JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2024. december 19.[1]

C-794/23. sz. ügy

Finanzamt Österreich
kontra
P GmbH

(a Verwaltungsgerichtshof [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – Szolgáltatásnyújtás – A számlán jogsértő módon, túl magas összegben feltüntetett héa – Adólevonásra nem jogosult nem adóalanyok részére kiállított számlák – Az adóbevétel-kiesés veszélyéért való felelősség – Azon számlák meghatározása, amelyek esetében fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye – A tagállamok eljárási autonómiája – Bizonyítási teher – Az adóhatóságok becslési hatásköre – A megfelelő becslés kritériumai”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárás jól mutatja, hogy pergazdaságossági szempontból néha jobb nemcsak a kifejezetten feltett kérdésre válaszolni, hanem megkísérelni megoldani a felismerhetően a kérdés mögött rejlő problémát, még ha a kérdést előterjesztő bíróság nem vetette is fel azt kifejezetten.

2. A Bíróság egy első előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján kimondta, hogy egy beltéri játszótér felkereséséről a végső fogyasztó részére kiállított számla nem keletkeztet adófizetési kötelezettséget, ha a számlán téves és túl magas hozzáadottérték-adó (héa) összeg volt feltüntetve.[2] Ebben az esetben ugyanis nem áll fenn az ezen ügyfelek általi jogosulatlan adólevonással előidézett adóbevétel-kiesés veszélye. Mivel azonban valójában sohasem zárható ki, hogy a játszótér sok látogatója között adott esetben egy adóalany (vállalkozó) is volt, és így mégiscsak felmerülhet az adóbevétel-kiesés veszélye, felmerül a kérdés, hogy miként kell elhatárolni egymástól ezt a két helyzetet. Ez a kérdés annál is inkább felmerül, mivel a szolgáltatást nyújtó vállalkozás a mindennapi élet tömeges ügyletei keretében általában nem rögzíti az ügyfelek – a jelen esetben több mint 20 000 ügyfél – személyazonosságát.

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Mivel azonban e problémával csak a főtanácsnoki indítvány[3] foglalkozott, az ítélet pedig nem, ugyanabban a nemzeti eljárásban a következő fokon eljáró bíróság most arra kér választ a Bíróságtól, hogy miként és milyen kritériumok alapján kell elhatárolni egymástól a két helyzetet.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[4] határozza meg.

5. A héairányelv 193. cikke meghatározza, hogy ki köteles megfizetni ezt az adót:

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

6. A héairányelv 168. cikke az adólevonás terjedelmére vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát; […]”

7. A héairányelv 203. cikke a számlán való feltüntetés révén keletkező adófizetési kötelezettséget szabályozza:

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

8. A héairányelv 220. cikkének (1) bekezdése a számlakibocsátási kötelezettséget szabályozza:

„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; […]”

[3] Kokott főtanácsnok Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványa (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] A 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) vitatott évben (2019-ben) hatályos – e tekintetben legutóbb a 2018. december 20-i 2018/2057 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 329., 3. o.) módosított – változata.

B. Az osztrák jog

9. A Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (a forgalom megadóztatásáról szóló szövetségi törvény [Umsatzsteuergesetz 1994 {a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény}], a továbbiakban: UStG) 11. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a számlaadási kötelezettséget szabályozza:

„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.”

10. Az UStG 11. §-ának (6) bekezdése a csekély összegű számlákra vonatkozik, és a következőképpen 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.”

11. Az UStG 11. §-ának (12) bekezdése az adó jogosulatlan feltüntetése esetén fennálló adófizetési kötelezettségre vonatkozik, és a következőképpen szól:

„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.”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

12. A P GmbH egy osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság. A P GmbH beltéri játszóteret üzemeltet. A vitatott 2019-es évben a P GmbH a 20%-os általános adómértéket alkalmazta a szolgáltatásaiért fizetett ellenérték (a beltéri játszótér belépődíjai) tekintetében. A vitatott 2019-es évben azonban ténylegesen a 13%-os kedvezményes adómérték (a vitatott évben Ausztriában a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdése alapján alkalmazott kedvezményes adómértékek egyike) alá tartoztak a P GmbH e szolgáltatásai.

13. Az ellenérték megfizetésekor a P GmbH nyugtát állított ki pénztárgéppel az ügyfelek részére, amely az 1994. évi UStG 11. §-ának (6) bekezdése szerinti csekély összegű számlának (a héairányelv 226b. cikkével összefüggésben értelmezett 238. cikke szerinti egyszerűsített számlának) minősül. A vitatott 2019-es évben a P GmbH összesen 22 557 számlát állított ki. A P GmbH helyesbítette a 2019. évi forgalmiadó-bevallását, hogy a Finanzamt (adóhivatal, Ausztria) visszatérítse számára a túlfizetett forgalmi adót. Az adóhivatal megtagadta a visszatérítést, mivel a P GmbH nem helyesbítette a számlákat, és a jogszabály alapján nem megfizetendő adó visszatérítése jogalap nélküli gazdagodását vonná maga után.

14. A P GmbH keresetet indított e határozattal szemben. A keresetre hatáskörrel rendelkező Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás útján két kérdést terjesztett a Bíróság elé. A Bíróság ennek keretében csak az első kérdést válaszolta meg, és megállapította, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóalany, amely valamely szolgáltatást nyújtott, és amely a számláján téves adómérték alapján számított héaösszeget tüntetett fel, e rendelkezés értelmében nem köteles megfizetni a héa tévesen számított részét, ha azon okból egyáltalán nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, hogy e szolgáltatás igénybevevői kizárólag végső fogyasztók, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására. [5]

15. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) előtt megtámadott határozattal a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) megváltoztatta a 2019. évi forgalmiadó-megállapító határozatot. 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. 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.

16. Ez ellen irányul az adóhivatal felülvizsgálati kérelme. Az adóhivatal arra hivatkozik, hogy a megtámadott ítélet eltér a Bíróság ítélkezési gyakorlatától. A Bíróság ítéletéből nem tűnik ki egy egyrészt végső fogyasztókra, másrészt az előzetesen felszámított héa levonására jogosult adóalanyokra becslés útján való felosztás.

17. Mivel a Bíróság által a korábbi előzetes döntéshozatali eljárásban adott válasz kifejezetten azon alapult, hogy a P GmbH valamennyi ügyfele az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztó volt, a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint kétséges, hogy mi a helyzet akkor, ha a P GmbH ügyfeleinek akár csak kis része is adóalanynak minősülő személy volt. Ennélfogva nem (legalábbis nem teljes mértékben) kizárt az adóbevétel-kiesés veszélye.

[5] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 25. pont).

18. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezért felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) 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, 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 [héairányelv] 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?”

19. A Bíróság előtti eljárásban az Osztrák Köztársaság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, Portugália, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről és a vizsgálat menetéről

20. Az első két kérdés lényegében a héairányelv 203. cikkének értelmezésére és adófizetési kötelezettségnek egy jogsértő módon kiállított (túl magas összegű héát feltüntető) számla miatti fennállására vonatkozik, és meglehetősen egyszerűen megválaszolható (erről lásd a B. pontot).

21. A harmadik kérdés a gyakorlat szempontjából döntő jelentőséggel bíró problémára vonatkozik: Hogyan kell kezelni olyan nagyszámú (a jelen esetben összesen 22 557) hibás számlát, amelyek esetében a szolgáltatásnyújtás tárgya miatt abból lehet kiindulni, hogy e számlák túlnyomó többségét nem adóalany végső fogyasztókkal szemben állították ki? Mivel csak az adóalanyok részére kiállított számlák esetében állhat fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, tisztázni kell az ilyen számlák azonosítását lehetővé tevő kritériumokat. Csak ebben az esetben keletkezhet ugyanis adófizetési kötelezettség a héairányelv 203. cikke alapján.

22. Míg az első előzetes döntéshozatal iránti kérelem még azon a feltevésen alapult, hogy az ügyfelek kizárólag végső fogyasztók voltak, addig a második előzetes döntéshozatal iránti kérelem azon alapul, hogy a számlák egy részét mindenképpen többek között olyan adóalanyok részére állították ki, akik e számlák alapján esetleg túl magas összegű adólevonást érvényesíthettek. Az elsőfokú bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét követően – alkalmasint indítványom[6]

[6] Kokott főtanácsnok Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványa (C-378/21, EU:C:2022:657, 41. pont), amelyben már annak idején rámutattam a becslés lehetőségére.

alapján – megbecsülte ezt az arányt (0,5%), és a 22 557 számla közül körülbelül 112 esetében adófizetési kötelezettséget állapított meg a héairányelv 203. cikke alapján. A kérdést előterjesztő bíróság most az ilyen becslés uniós jogi kritériumaira kérdez rá (erről lásd a C. pontot).

B. Az első és a második kérdésről (a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség)

23. Nem vitatott, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség arra a héára is vonatkozik, amelyet csekély összegű számlákon tüntettek fel külön, jogalap nélkül (túl magas összegben). Ez megfelel ugyanis a Bíróságnak a héairányelv 203. cikkének céljával kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatának. E cél az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárításában áll, amely a jogosulatlan adólevonásnak a számla címzettje általi, e számlán alapuló érvényesítéséből származhat.[7]

24. Az adólevonás joga ugyan csak azokra az adókra áll fenn, amelyek a héaköteles ügylethez kapcsolódnak.[8] Az adóbevétel-kiesés veszélye azonban addig áll fenn, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a héairányelv 168. cikkének alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát.[9] Nem zárható ugyanis ki, hogy az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes-e a formálisan adott levonási jog gyakorlása.

25. A héairányelv 203. cikkének célja ezzel a héa jogtalanul (túl magas összegben) történő feltüntetése esetén a számla *címzettjének* adólevonása és a számla *kibocsátójának* adófizetési kötelezettsége közötti párhuzam, ahogyan az rendes körülmények között megfelelő számla esetében a szolgáltatás nyújtójára és a szolgáltatás megrendelőjére vonatkozóan fennáll.[10] A héairányelv 203. cikkének szövegezése szerint ennek során nem szükséges, hogy az adólevonást ténylegesen elvégezze a számla címzettje. Elegendő, ha fennáll a veszélye annak, hogy ez megtörténhet. E tekintetben főszabály szerint nem bír jelentőséggel, hogy az adólevonást jogosan vagy jogosulatlanul érvényesítik-e.

26. A 203. cikk e tekintetben egy objektív felelősségi tényállást szabályoz. A számlák (tehát a csekély összegű számlák is) csak akkor tartoznak e rendelkezés hatálya alá, ha azokat adóalannyal szemben állítják ki. Amint az ugyanis a héairányelv 168. cikkéből következik, formálisan csak egy adóalany jogosult (esetlegesen) adólevonásra.

27. Anyagi jogi kérdés viszont, hogy az adóalany konkrétan milyen mértékben jogosult adólevonásra, és ez például az igénybe vett szolgáltatás felhasználásától függ. A felhasználás módja azonban nem érinti az előzetesen felszámított héa levonásának (absztrakt) lehetőségét, és ennélfogva a héairányelv 203. cikke szerinti objektív felelősséget sem.

[7] Kifejezetten így: 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 20. pont); 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont); 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok).

[8] 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont).

[9] Kifejezetten így: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) való hivatkozással. Lásd még: 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 21. pont).

[10] Lásd e tekintetben még: az EN.SA. ügyre vonatkozó indítványom (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. és azt követő pontok); a Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványom (C-378/21, EU:C:2022:657, 32. pont).

28. Ezért a Bizottsággal egyetértésben, és eltérően attól, ahogyan azt Németország és Ausztria az írásbeli észrevételeikben véli, a héairányelv 203. cikkének hatálya az olyan adóalanyok részére kiállított számlákra is kiterjed, akik a szolgáltatás magáncélra történő felhasználása miatt anyagi jogi szempontból nem jogosultak adólevonásra. Ugyanez a helyzet az olyan adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében, akik adómentes értékesítési ügyleteik miatt anyagi jogi szempontból szintén nem jogosultak adólevonásra.

29. Ez az értelmezés egyrészt praktikus, mivel kizárólag a számla címzettjének minőségéhez (adóalany vagy nem adóalany) kapcsolódik, másrészt pedig figyelembe veszi a héairányelv 203. cikkének objektív felelősségi tényállási jellegét. A két eset közül egyikben sem zárható ugyanis ki, hogy – ahogyan azt a Bíróság már megállapította –[11] az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes-e a valamely adóalany esetében formálisan adott levonási jog gyakorlása.

30. Már részletesen[12] kifejtettem, hogy – amint azt Németország Ausztriával ellentétben szintén állítja – a héairányelv 203. cikkéből nem lehet arra következtetni, hogy egy számla „megfertőzhet” egy másikat. Még ha bizonyos fokú veszély nem zárható is ki egyes esetekben – mert előfordulhat, hogy a számlát adóalany részére állították ki[13] –, ez nem jelenti azt, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség valamennyi (a jelen esetben 22 557) számlára kiterjed.

31. Egy ilyen „fertőzési koncepció” idegen a héajogtól. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség – amint azt a Bizottság is helyesen hangsúlyozza – az egyes jogsértő számlákra vonatkozik. Az ilyen „fertőző hatás” egyébiránt az arányosság elve szempontjából is aggályos lenne.

32. Az első és a második kérdésre tehát a következő válasz adható: Valamely személynek (a jelen esetben a P GmbH-nak) nem kell megfizetnie a héát a héairányelv 203. cikke alapján az általa valamely nem adóalany részére kiállított hibás számlák tekintetében, még ha további hibás számlákat állított is ki más adóalanyok részére (függetlenül attól, hogy ezen adóalanyok anyagi jogi szempontból teljes mértékben, részben vagy egyáltalán nem jogosultak-e adólevonásra), amelyek tekintetében aztán meg kell fizetnie az adót a héairányelv 203. cikke alapján.

C. A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettségről az adóbevétel-kiesés veszélyének nem kizárható fennállása mellett (harmadik kérdés)

1. Általános megjegyzések

33. Amint azt az imént kifejtettem, a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség a valamely adóalany részére kiállított egyes jogsértő számlákra vonatkozik. A kérdés már „csak” az, hogy miként kell meghatározni e számlákat nagyszámú számla esetén, különösen, ha – mint a jelen esetben egy tömeges ügylet esetében – nem ismert a számla címzettjének személyazonossága. E tekintetben végső soron az adóeljárásban fennálló tényállítási és bizonyítási

[11] Kifejezetten így: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 29. pont) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) való hivatkozással.

[12] A Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványom (C-378/21, EU:C:2022:657, 38. és azt követő pontok).

[13] Hivatkozom a Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványomban (C-378/21, EU:C:2022:657, 39. pont) szereplő példámra: egy önálló vállalkozó fényképész meglátogatja ezt a beltéri játszóteret a fiával, hogy fényképeket készítsen, amelyeket később reklámként használ fel a stúdiójában.

teher kérdéséről van szó. A héairányelv nem tartalmaz konkrét előírásokat e kérdéssel kapcsolatban. A héairányelv 273. cikkéből (a tagállamok más kötelezettségeknek a pontos behajtás és az adócsalás megakadályozása érdekében történő bevezetésére vonatkozó hatásköre) – Portugáliának az írásbeli észrevételeiben megfogalmazott álláspontjával ellentétben – szintén nem szűrhetők le ezzel kapcsolatos előírások.

34. Közelebbről megvizsgálva azonban a héairányelv egyes esetekben mindenképpen lehetővé teszi bizonyos bagatell tényállások figyelmen kívül hagyását. Így például a megfelelő adólevonási felosztás (levonási hányad) megállapítása során a héairányelv 173. cikke (2) bekezdésének e) pontja alapján engedélyezhető a jelentéktelen összegek figyelmen kívül hagyása. Még ha e rendelkezés a jelen ügyben nem releváns is, az azt mutatja, hogy a héairányelv abból indul ki, hogy a jelentéktelen összegek irrelevánsak lehetnek számos ügylet különböző altípusokra történő felosztása során. Valószínűleg ez is az arányosság elvének tudható be.

2. A tagállamok eljárási autonómiája

35. Végső soron azonban az adott tagállam adóeljárásában fennálló tényállítási és bizonyítási teher kérdése marad azon számlák pontos meghatározása, amelyek esetében fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye, és azoké, amelyek esetében ez a veszély kizárt.

36. A héairányelvben foglalt megfelelő szabályozás hiányában e tényállítási és bizonyítási teher szabályozása – amint azt Németország és a Bizottság egyaránt hangsúlyozza – a tagállamok hatáskörébe tartozik (az eljárási autonómia elve).[14] A tényállítási és bizonyítási teher szabályozása során mindazonáltal a szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve). Semmi nem utal arra, hogy ez így lenne, jóllehet Ausztria sajnos egyáltalán nem foglalkozott ezzel a kérdéssel az észrevételeiben.

37. A szabályok továbbá nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve).[15] A héairányelv alkalmazási körében az utóbbi azt is jelenti, hogy a tagállamoknak e szabályozási hatáskört az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, különösen az arányosság és az adósemlegesség elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.[16]

38. A közigazgatási eljárás a közjogban (amely az adójogot is magában foglalja) általában inkvizitórius jellegű. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóságok főszabály szerint hivatalból állapítják meg a tényállást. Az adójogban ezt általában az adóalany különböző együttműködési kötelezettségei egészítik ki. Minél kevésbé tesz eleget az adóalany az együttműködési kötelezettségeinek, annál inkább korlátozódik az adóhivatal vizsgálati kötelezettsége. Az előzetes

[14] A számlák helyesbítése esetén fennálló hasonló helyzettel kapcsolatban lásd: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

[15] 2021. szeptember 9-i GE Auto Service Leasing ítélet (C-294/20, EU:C:2021:723, 59. pont); 2020. július 16-i UR (Ügyvédek héafizetési kötelezettsége) ítélet (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. pont); 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. pont); 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont); 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. pont); 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. pont).

[16] Ebben az értelemben többek között már: 2024. május 16-i Slovenské Energetické Strojárne ítélet (C-746/22, EU:C:2024:403, 51. és azt követő pontok); 2024. február 29-i Consortium Remi Group ítélet (C-314/22, EU:C:2024:183, 84. és azt követő pontok); 2022. október 13-i HUMDA ítélet (C-397/21, EU:C:2022:790, 39. és azt követő pontok).

döntéshozatal iránti kérelmekből nem (a kettő közül egyikből sem) tűnik ki azonban, hogy a P GmbH-nak a jelen esetben bármiféle mulasztás lenne felróható, főszabály szerint az adóhatóság feladata tehát a tényállás megállapítása.

39. Ha a tényállás nem tisztázható kellő bizonyossággal, akkor az objektív bizonyítási teherre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Eszerint az adót keletkeztető és az adót növelő tények tekintetében általában az adóhivatalra hárul az objektív bizonyítási teher, ha az adóalany eleget tett együttműködési kötelezettségeinek, míg az adót csökkentő tények bizonyíthatatlanságának kockázatát az adóalany viseli.

40. Ha azonban a nem adóalanyok részére kiállított jogsértő számlák nem keletkeztetnek adófizetési kötelezettséget a héairányelv 203. cikke alapján, mert nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye,[17] akkor csak az adóalanyok részére kiállított jogsértő számlák keletkeztethetnek adófizetési kötelezettséget a héairányelv 203. cikke alapján.

41. Következésképpen ahhoz, hogy a héairányelv 203. cikke értelmében vett adófizetési kötelezettség fennállását megállapíthassa, az adóhatóságnak főszabály szerint meg kell határoznia, hogy a beltéri játszótér felkeresésével kapcsolatban kiállított számlák közül hányat állítottak ki adóalanyok részére. Mivel azonban az adójogot nagyon sok ügylet, adóalany és közigazgatási aktus adminisztrációja jellemzi (úgynevezett tömeges eljárások), a tagállamokban meglehetősen gyakori,[18] hogy az adóhatóság megbecsülheti az adóalapokat, ha azok nem állapíthatók meg.

3. Az adóhatóság becslési hatásköre és az uniós jog

42. Az uniós joggal – amint azt a Bizottság is helyesen hangsúlyozza – nem ellentétes ez. Ennek azonban az a feltétele, hogy e becslési hatáskört az adósemlegesség és az arányosság elvével összhangban gyakorolják.[19]

43. A Bíróság egy adóalany forgalmának megbecslésével kapcsolatban megállapította,[20] „hogy a héairányelvet, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, […] amely engedélyezi az adóhatóság számára, hogy a bevallott bevételek és az ágazati tanulmányok alapján megbecsült bevételek közötti komoly eltérések esetén […] induktív módszert alkalmazzon az adóalany által elért forgalom összegének a megállapítása érdekében”.

44. Ez nem más, mint a forgalom megbecslése, mert az adóalany forgalomra vonatkozó bevallása az adóhatóság véleménye szerint nem volt hiteles. Feltétel azonban – amint azt a Bíróság szintén megállapította –, hogy „e szabályozás és annak alkalmazása az adósemlegesség és az arányosság

[17] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] Németországban az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény) 162. §-ának (1) bekezdése kifejezetten tagállami becslési hatáskört ír elő. Olaszországban az 1993. október 29-i 427. sz. törvénnyé átalakított 331/93. sz. decreto legge (rendkívüli törvényerejű rendelet) 62sexies. cikkének (3) bekezdése és 62bis. cikke lehetővé tette valamely vállalkozás teljes árbevételének induktív módon történő megállapítását (vagyis megbecslését). Ausztriában a Bundesabgabenordnung (az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény) 184. §-a szabályoz megfelelő becslési hatáskört.

[19] 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 37. pont) a 2016. október 5-i Maya Marinova ítéletre (C-576/15, EU:C:2016:740, 44. pont) való hivatkozással.

[20] 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 46. pont).

elvének, valamint a védelemhez való jognak a tiszteletben tartása mellett lehetővé te[gye] az adóalany számára, hogy a rendelkezésére álló ellenkező bizonyítékok összessége alapján megkérdőjelezze az e módszerrel nyert eredményeket".

45. Az arányosság elve megakadályozza, hogy a cél (objektív felelősségen alapuló adóbeszedés) szentesítse az eszközt (becslés, amely szerint valamennyi számlát adóalanyok részére állítottak ki).

46. E tekintetben döntő jelentőséggel bír az egyedi eset összes körülménye, a jelen esetben az a tény, hogy egy beltéri játszótér ügyfelei meglehetősen ritkán minősülnek a héajog értelmében vett adóalanynak. Amint azt a Bíróság már megállapította, a forgalom becslésének pontosnak, megbízhatónak és naprakésznek kell lennie.[21] Ugyanez vonatkozik a veszélyt magukban hordozó számlák megbecslésére is. A becslésnek tükröznie kell a valós életet és az általános élettapasztalatot, mire tekintettel a jelen esetben aránytalannak tűnik például egy 50%-os becslés.

47. A közös héarendszer „minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek".[22] A héajogban ezért az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesítsék a héateher alól,[23] amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.[24] A jelen esetben ez a helyzet.

48. Túl magas összegű héát feltüntető, hibás számlák kiállítása esetén a semlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét.[25] Ezt azonban aláásná a túlzó becslés. A semlegesség és az arányosság elvéből tehát az következik, hogy a szóban forgóhoz hasonló esetben, amelyben az általános élettapasztalat szerint meglehetősen kevés adóalany van a P GmbH ügyfelei között, az adóhatóság is csak óvatos becslést végezhet.

49. Az adóbevétel-kiesés veszélyét magukban hordozó számlák arányának becslésére vonatkozó konkrét kritériumok tehát – amint azt a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) a megtámadott határozatában helyesen megállapította – a szolgáltatás jellegéből és a jellemző ügyfélkörből következnek. Az általában adóalanyok által igénybe vett szolgáltatások esetében nagyvonalúbb becslés végezhető, ha a számla kibocsátója nem tud bizonyítékokat szolgáltatni arra vonatkozóan, hogy a számlák bizonyos százalékát miért nem adóalanyokkal szemben állította ki. A jelen ügyben szereplőhöz hasonló olyan szolgáltatások esetében, amelyeket túlnyomórészt nem

[21] 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 42. pont – igaz ugyan, hogy a Bíróság ezt „e forgalom induktív módszerrel való megállapítás[ának]" nevezi, véleményem szerint azonban ez nem más, mint a becslés körülírása.

[22] 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 38. pont); 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 19. pont).

[23] Állandó ítélkezési gyakorlat, lásd például: 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

[24] Lásd: 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 42. pont).

[25] 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. pont).

adóalanyok részére nyújtanak, óvatosabb becslést kell végezni, ha az adóhatóság nem tud bizonyítékokat szolgáltatni arra vonatkozóan, hogy a számlák egy részét miért mégis adóalanyok részére állították ki.

50. Adott esetben egy utólagos mintavétel – egy nap folyamán minden látogatót megkérdeznek arról, hogy héaalanyként vannak-e nyilvántartásba véve – szintén támpontokkal szolgálhat e becsléshez. Végső soron azonban ez a tények és bizonyítékok konkrét ügybeli értékelésének minősül, amely a nemzeti bíróság feladata. Az a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) által a megtámadott ítéletében megfogalmazott feltevés, hogy a szolgáltatások csupán 0,5%-át nyújtották adóalanyok részére, véleményem szerint mindenesetre nem valószínűtlen, és aránytalannak sem tűnik.

51. Egy úgynevezett (például 5%-os) biztonsági felülbecslés is elképzelhető lehet az adóbevétel-kiesés mindennemű veszélyének kizárása érdekében. Ebben az esetben azonban e felülbecslésnek azt is figyelembe kell vennie, hogy ki okozta a „biztosítandó” veszélyt. Ha ugyanis a számla kiállítása során elkövetett hiba magának az adóhatóságnak a téves nyilatkozatain alapult, vagy egy csak később megváltozott ítélkezési gyakorlat következménye, akkor e hiba és így az adóbevétel-kiesés esetleges veszélye nem a számla kibocsátójának érdekkörében merült fel. Mivel az utóbbi – ahogyan azt a Bíróság helyesen fejezi ki – csak a valamely harmadik felet terhelő adó beszedőjeként jár el az államkincstár érdekében, ebben az esetben nincs helye biztonsági felülbecslésnek. Ha viszont a vállalkozó hibázott a helyes adómérték meghatározása során, akkor az adóbevétel-kiesés veszélye mindenképpen figyelembe vehető a becslés keretében alkalmazott biztonsági felülbecslés révén.

V. Végkövetkeztetések

52. Azt javasolom tehát, hogy a Bíróság a következő választ adja a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által előterjesztett kérdésekre:

1. Valamely személynek nem kell megfizetnie a hozzáadottérték-adót (héa) a héairányelv 203. cikke alapján az általa valamely nem adóalany részére kiállított hibás számlák tekintetében, még ha további hibás számlákat állított is ki más adóalanyok részére, amelyek tekintetében aztán meg kell fizetnie az adót az említett cikk alapján. E számlák arányát adott esetben becsléssel kell meghatározni.

2. Az adóbevétel-kiesés veszélyét magukban hordozó számlák arányának becslésére vonatkozó kritériumok e tekintetben a szolgáltatás jellegéből és a jellemző ügyfélkörből következnek. A becslés szempontjából releváns kritérium lehet az is, hogy ki okozta a tévedést, és hogy a számla kibocsátója hogyan működött közre a tényállás tisztázásában.