

C-247/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. április 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Verwaltungsgerichtshof (Ausztria)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. április 8.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Luxury Trust Automobil GmbH

Ellenérdekű hatóság a közigazgatási bíróság előtt:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Az alapeljárás tárgya

Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112 irányelv – Közösségen belüli termékbeszerzés – Háromszögügylet – A megrendelő adó megfizetésére kötelezett személynek való minősítése – A számlán szereplő adatok – Helyesbítés – Feltételek – Visszaható hatály – Számlázás – Alkalmazandó jogszabályok

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 197. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 42. cikkének a) pontját (a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv szerinti változatában), hogy a megrendelő akkor is adó megfizetésére kötelezett személynek minősül, ha a

- számlán, amely nem tünteti fel a hozzáadottérték-adó összegét, szerepel a „adómentes Közösségen belüli háromszögügylet” szöveg?
- 2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén:
- a) helyesbíthető-e utólag érvényesen az ilyen számlaadat (annak feltüntetésével, hogy „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 2006/112/EK irányelv (a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv szerinti változatában [a német változatot érintő helyesbítés: HL 2010. L 299., 46. o.]) 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?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 40., 41., 42., 141., 197. cikk és 219a. cikkének 11. és 11a. pontja

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) (a forgalmi adóról szóló szövetségi törvény) a 2014. évben alkalmazandó változatában (BGBl. I. 112/2012)

25. §

„Háromszögügylet

Fogalom meghatározás

25. § (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 forgalmiadó-köteles;
- 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 forgalmiadó-köteles;
- c) a beszerzett termékek a vállalkozó (beszerző) forgalmiadó-kötelezettsége 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 beszerző általi számlakiállítás

(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.

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 forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését;
- a vállalkozó általi későbbi értékesítés vevőjének forgalmiadó-azonosítószámát, 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 adótartozás keletkezett.

A megrendelő kötelezettségei

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

3. §

„A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye

(8) 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 megvalósulnak tekintendő, amíg a beszerző igazolja, hogy a termékbeszerzést az első mondatban hivatkozott tagállam megadózta. Igazolás esetén értelemszerűen a 16. § alkalmazandó.”

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél egy Ausztriában székhellyel rendelkező osztrák korlátolt felelősségű társaság. Üzleti tevékenysége luxusgépjárművek határokon átnyúló közvetítését és határokon átnyúló értékesítését foglalja magában.
- 2 2014-ben a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél 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 hea-azonosítószámát használta. A gépjárművek az egyesült királysági eladótól közvetlenül a cseh köztársaságbeli megrendelőhöz kerültek; a gépjárművek szállítását a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél rendelte meg. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél három számláján (mindegyik 2014. márciusi keltezésű) a megrendelő cseh hea-azonosítószáma, a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél osztrák hea-azonosítószáma és az eladó brit hea-azonosítószáma szerepelt. A számlák mindegyikén szerepelt az „adómentes Közösségen belüli háromszögügylet” utalás. A számlákon a héát nem tüntették fel (csak a „nettó számlaösszeget”; hasonlóképpen, amint az az ügy irataiból kitűnik, az adásvételi megállapodásokban csak „nettó vételár” szerepelt). A 2014. márciusi összesítő nyilatkozatban a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a cseh megrendelő hea-azonosítószámát érintőként tüntette fel ezen áruszállításokat, és ehhez háromszögügyletek fennállását jelentette be.
- 3 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 az M. s.r.o. a Cseh Köztársaságban heaalany volt.
- 4 2016. április 25-i határozatával az adóhatóság a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számára a 2014. év vonatkozásában héát állapított meg. Indokolásában az adóhatóság egy adóhatósági ellenőrzési jelentésre hivatkozva jelezte, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által az M. s.r.o. részére kiállított három számla semmilyen utalást nem tartalmaz a fordított adózásról (az UStG 1994 25. §-ának (4) bekezdése) illetően. „Félresikerült háromszögügyletről” van tehát szó, amely utólag nem helyesbíthető. Az osztrák hea-azonosítószám alkalmazása alapján azt kell megállapítani, hogy az UStG 1994 3. §-ának (8) bekezdése értelmében a Közösségen belüli beszerzés Ausztriában valósult meg.
- 5 A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) előtt megtámadott ítéletben a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) elutasította a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél elutasító határozattal szemben benyújtott keresetét.

- 6 Indokolásában a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) hozzátette, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a három számlát a 2016. május 23-i helyesbítő megjegyzésekkel a megrendelő adófizetésre kötelezetté válására hivatkozva helyesbítette.
- 7 A háromszögügyletre vonatkozó rendelkezéseket az UStG 1994 25. §-ának (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. A választási lehetőséggel a törvényi szabályozásnak megfelelően az ügylet lebonyolításának időpontjában kell élni. 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 1994 25. §-ának (4) bekezdése alapján kell a számlán feltüntetnie. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számlázása hibásnak bizonyul, mivel a szóban forgó számlákon nem szerepel az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minősége.
- 8 Amennyiben a vevő számlája nem felel meg az UStG 1994 25. §-ának (4) bekezdésében foglalt tartalmi követelményeknek, az UStG 1994 25. §-ának foglalt szabályozás nem alkalmazható. Ebben az esetben a láncügyletet az általános szabályok szerint kell kezelni.
- 9 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél hitelt érdemlően bizonyította, hogy az alapeljárásban szóban forgó számlák tekintetében helyesbítő megjegyzéseket tett, majd megpróbálta azokat elküldeni a cseh vállalkozásnak. A számlahelyesbítések cseh vállalkozásnak való tényleges kézbesítését azonban nem sikerült bizonyítani, így a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél nem tett eleget a rá vonatkozó bizonyítási tehernek.
- 10 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.
- 11 Mivel a számlák nem utalnak az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minőségére, a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítő szabályok nem alkalmazhatók; a kereskedelmi ügyleteket tehát a láncügyleteket szabályozó rendelkezések alapján kell értékelni. Mivel a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél az osztrák hea-azonosítószámát használta, a Közösségen belüli termékbeszerzést Ausztriában hajtotta végre. A termékbeszerzést mindaddig Ausztriában megvalósulnak kell tekinteni, amíg a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél nem bizonyítja, hogy a beszerzést a Cseh Köztársaságban mint rendeltetési országban adóztatták meg. E mentesítő feltétel nem teljesült. Ezenkívül a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő

fél nem jogosult az összesített, Közösségen belüli termékbeszerzések után előzetesen felszámított héat levonni.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

Az első kérdésről

- 12 A jelen ügyben nem vitatott, hogy láncügyletről van szó, mivel a brit eladó értékesítése „mozgó értékesítésnek” minősül. Ez alapján a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a Cseh Köztársaságban Közösségen belüli beszerzést valósított meg; ehhez kapcsolódóan a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a Cseh Köztársaságban az M. s.r.o. irányába „nyugvó értékesítést” végzett. Ezenfelül az UStG 1994 3. §-ának (8) bekezdése szerint a Közösségen belüli beszerzést Ausztriában is megvalósultnak kell tekinteni, mivel a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél osztrák héa-azonosítószámot használt. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél nem állítja, hogy a Közösségen belüli beszerzést vagy az azt követő nyugvó értékesítést a Cseh Köztársaságban megadóztatták.
- 13 Az eljárás tárgya az UStG 1994 3. §-ának (8) bekezdése alapján Ausztriában megvalósuló adózás, tehát a Közösségen belüli (fiktív) termékbeszerzésnek az osztrák héa-azonosítószám használatára tekintettel történő további megadóztatása. E héával a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő félre hárul a gazdasági teher, mivel azzal kapcsolatban előzetesen felszámított adó nem vonható le (lásd: a Bíróság 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet- Facet Trading ítélete, C-536/08 és C-539/08).
- 14 Az UStG 1994 3. §-ának (8) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés az UStG 1994 25. §-ának (2) bekezdése alapján megadóztatottnak minősül, ha a vállalkozó (beszerző) igazolja, hogy háromszögügylet valósult meg, és hogy eleget tett az UStG 1994 25. §-ának (6) bekezdése szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének. Azt, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél eleget tett e nyilatkozattételi kötelezettségének, a jelen eljárásban nem vitatják.
- 15 Azt, hogy háromszögügylet áll-e fenn, az UStG 1994 25. §-ának (1) bekezdése határozza meg. Az ott felsorolt feltételek közül csak az vitatott, hogy teljesülnek-e az ott hivatkozott, az UStG 1994 25. §-ának (3) bekezdése szerinti feltételek.
- 16 Az UStG 1994 25. §-ának (3) bekezdése szerint (amely önmagában azokat a helyzeteket szabályozza, amelyekben a háromszögügylet harmadik szereplője, tehát a „megrendelő” Ausztriában rendelkezik székhellyel) a Közösségen belüli beszerzés csak akkor mentesül a héa alól, ha az UStG 1994 25. §-ának (5) bekezdése szerint az adófizetésre a megrendelő kötelezett (az UStG 1994 25. §-a (3) bekezdésének e) pontja). Ez pedig az UStG 1994 25. §-ának (5) bekezdése alapján szükségessé teszi, hogy a beszerző által kiállított számla megfeleljen a (4) bekezdésnek.

- 17 Az UStG 1994 25. §-ának (4) bekezdése értelmében a számlának kifejezett utalnia kell arra, hogy Közösségen belüli háromszögügylet és az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minősége áll fenn.
- 18 E feltételnek nem feleltek meg a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számlái, mivel azok ugyan háromszögügyletre utaltak, az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minőségére azonban nem. Ennek alapján – csak a nemzeti jog figyelembevételével – a Közösségen belüli beszerzések Ausztriában való megadóztatásának fikciója nem állt volna be.
- 19 Az irányelv 41. cikkének első albekezdése (amely szerint a Közösségen belüli beszerzés a használt hea-azonosítószám szerinti tagállam területén is megvalósul) az irányelv 42. cikke alapján sem alkalmazandó, ha különösen az irányelv 197. cikkében foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek. E tekintetben a 197. cikk (1) bekezdésének c) pontja annak előírására szorítkozik, hogy a számlának meg kell felelnie a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) abból indul ki, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy irányelv 42. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „kijelöléséről” van szó abban az esetben, ha a számlán szerepel a 226. cikk 11a. pontjának foglaltak szerinti kifejezés („fordított adózás”).
- 20 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél eredeti számláin azonban éppen az irányelv által is megkövetelt kifejezés („fordított adózás”) hiányzott.
- 21 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél eredeti számláin szereplő utalás nyilvánvalón a „Közösségen belüli adómentes termékértékesítésre” és háromszögügylet esetében a fordított adózásra való utalás helytelen elegyítésén alapul. Ezzel szemben az összesítő nyilatkozatban a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által teljesített értékesítéseket alakilag egyértelműen háromszögügyletekként azonosították.
- 22 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv (7) preambulumbekzdése szerint a jobb adóellenőrzés biztosítása, valamint a határokon átnyúló termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás egységesebb elbírálásának lehetővé tétele érdekében a számlán feltüntetendő adatokra vonatkozó bizonyos előírásokat módosítani kell. Ez a számlázásra vonatkozó szabályoknak – különösen az irányelv 226. cikkének 11a. pontjában előírt „fordított adózás” kifejezésnek – az arra alapított adókedvezmények (jelen ügyben a háromszögügyletekre vonatkozó szabályok alkalmazása) feltételeként történő szigorú betartásának megkövetelése mellett szól.
- 23 A számlainformációk célja a háromszögügyletek esetében különösen az, hogy egy Közösségen belüli háromszögügyletben az utolsó vevő egyértelműen és könnyen szerezzon tudomást arról, hogy adófizetésre kötelezetté vált. E cél mindenestre a

jelen ügyben szóban forgó számlaadatok révén is teljesülhet, főleg akkor, ha figyelembe vesszük, hogy a héa összegét nem tüntetik fel a számlán, hanem az összeget kifejezetten „nettó számlaösszegként” jelölik meg. Mindenesetre azt is figyelembe lehet venni, hogy az ezen értékesítésekből származó adóbevételek a végső fogyasztás helye szerinti tagállamot illetik (a jelen ügyben tehát nem Ausztriát; lásd: a Bíróság 2007. szeptember 27-i Albert Collée ítélete, C-146/05, 37. pont).

- 24 Ezek fényében nem tűnik kizártnak az, hogy elegendő lehet, hogy az eredeti számlaadatok megfeleljenek a megrendelő adó megfizetésére kötelezett személynek való minősítésére vonatkozó uniós jogi feltételeknek (lásd még: a Bíróság 2017. május 18-i Litdana ítélete, C-624/15, 21. pont, amelyben – még ha a Bíróság állásfoglalása nélkül is – nem került megállapításra, hogy az irányelv szövegével meg nem egyező számlaadatok a különös szabályozás alkalmazásának akadályát képezik). Ebben az esetben azonban teljesülnének annak feltételei, hogy a fiktív Közösségen belüli beszerzés Ausztriában megadóztatottnak minősülhessen.

A második kérdésről

- 25 Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén felmerül az a további kérdés, hogy ilyen számlaadatok érvényesen helyesbíthetők-e.
- 26 A 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítéletében (C-580/16, 49. pont) az Európai Unió Bírósága úgy ítélte meg, hogy míg az irányelv 42. cikkének a) pontja az ahhoz szükséges anyagi jogi feltételt pontosítja, hogy az olyan beszerzés, mint amelyről az alapügyben (ott) szó van, az irányelv 40. cikke alapján héakötelesnek minősüljön, addig az irányelv 42. cikkének b) pontja a rendeltetési helye szerinti tagállamban az adóztatásra vonatkozó bizonyítékok szolgáltatásának a módjait pontosítja; ez utóbb említett módokat alaki követelményeknek kell tekinteni.
- 27 Ez alapján a 42. cikk a) pontja szerinti egyik anyagi jogi feltételnek az a körülmény tekinthető, hogy az irányelv 197. cikkében foglaltak szerint a megrendelő minősült az adó megfizetésére kötelezett személynek. Erre utal az irányelv 141. cikkének e) pontja is. A megrendelő adó megfizetésére kötelezett személynek való minősítésére a 197. cikk (1) bekezdése c) pontjának megfelelően a számlán kerül sor.
- 28 Az előzetesen felszámított héa levonásával összefüggésben a számlákat alaki követelményeknek kell tekinteni. A számlák főszabály szerint helyesbíthetők, ami kapcsán a helyesbítés azon évre bír visszamenőleges hatállyal, amelyben a számlát eredetileg kiállították (lásd: Bíróság 2016. szeptember 15-i Senatex ítélete, C-518/14). Még ha a hozzáadottérték-adót tévesen is számítják fel, a számlák helyesbíthetők, ha a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (lásd: a Bíróság 2020. július 2-i SC Terracult ítélete, C-835/18, 27. és 28. pont).

- 29 Felmerül azonban a kérdés, hogy az ilyen helyesbítési lehetőség az anyagi jogi feltételre tekintettel is fennáll-e. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a háromszögügyletekre vonatkozó szabályozás alkalmazása nem kötelező; az adóalanyok dönthetnek úgy is, hogy nem alkalmazzák az egyszerűsítési intézkedést (lásd a főtanácsnok C-580/16. sz. ügyre vonatkozó indítványát, különösen az 15. lábjegyzetet). A számla helyesbítése tehát nem pusztán formális intézkedés lenne, hanem más szabályok alkalmazásához (kedvezményezett háromszögügylet a szokásos láncügylet helyett) vezetne. Ha azonban a számla érvényesen helyesbíthető lenne, az azt eredményezhetné, hogy a fiktív Közösségen belüli beszerzés Ausztriában is megadóztatottnak minősül.
- 30 Ebben az összefüggésben a jelen eljárásban felmerül az a további kérdés, hogy elegendő-e, ha a számla kibocsátója helyesbíti e számlát és azt elküldi a megrendelőnek, vagy a számla érvényes helyesbítéséhez az is szükséges, hogy a számla megérkezzen a megrendelőhöz. Végezetül nyitottnak tűnik az a kérdés, hogy ilyen esetben a számlahelyesbítés a Senatex ítéletnek megfelelően a számla eredeti időpontjára bírhat-e visszaható hatállyal, vagy az csak azon időszak tekintetében lenne hatályos, amelyben a számla helyesbítésére sor kerül. Ha a számlahelyesbítés nem bírna visszaható hatállyal, a 2014. évi héára vonatkozó jelen eljárásban nem kellene figyelembe venni a 2016-ban elvégzett helyesbítést.

A harmadik kérdésről

Az UStG 1994 25. §-ának (4) bekezdése értelmében a számlakiállításra (főszabály szerint) annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol a beszerző a vállalkozását üzemelteti. A jelen ügyben a beszerző (vagyis a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél) Ausztriából üzemelteti vállalkozását, így a számlakiállítást az UStG 1994 25. §-ának (4) bekezdése alapján az osztrák jog szerint kellene értékelni.

- 31 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél azonban arra hivatkozik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés Cseh Köztársaságban való adómentessége tekintetében nem az osztrák jog, hanem a Cseh Köztársaság joga az irányadó. Az osztrák jogtól eltérően a Cseh Köztársaság joga alapján a megrendelő (M s.r.o.) akkor is adófizetésre kötelezetté válik, ha a számla nem tartalmaz utalást a fordított adózásra; e tekintetben – amint az a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által eddig előadottakból következik – elegendő a számlán arra hivatkozni, hogy háromszögügyletről van szó (azt, hogy mindezek bemutatása a cseh jog tekintetében is helytálló-e, mindezidáig még nem vizsgálták).
- 32 Az irányelv 42. cikkének a) pontja alapján az irányelv 41. cikkének (1) bekezdése szerinti fiktív Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó szabályozás nem alkalmazható többek között akkor, ha a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek. A 197. cikk (1) bekezdésének c) pontja pedig előírja, hogy a számlának meg kell felelnie a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.

- 33 Az irányelv (a 2010/45/EU irányelv szerinti változatában [a német változatot érintő helyesbítés: HL 2010. L 299., 46. o.] 219a. cikkének (1) bekezdése alapján a számlázásra főszabály szerint annak a tagállamnak a szabályait kell alkalmazni, amely az V. címben foglalt rendelkezések szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő.
- 34 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által kiállítandó számla a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által az M. s.r.o részére teljesített „nyugvó” értékesítésre vonatkozik; ezen értékesítésre a Cseh Köztársaságban kerül sor, így ezen általános szabályozás értelmében a cseh jogot kellene alkalmazni.
- 35 Mindazonáltal az irányelv 219a. cikkének (2) bekezdése értelmében a számlázásra bizonyos feltételek mellett az osztrák jog vonatkozik, mivel a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél értékesítőként Ausztriában rendelkezik székhellyel, és nem a Cseh Köztársaságban telepedett le. Ehhez azonban hozzáadódna az a feltétel is, hogy a hozzáadottérték-adót a „beszerzőnek” kell megfizetnie.
- 36 Először is jelen ügyben abból kell kiindulni, hogy ebben az összefüggésben a „beszerző” nem az UStG 1994 25. §-a értelmében vett „beszerzőt” jelöli, vagyis a háromszögügyletek „közbenső” szereplőjét (közvetítőt), hanem a termékértékesítés kedvezményezettjét (a jelen esetben tehát az M. s.r.o.-t). E tekintetben azonban meg kell jegyezni, hogy az M. s.r.o. nem minősül eleve a hozzáadottérték-adót teljesítésére köteleznek, hanem csak akkor, ha őt az adó fizetésére kötelezettnek jelölték meg; erre a számlán kerül sor.
- 37 Ha a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél érvei (amelyeket – amint említésre került – érdemben még nem vizsgáltak) megalapozottak lennének, a számlán szereplő adatok azt eredményezhetnék, hogy a cseh jog alapján a megrendelő ténylegesen adófizetésre kötelezetté válik. Ez az irányelv 219a. cikkének (2) bekezdése alapján azt eredményezné, hogy a számlázást az osztrák jog alapján kellene megítélni, éppen azért, mert a megrendelő ténylegesen adófizetésre kötelezetté vált. Az osztrák jog alapján a háromszögügyletekre való pusztán utalás nem jelentené a megrendelő ténylegesen adófizetésre kötelezetté válását, így ismét a cseh jogot kellene alkalmazni.
- 38 E körkörös érvelés megszakítása érdekében a számlázásra alkalmazandó jogot annak függvényében lehetne meghatározni, ahogyan az a számlázás előtt (függetlenül a jelen üggyől) volt. Eszerint a számlázást a cseh jog szabályozná. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél érvelése szerint a cseh jog alapján ténylegesen az M. s.r.o. minősül adófizetésre kötelezett személynek. Ez továbbá azzal a következménnyel is járhat, hogy ezáltal a fiktív Közösségen belüli beszerzés Ausztriában megadóztatottnak minősül.
- 39 A szerződéses kötelezettségekre alkalmazandó jogról („Róma I”) szóló, 2008. június 17-i 593/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet hasonló jogi kérdéssel foglalkozik. E rendelet 3. cikkének (5) bekezdése szerint az alkalmazandó jogra vonatkozó megállapodás létrehozására és érvényességére a

10., 11. és 13. cikk rendelkezéseit kell alkalmazni. E rendelet 10. cikkének (1) bekezdése azt írja elő, hogy a szerződés vagy valamely szerződési feltétel meglétét és érvényességét azon jog határozza meg, amely a szerződés vagy szerződési feltétel érvényessége esetében e rendelet alapján irányadó lenne.

- 40 Noha – amint az már e rendelet 1. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik – e rendelet „nem alkalmazható különösen az adó-, vám- és közigazgatási ügyekre”, az e rendelkezés alapjául szolgáló megfontolás mindenesetre analógia útján alkalmazható a jelen ügyben vizsgálandó jogkérdés tekintetében. Annak alapulvétele esetében, hogy ténylegesen az M. s.r.o. minősül adófizetésre kötelezett személynek (a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél éppen ebből indul ki), az irányelv 219a. cikkének (2) bekezdése szerinti számlázást az osztrák jog alapján kellene megítélni. Az osztrák jogból kiindulva (kizárólag; lásd azonban az első kérdést) a számlaadatok nem felelnek meg azoknak a feltételeknek, amelyek alapján az M. s.r.o.-t adófizetésre kötelezett személynek kell minősíteni. Ez azt eredményezné, hogy a fiktív Közösségen belüli beszerzés Ausztriában nem minősül megadóztatottnak.