

**C-794/23. sz. ügy****Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. december 21.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Verwaltungsgerichtshof (Ausztria)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. december 14.

**Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2  
(Ro 2023/13/0014)  
2023. december 14.

A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) [omissis] a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) által többek között a 2019. évi forgalmi adó tárgyában hozott 2023. január 27-i [omissis] ítélettel (az eljárásban részt vevő fél: P GmbH, W, képviseli: LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, [omissis] Mattersburg [omissis]) szemben a Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte (osztrák adóhivatal, közép-alsó-ausztriai kirendeltség, Ausztria), [omissis] Wiener Neustadt, [omissis] által előterjesztett felülvizsgálati kérelem tárgyában a következő

**v é g z é s t**

hozta:

Az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét, hogy 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 a konkrét számlán feltüntetett szolgáltatás igénybevevője nem adóalany, még ha az említett adóalany további hasonló szolgáltatásokat nyújtott is más adóalanyok részére?

2) Csak egy nem adóalany lehet-e a Bíróság C-378/21. sz. ügyben hozott 2022. december 8-i ítélete értelmében vett, „az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztó”, vagy olyan adóalany is, amely a konkrét szolgáltatást kizárólag magáncélra (vagy az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosító egyéb célra) veszi igénybe, és ezért nem jogosult az előzetesen felszámított héa levonására?

3) A 2006/112/EK irányelv 238. cikke szerinti egyszerűsített számlázás esetén milyen kritériumok alapján kell (adott esetben becslés keretében) értékelni, hogy az adóalany mely számlák tekintetében nem köteles megfizetni a tévesen kiszámlázott összeget, mert egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye?

### **Indokolás:**

- 1 A. A tényállás és az eddigi eljárás:
- 2 A P GmbH egy osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság. A P GmbH egy beltéri játszóteret üzemeltet. A 2019-es évben a P GmbH a 20%-os forgalmiadó-mérték alá vonta a beltéri játszótér belépődíjait (a szolgáltatásaiért fizetett ellenértéket). Az ellenérték megfizetésekor a P GmbH számlákat (gépi kiállítású nyugtákat) állított ki ügyfelei részére, amelyek az [Umsatzsteuergesetz 1994] (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény) 11. §-ának (6) bekezdése szerinti csekély összegű számláknak (a 2006/112/EK irányelv 238. cikke szerinti egyszerűsített számláknak) minősültek. A P GmbH utóbb helyesbítette a forgalmiadó-bevallását, mert a belépődíjak esetében a 13%-os kedvezményes adómértéket kell alkalmazni. A P GmbH nem kizárólag nem adóalanyok (nem vállalkozók) részére nyújtotta szolgáltatásait.
- 3 2021. január 18-i határozatával az adóhivatal megállapította a 2019-es évről vonatkozó forgalmi adót. Az indokolásban kifejtette, hogy a P GmbH a beltéri játszótérekre történő belépésekből származó bevételek után 20% mértékű adót fizetett; a forgalmi adót feltüntették a pénztárgéppel készített nyugtákon. A 20%-os forgalmiadó-mérték nem helyesbíthető utólag a 2019-es év vonatkozásában, mert sem a számlák nem helyesbíthetők, sem a forgalmiadó-különbözetből eredő adójóváírások nem adhatók tovább a vállalkozás ügyfeleinek. A 20% mértékű forgalmi adót ezért a számlák alapján és a jogalap nélküli gazdagodás alapján is elő kell írni.

- 4 A P GmbH keresetet nyújtott be e határozattal szemben. Arra hivatkozott, hogy a szolgáltatásokat „szinte kizárólag” az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosult magánszemélyek vették igénybe. Kizárható tehát az adóbevétel-kiesés veszélye. Ennélfogva nem kell formálisan helyesbíteni a számlákat és a helyesbítést megküldeni a számlák címzettjeinek.
- 5 2021. június 21-i végzésével a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.
- 6 2022. december 8-i Finanzamt Österreich ítéletében (C-378/21) a Bíróság a következőket mondta ki:  
  
„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 [heáösszeget] tüntetett fel, e rendelkezés értelmében nem köteles megfizetni a hea 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 hea levonására.”
- 7 A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt megtámadott határozattal a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) megváltoztatta a 2019. évi forgalmiadó-megállapító határozatot.
- 8 A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) abból indult ki, hogy a P GmbH szolgáltatásait „(szinte) kizárólag” olyan ügyfelek vették igénybe, akik végső fogyasztóként nem érvényesíthetnek adólevonást. A beltéri szabadidőpark teljes forgalmának 0,5%-ára becsült összegtől eltekintve nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. Ez kitűnik a P GmbH ügyvezetőjének nyilatkozatából, amely szerint a P GmbH szolgáltatásainak igénybevevői 2019-ben kizárólag az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosult végső fogyasztók. Sem utazási, sem ellátási szolgáltatások nyújtására nem került sor. Mivel azonban nem teljesen kizárt, hogy a P GmbH ügyfelei (jogosan vagy jogosulatlanul) adólevonást érvényesítettek a számlák alapján, becslést kell végezni. Mivel a P GmbH szolgáltatásait az ügyfelek nagy valószínűséggel magáncélra vették igénybe, a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) becslése szerint a teljes forgalom 0,5%-a tekintetében áll fenn adófizetési kötelezettség a számlák alapján. Ez a kiállított nyugták (összesen 22 557 számla) közül körülbelül 112 olyan számlát érint, amely alapján (jogosan vagy jogosulatlanul) adólevonást érvényesítettek.
- 9 Ezen ítélet ellen irányul az adóhivatal felülvizsgálati kérelme. Az adóhivatal arra hivatkozik, hogy a megtámadott ítélet eltér a Bíróság ítélkezési gyakorlatától. A Bíróság megállapította, hogy az adóalany nem köteles megfizetni a hea tévesen számított részét, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, hogy a szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem

jogosultak az előzetesen felszámított hea levonására. A Bíróság ítéletéből nem tűnik ki egy egyrészt végső fogyasztókra, másrészt az előzetesen felszámított hea levonására jogosult adóalanyokra becslés útján való felosztás. A Bíróság kizárólag azon előfeltevés fényében vizsgálta meg a kérdést, hogy a szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított hea levonására.

10 B. Vonatkozó rendelkezések

11 1. A nemzeti jog

12 A forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény jelen ügyben alkalmazandó változatának (BGBI. I 13/2014. sz.) 11. §-a kivonatosan a következőképpen szól:

„(1) 1. 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.

[...]

(6) 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.

[...]

(12) 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.”

13 2. Az uniós jog

14 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 193. cikke a következőképpen szól:

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

15 Ezen irányelv 203. cikke a következőképpen szól:

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

16 Az irányelv 220. cikkének (1) bekezdése kivonatossan a következőképpen szól:

„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;

[...]

17 C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések magyarázata

18 2021. június 21-i előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokolásában a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) kifejezetten megállapította, hogy a P GmbH ügyfelei 2019-ben „kizárólag végső fogyasztók voltak, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított hea levonására”.

19 A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) e ténybeli feltevését már az előzetes döntéshozatali eljárásban is megkérdőjelezték (lásd különösen: a C-378/21. sz. ügyre vonatkozó 2022. szeptember 8-i főtanácsnoki indítvány, 38. és azt követő pontok). A C-378/21. sz. ügyben hozott 2022. december 8-i ítéletben a Bíróság nem foglalkozott a főtanácsnok e megfontolásaival. Ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, amely szerint nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, mivel a P GmbH ügyfélkörét kizárólag olyan végső fogyasztók alkották, akik nem rendelkeztek a P GmbH által nekik kiszámlázott hea levonásához való joggal. Az első kérdés vizsgálatára „kizárólag ezen előfeltevés fényében” kerül sor (18. pont).

20 A folytatólagos eljárásban a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) elállt e ténybeli feltevéstől. Jelenleg abból indul ki, hogy nem kizárt, hogy a

P GmbH ügyfelei (jogosan vagy jogosulatlanul) adólevonást érvényesítettek. Ezen ügyfelek arányát a teljes forgalom 0,5%-ára (illetve összesen 22 557 számlából körülbelül 112 számlára) becsülte.

- 21 Éppen arra tekintettel, hogy a Bíróság által a korábbi előzetes döntéshozatali eljárásban adott válasz kifejezetten azon alapult, hogy a P GmbH valamennyi ügyfele az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosult végső fogyasztó volt, kétséges, hogy mi a helyzet akkor, ha a P GmbH ügyfeleinek akár csak kis része is adóalanyok (vállalkozónak) minősülő személy volt. Ennélfogva nem (feltétlenül és teljes mértékben) kizárt az adóbevétel-kiesés veszélye.
- 22 Ebből az a következtetés vonható le, hogy tekintettel arra, hogy a számlák helyesbítésére (a „csekély összegű számlákon” nem voltak feltüntetve a szolgáltatások igénybevevői, akik ennélfogva nem ismertek) ténylegesen nem került sor, az adóbevétel-kiesés veszélye összességében nem hárult el kellő időben és teljes mértékben, és így a P GmbH teljes egészében köteles megfizetni az összes számlán feltüntetett forgalmiadó-összeget.
- 23 A főtanácsnok által kifejtettek szerint az irányelv 203. cikke ellenben az egyes jogsértő számlákra vonatkozik. Ebből az a következtetés vonható le, hogy az adóbevétel-kiesés veszélye csak azon számlák tekintetében áll fenn, amelyeket adóalanyok (vállalkozók) részére állítottak ki (még ha a szolgáltatás igénybevevője nincs is feltüntetve a számlán).
- 24 Abban az esetben, ha az egyes jogsértő számlákat kell alapul venni, az is kérdéses, hogy milyen kritériumok alapján kell (adott esetben akár becslés útján) meghatározni azokat a számlákat, amelyek esetében fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye. Ebben az összefüggésben nem egyértelmű, hogy miként kell értelmezni „az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosult végső fogyasztó” fogalmát. Kérdéses, hogy csak egy nem adóalany lehet-e ilyen értelemben vett végső fogyasztó, vagy olyan adóalany is, amely a konkrét szolgáltatást kizárólag magáncélra (vagy az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosító egyéb célra) veszi igénybe, és ezért nem jogosult az előzetesen felszámított hea levonására.
- 25 Az adóbevétel-kiesésnek egy – a jelen esetben nem vitatottan – túlzottan magas adómérték feltüntetése esetén fennálló veszélye abból adódik, hogy a szolgáltatás igénybevevője túlzottan magas összegű előzetesen felszámított héát von le. Ez mindenekelőtt azon eseteket érinti, amelyekben adóalanyok (vállalkozók) a saját adóköteles szolgáltatásaikhoz kapcsolódó köztes szolgáltatásként veszik igénybe a P GmbH szolgáltatásait (például – amint azt a főtanácsnok az indítványának 39. pontjában említi –: egy önálló vállalkozó fényképész, aki értékesíti a játszótéren készült fényképeket). Ebben az esetben fennáll a veszélye annak, hogy az előzetesen felszámított héát alapvetően ugyan jogosan, összszerszerűen azonban jogosulatlanul (mert túlzottan magas összegben) vonják le.

- 26 Ez azonban azon eseteket is érintheti, amelyekben adóalanyok (vállalkozók) magáncélra (vagy az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosító egyéb célra) használják fel a szolgáltatásokat (például magáncélú felvételek; vállalkozók, akik gyermekeikkel meglátogatják a parkot), és az előzetesen felszámított héát e tekintetben alapvetően is jogosulatlanul vonják le. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) abból indul ki, hogy e tekintetben a nyújtott szolgáltatás jellege is jelentőséggel bírhat. Kézenfekvő, hogy például egy beltéri játszótér szolgáltatásai tekintetében éppen azért, mert azok csak kivételesen jönnek szóba egy vállalkozó szolgáltatásához kapcsolódó köztes szolgáltatásokként, az e szolgáltatásokat igénybe vevő adóalanyok is csak kivételesen vonják le az előzetesen felszámított héát alapvetően (és a jelen esetben összességében is) jogosulatlanul.
- 27 Ha viszont a szolgáltatást egy nem adóalany veszi igénybe, akkor általában nem áll fenn a számlán feltüntetett összeg (alapvetően, illetve összességében is) jogosulatlan levonásának veszélye.
- 28 E tekintetben azonban adott esetben azt is figyelembe kell venni, hogy a kiállított számlák esetében „csekély összegű számlákról” van szó, amelyekből nem derül ki különösen a szolgáltatás igénybevevője. Ezért az sem zárható ki, hogy egy olyan adóalany, aki nem vette igénybe e szolgáltatásokat, e számlát csalárd módon használja fel (a lehetséges csalárd cselekményeket illetően lásd például: a C-442/22. sz. ügyre vonatkozó 2023. szeptember 21-i főtanácsnoki indítvány, 2. pont).
- 29 Összességében úgy tűnik, hogy az uniós jog értelmezése e kérdések tekintetében nem olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár (lásd: a Bíróság 2018. október 4-i Bizottság kontra Francia Köztársaság ítélete, C-416/17, 110. pont).
- 30 A kérdéseket ezért az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bíróság elé kell terjeszteni.

[omissis]