

**C-281/20. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. június 26.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunal Supremo (Spanyolország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. február 11.

**Fellebbező/Felülvizsgálatot kérelmező fél:**

Ferimet, S. L.

**Ellenérdekű fél:**

Administración General del Estado

**Az alapeljárás tárgya**

Felülvizsgálati kérelem, amelynek alapját egy olyan határozat képezi, amellyel az adóhatóság megtagadta egy olyan vállalkozás héalevonáshoz való jogát, amely fordított adózási eljárásban önszámlát bocsátott ki, amelyben a termékek értékesítőjeként egy olyan vállalkozás volt megjelölve, amely nem a valódi értékesítő volt.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az EUMSZ 267. cikk alapján előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem, amelynek tárgya a héairányelv 168 és 193. cikkének, a 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának, 200. cikkének, valamint 226. cikke (11) bekezdésének értelmezése.

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1. Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szól, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét és azt követő cikkeit,

valamint az adósemlegességnek az ezen irányelvből eredő elvét, illetve az Európai Unió Bíróságának az irányelvet értelmező ítélkezési gyakorlatát, hogy azok nem teszik lehetővé az előzetesen felszámított héa levonását azon vállalkozások számára, amelyek a fordított adózási eljárásban az általuk végrehajtott, termékbeszerzésre irányuló ügyletekre vonatkozó igazoló dokumentumot (számla) oly módon állítják ki, hogy azon egy fiktív értékesítőt tüntetnek fel, ily módon nem vitatott, hogy a beszerzést ténylegesen a szóban forgó vállalkozó hajtotta végre, aki a megvásárolt termékeket a saját kereskedelmi vagy üzleti tevékenységéhez használta fel.

2. Abban az esetben, ha az említetthez hasonló gyakorlat – amelyet az érdekelt személynek ismernie kell – visszaélésszerűnek vagy csalárdnak minősíthető, az előzetesen felszámított héa levonása vonatkozásában szükséges-e a hivatkozott levonás megtagadásához annak teljeskörű bizonyítása, hogy a héaszabályozás által követett célkitűzésekkel összeegyeztethetetlen adóelőny áll fenn?

3. Végül, ha az említett bizonyítás szükséges, a levonás megtagadását lehetővé tevő adóelőnynek, amelyet – ha szükséges – a konkrét esetben kell meghatározni, kizárólag az adóalanynál (a termék megszerzőjénél) kell-e jelentkeznie, vagy esetleg az eljárás során résztvevő más szereplők tekintetében is fenn kell állnia?

#### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A közös hozzáadottérték-adóról szóló, 2006. november 28-i **2006/112/EK** tanácsi **irányelv** (HL 2006, L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv): 168 és 193. cikk, 199. cikk (1) bekezdés d) pont, 200. cikk, valamint a 226. cikk (11) bekezdés.

#### **Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata**

A 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet, C-90/02, amely a szolgáltatásnyújtások héával kapcsolatos fordított adózási rendszerére vonatkozik, és *mutatis mutandis* a termékértékesítésekre is alkalmazható.

„Azon adóalanynak, aki valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a hatodik irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie” (47. pont).

Bár a tagállamok fordított adózás esetén előírhatnak formai követelményeket a levonási jog gyakorlásához, „e lehetőséggel csak olyan mértékben lehet élni, ha az ilyen formai követelmények előírása, azok száma vagy technikai jellege miatt, nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézvé a levonási jog gyakorlását” (49. pont).

„A levonási jog gyakorlása érdekében teljesítendő formai követelmények terjedelme nem lépheti túl az annak bizonyításához feltétlenül szükséges mértéket, hogy a szóban forgó fordított adózási eljárást megfelelően alkalmazták” (50. pont).

„Amennyiben az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – köteles héát fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik” (51. pont).

A 2008. május 8-i Ecotrade ítélet C-95/07 és C-96/07, amely a „fordított adózási” rendszerre vonatkozik, és amely a levonási jog gyakorlásához szükséges alaki követelmények tekintetében a következőket állapítja meg:

„[M]ég ha igaz is, hogy e rendelkezés [a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja] lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy fordított adózás esetén a levonási jogra vonatkozó formalitásokat írjanak elő, ez utóbbiak megsértése nem foszthatja meg az adóalanyt a levonási jogától” (62. pont), és „mivel vitathatatlan, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazható volt az alapügyekre, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem tesz is eleget az adóalany” (63. pont), mivel „ha e rendelkezések lehetővé is teszik, hogy a tagállamok bizonyos intézkedéseket tegyenek, ezen intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az előző pontban hivatkozott célkitűzések eléréséhez szükséges. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a HÉA levonásához való jogot, amely a HÉÁ-nak a közösségi szabályozás által a vonatkozó jogterületen bevezetett közös rendszere egyik alapelvét képezi” (66. pont).

Végeredményben „a nyilvántartási kötelezettségek olyan megszegését, mint az alapügyben szereplő, nem lehet úgy minősíteni, hogy ez az adóbevétel-kiesés veszélyével jár, mivel, amint már a jelen ítélet 56. pontjában megállapításra került, a fordított adózási eljárás alkalmazásának keretében főszabály szerint nem áll fenn tartozás az államkincstárral szemben. Ezen okokból ez a kötelezettségzegés nem tekinthető adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek, mivel ezt nem jogtalan adóelőny megszerzése érdekében hajtották végre” (71. pont).

A 2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet, C-273/18, szintén a jelen ügy tényállásához hasonló esetre vonatkozik, és amelyben a lett legfelsőbb bíróság a következő kérdést terjesztette előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 168. cikkének a) pontját, hogy azzal ellentétes az előzetesen felszámított [adó] levonásának tilalma, ha e tilalom kizárólag az adóalanynak a színlelt ügyletek kialakításában való tudatos részvételén alapszik, és nem határozták meg azt, hogy a konkrét ügyletek eredménye – a [héa] megfizetésének hiánya miatt vagy ezen adó visszatérítése iránti jogtalan kérelem formájában – milyen módon károsítja az államkincstárt olyan helyzettel összehasonlítva, amelyben ezen ügyleteket a valós körülményeknek megfelelően alakították volna ki?”

Az Európai Unió Bíróságának a válasza pedig – a feltett kérdés átfogalmazása mellett – a következő, a lényegét összefoglalva:

„[A] héarendszerben a visszaélészerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése” (35. pont).

„[A]z a tény, hogy valamely terméket nem közvetlenül a számla kibocsátójától vettek át, nem feltétlenül a valódi értékesítő csalárd színlelésének a következménye, és nem feltétlenül minősül visszaélészerű gyakorlatnak, hanem más olyan okai is lehetnek, mint például ugyanazon termékek két egymást követő eladásának a fennállása, amely termékeket a megrendelésre közvetlenül az első eladótól a második vevőig szállítják, és így a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, két egymást követő termékértékesítés, de csak egy tényleges szállítás valósul meg. [...] [N]em szükséges, hogy az első vevő e szállítás időpontjában a szóban forgó termékek tulajdonosává váljon, mivel az e rendelkezés értelmében vett értékesítés fennállása nem feltételezi a termék tulajdonjogának az átruházását” (36. pont).

És mivel a lett hatóság nem igazolta a jogtalan adóelőny fennállását, „pusztán valamely láncügylet fennállása és az a tény, hogy a szóban forgó termékek fizikailag [egy intézmény] raktárában kerültek a Kuršu zeme birtokába anélkül, hogy azokat ténylegesen a számlán az e termékek értékesítőjeként feltüntetett társaságtól [...] kapta volna”, önmagukban nem igazolhatják azt a megállapítást, hogy az említett termékek nem kerültek a Kuršu zeme birtokába, valamint hogy a beszerzési műveletre ennél fogva nem került sor (37. pont).

A 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18.

„[E]gy ügyletnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítéssé történő minősítését nem lehet attól a

feltételtől függővé tenni, hogy azonosították-e a vevőt” (25. pont). „Másodsorban, mindazonáltal a héairányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk az exportügyletek mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az ezen irányelvben előírt mentességek helyes és egyszerű alkalmazását, és hogy megelőzzenek bármely esetleges adócsalást, adókikerülést és visszaélést. A rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen az arányosság elve” (26. pont).

„Ami az arányosság elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy egy nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné az anyagi jogi feltételeket, és különösen anélkül, hogy felvetné annak kérdését, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis azok objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni” (27. pont).

„Ezenfelül, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentesség akkor is lehetséges legyen, ha az adóalanyok egyes alaki követelményeknek nem tesznek eleget” (28. pont).

„A bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet” (29. pont).

„Egyfelől, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést” (30. pont).

„Következésképpen, ha a valódi vevő azonosításának hiánya adott esetben megakadályozza annak bizonyítását, hogy a szóban forgó ügylet a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősül, e körülmény az e cikkben előírt kiviteli mentesség megtagadásához vezethet. Ezzel szemben annak megkövetelése, hogy a termékek vevője a harmadik államban minden esetben azonosítsák annak vizsgálatára, hogy e mentesség anyagi jogi feltételei, különösen az érintett termékeknek az Unió vámterületéről történő kilépése, teljesültek-e, nem tartja tiszteletben sem az arányosság elvét, sem pedig az adósemlegesség elvét” (31. pont).

„Másfelől, a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését. [...] nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak



biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot” (33. pont).

„Ezzel szemben az eladó nem tehető felelőssé a héa megfizetéséért, függetlenül attól, hogy részt vesz a vevő által elkövetett adócsalásban[, mivel] aránytalan lenne [...] az adóalanyok betudni a harmadik személy olyan csalárd cselekményei által okozott adóbevétel-kiesést, amelyekre az adóalanyok semmilyen befolyása nincs” (34. pont).

### **A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések**

*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. sz. törvény; a továbbiakban: héatörvény).*

A 84. cikke első bekezdése 2. albekezdésének c) pontja szerint adóalanyok azok a vállalkozók vagy eladók és szolgáltatók, akiknek javára az adóköteles ügyleteket végzik, amennyiben – többek között – visszanyert anyagok értékesítéséről van szó.

92. cikke első bekezdése 3. albekezdésének értelmében az adóalanyok az általuk belföldön végzett adóköteles ügyletek után fizetett héából levonhatják az ugyanezen a területen közvetlen áthárítás, vagy a többek között a héatörvény 84. cikke első bekezdésének 2. albekezdésében foglalt termékértékesítések okán fizetett összegeket.

97. cikkének első bekezdése akként rendelkezik, hogy a levonáshoz való jogot csak azon vállalkozók vagy eladók és szolgáltatók gyakorolhatják, akik rendelkeznek az e jogukat igazoló dokumentummal, és e tekintetben csak az a számla minősül a levonási jogot igazoló dokumentumnak, amelyet az adóalany az e törvény 165. cikkének első bekezdésében előírt esetekben állított ki. Ugyanezen cikk második bekezdése előírja, hogy azon korábbi dokumentumok, amelyek nem felelnek meg minden egyes, törvényi és rendeleti úton megállapított követelménynek, nem igazolják a levonáshoz való jogot.

E törvény 165. cikkének első bekezdése megállapítja, hogy azokban az esetekben, amelyekre – többek között – e törvény 84. cikke első bekezdésének 2. albekezdése vonatkozik, amennyiben szükséges, a vonatkozó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző személy által kiállított számlához vagy az ügylettel kapcsolatos könyvelési igazoláshoz az adó felszámítását tartalmazó számlát kell csatolni. Az említett számlának meg kell felelnie a rendeleti úton megállapított követelményeknek.

### ***A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) ítélkezési gyakorlata***

A 2009. március 25-i ítélet (4608/2006): „valamennyi alaki kötelezettség célja a héa megfelelő alkalmazásának megkönnyítése, amiért is értelmetlen ugyanazt a jelentőséget tulajdonítani az alaki követelmények megsértésének a fordított adózás azon eseteiben, amikor az adóalany nem vallja be a héát, mivel úgy gondolja, hogy az ügylet nem adóköteles, és észszerűen, bár tévesen értelmezi az előírt szabályozást, mivel ezen értelmezés a semlegesség megsértésével jár”, ezért „meg kell állapítani, hogy a levonási jog a héa alkalmazásának rendszerében alapvető és tagadhatatlan jelentőséggel bíró jog, amely okból egy pusztán alaki kötelezettség – még akkor is, ha azt a vonatkozó adminisztratív eljárás megfelelő alkalmazásának megkönnyítése igazolja – nem vezethet az említett levonási jog elvesztéséhez”.

A 2013. január 28-i ítélet (3272/2010). Ebben az ügyben az adóhatóság megállapította, hogy azon vállalkozások székhelyei, amelyeket az adóalany termékértékesítőként jelölt meg a számláin, fiktívek voltak, és lehetetlen volt, hogy a formálisan kiszámlázott termékeket e vállalkozások értékesítették, mivel azok valódi tartalommal nem rendelkező vállalkozások voltak, amelyeket fedőtársaságként azon látszat keltése céljából hoztak létre, amely lehetővé tette, hogy az adóalany e termékeket valódi értékesítőktől, „B”-ben szerezzék be, tehát anélkül, hogy ez a könyvelésében megjelenjen. Emiatt az adóhatóság elutasította a héalevonást, és megállapította, hogy a számlákon szereplő ügyleteket a valóságban nem az ugyanezen számlákon szereplő vállalkozásokkal végezték, mivel színlelésről van szó.

Az említett ítélet emlékeztet arra, hogy az Európai Unió Bírósága megállapította, hogy bár az adóalany által végzett ügylet önmagában nem valósít meg héakijátszást, az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogát nem befolyásolhatja az a körülmény, hogy – anélkül, hogy ezt az adóalany tudná, illetve tudhatná – azon értékesítési láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadottértékadó-kijátszást valósít meg. Ez magában foglalja az Európai Unió Bírósága által meghatározott azon kritériumot is, hogy azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hozzáadottérték-adó kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem. Ezért a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének megtagadása abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hozzáadottérték-adó kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a szóban forgó ügylet teljesíti az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

Az ítélet emlékeztet arra is, hogy az Európai Unió Bírósága szerint bár a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése megengedi a tagállamnak, hogy valamely

személyt együttesen és egyetemlegesen kötelezzen a hozzáadottértékadó-fizetésre abban az esetben, ha e személy a részére végzett ügylet megkötésekor tudta, vagy tudnia kellett, hogy az ezen vagy az ezt megelőző vagy követő ügyletet terhelő hozzáadottérték-adót nem fizetik meg, és bár megengedi a tagállamnak azt is, hogy e tekintetben vélelmekre támaszkodjon, e vélelmeket nem lehet úgy megfogalmazni, hogy az adóalany számára túlzottan nehézvé vagy gyakorlatilag lehetetlenné váljon az azokkal szembeni ellenbizonyítás, ami gyakorlatilag objektív felelősségi rendszert hozna létre, mivel az államoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képező általános jogelveket, közöttük különösen a jobbiztonság és az arányosság elvét.

Ezt követően a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) ebben az ítéletben megállapította, hogy az érdekelt fél a számlákat annak tudatában állította ki, hogy semmilyen szerződés megkötésére nem került sor azon vállalkozással, amely részére a számlát kiállította, és ebben az esetben nem volt alkalmazható a Bíróság arra vonatkozó ítélkezési gyakorlata, miszerint nem lehet megtagadni azon vállalkozó levonási jogát, aki úgy vett részt „körhintacsulásban”, hogy azon egyszerű oknál fogva nem tudott, vagy nem tudhatott annak fennállásáról, hogy a vállalkozás tisztában volt azzal, hogy a számla egy másik, valódi tartalommal nem rendelkező olyan vállalkozást jelölt meg a termék értékesítőjeként, amellyel nem kötött szerződést.

Következésképpen alkalmazni kellett az Európai Unió Bírósága által meghatározott azon kritériumot, amely szerint meg kell tagadni a levonási jogot azon adóalanytól, amelynek tekintetében bizonyítást nyert, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsulás részét alkotójátszást megvalósító ügyletben vesz részt, jóllehet az ügylet teljesíti a termékértékesítés szempontjainak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

### **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 2008-ban a felülvizsgálatot kezdeményező Ferimet, S. L. társaság a Reciclatges de terra alta társaságtól visszanyert anyagokat (vashulladék) vásárolt, ezt a héával kapcsolatos fordított adózási rendszerben bevallotta, és kiállította a vonatkozó önszámlákat.
- 2 Az adóellenőrzési eljárás során az adóhatóság megállapította, hogy az említett anyag értékesítője, a Reciclatges de terra alta, nem rendelkezett az anyag leszállításához szükséges anyagi eszközökkel és személyi állománnyal, a vevő számára kibocsátott számlák pedig hamisak voltak. Következésképpen az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy relatív színlelés történt az ügylet során, mivel bár az anyagok leszállítását nem lehetett tagadni, azok valódi értékesítőjének személyét szándékosan elhallgatták. Ugyanezen okból az adóhatóság megállapította, hogy Fermiet nem volt jogosult az előzetesen felszámított héából történő levonásra, és vele szemben pénzbírságot szabott ki.



- 3 A Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Katalónia regionális közigazgatási bírósága, Spanyolország) helybenhagyta ezt a következtetést.
- 4 A Fermier fellebbezést nyújtott be a Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña-hoz (Katalónia legfelsőbb bíróságának közigazgatási kollégiuma, Spanyolország) az említett közigazgatási határozatokkal szemben, és e tekintetben a spanyol és az európai szabályozásra, valamint az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatára hivatkozott, és a következőkkel érvelt:
- Nem vitatott (és ezt az adóellenőrzést végző hatóság is elismerte), hogy a Ferimet valóban megvásárolta a visszanyert anyagot.
  - A fiktív értékesítő megnevezése pusztán alaki szempontból releváns, mivel a beszerzésre ténylegesen sor került.
  - Az európai szabályozás és ítélezési gyakorlat alapján nem tagadható meg a levonás az ügylet valóságának megállapítása esetén, illetve amikor a fordított adózási rendszer nemcsak a héa beszedését és annak ellenőrzését, hanem azt is biztosítja, hogy nem áll fenn semmilyen olyan adóelőny, amelyet az adóalany szert tehet.
- 5 Az említett bíróság 2017. november 23-án elutasító ítéletet hozott a következők alapján:
- Az adóhatóság egyértelműen bizonyította, hogy az értékesítő színlelt személy.
  - Az értékesítő megnevezése mint az önszámlán feltüntetendő elem, nem tekinthető pusztán formális említésnek, mivel olyan elemről van szó, amely lehetővé teszi a hálánc szabályszerűségének ellenőrzését, és ezért hatással van az adó semlegességének elvére.
  - Bár kétségtelen, hogy a fordított adózási rendszerben főszabály szerint nem történik adóbevételek-kiesés, mivel a tartozás és a levonási jog kiegyenlíti egymást, ez nem jelenti azt, hogy még ha egy nem valódi ügyletet tüntetnek is fel – a jelen esetben az értékesítő tekintetében – a levonási jog fennáll, mivel e levonási jog az anyagi feltételek teljesítésétől függ, amelyek közé tartozik az is, hogy a megnevezett személynek a valódi értékesítőnek kell lennie.
- 6 A Ferimet felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ez utóbbi ítélettel szemben.

### **Az alapeljárás feleinek alapvető érvei**

- 7 A felülvizsgálati kérelemben a Ferimet azt állítja, hogy az adóra vonatkozó szabályok, valamint az Európai Unió Bíróságának bőséges ítélezési gyakorlata szükségszerűen annak megállapításához vezetnek, hogy joga volt levonni a

vizsgált ügylet során előzetesen felszámított héát, mivel a) ő maga volt az ügylet valódi címzettje, ténylegesen megvette és átvette a vashulladékot, és b) az adóbevételek nem csökkentek és nem is csökkenhettek, mert i) nem kellett héát fizetnie, mivel fordított adózási rendszerben volt, és ii) a beszállítóinak sem voltak kellett héát fizetniük, mivel a héát nem háríthatták át amiatt, hogy az említett fordított adózási rendszerben voltak.

- 8 Az azzal kapcsolatos észrevételeiben, hogy van-e relevanciája annak, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek az Európai Unió Bírósága elé, a Fermiet a következőkre hivatkozott:
- A hea beszedését és annak ellenőrzését a fordított adózási rendszernek az alkalmazása már önmagában biztosítja ily módon nem szükséges a levonási jog gyakorlásának lényegi követelményei közé illeszteni egy olyan, pusztán alaki követelményt adni, mint a termék értékesítőjének megfelelő feltüntetése lenne a számlán, mivel maga a fordított adózási rendszer biztosítja azt, hogy nem lehet semmilyen adóelőnyt elérni.
  - Mivel az adóalany tekintetében nem állt fenn indokolatlan adóelőny, a semlegesség elvének értelmében nem minősül relevánsnak a heaalanytól eltérő azon gazdasági szereplő esetleges csalárd szándéka, amely ugyanazon értékesítési láncban vett részt, mivel az EUMSZ szerint „minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni”.
- 9 Az állam képviselője a kérelemmel szemben három érvre összpontosított: a) megkérdőjelezhetetlen tény a relatív színlelés fennállása, mivel az anyagok tekintetében fiktív értékesítőt neveztek meg; b) a valódi értékesítő személyazonosságának elrejtését az államkincstár előtt úgy kell tekinteni, hogy az a héacsaláshoz és a közvetlen adókkal kapcsolatban elkövetett csaláshoz kapcsolódik, és c) a kérelmező nem bizonyította azon állítását, miszerint nem jutott adóelőnyhöz.

### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokainak rövid bemutatása**

#### ***A héával kapcsolatos fordított adózási rendszerről***

- 10 A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) kifejti, hogy általánosságban az adóalany az a természetes vagy jogi személy, aki eladóként vagy szolgáltatóként, illetve vállalkozóként számlát bocsát ki, és a héát ügyfelére hárítja át annak érdekében, hogy később a beszedett héát háromhavonta befizesse az államkincstárba. Ezért rendszerint az adóalany az, aki a számlát kiállítja, aki a héát beszedi, és aki ezt követően benyújtja az adóbevallást, és a héát befizeti az államkincstárhoz.
- 11 Mindazonáltal léteznek a héatörvény 84. cikkében előírt olyan meghatározott tényállások, amelyekben a számla címzettje és nem a számla kibocsátója az a személy, akinek a héát be kell vallania és meg kell fizetnie. Ezen „fordított

adózási” tényállások egyike a 84. cikk első bekezdése 2. albekezdésének c) pontjában előírt tényállás, amely éppen azon vállalkozók esete, akiknek a gazdasági tevékenysége a visszanyert anyagok (vashulladék) vásárlásából és eladásából áll. E rendszer értelmében a termék értékesítője olyan számlát állít ki, amelyen nem hárítja át a héát, a termék vásárlója pedig olyan számlát („önszámla”) állít ki, amely tartalmazza a vonatkozó héát. Mivel az önszámlán a számlát kibocsátó és befogadó személy azonos, a termék vásárlójának az áthárított héát és az előzetesen felszámított héát is fel kell tüntetnie, mindkettőt azonos összegben, amelyet belefoglal a negyedéves héabevallásába.

### *Az alapjárásban felmerült jogvitáról*

- 12 A jogvitában felmerült nézeteltérés arra vonatkozik, hogy van-e lehetőség a fellebbező által fordított adózási rendszerben az önszámlán saját magára hárított és ezzel egyidőben saját maga által fizetett héa levonására, ha i) az ügylet ténylegesen megtörtént (ez nem vitatott tény), és ha ii) a beszerzett termékek valódi értékesítőjének kiléte rejtve maradt.
- 13 Az alapjogvita megoldása érdekében azt kell meg határozni, hogy i) az említett termékek értékesítőjének fel nem tüntetése pusztán alaki követelmény-e, ii) milyen hatást gyakorol az a körülmény, hogy a valódi értékesítőként megjelölt személy nem valódi, és erről a vásárló tudott, és iii) az európai ítélkezési gyakorlatból vitathatatlanul következik-e, hogy – a rosszhiszeműség eseteit is ideértve – a levonás csak akkor tagadható meg, ha „ha adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn a tagállam számára”, miközben a fordított adózási rendszerben az adóalany semmivel nem tartozik az államkincstárnak.
- 14 A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) álláspontja szerint az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatából nem következik szükségszerűen az, hogy soha nem tagadható meg a levonás a termékek tényleges átadásának és azok adóalany általi megszerzésének megállapítása esetén. Ezen ítélkezési gyakorlatból az sem következik, hogy az ügyletet tanúsító dokumentumban (önszámla) egy fiktív értékesítő feltüntetése pusztán alaki jogsértésnek minősül, amely nem releváns a levonás tekintetében, ha az ügylet valós.
- 15 A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) előtt ismeretes az Európai Unió Bíróságának azon álláspontja, miszerint a tagállami szabályozások vagy a nemzeti adóhatóságok nem írhatnak elő olyan korlátozásokat a héa levonásához való (a héasemlegesség biztosítása érdekében alapvető) joggal kapcsolatban, amelyek túllépnek az adócsalás megelőzésének követelményein vagy amelyek rendkívül bonyolulttá teszik e jog gyakorlását. Márpedig az Európai Unió Bírósága azt is megállapította, hogy nem fogadható el a levonás kérelmezése és elérése, ha a kérelmező olyan ügyletben vett részt, amely a héával kapcsolatos csalás részét alkotta, ideértve azokat az eseteket is, amelyekben a szóban forgó ügylet megfelelt a vonatkozó objektív kritériumoknak. Ebben az értelemben a Tribunal Supremónak (legfelsőbb bíróság) kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy abból a tényből, hogy az érdekelt fél tudja, hogy az értékesítő színlelt és nem a valódi

személy, az következik-e, hogy az ügylet visszaélésszerűnek vagy csalárdnak minősíthető.

- 16 Hasonlóképpen, az „adóelőny” fogalmával kapcsolatban – amelyet az Európai Unió Bírósága is számos alkalommal a levonási jog megtagadásának elengedhetetlen előfeltételeként írt elő – az európai ítélkezési gyakorlatból nem következik egyértelműen, hogy az „adóelőny” fogalma csak arra a jogalanyra vonatkozik, aki a levonást kéri, az említett levonás alapját képező ügyletben esetlegesen résztvevő más személyekre pedig nem. Másszóval, nem egyértelmű, hogy szükségszerűen el kell-e tekinteni a termékek értékesítőjének magatartásától mindenekelőtt akkor, ha – azon esetekben, amikor ezen értékesítő személyét a termékek vevő tudatosan elhallgatja – sérülhet a közvetlen adózás, mivel a termékek valódi eladója számára az ügylet adójogi szempontból átláthatatlan, az államkincstár számára pedig nem is létezik.