosított 2006/112 irányelv 226. cikkének 11a. pontjában említett „fordított adózás” kifejezést.

2) A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 226. cikkének 11a. pontját

a következőképpen kell értelmezni:

a számlán az e rendelkezésben előírt „fordított adózás” kifejezés feltüntetésének elmulasztása nem helyesbíthető utólag olyan megjegyzés hozzáadásával, amely pontosítja, hogy e számla Közösségen belüli háromszögügyletre vonatkozik, és hogy az adófizetési kötelezettség az értékesítés megrendelőjére száll át.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.