

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. december 8.(*)

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

A C-378/21. sz. ügyben,

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

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,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

a előtanácsnok indítványának a 2022. szeptember 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 177., 9. 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) 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 hozzáadottértékadó (hét) vonatkozó bevallás kiigazítására irányuló kérelmet, hogy a P GmbH a számláján téves adómérték szerint számított hétösszeget tüntetett fel.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hétirányelv 193. cikke értelmében:

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

4 Ezen irányelv 203. cikke ekképp rendelkezik:

„A [hét] bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki [hét] 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 kiállítani. Ha a vállalkozó egy nem vállalkozónak szánt ingatlanhoz kapcsolódó építési beruházás értékesítésének vagy kivitelezésének adóköteles ügyletét teljesíti, számlát kell kiállítani. 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 időszakra vonatkozóan kell elvégezni, amelynek során az ellenértéket módosították.”

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

„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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett 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 elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügy felperesének ügyfelei kizárólag végső fogyasztók voltak, akik nem jogosultak az elzetiesen 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 el?terjeszt? 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 el?tte folyamatban lév? ügyben, jóllehet egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel?kiesés veszélye. Igenl? válasz esetén e bíróság arra keresi a választ, hogy amennyiben az alapeljárás felperese számára fizikailag lehetetlen a végs? fogyasztókkal szemben kiállított számlák helyesbítése, figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy nem áll fenn az adóbevétel?kiesés veszélye, annak érdekében, hogy lehet?vé váljon számára a héabevallás kért értelemben történ? helyesbítése. A kérdést el?terjeszt? bíróságnak további kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy az a tény, hogy a végs? fogyasztók viselték teljes mértékben a héát, következésképpen az alapeljárás felperese gazdagodna ezen adó kiigazításával, kizárja az ilyen kiigazítás elvégzésének lehet?ségét.

16 E körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? 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 szerepl?höz hasonló helyzetben – nem állhat fenn az adóbevétel?kiesés veszélye, mert a szolgáltatások igénybevev?i adólevonásra nem jogosult végs? fogyasztók?

2) Ha az els? kérdésre igenl? választ kell adni, és a számla kibocsátójának ezért meg kell fizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján:

a) Mell?zhet??e a számláknak a szolgáltatások igénybevev?ivel szembeni helyesbítése, ha egyrészt kizárt az adóbevétel?kiesés veszélye, másrészt pedig a számlák helyesbítése gyakorlatilag lehetetlen?

b) Kizárja-e a héakorrekciót, hogy a végs? fogyasztók viselték az adót az ellenérték részeként, és az adóalany ezáltal a héakorrekció révén gazdagodik?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

17 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? 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 héaösszeget tüntetett fel, még akkor is köteles megfizetni e héát, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel?kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevev?i kizárólag végs? fogyasztók, akik nem jogosultak az el?zetesen felszámított héa levonására.

18 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l az t?nik ki, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések azon az el?feltevésen alapulnak, amely

szerint a jelen ügyben nem áll fenn az adóbevétel?kiesés veszélye, mivel az alapügy felperesének ügyfélkörét az érintett adóévben kizárólag olyan végs? fogyasztók alkották, akik nem rendelkeztek az alapügy felperese által nekik kiszámlázott héa levonásához való joggal. A Bíróság kizárólag ezen el?feltevés fényében vizsgálja meg az els? 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 el?írt adólevonási jogból esetlegesen következ? 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 f?tanácsnok 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 héa levonásához való jogát.

22 Ennek megfelelően a héairányelv 203. cikke abban különbözik ezen irányelv 193. cikkét?, hogy ez utóbbi cikk az említett irányelv 220. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezve arra az esetre vonatkozik, amikor az adóalany a héa pontos összegét feltüntet? számlát bocsátott ki az utóbbi rendelkezés alapján, amely rendelkezés értelmében egy más adóalany részére adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végz? 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 végz? adóalany köteles megfizetni.

23 Ebb?l az következik, hogy – amint azt a f?tanácsnok is kiemelte indítványának 26. pontjában – a héairányelv 203. cikke csak azon adótartozásra alkalmazandó, amely túlmutat az azon helyzetekben fizetend? adótartozáson, amelyekben ezen irányelv 193. cikkét kell alkalmazni, tehát nem vonatkozik azokra a helyzetekre, amelyekben a számlán feltüntetett héa pontos. Abban a helyzetben, amelyben a héa egy részét tévesen számlázták ki, az említett irányelv 203. cikkét csak azon héaösszegre 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 el?terjeszt? bíróság azon okból zárta ki az adóbevétel?kiesés ilyen veszélyének fennállását, mivel az alapügy felperesének ügyfélköre az érintett adóév folyamán kizárólag olyan végs? fogyasztókból állt, akik nem rendelkeztek az el?zetesen 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 els? 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 igénybevev?i kizárólag végs? fogyasztók, akik nem jogosultak az el?zetesen felszámított héa

levonására.

A második kérdésről

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 hozzáadottértékadó (héta) összeget tüntetett fel, e rendelkezés értelmében nem köteles megfizetni a héa tévesen számított részét, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevételek kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.