A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2025. augusztus 1.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 203. cikk – Téves héaösszeg feltüntetése a számlán – 238. cikk – Egyszerűsített számlázás – Héaalanyisággal nem rendelkező, illetve azzal rendelkező, de a héa levonására nem jogosult személyeknek kiszámlázott szolgáltatások – A héa tévesen kiszámlázott részének megfizetésére vonatkozó kötelezettség – Az adóbevétel-kiesés veszélyének hiánya”

A C-794/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2023. december 21-én érkezett, 2023. december 14-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Österreich**

és

a **P GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: N. Jääskinen tanácselnök, I. Jarukaitis, a negyedik tanács elnöke (előadó), és A. Arabadjiev bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az osztrák kormány képviseletében A. Posch, J. Schmoll és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében J. Möller és P.-L. Krüger, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– a portugál kormány képviseletében P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires és A. Rodrigues, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében kezdetben: F. Behre és M. Herold, később: M. Herold, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. december 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 282., 5. o.; helyesbítés: HL 2018. L 329., 53. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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. és 238. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Österreich (osztrák adóhatóság; a továbbiakban: adóhatóság) és a P GmbH között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi azzal az indokkal utasította el a P által benyújtott, a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó bevallás kiigazítására irányuló kérelmet, hogy az utóbbi a számláin téves adómérték szerint számított héaösszeget tüntetett fel.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 193. cikke értelmében:

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

4 Ezen irányelv 203. cikke a következőképpen szól:

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

5 Az említett irányelv 220. cikkének első 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;

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 238. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A héabizottsággal folytatott konzultációt követően és az általuk megállapított feltételeknek megfelelően a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó számlákon a következő esetekben csak a 226b. cikk szerinti információkat kell feltüntetni:

a) ha a számla összege több mint 100 [euró], de nem haladja meg a 400 [eurót], illetve ennek nemzeti fizetőeszközben kifejezett értékét;

b) ha az érintett üzleti ágazat kereskedelmi vagy ügyviteli gyakorlata, illetve a számla kiállításának technikai feltételei különösen megnehezítik a 226. és a 230. cikkekben említett valamennyi követelmény teljesítését.

(3) Az (1) bekezdésben előírt egyszerűsítéseket nem lehet alkalmazni, ha a számlát a 220. cikk (1) bekezdése 2. vagy 3. pontjának megfelelően kell kibocsátani, vagy ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást olyan adóalany végzi, aki nem telepedett le abban a tagállamban, amelyben a héát meg kell fizetni vagy az abban a tagállamban meglévő letelepedettsége a 192a. cikk értelmében nem vesz részt a termékértékesítésben vagy szolgáltatásnyújtásban, és héa fizetésre a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője kötelezett.”

Az osztrák jog

7 Az Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény; BGBl. 663/1994; a továbbiakban: UStG 1994) 11. §-a (1), (6) és (12) bekezdése előírja:

„(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, ha 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.”

8 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.”

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

„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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A P egy osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság. Egy beltéri játszóteret üzemeltet. 2019 -ben 20%-os héamértéket alkalmazott e játszótér belépődíjaira. A belépődíj megfizetésekor annak csekély összegére tekintettel az 1994. évi UStG 11. §-ának (6) bekezdésében előírt egyszerűsített számlázási szabályok szerint kiállított pénztári nyugtákat bocsátott ki ügyfelei részére. A P a 2019. évre vonatkozó héabevallásában feltüntette a megfelelő adót, ezt követően azonban helyesbítette azt azzal az indokkal, hogy a belépési díjakra 13%-os kedvezményes héamértéket kell alkalmazni.

11 2021. január 18-i határozatával az adóhatóság e korrekció figyelembevétele nélkül állapította meg a P által a 2019. évre fizetendő héát. Határozatában kifejtette, hogy a P a beltéri játszótérre való belépésből származó bevételekre 20%-os héamértéket alkalmazott, és hogy ezen adó összegét a pénztári nyugtáin feltüntette. Azzal az indokkal utasította el a héamérték utólagos helyesbítését, hogy egyrészt nem lehetséges a számlák módosítása, sem a 20%-os és a kedvezményes héamértékű héa közötti különbségnek megfelelő jóváírási értesítéseknek az ügyfelek részére történő eljuttatása, másrészt pedig az ilyen helyesbítés, noha a P ügyfelei 20%-os héát viseltek, e társaság jogalap nélküli gazdagodását eredményezné.

12 A P keresetet nyújtott be e határozattal szemben arra hivatkozva, hogy a szolgáltatásokat „szinte kizárólag” olyan magánszemélyek részére nyújtották, akik nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására, így kizárt az adóbevétel-kiesés veszélye, és a számlákat nem kell helyesbíteni.

13 2021. június 21-i végzésével a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria), amely előtt a jogvita folyamatban volt, előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé annak megállapítása érdekében, hogy e jogvitában alkalmazható-e a héairányelv 203. cikke, amennyiben nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

14 A Bíróság a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítéletében (C-378/21, EU:C:2022:968) kimondta, 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.

15 Ezen ítéletet követően a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) 2023. január 27-i ítéletével módosította a P által a 2019. évre vonatkozóan fizetendő héát megállapító határozatot.

16 E bíróság abból az előfeltevésből indult ki, hogy a P szolgáltatásait „(szinte) kizárólag” olyan végső fogyasztók vették igénybe, akik nem érvényesíthetik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot. Mindazonáltal, mivel nem zárható ki, hogy az ügyfelek tévesen vagy megfelelően levonták a P által kiszámlázott héát, az említett bíróság úgy ítélte meg, hogy meg kell becsülni azon számlák mennyiségét, amelyek a héairányelv 203. cikke alapján héatartozás keletkezéséhez vezethettek. Abból a feltételezésből indult ki, hogy fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye a beltéri játszótér teljes forgalmának 0,5%-ára becsült része, vagyis a P által kibocsátott összesen 22 557 számla közül 112 tekintetében.

17 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a 2023. január 27-i ítélettel szemben a Verwaltungsgerichtshofhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria). Arra hivatkozik, hogy ez az ítélet eltér a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélettől (C-378/21, EU:C:2022:968). Azt állítja, hogy ebből az ítéletből, amelyben a Bíróság az elé terjesztett kérdéseket azon előfeltevés alapján vizsgálta, amely szerint az alapügyben szóban forgó szolgáltatást kizárólag olyan végső fogyasztók részére nyújtották, akik nem voltak jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására, nem vonható le az a következtetés, hogy a fizetendő héát egyrészt a végső fogyasztók, másrészt pedig az előzetesen felszámított adó levonására jogosult adóalanyok közötti, becslés útján történő megosztás alapján lehet megállapítani.

18 A kérdést előterjesztő bíróság szerint, mivel az adóbevétel-kiesés veszélye a számlák helyesbítésének hiányában nem szűnt meg teljesen kellő időben, a P-t úgy lehet tekinteni, mint aki teljes mértékben köteles megfizetni a héa összes számlán feltüntetett összegét.

19 Ha azonban az adóbevétel-kiesés kockázatát – amint azt a főtanácsnok a Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ügyre vonatkozó indítványában (C-378/21, EU:C:2022:657) javasolta – az egyes hibás számlák szintjén kell értékelni, a kérdést előterjesztő bíróságban felmerül a kérdés, hogy milyen kritériumok alapján kell meghatározni – adott esetben becslés útján –, hogy e számlák közül melyek azok, amelyek esetében fennáll a veszteség ilyen kockázata.

20 E bíróság hangsúlyozza, hogy ebben az összefüggésben nem egyértelmű, hogy miként kell értelmezni a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968) értelmében vett, „az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztók” fogalmát.

21 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 [2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968)] 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azon adóalany, aki szolgáltatást nyújtott és a számláján téves adómértékkel kiszámított héaösszeget tüntetett fel, köteles megfizetni a héa azon részét, amelyet tévesen számláztak ki egy nem adóalanynak, még akkor is, ha ezen adóalany más adóalanyoknak is nyújtott ugyanilyen jellegű szolgáltatásokat.

23 E tekintetben a héairányelv 203. cikke előírja, hogy a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (2022. december 8-i Finanzamt Österreich [A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa] ítélet, C-378/21, EU:C:2022:968, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv 203. cikke az ezen irányelvben előírt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani. A héairányelv 203. cikke tehát alkalmazandó, ha a héát tévesen számlázták, és fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye azon okból, hogy a számla címzettje érvényesítheti az ilyen héa levonásához való jogát (2022. december 8-i Finanzamt Österreich [A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa] ítélet, C-378/21, EU:C:2022:968, 20. és 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A Bíróság szintén megállapította, hogy abban a helyzetben, amelyben a héa egy részét tévesen számlázták ki, a héairányelv 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 (2022. december 8-i Finanzamt Österreich [A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa] ítélet, C-378/21, EU:C:2022:968, 23. pont).

26 Ebből következik, hogy a héairányelv 203. cikkének alkalmazása csak az adóbevétel-kiesés veszélyének fennállásától függ, amelyet egy meghatározott számla alapján kell értékelni, és amely nem függhet attól, hogy az érintett adóalany szóban forgó szolgáltatásait nemcsak nem héaalany személyek, hanem más adóalanyok részére is nyújtották-e. Így az ilyen kockázat fennállásának értékelése céljából meg kell vizsgálni, hogy az adott számla címzettje ténylegesen héaalany-e, és következésképpen érvényesítheti-e az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot.

27 A fenti indokok alapján az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon adóalany, aki szolgáltatást nyújtott és a számláján téves adómértékkel kiszámított héaösszeget tüntetett fel, nem köteles megfizetni a héa azon részét, amelyet tévesen számláztak ki egy nem adóalanynak, akkor sem, ha ezen adóalany más adóalanyoknak is nyújtott ugyanilyen jellegű szolgáltatásokat.

A második kérdésről

28 Második kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy nemcsak a nem adóalanyok minősülnek a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich [A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa] ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968) értelmében vett, „az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztóknak”, hanem azon adóalanyok is, akik egy adott helyzetben nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására.

29 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítéletének (C-378/21, EU:C:2022:968) 25. pontjában kimondta, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóalany, aki valamely szolgáltatást nyújtott, és aki 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.

30 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy – amint arra a jelen ítélet 24. pontja emlékeztet – az adóbevétel-kiesés veszélye, amelynek megszüntetésére a héairányelv 203. cikkében előírt kötelezettség irányul, főszabály szerint nem hárítható el teljes mértékben mindaddig, amíg a héát jogalap nélkül feltüntető számla címzettje még felhasználhatja e számlát a levonási jogának gyakorlása céljából (lásd ebben az értelemben: 2013. január 31-i Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 30–32. pont), mivel nem zárható ki, hogy összetett körülmények és jogviszonyok akadályát képezzék annak, hogy az adóhatóság megfelelő időben azonosítsa az e jog gyakorlásának ellentmondó indokokat (lásd ebben az értelemben: 2009. június 18-i Stadeco ítélet, C-566/07, EU:C:2009:380, 30. pont).

31 Az „előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztók” fogalmát tehát szigorúan kell értelmezni, és abból kell kiindulni, hogy ilyen kockázat áll fenn, ha a hibás számla címzettje adóalanynak minősül, még abban az esetben is, ha az érintett szolgáltatást magáncélra vagy más, adólevonásra nem jogosító célra használhatta fel.

32 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy kizárólag a nem adóalanyok minősülnek a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968) értelmében vett, „az előzetesen megfizetett héa levonására nem jogosult végső fogyasztóknak”. Így azok az adóalanyok, akik egy adott helyzetben nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására, nem tartoznak e fogalom körébe.

A harmadik kérdésről

33 Harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az ezen irányelv 238. cikke szerinti egyszerűsített számlázás esetén az adóhatóság vagy a nemzeti bíróság becsléshez folyamodhat a számlák azon részének meghatározása érdekében, amelyek tekintetében a héát tévesen kiszámlázó adóalany az említett irányelv 203. cikke alapján köteles ezen adó megfizetésére.

34 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügy olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az érintett adóalany által kiállított számlák mennyisége igen jelentős, mivel e kibocsátásra tömegkereskedelem keretében került sor, anélkül hogy ismert lenne e számlák címzettjeinek kiléte.

35 Ennélfogva meg kell határozni, hogy ilyen esetben a jogalap nélkül felszámított héa korrekciója céljából milyen módon kell azonosítani azokat a csekély összegű számlákat, amelyek után az adóalany a héairányelv 203. cikke alapján köteles megfizetni a héát, amennyiben a szolgáltatások és számlák címzettjei egyaránt végső fogyasztók, és az előzetesen megfizetett héa levonására jogosult adóalanyok.

36 Amint az lényegében a főtanácsnok indítványának 33. pontjából kitűnik, a héairányelv nem szabályozza sem ezt a kérdést, sem pedig az ezen azonosításra vonatkozó bizonyítási teher kérdését. Ennélfogva az egyes tagállamok belső jogrendjének kell meghatároznia azokat a kritériumokat, amelyek alapján meg kell határozni azokat az eseteket, amikor az adóalany a

tévesen felszámított héaösszeg megfizetésére köteles. A tagállamok ezen eljárási autonómiáját azonban a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve határolja körül, vagyis a fent említett kritériumok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló követelésekre vonatkozó feltételeknél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben a 2022. október 13-i HUMDA ítéletet, C-397/21, EU:C:2022:790, 33. és 39. pont).

37 Mivel a jelen ügyben az egyenértékűség elve nem érintett, a tényleges érvényesülés elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv megköveteli, hogy a többek között a számlák azon részének meghatározására vonatkozó nemzeti szabályok, amelyek tekintetében az érintett adóalany, aki tévesen számlázta ki a héát, az így kiszámlázott héa megfizetésére köteles, ne fosszák meg ezen adóalanyt a tévesen megfizetett héaösszeg korrekciójának vagy visszatérítésének lehetőségétől, mivel az uniós jog ilyen kötelezettséget ír elő a tagállamok számára, ha többek között nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye az érintett tagállam számára. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapügy minden körülményére figyelemmel a jelen esetben erről van-e szó (lásd ebben az értelemben: 2022. október 13-i HUMDA ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 36. és 40. pont).

38 E tekintetben, amint az a jelen ítélet 26. pontjában megállapításra került, a héairányelv 203. cikke értelmében vett adóbevétel-kiesés veszélyének fennállását minden egyes konkrét számla alapján kell értékelni, megvizsgálva, hogy a címzett ténylegesen héaalany-e.

39 Ezenkívül a héa téves összegét feltüntető számlák közül a más adóalanyok részére kiállított számlák arányának meghatározása érdekében figyelembe kell venni az összes releváns körülményt, mint például a nyújtott szolgáltatás jellegét, e szolgáltatás nyújtásának és számlázásának módját, valamint az említett szolgáltatás igénybevevőire vonatkozó minden olyan statisztikai adatot, amely a szolgáltatásnyújtó rendelkezésére áll. E tekintetben különös jelentőséggel bír az a tény, hogy a jelen ügyben az érintett adóalany ügyfelei meglehetősen ritkán más adóalanyok.

40 Ami azt a lehetőséget illeti, hogy becslést alkalmazzanak a más adóalanyok részére kiállított hibás számlák arányának azonosítása érdekében, meg kell állapítani, hogy – amint arra a főtanácsnok az indítványának 42. és 43. pontjában lényegében rámutatott – ez főszabály szerint nem ellentétes az uniós joggal, feltéve hogy az ilyen becslés keretében tiszteletben tartják az adósemlegesség és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i Fontana ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 36. és 37. pont).

41 Ami először is az adósemlegesség elvét illeti, hangsúlyozni kell, hogy a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. Ebből az következik, hogy a tagállam adóhatósága aránytalanul sértené a héasemlegesség elvét azáltal, hogy az adóalany terhére hagyja azt a héát, amelynek visszatérítésére az jogosult, jóllehet a közös héarendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól (2024. március 21-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Helyesbítés lehetősége téves adómérték esetén] ítélet, C-606/22, EU:C:2024:255, 23. és 24. pont).

42 Túl magas összegű héát feltüntető, hibás számlák kiállítása esetén ezen elv tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont).

43 Másodszor, ami az arányosság elvét illeti, az többek között megköveteli, hogy az adóalanyok részére kiállított hibás számlák számának becsléséhez felhasznált adatoknak pontosaknak, megbízhatóknak és naprakészeknek kell lenniük. Az ilyen becslés ezenfelül csupán olyan vélelmet keletkeztethet, amelyet a számlákat kiállító adóalany ezzel ellenkező bizonyítékok alapján megdönthet (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i Fontana ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 42. pont).

44 E tekintetben az adóalany védelemhez való jogának tiszteletben tartása többek között azt jelenti, hogy az adóalany számára sérelmet okozó intézkedés elfogadása előtt lehetővé kell tenni számára, hogy hasznosan kifejthesse álláspontját azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a hatóságok a határozatukat alapozni kívánják, különösen arra, hogy vitassa a szóban forgó becslés pontosságát, és kifejtse az e vitatást igazoló körülményeket. Az arányosság elve megköveteli, hogy a bizonyítás előírt szintje ne legyen túlzottan magas (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i Fontana ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 43. és 44. pont).

45 A fenti indokokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az ezen irányelv 238. cikke szerinti egyszerűsített számlázás esetén az adóhatóság vagy a nemzeti bíróság becsléshez folyamodhasson a számlák azon részének meghatározása érdekében, amelyek tekintetében a héát tévesen kiszámlázó adóalany az említett irányelv 203. cikke alapján köteles ezen adó megfizetésére, feltéve, hogy az ilyen becslés céljából az összes releváns körülményt figyelembe veszik, és az adóalanynak lehetősége van arra, hogy az adósemlegesség és az arányosság elvének, valamint a védelemhez való jognak a tiszteletben tartása mellett megkérdőjelezze az e módszerrel elért eredményeket.

A költségekről

46 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azon adóalany, aki szolgáltatást nyújtott és a számláján téves adómértékkel kiszámított hozzáadottérték-adó (héa) összeget tüntetett fel, nem köteles megfizetni a héa azon részét, amelyet tévesen számláztak ki egy nem adóalanynak, akkor sem, ha ezen adóalany más adóalanyoknak is nyújtott ugyanilyen jellegű szolgáltatásokat.

2) A 2018/1695 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

kizárólag a nem adóalanyok minősülnek a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968) értelmében vett, „az előzetesen megfizetett [hozzáadottérték-adó (héa)] levonására nem jogosult végső fogyasztóknak”. Így azok az adóalanyok, akik egy adott helyzetben nem jogosultak az előzetesen felszámított héa levonására, nem tartoznak e fogalom körébe.

3) A 2018/1695 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes, hogy a módosított 2006/112 irányelv 238. cikke szerinti egyszerűsített számlázás esetén az adóhatóság vagy a nemzeti bíróság becsléshez folyamodhasson a számlák azon részének meghatározása érdekében, amelyek tekintetében a hozzáadottérték-adót tévesen kiszámlázó adóalany a módosított 2006/112 irányelv 203. cikke alapján köteles ezen adó megfizetésére, feltéve, hogy az ilyen becslés céljából az összes releváns körülményt figyelembe veszik, és az adóalanynak lehetősége van arra, hogy az adósemlegesség és az arányosság elvének, valamint a védelemhez való jognak a tiszteletben tartása mellett megkérdőjelezze az e módszerrel elért eredményeket.

Aláírások