

C-6M/19-1

MA

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
24.K.32.225/2017/30.

A Bíróság nyilvántartásába  
bejegyezve a 1124813 szám alatt  
Luxembourg, 2019-08-14 A hivatalvezető  
névén  
Fax/E-mail: -  
Benyújtva: 2019-08-13

CURIA GREFFE  
Luxembourg

13. 08. 2019

A bíróság a dr. Dózsa Ernő ügyvéd (Dr. Dózsa Ernő Ügyvédi Iroda, 1055 Budapest, Szent István körút 15. IV/2.) által képviselt **Crewprint Kft.** (1067 Budapest, Eötvös u. 9. A. ép. 20.) felperesnek a dr. Madai Péter jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) alperes ellen adóügyben hozott 2233729410, 2233729399, 2233729344 és 2233729337. számú közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt indított perében meghozta az alábbi

### v é g z é s t :

A bíróság a per tárgyalását felfüggeszti, és az Európai Unió Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi az alábbi kérdések tekintetében:

1.) Megfelel-e a 2006/112 irányelv héa-levonásra vonatkozó rendelkezéseinek és az adósemlegesség elvének azon nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy az adóhatóság a felek között megvalósult gazdasági esemény tekintetében a héa levonási jogot arra hivatkozással utasítja el, hogy a felek közötti jogviszony formáját (vállalkozói szerződés) csalárdnak tartja, mert ahhoz adólevonási jog társul, ekként azt az Art. 1. § (7) bekezdése alapján olyan tevékenységgé (ügynöki tevékenységgé) minősíti, ami nem keletkeztet adólevonási jogot, mivel álláspontja szerint a felek magatartása adókijátszásra irányult, a számlabefogadó vállalkozói közvetítő tevékenysége ugyanis nem szükségszerű formája a tevékenységének, mivel az ügynökként is elvégezhető lett volna. Ezzel összefüggésben a héa levonás érvényesítésének feltételeként van-e az adózóknak olyan adójogi kötelezettségük, hogy a gazdasági tevékenységük formájaként olyat válasszanak, ami nagyobb adóterhet eredményez számukra, illetőleg rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül-e az, ha a felek a köztük lévő gazdasági tevékenységüknek az őket megillető szerződési szabadság körében adójogon kívüli célból olyan szerződéses formát választanak, aminek nem célzott hatása az is, hogy adólevonási jog kapcsolódik hozzá.

2.) Megfelel-e a 2006/112 irányelv héa-levonásra vonatkozó rendelkezéseinek és az adósemlegesség elvének az a nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy az esetben, ha a héa levonási jogával élni kívánó adóalany megfelel a héa levonás anyagi és alaki feltételeinek, a szerződés megkötése előtt az elvárható intézkedéseket megtette, az adóhatóság megtagadja a héa-levonási jogot arra hivatkozással, hogy a láncolat létrehozását gazdaságilag szükségtelennek, ekként rendeltetésellenes joggyakorlásnak tartja azon ok miatt, hogy az alvállalkozó képes a teljesítésre, mégis további alvállalkozót bízott meg a teljesítéssel az adójogi tényálláson kívüli egyéb cél miatt vagy okból, a héa levonási joggal élni kívánó adóalany pedig a megbízás elvállalásakor tudta, hogy a megrendelést tárgyi és személyi feltételek hiányában az alvállalkozója szubalvállalkozók bevonásával fogja teljesíteni. Befolyásolja-e a választ azon tény, ha az adózó vagy alvállalkozója vele valamilyen közvetlen kapcsolatban, személyi vagy szervezeti összefüggésben (személyes ismeretségben, hozzátartozói viszonyban, avagy tulajdonosi összefonódásban) álló alvállalkozót vont be a láncolatba?

3.) Amennyiben az előző kérdésre adott válasz igen, az esetben megfelel-e az objektív tényeken alapuló tényállás feltárás követelményének azon eljárás, amelyben az adóhatóság a héa levonási jogával élni kívánó adóalany és alvállalkozója gazdasági kapcsolatát irracionálisnak és indokolatlannak minősíti, ennek tényét azonban kizárólag az alvállalkozó alkalmazottai egy

részének tanúvallomására alapozza, a nélkül, hogy objektív tények alapján feltárná a szerződés tárgyát képező gazdasági tevékenység jellemzőit, speciális körülményeit és az érintett gazdasági környezetet, meghallgatná az adózó és a láncolatban részt vevő alvállalkozó cégek döntési kompetenciával rendelkező vezetőit, továbbá ez esetben releváns-e az adózó, avagy a láncolat tagjainak teljesítőképessége és szükséges-e arra nézve szakértőt bevonni?

4.) Összhangban áll-e a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel és a tényleges érvényesülés elvével az a nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy a hÉa levonás anyagi és alaki feltételeinek teljesülése és az elvárható ésszerű intézkedések megtétele esetén az Európai Unió Bírósága ítéleteiben nevesített, a hÉa levonást meg nem alapozó, objektívnek nem minősülő körülmények alapján látja az adóhatóság bizonyítottan az adócsalást és megtagadja a hÉa levonási jogot, csak azért, mert ezen körülmények a feltárt láncolat vizsgált tagjainál összességében kellően nagy számban fordulnak elő?

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

### I n d o k o l á s :

#### I. Az ügy tényállása

A felperes – tevékenységi köre nyomás és nyomdaipari szolgáltatás – nyomdaipari termékek gyártásáról fogadott megrendeléseket, melyeket a közöttük létrejött két vállalkozási keretszerződés, valamint e szerződések alapján tett egyedi megrendelések alapján fő nyomdai alvállalkozója, a Crew Kft. teljesített részben további alvállalkozók bevonásával.

A felperes ügyvezetője a Crew Kft.-nek is egyik ügyvezetője volt 2012. július 10-től kezdődően, a felperesi társaság megalakulásakor pedig az alkalmazottja. A felperes és a Crew Kft. telephelyének és két fióktelepének címe azonos. A felperes tárgyi eszközként egyetlen ingatlanal rendelkezik, a nyomáshoz nincsenek eszközei. Két irodai alkalmazottja van.

A Crew Kft. fő tevékenysége nyomás, tényleges tevékenysége teljes körű nyomdai szolgáltatás, kivitelezés. A cég több nyomógéppel és egyéb nyomdai géppel rendelkezik, azonban kötészeti egysége, valamint digitális és rotációs berendezései nincsenek, így az ilyen munkák elvégzéséhez alvállalkozó bevonása szükséges. A társaságnak 29 alkalmazottja van, irodai alkalmazottak, nyomdai előkészítők, vágók, nyomdaipari gépkezelők, sofőrök, takarítók, segédmunkások.

A Crew Kft.-től befogadott számlákon – melyek áfa tartalmát a felperes levonásba helyezte – „nyomdai szolgáltatás 181219 – Nyomdai, valamint nyomdai kötészeti szolgáltatások bérnyújtása teljesítés igazolás alapján” megnevezés szerepelt. A számlákhoz teljesítési igazolások is tartoztak, melyek részletesen tartalmazták azon termék megnevezését, melyek bérnyújtását az alvállalkozó teljesítette a felperes részére, továbbá szállítólevelek is bemutatásra kerültek.

Az elsőfokú adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél általános forgalmi adó (áfa) adónemben, mely ellenőrzések eredményeként négy határozatot hozott. E határozatokban az eljáró adóhatóság a felperes terhére áfa adónemben 2012. II.-IV. negyedévre 56.415.000 forint, 2013. I. negyedévre 17.882.000 forint, 2013. II. negyedévre 19.409.000 forint, 2013. III. negyedévre 18.999.000 forint adókülönbözetet állapított meg, mely adóhiánynak minősült,

ezért az után az adóhatóság adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés során meghallgatta a felperesi társaság ügyvezetőjét, továbbá kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le a láncolatban részt vevő társaságokkal szemben. Ennek során beszerzésre kerültek az alvállalkozói szerződések, a társaságok fellelhető iratanyaga, meghallgatásra kerültek az alvállalkozók ügyvezetői és elérhető alkalmazottai, köztük a Crew Kft. tizenhat, nyomdában dolgozó alkalmazottja, továbbá az adóhatóság rendelkezésére álltak a bevallások, valamint az adóhatóság által vezetett, illetőleg egyéb közhiteles nyilvántartások adatai.

Az adóhatóság határozataiban azt állapította meg, hogy a felperes alvállalkozójának, a Crew Kft. alvállalkozója a SZET Hungary Kft. és a Mikron-96 Bt. volt, mely cégek további alvállalkozókat vettek igénybe.

A Crew Kft.-nél folytatott kapcsolódó vizsgálat során az került megállapításra, hogy a társaság a telephelyén gyártotta le a felperes által megrendelt termékeket, melyhez a szükséges feltételeket, az alapanyagot, az élőmunkát és a berendezést biztosította, majd a saját járművével szállította ki a termékeket a felperes megrendelőinek. A Crew Kft. a felperesi megrendelések kisebb részét alvállalkozókkal végeztette el, ez esetben közvetlenül az alvállalkozóktól is történt szállítás a felperes vevőihöz. A felek havonta számoltak el akként, hogy a felperes a Crew Kft. által meghatározott árra minimális árrést tett hozzá. A Crew Kft. alvállalkozói és azok alvállalkozóinak időszaki ügyvezetői – egy kivétellel – elismerték, hogy a munkákat alvállalkozók bevonásával végezték el, mivel alvállalkozók bevonását az alvállalkozói szerződésük nem tiltotta.

A SZET Hungary Kft. ügyvezetője korábban a felperesi társaság ügyvezetőjének felesége volt, több évtizedes munkakapcsolatuk és korábban közös cégük is volt. A SZET Hungary Kft. alvállalkozó bevonásával elsősorban kötészeti munkákat, másodsorban teljes gyártási feladatokat végzett a Crew Kft.-nek, a késztermékeket pedig a Crew Kft. telephelyére szállította le. A késztermékek minőségi ellenőrzését a SZET Hungary Kft. ügyvezetője végezte, aki a céget 2013. szeptember 10-én eladta egy ukrán állampolgárnak, aki a társaság új ügyvezetője is lett. Az új ügyvezető tevékenységet nem végzett, adókötelezettségének nem tett eleget, iratanyagot nem bocsátott a revízió rendelkezésére.

A SZET Hungary Kft. ügyvezetője által megnevezett alvállalkozók közül a Ride-Ex Hungary Kft. 2012 októberéig bejegyzett ügyvezetője elmondta, hogy ő végezte a tulajdonos által hozott megrendeléseket. A nyomdaipari munkák kötészetből, irkafűzésből, szóróanyagok rendszerbe szedéséből és csomagolásból álltak. A SZET Hungary Kft.-t és annak ügyvezetőjét ismerte, a felperesi társaságot, annak ügyvezetőjét és a Crew Kft.-t nem ismerte. A SZET Hungary Kft. részére végzett munkákat egy egyéni vállalkozó végezte el személyesen, aki azóta elhunyt. Az adóhatóság nyilvántartása alapján az alvállalkozóként megnevezett személyt nem tudta beazonosítani.

A Digeo Kft. vizsgált időszaki ügyvezetője nyilatkozatában nem támasztotta alá nyomdaipari munkák elvégzését, a további két ügyvezető pedig elérhetetlen volt az adóhatóság számára. A cégnek alvállalkozója nem volt, egy személyt foglalkoztatott, valamint egy raktárost, tárgyi eszközökkel nem rendelkezett, iratanyagot nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére, adóbevallásai adóminimalizáló jelleget mutatnak, mivel több százmillió forgalom mellett, minimális fizetendő adót tüntetett fel adóbevallásaiban, amit teljesen nem is fizetett meg.

A Vikobit Kft. és a SZET Hungary Kft. között a vizsgálatokkal érintett időszakokban már nem történtek banki tranzakciók, ettől függetlenül az adóhatóság rögzítette, hogy a Vikobit Kft.-nek nyomdaiparral kapcsolatos tevékenysége nem volt, a társaság iratanyagot nem bocsátott a revízió rendelkezésére, bejelentett alkalmazottja nem volt, a társaság tényleges működésére nem állt rendelkezésre információ, de kevesebb adót tüntetett fel az áfa bevallásában, mint amennyi adót a kibocsátott számlákban feltüntetett.

A Crew Kft. másik alvállalkozója, a Mikron-96 Bt. ügyvezetője mindenben megerősítette a felperesi ügyvezető előadását, előadva, hogy korábbi munkakapcsolat révén ismerték egymást, a nyomdai munkák során pedig a Mikron-96 Bt. alvállalkozója az R-M Trade Hungary Kft. volt.

Az R-M Trade Hungary Kft. és annak ügyvezetője a revízió számára nem volt elérhető. A társaság tevékenységei körében nyomdaiparral kapcsolatos tevékenységek nem szerepeltek, személyi és tárgyi feltételek hiányában a társaság nyomdaipari tevékenységet nem végezhetett.

Az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényállás alapján a nyomdaipari munkák tényleges elvégzését nem vitatta, ugyanakkor azt állapította meg a Crew Kft. által befogadott alvállalkozói számlákkal szemben, hogy a felperes és a Crew Kft. közötti nyomdaipari munkákat túlnyomó részt a Crew Kft. végezte el a saját eszközeivel, a saját alkalmazottaival és alapanyagával a saját telephelyén, azoknak ugyanis a Crew Kft. alvállalkozói a személyi és tárgyi feltételek hiányában nem tudtak eleget tenni. A Crew Kft. ezért jogosulatlanul fogadott be és helyezett levonásba nyomdaipari szolgáltatásokról szóló számlákat, melyek után keletkezett adóját valótlan tartalmú alvállalkozói számlákkal csökkentette oly módon, hogy a tudatosan felépített számlázási láncolat végén álló adóalanyok nem teljesítették az áfa fizetési kötelezettségüket. E tényekről és a Crew Kft. adókijátszásáról a felperesnek szükségszerűen és objektíve tudnia kellett, hiszen a két társaságnak ugyanaz a személy az ügyvezetője, a két cég azonos székhellyel, telephellyel és könyvelővel rendelkezik, ezért a felperes ügyvezetőjének aktív szerepet kellett játszania a számlázási láncolat kialakításában.

A felperes ezért az adózói jogait visszaélve gyakorolta, amikor a befogadott számlák alapján olyan adó tekintetében érvényesített levonást, amit a költségvetésbe a számlakibocsátó nem fizetett be, és a hivatkozott összefüggések okán a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a levonásba helyezett áfa nem került befizetésre a költségvetés felé. E magatartás súlyosan sérti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. § (1) bekezdése szerinti rendeltetésszerű joggyakorlás elvét, mely jogsértés ténye önmagában kizárja az áfa levonási jog érvényesítését.

Az adóhatóság azt is megállapította, hogy a felperes által a Crew Kft.-től befogadott számlák tartalmilag is helytelenek, mivel a felek között nem bérnyújtási szolgáltatás jött létre, a felperes ugyanis közvetítőként járt el a megrendelő és a Crew Kft. között. Az adóhatóság szerint a felperes ügynöki szerepet töltött be az ügyletek során, mivel a vevőket a felperesi ügyvezető a Crew Kft. alkalmazottjaként szerezte, a megrendeléseket a Crew Kft. a saját eszközeivel, alkalmazottaival, alapanyagával és berendezéseivel végezte és az elkészített termékeket is kiszállította a megrendelők részére. A felperes és a Crew Kft. a keretszerződésben 0,2 százalékban határozta meg a felperes jutalékát, mely az ügyvezető által hozzatett szellemi értékből, az általa megszerzett ügyfélkör megrendeléseiből adódik, a felperes azonban a munkához a megrendelések felkutatásán túl semmilyen fizikai értéket nem tett hozzá. A fentiekre tekintettel az adóhatóság a szerződéseket az Art. 1. § (7) bekezdés alapján átminősítette, melyre figyelemmel megtagadta a felperes adólevonási jogát az általa befogadott számlák vonatkozásában az Art. fentebb hivatkozott szakaszai és az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja, a 127. § (1) bekezdés a) pontja, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § (1)-(2) bekezdései alapján.

Az alperes a 2017. március 28. napján kelt határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, továbbá tévesen értékelte az anyagi jogi jogszabályokat, mivel a törvényi feltételek fennállására tekintettel a felperest az adólevonási jog megillette.

1. A felperes hangsúlyozta, hogy azt az alperes is elismerte, hogy a számlák szerinti „gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult”, azonban az alperesi állítás szerint a



számlakibocsátó (avagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást tanúsított. A felperes ezzel szemben azt állította, hogy sem a számlák kibocsátója, sem az általa befogadott számlák kibocsátója nem valósított meg csalárd magatartást. A felperes az e cégekkel kapcsolatban elvárt körülményt a gazdasági kapcsolat létrehozása előtt tanúsította, a Crew Kft. körülményeiről pedig közvetlen ismeretekkel rendelkezett. Nem vitatva a közte, a Crew Kft. és a SZET Hungary Kft. között fennálló személyi összefonódások tényét, hangsúlyozta, hogy a gazdasági kapcsolatrendszer a SZET Hungary Kft.-vel a felperesi ügyvezető és volt házastársa több évtizedes nyomdaipari tevékenységén és a korábbi családi kapcsolaton is alapuló együttműködés eredményeként alakult ki, a Mikron-96 Bt.-t pedig korábbi több éves munkakapcsolat révén ismeri. Az így kiépített kapcsolatrendszer a felperes és a Crew Kft. között alkalmazott árrés mellett sem nélkülözte a gazdasági észszerűséget, mivel a felperes így is nyereséges vállalkozásként tudott működni. A felperesi ügyvezető által kialakított kapcsolatrendszer azonban kizárólag e cégekig bezárólag állt fenn. Az alperes által feltárt számlázási láncolat további része kialakításában a felperes semmilyen szerepet nem játszott, mivel a felperesnek csak arról volt tudomása, hogy a Crew Kft.-vel kapcsolatban álló alvállalkozók további alvállalkozókat vonhattak be a teljesítésbe, ami a nyomdaiparban teljesen bevett és általánosan követett gyakorlat, de ezen alvállalkozókat nem ismerte és ennek ellenkezőjét az adóhatóság sem bizonyította, mivel a feltárt számlázási láncolat felperes általi tudatos és aktív kialakításának alátámasztására a személyi összefüggésre való alperesi hivatkozás önmagában nem elégséges.

2. A felperes sérelmezte, hogy az alperes az Art.-ban meghatározott jogkörét túllépve az Art. 1. § (7) bekezdését megsértve hajtotta végre a felperesi tevékenység átminősítését és állapította meg, hogy a felperes ügynöknek minősül, a saját ügyfélköréből származó megrendeléseket ugyanis saját jogán vállalkozóként vette fel, azokat a Crew Kft.-nek mint alvállalkozójának adta tovább, mely során az általa felvett és az általa leadott megrendelések díjai közötti árrésen realizált nyereséget, ezért a befogadott számlákon a bérgyártás feltüntetése nem teszi a számlákat hiteltelenné. Hangsúlyozta azt is, hogy a láncértékesítés - vagyis az, amikor a kereskedő a vevői igény kielégítésére nem képes, ezért a terméket avagy a szolgáltatást maga is piacon szerzi be - gyakorta előforduló jelenség. Az áfa szempontjából a termékértékesítés megvalósulásához nem szükséges a termék fizikai birtokba vétele, az egyetlen fuvarozás pedig nem jelenti azt, hogy a köztes szereplők ügynökök. Az tehát, hogy a felperes a megrendelt termékekkel nem került közvetlen kapcsolatba, nem alapozza meg azt a megállapítást, hogy felperes csupán ügynöki tevékenységet végzett, és azt sem, hogy a gazdasági esemény a Crew Kft. és a felperes megrendelői között jött létre. Az ügynökké való átminősítésnek ellentmond azon alperesi megállapítás is, hogy az alperes elismerte, hogy a „gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult”.

3. A felperes vitatta az alperes azon megállapítását, hogy a számlán szereplő tevékenységeket a Crew Kft. végezte el alvállalkozók bevonása nélkül, mivel azt az alperes a Crew Kft. néhány részmunkafolyamatot végző munkavállalójának vallomásából kiragadott egyes elemeket értékelve állapította meg, a nélkül azonban, hogy a döntési és irányítási jogkörrel bíró munkavállalókat meghallgatta volna, továbbá nem vont be szakértőt annak vizsgálatára, hogy a Crew Kft. képes lett volna a szolgáltatások minden elemének elvégzésére. Ekként az alperes az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésébe ütköző módon nem bizonyította objektív tényekkel az adócsalásra vonatkozó azon megállapítását, miszerint a csalárd magatartás abból állt, hogy a Crew Kft. a saját maga által elvégzett munkák áfa tartalmát fiktív alvállalkozói számlákkal akarta csökkenteni.

4. A felperes az adókijátszásra vonatkozó tudatállapotával kapcsolatban az Európai Bíróság döntéseire hivatkozva azt hangsúlyozta, hogy egyetlen olyan objektív bizonyíték sem merült fel az adóigazgatási eljárásban, ami azt igazolná, hogy a felperesi ügyvezető akár csak tudomással bírt volna az alvállalkozójának alvállalkozóit követő szereplők személyéről és tevékenységéről. Tudott

arról, hogy a számlán szereplő szolgáltatást nem teljes mértékben az alvállalkozója fogja teljesíteni, mivel ez következett a szerződés alvállalkozók bevonását lehetővé tevő kikötéseiből, a láncértékesítés fentebb leírt gyakorlatából, valamint a nyomdai piac jellegéből. A kellő körültekintést viszont az általa ismert alvállalkozói szintig tanúsította, mely az Európai Unió Bírósága Signum Alfa ügyben hozott döntése szerint nem parttalan, vagyis a számla befogadójának nem adóellenőrzést kell teljesítenie és nem is a szállító teljes körű átvilágítását kell végeznie, de végképp nem a megrendelési láncolat teljes vertikumát érintően kell vizsgálnia a részt vevőket. Az adózói tudatállapot bizonyítása nem alapítható olyan ellenőrzések nem teljesítésére, amire az adózó nem köteles. Az alperes erre vonatkozóan sem jelölt meg megfelelő bizonyítékot, helyette a már önmagukban sem helytálló megállapításaiból vont le téves következtetést, amikor azt állította, hogy a felperes és alvállalkozója együttesen valósította meg az adókijátszást.

Az alperes a határozati álláspontját fenntartva, annak alátámasztásaként a Kúria 5/2016 (IX. 26.) KMK véleményében foglaltakra, valamint az erre figyelemmel meghozott Kfv.I.35.132/2017/6. számú kúriai döntésre hivatkozott, miszerint azokban az esetekben, amelyek során az adóhatóság a gazdasági esemény megvalósulását nem vitatja, melyek azok a körülmények, amelyek alapján a Kúria ítélezési gyakorlata szerint olyan adókijátszás valósul meg, melyről a felperes tudott vagy tudnia kellett, ezért az adólevonási jog adóhatósági megtagadásának van helye. E szerint az *„általános forgalmi adó levonási ügyekben az EUB és az azon alapuló, azt követő kúriai gyakorlatban kialakultak olyan standardizált elemek amelyek gátját képezik a levonási jog gyakorlásának (az ügyletek gazdasági racionalitásának hiánya, tényleges gazdasági kockázat hiánya, kismértékű haszonkulcs alkalmazása, adóminimalizálásra való törekvés, a beszerzésekért történő fizetés „fordított útja”, személyi összefonódások, a gazdasági esemény nem független felek közötti jellemzőkkel bír, személyi, tárgyi feltételek hiánya, beszállító társaságok dokumentációjának hiánya, eltűnő, utóbb dokumentációk hiánya miatt levizsgálhatatlan vállalkozások, a társaságok képviselői elérhetetlenek, a gazdasági eseményekben „résztvevők” információ hiánya, részletesen a gazdasági eseményről nyilatkozni nem tudnak, egyetlen kereskedői kapcsolat jelenléte)”*.

## II. Az irányadó uniós jog

A HÉA irányelv 9. cikk (1) bekezdése:

Adóalany: az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

Gazdasági tevékenység: a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

A HÉA irányelv 167. cikk:

Az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

A HÉA irányelv 168. cikk a) pontja:

Az adóalany, amennyiben a terméket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített, vagy teljesítendő

termékértékesítés, vagy szolgáltatásnyújtás után az abban a tagállamban fizetendő, vagy megfizetett HÉA-t.

A HÉA irányelv 178. cikk a) pontja:

Az adóalany adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie: a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

A HÉA irányelv 220. cikk:

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;

[...]”

A 2006/112 irányelv 226. cikke felsorolja azon kizárólagos adatokat, amelyeket az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az ezen irányelv 220. és 221. cikkének értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kötelezően fel kell tüntetni.

### **III. Az irányadó magyar jog**

Az Art. 1. § (7) bekezdése:

A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.

Az Art. 2. § (1) bekezdése:

Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

Az Art. 97. § (4) bekezdése:

Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

Az Art. 97. § (6) bekezdése:

Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.

Az Áfa törvény 27. § (1) bekezdése:

Abban az esetben, ha a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el, a 26. § kizárólag egy termékértékesítésre alkalmazható.

Az Áfa törvény 26. §-a

Abban az esetben, ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a

beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.

Az Áfa törvény 119. § (1) bekezdése:

Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.

Az Áfa törvény 120. § a) pontja:

Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

Az Áfa törvény 127. § (1) bekezdés a) pontja:

Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

#### **IV. Az előzetes döntéshozatali eljárás szükségességének indokai**

Az Európai Bíróság a 283/81. számú CILFIT ügyben kialakított gyakorlata alapján az uniós jogi rendelkezés akkor szorul az Európai Unió Bírósága értelmezésére, ha a felmerült kérdés releváns, a szóban forgó közösségi jogi rendelkezést a Bíróság még nem értelmezte, avagy a közösségi jog helyes alkalmazása nem nyilvánvaló olyannyira, hogy az minden ésszerű kétséget kizárjon.

Jelen ügyben az adólevonási jog Mahagében ítélet 43. és 44. pontjaiban megfogalmazott releváns tényállási elemei megvalósultak, ugyanis a levonási jogával élni kívánó felperes adóalanynak minősül, az e jog alátámasztása érdekében hivatkozott szolgáltatást bizonyítottnak a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel, az ügyletet a számlák és az azokhoz csatolt egyéb dokumentumok (szerződések, teljesítési igazolások, szállítólevelek) tanúsága szerint az alperes által is elismerten teljesítették, a számlák tartalmazzák a 2006/112 irányelvben megkövetelt valamennyi információt, ezért a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült. Ezen túlmenően pedig a határozatban nem állapították meg, hogy a felperes hamis bevallást nyújtott volna be, szabálytalan számlákat állított volna ki.

A Mahagében ítélet 45. pontja szerint e körülmények között az adólevonási jog csak akkor tagadható meg, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

Az alperes határozati álláspontja szerint a felperes aktív szerepet töltött be a számlakibocsátó, illetve az értékesítési láncban előtte álló gazdasági szereplők közbejöttével kiépített láncolatban elkövetett csalárd magatartáshoz kapcsolódóan, mivel a felperes a közte és az alvállalkozója, illetőleg annak alvállalkozója közötti személyi összefonódásokra tekintettel tudta, hogy a számlakibocsátó adócsalást követett el azzal, hogy gazdaságilag indokolatlanul alvállalkozókat vett igénybe és valótlan számlákat fogadott be, vagyis láncolatot hozott létre olyan tevékenységek



elvégzésére, amit maga is el tudott volna végezni, ekként rendeltetésellenes joggyakorlással adólevonási jogot érvényesített a célból, hogy a fizetendő adóját csökkentse, ezért a felperes adólevonásra nem jogosult.

A jelen per tárgya ezért a 2006/112 irányelv 167. cikkének, a 168. cikk a) pontjának és a 178. cikk a) pontjának, továbbá a 220. és 226. cikkének az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben való értelmezése, mely során a nemzeti bíróságnak arról kell döntenie, hogy olyan okok alapján, melyek tekintetében az Európai Unió Bírósága már több ítéletében kimondta, hogy azok objektív körülménynek nem tekinthetők, ezért önmagukban nem alapozzák meg a héa levonási jog megtagadását, csak azért, mert ezen okok közül az adóhatóság minél többnek a fennállását állapította meg a láncolatnak a felperest, illetőleg az alvállalkozóját megelőző tagjainál, megalapozott-e a felperes áfa levonási jogának megtagadása a számlák tartalmi hiteltelenségére, ebből következően pedig adócsalásra hivatkozással.

Bár jelen ügy tényállása a releváns tényállási elemek tekintetében megegyezik a Mahagében, a Hardimpex, valamint a Signum Alfa ügyben feltárt és a előzetes döntéshozatali kérdések alapját képező tényállással, azonban a héa levonási jog érvényesítése körében az e döntéseket követően továbbra is fennálló, jelentős jogértelmezési ellentmondások, melyek nemcsak a peres felek, hanem az ezen ügyekben eljáró bíróságok között is fennállnak, azt látszanak alátámasztani, hogy ezen cikkek tekintetében az adóhatóság és a nemzeti bíróság jogalkalmazása során továbbra is változatlanul érvényesülő tagállami gyakorlat nem felel meg a CILFIT ügyben kialakított acte claire doktrínának.

Mivel az alperes perbeli ügyben tanúsított gyakorlata a héa levonási jog anyagi és alaki jogi feltételeinek fennállása és az ésszerűen elvárt intézkedések megtétele ellenére a levonási jog megtagadását eredményezte, ezért a bíróság álláspontja szerint a per tárgyát képező jogértelmezési probléma az ügy érdemi eldöntésére vitathatatlanul kiható, ekként releváns, ugyanakkor előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nélkül nem dönthető el, ugyanis e gyakorlat forrása az alperes perbeli érvelésével is megerősítetten a Kúria 5/2016 (IX. 26.) KMK véleménye (<https://kuria-birosag.hu/hu/kollvel/52016-ix26-kmk-velemeny>) és az az alapján kialakított kúriai ítélkezési gyakorlat, amely annak ellenére, hogy a KMK véleménynek az Európai Unió Bírósága döntéseivel szemben kötelező ereje nincsen és a nemzeti jog nem precedens jog, a nemzeti jogalkalmazást meghatározza, mivel a Kúria a héa levonási ügyekben a KMK véleményben foglaltak alkalmazását írja elő. E szerint:

- 1.) Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- 2.) Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- 3.) Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

A KMK vélemény tehát elsődlegesen a gazdasági esemény megvalósulásának mikéntjére koncentrál, különbséget téve a megvalósult gazdasági események között a szerint, hogy azok a számlán szereplő felek között valósultak-e meg, avagy nem. Ez utóbbi megállapítást – a KMK

vélemény alapján kialakult ítélkezési gyakorlat szerint – ténylegesen megvalósult gazdasági esemény esetén is megalapozza a gazdasági esemény bármely hibája, hiányossága, de különösen az, ha az adólevonást érvényesíteni kívánó adózónak nincs tudomása vagy bizonyítéka a láncolatban előtte álló szereplők közötti gazdasági tevékenységről. Amennyiben tehát az kerül megállapításra, hogy a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között jött létre, az esetben a KMK vélemény szerint a vizsgált tényállástól függően csak lehetőség, de nem kötelezettség annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról. Ezen túlmenően e vélemény alapján nem létező ügyletnek tekinti az adóhatóság azon ügyleteket is, melyek eredménye a maga fizikai valójában létezik, de azt az adóhatóság az ügylet vitatott célja miatt valós teljesítésnek nem ismeri el, így például azért, mert a számla kibocsátójának az ügyletbe alvállalkozóként való bevonására kizárólag azon célból került sor, hogy az adózó a felvett hitel feltételeit teljesíteni tudja, avagy ha a megrendelést az adózó a korábbi alvállalkozó feleken kívül álló ok miatti kiesése miatt újabb vállalkozó ügyletbe való bevonásával kívánja teljesíteni.

A Signum Alfa ügyben hozott végzés szerint a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel ellentétben az a nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhatóság azon okból tagadja meg az adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héa levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások héa csalás részét képezik.

Ezzel szemben a határozatok alapján az állapítható meg, hogy az adóhatóság – a Kúria által hozott ítéletekre és a KMK véleményre hivatkozással – továbbra is a számla tartalmi hiteltelenségére hivatkozással pontosan azon tények alapján tagadta meg a felperes héa levonási jogát, amelyek objektív körülménynek nem értékelhető voltak miatt az Európai Unió Bírósága ítéletei szerint nem befolyásolják az adóalany előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát, azonban az adóhatóság szerint ezen nem megfelelő tények kellően nagy száma megalapozza a héa levonási jog megtagadását. E tények fennállását pedig olyan ellenőrzés elvégzésének eredményeként állapította meg – ilyen mélységű ellenőrzést az adózótól is megkövetelve –, amelyeket az adózó nem köteles, de objektív körülmények miatt nem is tud elvégezni.

Ezen adóhatósági megállapítások alapját a Kúria alperes által hivatkozott Kfv.I.35.132/2017/6. ítéletében felsorolt standardizált elemek (pl. az áfa befizetési kötelezettség számlakibocsátó általi elmulasztása, a személyi és tárgyi feltételek hiánya, az alvállalkozó társaság dokumentációjának hiánya, eltűnő, utóbb dokumentációk hiánya miatt levizsgálhatatlan vállalkozások, a társaságok képviselői elérhetetlenek, a gazdasági eseményekben „résztvevők” információ hiánya stb.) összessége képezte, melyek közül több tekintetében az Európai Unió Bírósága kimondta, hogy önmagukban ezek a körülmények nem alapozzák meg a héa levonási jog megtagadását, arra is rámutatva, hogy ezen objektív tényeket mindig az adott ügy körülményei határozzák meg.

A bíróság nem vitatja azt, hogy az adócsalásról való tudomás feltárása feltételezheti a láncolat adózó előtti tagjainak vizsgálatát az e körben releváns tények tekintetében, azonban jelen ügyben nem a tudati elemek vizsgálata, hanem a láncolat tagjai közötti gazdasági események feltárása képezte az adóhatósági vizsgálat tárgyát, e körben kifejezetten vizsgálva az ügylet célját és eredményét.

Az Európai Unió Bíróságának héa jogszabályok alapján kialakult ítélkezési gyakorlatára tekintettel a bíróság számára kétséges, hogy e vizsgálat iránya, terjedelme és mélysége összhangban áll-e az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, továbbá az arányosság elvével. Aggályos ugyanis, hogy az adóhatósági vizsgálat fő irányának és ezzel párhuzamosan az ésszerűen elvárható intézkedések tárgyának láncolatos ügylet esetén a láncolat tagjai közötti gazdasági tevékenységek minden elemére kiterjedő rekonstruálásának kell lennie, kiterjedve a láncolat létrejöttének gazdaságilag racionális vagy indokolt voltára, úgy, hogy ha a láncolat tagjai közötti tevékenység bármely eleme a felperes által nem igazolt, illetve az adóhatóság által nem tárható fel olyan tények tekintetében, amiket az Európai Unió Bírósága nem tartott elfogadhatónak a héa levonás megtagadása alapjaként, az a gazdasági tevékenység olyan hibáját eredményezze, aminek következménye az adó levonási jog megtagadása, függetlenül attól, hogy e körülményekről a héa levonási jogát érvényesítő adózónak tudnia kellett-e, így például azért, mert a kifogásolt tény a szerződés megkötését vagy az ügylet teljesítését követően következett be, avagy arról adó-, üzleti vagy egyéb titok miatt, illetőleg az adózón kívül álló egyéb okból nem lehet tudomása, avagy egyszerűen azért, mert a láncolat számlakibocsátó előtti tagjait nem ismeri és a jogszabályok, valamint az ügylet alapját képező szerződések alapján nem is kell ismernie.

A bíróság az előzőkkel összefüggésben azon ok miatt is kérdésesnek tartja az adóhatóság fenti gyakorlatát, mivel e vizsgálat az adóhatóság az adóalanyok üzletpolitikai döntéseit értékeli felül, azok racionális voltát kérdőjelezi meg a polgári jog által biztosított szerződéskötési szabadság, vagyis annak figyelmen kívül hagyásával, hogy a polgári jog alanyai megválaszthatják, hogy kötnék-e ügyletet, kivel kötik és milyen formában, továbbá a gazdasági élet sajátosságainak figyelmen kívül hagyásával, mely szerint a gazdasági élet működésének alapvető jellemzője az ügyletek láncolatban való megvalósulása, a láncolatnak pedig az Áfa tv. 27. §-a értelmében az a sajátossága, hogy a termék vagy a szolgáltatás eredménye közvetlenül a sorban elsőtől a sorban utolsóhoz kerül szállításra, ekként a gazdasági racionalitásra hivatkozva maga az adóhatóság tesz a gazdasági élet sajátosságaival össze nem egyeztethető elvárásokat a héa levonás feltételeként.

A bíróság álláspontja szerint az adóhatóságnak az Art. 1. § (7) bekezdéséből fakadó szerződések átminősítéséhez való joga nem parttalan, különösen nem a héa levonás körében és nem oly módon, hogy azzal az adólevonás rendszerének célját túllépve a 2006/112 irányelvben meghatározott feltételeken túl további feltételeket hozzon létre. A bíróság számára ezért kétséges, hogy a felperes által végzett tevékenységet az adóhatóság a héa rendszert meghatározó alapelvekkel összhangban minősítette-e át ügynöki tevékenységgé, mivel a felperes által végzett azon gazdasági tevékenység elvégzését nem ismerte el, aminek lényege az üzleti értéket képviselő és üzleti titoknak minősülő információk és ismeretek révén a leendő üzleti partnerek összehozása, mely tevékenység a láncolatos értékesítés alapvető jellemzője. Ahogy a felperes is rámutatott a per során, a láncértékesítés – vagyis az, amikor a kereskedő a vevői igény kielégítésére nem képes, ezért a terméket, avagy a szolgáltatást maga is mástól szerzi be – gyakorta előforduló jelenség. Az adólevonás szempontjából a szolgáltatás megvalósulásához nem szükséges a szolgáltatás eredményének fizikai birtokba vétele, az egyetlen fuvarozás ezért nem jelenti azt, hogy a köztes szereplők ügynökök. Az tehát, hogy a felperes a megrendelt termékekkel nem került közvetlen kapcsolatba, nem alapozza meg azt a megállapítást, hogy felperes csupán ügynöki tevékenységet végzett, és azt sem, hogy a gazdasági esemény a Crew Kft. és a felperes megrendelői között jött létre, megjegyezve, hogy a felperesi tevékenység ügynöki tevékenységgé való átminősítésnek nyilvánvalóan ellentmond azon tény is, hogy az alperes maga is elismerte, hogy a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult.

A hea levonás kapcsán végzett adóhatósági vizsgálat tehát a Signum Alfa ügyben hozott végzést követően is változatlanul a gazdasági esemény elemeinek vizsgálatára terjed ki, annak bármely hibájából automatikusan azt a következtetést levonva, hogy az adózó tudott arról, hogy adócsalásban vett részt. A kapcsolatot a gazdasági esemény és az adócsalásról való tudomás között ugyanazon objektív körülmények teremtik meg, amikre az adóhatóság már a gazdasági esemény értékelése kapcsán hivatkozott és amelyek kapcsán az Európai Unió Bírósága azt állapította meg, hogy a hea levonás alapjául nem szolgálhatnak, azonban a Kúria által kialakított gyakorlat szerint kellő számban való előfordulásukkal azok már megalapozzák a hea levonási jog megtagadását.

A kérdést feltevő bíróság e körben ezért azt szeretné tudni, hogy a hea levonás anyagi és alaki feltételeit teljesítő adóalany esetében a hea levonás megtagadásának megalapozottságához meg kell-e nevezni az adócsalást, avagy elegendő-e a láncolatban részt vevő felek által elkövetett szabálytalanságokra, hiányosságokra, a láncolatban részt vevők emlékeztetének hiányos voltára, továbbá kellő számban olyan körülményekre hivatkozni, amelyek esetében az Európai Unió Bírósága kimondta, hogy nem képezhetik a hea levonás megtagadását.

Az adóhatóság jelen ügyben csalárd magatartásként a polgári jogi és az adójogi szabályok által nem tiltott értékesítési láncolat kialakításának szükségtelen voltán kívül a láncolat azon lényegi sajátosságára is hivatkozott, hogy a láncolat tagjai a beszerzési árra ráteszik a költségeiket és az általuk alkalmazott haszonkulcsot tartalmazó árrést, mely következtében a láncolat későbbi tagja által érvényesített hea szükségszerűen nagyobb összegű, mint a láncolat előtte álló tagja által érvényesített hea összege. Az adóhatóság erre tekintettel abban jelölte meg a láncolat kialakításának célját, hogy a felperes számlakibocsátója minél nagyobb összegű adót vonhasson le, ezáltal csökkentve a fizetendő adóját, mely megállapítása során azonban figyelmen kívül hagyta azt a nem elhanyagolható körülményt, hogy az adólevonás célja a 2006/112 irányelv 168. cikk a) pontja szerint az, hogy az adózó teljes mértékben mentesítve legyen valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hea terhe alól, így a rá áthárított hea összegét vonhatja le, vagyis pontosan azt az összeget, amit vételárban már korábban megfizetett, vagy meg fog fizetni. Erre tekintettel kétséges, hogy e körülményt adócsalásnak lehet-e értékelni, még ha a láncolatban a számlakibocsátó előtt álló valamely cég az adót nem fizette be, mert az az Európai Unió Bírósága által kimondottak szerint az nem lehet a hea levonás megtagadásának oka. Ezen túlmenően az adóhatóság e megállapítása során figyelmen kívül hagyta a nyilatkozatok azon egybehangzó részét is, mely szerint a felperesi ügyvezető a láncolat tagjai közül csak a számlakibocsátót és annak két számlakibocsátóját ismerte, kapcsolatot kizárólag ezen társaságok ügyvezetőivel tartotta, a többi ügyvezetőt nem ismerte, márpedig egy ilyen jellegű adókijátszás összehangolt tevékenységet és kapcsolatot feltételez.

A kifejtettekre tekintettel kérdéses, hogy a fenti körülmények között relevánsnak, ekként adócsalásnak minősülhet-e önmagában az, ha a szolgáltatást olyan láncolat kialakításával teljesítették, melyben az adózó és számlakibocsátója között, avagy a láncolat némely tagja esetében személyi vagy szervezeti összefonódás van vagy volt korábban, avagy ismeretségi viszony áll fenn közöttük a korábbi üzleti kapcsolatuk révén, avagy azon ok miatt, mert a cégek olyan zárt közösségben működnek, ahol lélekszámánál fogva mindenki ismeri egymást. Továbbá minősülhet-e adócsalásnak a láncolat kialakításának adójogi tényálláson kívüli célja, amennyiben az a láncolat kialakítása révén valóban kihat a hea összegére, mivel annak összege a láncolat kialakításának szükségszerű jellemzői miatt magasabb lesz. Jogszerűen jár-e el az adóhatóság akkor, amikor e

megállapítása megtételekor figyelmen kívül hagyja a héa rendszer célját és azon tényt, hogy a levonási joggal érintett összegek növekedésével párhuzamosan a befizetendő adó összege is növekszik.

Kérdésként merül fel az is, hogy megfelel-e az adóhatóság gyakorlata a jogilag megkövetelt módon való bizonyítás követelménynek, hogy míg az adózótól a körülmények olyan mélységű ellenőrzését várja el, mely a gazdasági életben létrejövő ügyletek teljesítésének határidejével nem egyeztethető össze és egyéb okok miatt objektíve lehetetlen, addig a láncolat kialakítására vezető körülmények teljes körű feltárásával adós marad, mert ugyan megállapítást tesz az alvállalkozók bevonásának gazdaságilag irracionális voltára, de e megállapítását megfelelő bizonyítékokkal nem támasztja alá, mivel nem tárja fel a vizsgált gazdasági tevékenység jellemzőit, nem vizsgálja az alvállalkozók bevonására vezető okok valóságtartalmát, tehát nem folytat le e körben széleskörű bizonyítást akár szakértő bevonásával is.

A bíróság a feltett kérdéseivel összességében arra várja a választ, hogy az adóhatóság által lefolytatott és a Kúria által jogszerűnek tartott, a héa levonási jog gyakorlásához előírt bizonyítás terjedelme, mélysége és kiterjedtsége az adósemlegesség elvére is tekintettel a releváns tényekre terjed-e ki, az szükséges-e, arányos-e, vagyis nem haladja-e meg az Európai Unió Bírósága ítéleteiben meghatározott kört, különös tekintettel arra, hogy az adóhatóság a bizonyítás sikertelen voltát az adóigazgatási eljárásban a felperes terhére rója és az áfa levonási jog megtagadásán kívül adóbírság kiszabásával is szankcionálja.

A bíróság álláspontja ugyanis ahhoz képest, hogy a Mahagében ítélet 61. pontjában felsorolt ellenőrzési tevékenységeket nem általános jelleggel, hanem csak akkor lehet megkövetelni az adóalanyoktól, ha a körülmények azt indokoltá teszik, jelen ügyben az adóhatóság olyan körülményt nem tárt fel, ami a felperes fokozott ellenőrzését megalapozná, mivel csak az ügylet láncolatos jellegét róta a felperes terhére és a jóhiszeműség bizonyításához olyan körülmények ellenőrzését várta el a felperestől az adólevonási jog megtagadásának kilátásba helyezésével, amelyek minden tekintetben meghaladták a Mahagében ítélet 61. pontjában felsoroltakat, és amelyeket az adóhatóság a hatósági jogosítványai birtokában is több évig tartó, kapcsolódó vizsgálatokat is magába foglaló ellenőrzés során tárt fel.

Az adóhatóság tehát azzal, hogy a héa levonási jog megtagadását továbbra sem a gazdasági eseménnyel okszerű és közvetlen kapcsolatban lévő objektív tényekkel, hanem a számlakibocsátó, illetve az őt megelőző szereplők működését általánosságban jellemző körülményekkel, továbbá a láncolatban részt vevők tárgyi és személyi feltételek hiányával kívánja alátámasztani, azt vizsgálva e körülmények alapján, hogy a számlakibocsátó végezhetett-e valós gazdasági tevékenységet, illetőleg elvégezhetette-e a számlákban feltüntetett gazdasági tevékenységet, továbbá az e vizsgálat eredményeként tartalmilag hibásnak minősített számlák esetében a kellő körültekintés külön vizsgálatát nem tartja szükségesnek, hanem a héa levonási jogot automatikusan a rendeltetésellenes joggyakorlásra, továbbá a szervezeti vagy személyi összefüggésekre való hivatkozással, valamint a szerződés átminősítésével tagadja meg. A bíróság álláspontja szerint ezzel az adóhatóság nemcsak a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítja át az adóalanyokra a 2006/112 irányelv hivatkozott rendelkezéseivel és az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatával ellentétes módon és terjedelemben, hanem az adósemlegesség, az arányosság és a tényleges érvényesülés elvébe ütköző joggyakorlatot folytat.



A Signum Alfa ügyben kimondottak ellenére az ilyen megfontoláson alapuló jogalkalmazás során az Áfa tv. 120. § a) pontjában és a 127. § (1) bekezdésében, valamint az Európai Unió Bíróságának ítéleteiben is megjelenő szubjektív elemek (tudott, vagy az ésszerűen elvárható körültekintés mellett tudnia kellett volna) vizsgálata nélkül az adólevonási jognak a 2006/112 irányelv 168. és 178. cikkeinek a) pontjában, valamint az Európai Unió Bírósága ítéleteiben, de különösen a magyar ügyekben megfogalmazott tartalma kiüresedik, az Európai Unió Bírósága hasonló tartalmú ítéletei alkalmazásának pedig az Európai Unió Bíróságának ítéleteire hivatkozás mellett sincs már tere.

Mindezekre tekintettel a bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 155/A. §-a alapján az Európai Unió Bíróságának megkereséséről határozott, a per tárgyalásának az előzetes döntéshozatali eljárás befejezéséig való felfüggesztésével.

A végzés elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 155/A. § (3) bekezdése zárja ki.

Budapest, 2019. május hó 17. napján



dr. Hajdú Ágnes s. k.  
bíró