

NP OK

C-610/19-1

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
24.K.33.005/2018/10.

1

A Bíróság nyilvántartásába bejegyezve a <u>1124812</u> szám alatt	
Luxembourg, 2019-08-14	A hivatalvezető nevében
Fax/E-mail: _____	PO <u>13</u> 08. 2019
Benyújtva: <u>2019-08-13</u>	Illéssy István tanácsos

A bíróság a dr. Lohn Balázs ügyvéd (Lohn Ügyvédi Iroda, 1053 Budapest, Károlyi u. 12. Ybl Palota 2. emelet) által képviselt **Vikingo Fővállalkozó Kft.** (1027 Budapest, Szász K. u. 2. II/12.) felperesnek a dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-130.) alperes ellen adóügyben hozott 2061285625 és 2061260510 számú közigazgatási határozat 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 220 cikk a) pontjával és 226. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikk a) pontjának és a178. cikk a) pontjának és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely szerint az adólevonás anyagi jogi feltételei teljesítése esetén önmagában nem elegendő az olyan számla birtoklása, mely tartalmazza az ezen irányelv 226. cikkében előírtakat, hanem az adóalanynak ahhoz, hogy a kérdéses számla alapján jogosult legyen gyakorolni az adólevonás jogát, a számlán kívül további okirati bizonyítékokkal is rendelkeznie kell, melyeknek a 2006/112 irányelv előírásain túlmenően meg kell felelniük a számvitelre vonatkozó nemzeti szabályozás alapelveinek és a bizonylatokra előírt konkrét szabályainak is, továbbá az is elvárás, hogy a láncolat összes tagja emlékezzen és egybehangzóan nyilatkozzon ezen bizonylatokkal alátámasztott gazdasági tevékenység minden részletére?
- 2.) Megfelel-e a 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó rendelkezéseinek, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely láncolatos ügylet esetén – minden egyéb körülménytől függetlenül – kizárólag az ügylet jellege miatt teszi kötelezővé a láncolat minden tagjának vizsgálatát az általa végzett gazdasági tevékenység elemeire kiterjedően és abból következő levonását a lánc másik pontján álló adózóra nézve, továbbá az adóalany héa levonási jogát arra hivatkozással tagadja meg, hogy a tagállami jogszabály által nem tiltott láncolat kialakítása nem volt gazdaságilag ésszerűen indokolható. Ezzel összefüggésben láncolatos ügylet esetén a héa levonási jog megtagadására alkalmas objektív körülmények vizsgálatakor, az azt alátámasztó bizonyítékok releváns voltának, bizonyító erejének meghatározásakor és azok értékelésekor a tényállás feltárására vonatkozó releváns tényeket meghatározó anyagi jogszabályként csak a 2006/112 irányelv és a nemzeti szabályok adólevonásra vonatkozó rendelkezései alkalmazhatók, avagy sajátos szabályként az adott tagállam számviteli előírásai is?
- 3.) Megfelel-e a 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó rendelkezéseinek, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely a terméket az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez felhasználó és a 2006/112 irányelv szerinti számlával rendelkező adóalany héa levonási jogát arra hivatkozással tagadja meg, hogy az adóalany előtt nem ismert a láncolat tagjai által végzett az ügyletnek összes eleme, illetőleg olyan körülmények miatt, amik a láncolat számlakibocsátót megelőző tagjainál merültek fel és azokra az adózónak rajta kívül álló okok miatt semmiféle ráhatása nem lehetett, továbbá a héa levonási jog feltételkeként az

adózót terhelő ésszerű intézkedések körében nemcsak a szerződés megkötését megelőzően, hanem az ügylet folyamán a teljesítésig és azt követően is általános ellenőrzési kötelezettséget vár el az adózótól. Ezzel összefüggésben van-e olyan kötelezettsége az adózónak, hogy amennyiben a számla szerinti gazdasági tevékenység bármely elemében a szerződés megkötését követően a teljesítéskor vagy az után olyan szabálytalanságot észlel, vagy olyan körülmény jut a tudomására, ami az adóhatóság gyakorlata szerint a héa levonási jog megtagadását eredményezi, a héa levonási jogával ne éljen.

4.) A 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó rendelkezéseire és a tényleges érvényesülés elvére tekintettel az adóhatóságnak meg kell-e neveznie az adócsalás mibenlétét, továbbá megfelelő-e azon eljárása, hogy a láncolat tagjainál feltárt, a héa levonási joggal okszerű összefüggésben nem lévő hiányosságokat, szabálytalanságokat tekinti az adócsalás bizonyítékként, arra hivatkozással, hogy mivel azok a számla tartalmi hiteltelenségét okozták, így az adócsalásról adózó tudott, vagy tudnia kellett. Ha az adócsalás ténye fennáll, e tény megalapozza-e a fentiekben ismertetett mértékű, mélységű és kiterjedésű ellenőrzés elvárását az adózótól, avagy az meghaladja-e a tényleges érvényesülés által elvárt mértéket?

5.) A héa levonási jog megtagadásának arányos szankciója-e az adókülönbözet összegének 200 %-os mértékében meghatározott adóbírság fizetési kötelezettség, ha a költségvetést az adózó héa levonási jogával közvetlenül összefüggő adókiesés nem érte? Megállapítható-e az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 170. § (1) bekezdésének 3. mondatában foglalt valamelyik tényállás, ha a felperes minden birtokában lévő dokumentumot az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta és a kiállított számláit az adóbevallásában szerepeltette?

6.) Amennyiben a feltett kérdések tekintetében adott válaszok alapján az állapítható meg, hogy a Signum Alfa ügyben hozott döntést követően folytatott nemzeti jogértelmezés és az az alapján kialakított gyakorlat nem felel meg a 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó rendelkezéseinek, arra tekintettel, hogy az elsőfokú bíróság nem fordulhat minden egyes ügyben előzetes döntéshozatal iránti eljárással az Európai Unió Bíróságához, az Alapjogi Charta 47. cikkében foglaltak alapján tekinthető-e úgy az adózók kártérítési per indításához való joga akként, mint ami az e cikkben biztosított hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jogát biztosítja, továbbá értelmezhető-e e körben a Signum Alfa ügyben hozott döntés formájának megválasztása akként, hogy a közösségi jog már rendezte a kérdést, azt az Európai Unió Bírósága gyakorlata tisztázta, ezért az magától értetődő volt, avagy az ismételt eljárási kezdeményezésre is figyelemmel azt jelenti, hogy a kérdés nem volt teljesen tisztázott, ezért az előzetes döntéshozatali kérelem előterjesztésére vonatkozó kötelezettség fennállt?

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

I n d o k o l á s :

I. Az ügy tényállása

A felperesi társaság bejelentett fő tevékenységi köre cukor- és édesség nagykereskedelme. A társaság Tiszaföldváron rendelkezik telephellyel. Ugyanezen a telephelyen található a Nikus Kft. telephelye is, mely cégek ügyvezetője ugyanaz a személy. A Nikus Kft. gyártja az édesipari termékeket, melyeket a felperes csomagol, tasakol, raktároz és forgalmaz nagyobb áruházak részére.

A felperes 2012. március 20-án szállítási szerződés kötött a Freest Kft.-vel 10 db MOHR 105 típusú szemenkénti csomagológép és 1 db pneumatikus töltőgép szállítására a szerződésben meghatározott műszaki tartalommal. A szerződés része volt a technológiai szerelés és beüzemelés elvégzése, üzemelésre kész átadása fix árakon 2012. december 20-ig. A vállalkozó a szerződés szerint szükség esetén alvállalkozót vonhatott be.

A felperes 2012. május 21-én szállítási szerződést kötött a Freest Kft.-vel 6 darab MOHR 105 szemenkénti csomagológép és egy darab Stale-14 automata tasakoló gép beszerzésére és 2013. március 30-ig történő leszállítására a felperes tiszaföldvári telephelyére. A felperes a szerződések alapján a Freest Kft. által kibocsátott két-két számla tekintetében érvényesített általános forgalmi adó (áfa) levonási jogot.

A felperes részére a szerződésekben foglaltak szerint értékesített gépeket a Freest Kft. az SPDC Kft.-től, az SPDC Kft. pedig a Free-Gold Kft.-től szerezte be.

Az elsőfokú adóhatóság 2012. II. és IV. negyedévre, valamint 2013. I. negyedévre vonatkozóan áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Az adóhatóság az ellenőrzés során 2013. július 11-én helyszíni ellenőrzést tartott a felperes telephelyén, melyről készült 3051333846 számú jegyzőkönyvben rögzítettek szerint az adólevonási joggal érintett gépek a helyszínen megtalálhatók.

Az ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság a 1764987860 számú határozattal kiegészített 1762309899 számú, valamint a 1760880062 számú határozatában áfa adónemben a felperes terhére 2012. II. és IV. negyedévre 8.020.000,- Ft, 2013. I. negyedévre 13.257.000,- Ft adókülönbötet állapított meg, melynek egy része jogosulatlan visszaigénylésnek, a másik része adóhiánynak minősült, mely utóbbi után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A határozatok indokolásában rögzítésre került, hogy az áfa levonás alapjául hivatkozott számlák mellékleteként a felperes átadta a Freest Kft. által készített árajánlatot, a szállítási szerződéseket és a megrendelést, valamint az átadás-átvételi jegyzőkönyveket és a gépkönyveket. Az átadás-átvételi jegyzőkönyvekben jelenlévőként a láncolatban részt vevő társaságok, valamint a felperesi társaság ügyvezetője és beruházó projektfelelőse szerepelt. A jegyzőkönyvek szerint a Freest Kft. leszállította a jegyzőkönyvben megnevezett gépeket a felperes részére, melyeket a felperes több hónapja tesztel. A jegyzőkönyvek a Free-Gold Kft.-t és az SPDC Kft.-t nevezték meg gyártóként, a gépkönyveket a Free-Gold Kft. készítette el és adta át. E társaságok képviselőinek jegyzőkönyvi nyilatkozata szerint a munka elkészült, az általuk beépített anyagok, szerkezetek, berendezések, munkarészek megfelelő minőségűek, az elvégzett munkák szakszerűek. A felperesi ügyvezető nyilatkozata szerint a gépek beszerzésével a Freest Kft.-t bízta meg, mely céggel épületgépészeti munkák kapcsán került korábban kapcsolatba. Tudta, hogy a Freest Kft. nem közvetlen gyártója a gépeknek, hanem több alvállalkozó munkájára is szüksége lesz. Az ügyvezető megnézte a cég cégkivonatát és elkérte az aláírási címpéldányt az arról való meggyőződés érdekében, hogy működő cégről van-e szó. A cég ügyvezetője járt a felperesi társaság telephelyén. A gépeket az alvállalkozók hozták a Free-Gold Kft. telephelyéről, véleménye szerint a szállítást a Free-Gold Kft. intézte. A gépek főbb alkatrészeik szerint érkeztek, majd a tiszaföldvári üzemben szerelték készre. A gépek hivatalos átvétele a próbaüzem letelte után történt az érintett cégek ügyvezetőinek jelenlétében. A gépek a telephelyen vannak, mindegyiken van egy adattábla és rendelkeznek gépkönyvvel is.

Az adóhatóság ezen túlmenően kapcsolódó vizsgálatok, valamint az adóhatóság megyei igazgatóságai által végzett ellenőrzések során tett megállapításokra, illetőleg a láncolatban részt vett cégek ügyvezetőinek ezen eljárásokban tett nyilatkozataira hivatkozással részletesen ismertette az ügyvezetők nyilatkozataiban található ellentmondásokat és hiányosságokat, megállapítva, hogy a számlákon szereplő felek között a feltárt ellentmondások alapján nem jöhetett létre a gazdasági esemény, hiszen a felperes olyan gépeket szerzett be, amiket maga is beszerezhetett volna és amelyekkel az alvállalkozója nem rendelkezett, a gyártó cég pedig a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiányában nem szerezhette be vagy gyárthatott le. A számlákon szereplő gépek eredete ismeretlen, a szállítást ismeretlen személyek végezték. Az ügylet célja a számlákon feltüntetett ismeretlen eredetű gépek eredetének igazolása, az értékesítési lánc alján lévő Free-Gold Kft. adófizetési kötelezettségének elkerülése, valamint a felperes adólevonási jogának megteremtése volt azzal, hogy a számlázásban résztvevő felek minimálisan emelték az árakat, hogy a felperes minél magasabb összeggel vonhassa le az áfát hiteltelen bizonylatokra alapozva, miközben a Free-Gold Kft. által az áru adótartalma nem került megfizetésre. A résztvevők olyan termékekre kívántak adólevonási joggal élni, melyek bizonyíthatóan nem a láncolat tagjai és a felperesi társaság viszonylatában valósultak meg, mivel az ellentmondó nyilatkozatok azt támasztják alá, hogy a számlák és szállítólevelek szerinti szállítás nem történhetett meg. Mivel a gépek fellelhetők a felperes telephelyén, így az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperes valamilyen módon ismeretlen személytől szerezte be azokat, ezért az ügylet nem a számlán feltüntetett személyek között és nem a számlában feltüntetett módon valósult meg, amelyről a felperesnek tudomása volt. E tények alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére és a 2. § (1) bekezdésére tekintettel megállapításra került, hogy a Freest Kft. a jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta, hanem a jogszabályok megszegésével és az adójogszabályok megkerülésével kizárólag adóáthárítási célzattal folytatta a tevékenységét, így ahhoz a felperes által célzott joghatás (az adó levonásba helyezése) nem fűződhet. Az alperes hivatkozott a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, a 165. § (2) bekezdésére és a 166. § (2) bekezdésére, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2017. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 120. § a) pontjára és a 127. § (1) bekezdés a) pontjára, melyek alapján a számlák tartalmi helytelenségére hivatkozással a felperes áfa levonási jogát elutasította.

A másodfokú hatóság a 2061285625 számú határozatában a kiegészített elsőfokú határozatot helybenhagyta, a 2061260510 számú határozatában az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy az adózó terhére megállapított adóhiány, valamint az adóhiány után kiszabott adóbírság és felszámított késedelmi pótlék összegét megváltoztatta.

A felperes a határozatokkal szemben benyújtott kereseteiben az alperes által megállapított tényállást és az abból levont következtetést vitatta, arra hivatkozással, hogy az alperes nem releváns tényekre, illetőleg bizonyítás helyett valószínűsítésre alapította a feltárt tényállást. Álláspontja szerint a releváns tény az, hogy a felperes a kapacitás bővítése céljából rendelte meg a számlákban szereplő gépeket. A szerződés megkötését megelőzően a felperes a vállalkozó cégkivonatát és aláírási címpéldányát elkérte, ekként meggyőződött róla, hogy a vállalkozó adóalanyisággal bíró és működő társaság. A vállalkozó ügyvezetője felsőfokú élelmiszeripari gépész képesítéssel rendelkezik, tehát szakemberként is értett a beszerezni kívánt képekhez és képesnek is mutatkozott a szerződés teljesítésére, mivel a felperessel 2008-ban már dolgoztak együtt egy projekten. A szerződés lehetővé tette, hogy a vállalkozó a teljesítéshez alvállalkozókat vegyen igénybe. Az alvállalkozók kiléte a szerződés teljesítésének időpontjáig a felperes számára ismeretlen maradt, ezeket az információkat a vállalkozó nem közölte vele, de nem is állt fenn erre kötelezettsége. A vállalkozó két részletben

teljesítette a szerződést, melyekről átadás-átvételi jegyzőkönyvek készültek. A gépeket a felperes használatba vette és jelenleg is használja. A teljesítésről a vállalkozó az alperes által is elismerten szabályos számlákat állított ki általános forgalmi adóval terhelten, amit a felperes a negyedéves áfabevallásban szerepeltetett, ezért az összeget szabályszerűen visszaigényelte, miután annak tárgyi és törvényi feltételeit teljesítette. Az adóhatóság e tényekkel szemben nem tárt fel releváns bizonyítékot és tévesen vont le következtetést a gépek beszerezhetőségével és szállításával, valamint a finanszírozásával kapcsolatban, továbbá vélt ellentmondásokra alapította a tényállást. Életszerű, hogy a szaloncukor értékesítéssel foglalkozó felperes a gépek beszerzésével más vállalkozót bízott meg. Az alperesi állítással szemben a vállalkozó nem a gépek legyártására, hanem szállítására szerződött, ezért indifferens volt, hogy a vállalkozó maga gyártja le a gépet, vagy szerződik erre valakivel. Téves volt ezért a vállalkozó személyi és tárgyi feltételeinek hiányára hivatkozás, továbbá az a következtetés is, hogy a felperes adólevonási jogának megteremtése, az alvállalkozó adófizetési kötelezettségének elkerülése és ismeretlen eredetű gépek eredetének igazolása lett volna az ügylet célja, a gépek eredete ugyanis nem ismeretlen, csak az alperes azt nem tárta fel. A felperes gondos és jóhiszemű eljárást folytatott az ügylet során, mely körülmény, továbbá a becsatolt iratok és maguk a gépek, amelyek jelenleg is üzemelnek, a lezajlott ügylet valóságát bizonyítják, a számlák a hivatkozott jogszabályi előírásoknak megfeleltek, a beszerzett termékeket a felperes adóköteles tevékenysége körében használja, ezért az adólevonási jog gyakorlásának valamennyi feltétele teljesült. A felperes hivatkozott a 2006/112 irányelv szabályaira és az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatára, hangsúlyozva, hogy a felperesen kívül álló személyek és az e személyek közötti gazdasági események alapján az alperes jogsértő módon tette felelőssé a felperest, a felperes bizonyítottan gondos eljárása és jóhiszeműsége ellenére. Az adóhatóság azon gyakorlata, mellyel a szállítási vagy szolgáltatási láncolatban egyetlen szereplő által elkövetett szabálytalanságért a láncolat összes adózóját megbünteti és adólevonási jogát megtagadja, vagyis objektív felelősség elvét alkalmaz, az Európai Unió esetjogával ellentétes.

Hangsúlyozta azt is, hogy az adóhatóság által hivatkozott Sztv. szerinti valóság elvének és az Sztv. előírásainak a könyvvitel és az éves beszámoló elkészülte szempontjából van jelentősége, az abban foglalt követelmények megsértéséhez az Art. csak alaki eljárási jogkövetkezményeket fűz, a jelen esetben alkalmazandó Áfa tv. 120. és 127. §-ai pedig nem teszik az Sztv. szabályainak történő külön megfelelést az adólevonási jog érvényesítésének tényállási elemévé, ezért jelen ügyben az Sztv. rendelkezései nem voltak alkalmazhatók.

A felperes sérelmezte azt is, hogy az alperes az adólevonási jogot jogellenesen tagadta meg, továbbá indokolatlanul és jogsértő módon szabott ki büntető jellegű adóbírságot 200 %-os mértékben, mivel nem bizonyította, hogy az adóhiány az Art. 170. § (1) bekezdése szerint a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függött össze.

A felperes a per során becsatolta a 2017. március 21. napján kelt 57014/Ü/230/2017/2. számú közjegyzői tanúsítványt, melyben a közjegyző jegyzőkönyvbe foglaltan tanúsította a felperes által befogadott számlákban szereplő gépek gyártási számát, gépszámát és típusát, valamint azon tény, hogy e gépek a jegyzőkönyv kiállításának napján a felperes tiszaföldvári üzemében megtalálhatók.

Az alperes változatlanul fenntartva a határozatában foglaltakat kérte a kereset elutasítását. Az alperes nem vitatta, hogy a felperes rendelkezett formai szempontból megfelelő számlával, a számla szerinti gazdasági esemény viszont azért nem valósult, meg mert a számlakibocsátó előtt közvetlenül lévő és az azt megelőző ügyvezetők nyilatkozatai ellentmondásosak voltak, továbbá a felperes részéről az átadáskor jelenlévő személy is ellentmondásosan nyilatkozott. Előadta, hogy az alperes a kellő körültekintést folyamatosan várja el az adózóktól, és ha teljesítéskor derül ki, hogy

az adózó nem tudja, hogy ki szállított, akkor mindent meg kell tennie, hogy a számlakibocsátó teljesítsen és ne fogadja el más teljesítést, mivel csak akkor érvényesítheti jogszerűen az áfa levonási jogát, hogy ha a szállítólevél és a felek nyilatkozatai egybevágnak.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 24.K.34.161/2016/9. és a 24.K.32.733/2016/9. számú ítéletében az alperesi határozatokat – az elsőfokú határozatokra is kiterjedően – a keresettel támadott részben akként változtatta meg, hogy az adókülönbözetet és az arra tekintettel megállapított adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte.

A bíróság a 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó szabályaiban foglaltakra hivatkozással az áfa levonási jog kapcsán releváns ténynek a tárgyi ügyben azt tartotta, hogy a felperes becsatolta a vizsgálat tárgyát képező számlákat, továbbá azok kiállítását és teljesítését alátámasztó dokumentumokat, ezen túlmenően pedig nem vitatott tényként kezelte, hogy a szerződés tárgyát képező gépek átadásra kerültek a felperes részére, azok használatba vétele a próbaüzemet követően megtörtént. A bíróság az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján megállapította, hogy az alperes nem releváns tényekre folytatott le vizsgálatot, amikor a gépek eredetének és szállításának körülményeit, továbbá a láncolatban a felperes előtt álló adózók áfa befizetéseinek megtételét vizsgálta, ezen túlmenően pedig a láncolatban korábban elhelyezkedő társaságok tárgyi és személyi feltételeinek hiánya, valamint e társaságok ügyvezetőinek a számla szerinti ügyletre vonatkozó emlékezetének hiányos volta, illetőleg a nyilatkozataik közötti ellentmondások alapján vont le következtetést a felperes és a Freest Kft. között létrejött gazdasági esemény valótlan voltára. Mivel a felperes nem volt részese azon szerződéseknek, ami alapján a számlákon szereplő gépek beszerzése megtörtént, ezért kötelezettsége sem volt a beszerzésekkel és a szállítással kapcsolatban, így ezekről információval sem kellett rendelkeznie. A bíróság azt is hangsúlyozta, hogy a bizonyításnak objektív alapokon kell nyugodnia, mely nem azonos a számlakibocsátónál és a neki számlázó adóalanyoknál feltárt jogsértések, ellentmondások ismertetésével, illetőleg olyan ismeretek elvárásával a felperes irányában, amely ismeretekkel neki rendelkeznie nem kellett, az ő vonatkozásában nem relevánsak, sőt üzleti titkot is képeznek, amiről tudomása nem is lehet. A láncolatban részt vevő cégek ügyvezetőinek tanúvallomásai az alperes által egyéb okból tartalmilag nem vitatott okiratok bizonyító erejének megdöntésére nem alkalmasak, ugyanis az a körülmény, hogy e társaságok ügyvezetői több év távlatából mire emlékeznek abban a körben, amit az Sztv. és az Áfa tv. 169. §-a előírásainak formálisan megfelelő dokumentumok alátámasztanak, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, ami megfelel az Európai Unió Bíróságának e bizonyítékokkal szemben elvárt feltételeinek. Az adóhatóság jogsértő módon járt el ezért, amikor a gazdasági esemény megtörténtét alátámasztó dokumentumokat, egyéb tényeket és körülményeket figyelmen kívül hagyta, így azt, hogy az ügyvezetők elismerték a teljesítést, az ügylet lebonyolításának releváns körülményeiről egybehangzóan nyilatkoztak, az átadás-átvételi jegyzőkönyveket aláírták, de különösen jogsértő módon nem tulajdonított jelentőséget az adóhatóság azon releváns ténynek, hogy a gépek a felperesi telephelyen megtalálhatók, és a határozat meghozatalának időpontjában is használatban voltak, továbbá akkor is, amikor a nem bizonyított tényeket, így a láncolatban részt vevő társaság iratanyagának hiányát, illetőleg ügyvezetőjének elérhetetlen voltát a felperes terhére értékelte. Az adóhatóság ezért tévesen jutott arra a következtetésre, hogy a számlában szereplő gépekkel kapcsolatban gazdasági esemény nem történt, a számlák tartalmilag hiteltelenek és erre tekintettel jogsértő módon vitatta el a felperes áfa levonási jogát, különös tekintettel a felperes perbeli bizonyítására. A bíróság rámutatott arra is, hogy az adólevonási jog feltételeit előíró Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontja és a 2006/112 irányelv rendelkezésével szemben az alperes még azt sem jelölte meg, hogy mi volt az adókiátszásra irányuló ügylet, amiben a felperes részt vett, hiszen a felperes a szolgáltatás áfával növelt

ellenértékét átutalta, a láncolatban a felperest megelőzően részt vevő valamely társaság áfa befizetési kötelezettségének elmulasztása pedig az uniós bírói gyakorlat szerint önmagában nem alapozza meg az áfa levonási jog megtagadását.

Az Sztv. szakaszainak az ügyben való alkalmazhatóságával kapcsolatban a bíróság az Európai Unió Bírósága Signum Alfa ügyben hozott döntésében foglaltakra hivatkozással megállapította, hogy a számlák Sztv. hivatkozott szakaszaira tekintettel megállapított tartalmi hiteltelensége az áfa levonási jog kapcsán nem releváns, különös tekintettel arra is, hogy a számla adattartalmát az Áfa tv. 169. §-a és a 2006/112 irányelv 226. cikke sorolja fel, mely tartalmi előírásoknak a per tárgyát képező számlák megfeleltek, azokhoz képest pedig az Sztv. szabályai másodlagosak.

A Kúria a Kfv.I.35.544/2017/5. számú és a Kfv.I.35.546/2016/5. számú végzéseiben az elsőfokú bíróság ítéleteit hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozatok hozatalára utasította.

A Kúria a korábbi ítéleteire utalással az értékesítési lánc tekintetében rögzítette, hogy az egyes szerződések valóságtartalmának és az esetleges adókerülési célzatnak a feltárásakor az alperesnek a vizsgálatot a teljes lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kell elvégeznie. A láncolatos ügylet esetén ugyanis az adóhatóság nemcsak jogosult, de köteles is az ellenőrzött adózón túl a lánc további szereplőit, azok jogügyleteit is vizsgálni, és abból következtetést levonni a lánc másik pontján álló adózóra nézve (Kfv.I.35.425/2013/5.). Az alperes helytállóan járt el, amikor a lánc valamennyi szereplőjére nézve lefolytatta a bizonyítást. (Kfv.I.35.388/2016/5. [26] pont). A bíróság jogszerűségi felülvizsgálata során ezért az érintett ügyletet nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából, a bizonyítási események annak függvényében alakulnak, hogy a láncolat létrejötte ésszerűen indokolható-e vagy sem. Az Európai Unió Bíróságának jogerős ítéletben felhívott ítéletei ugyanúgy a teljes láncban értékelték a levonási jog gyakorlójának helyzetét.

A Sztv. szabályainak negligálásakor az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti ügylet teljesítését tanúsító számla fogalmon belül a hangsúly az „ügyletet teljesítését tanúsító” fordulaton van. Nem elégséges ugyanis az alakilag megfelelő számla megléte, mögötte az áfa levonási jog gyakorolhatóságához valóságos gazdasági eseménynek kell lenni. Annak meghatározásánál, hogy mi a valós gazdasági esemény, az áfa levonási jog gyakorlásának folyamatában az Sztv. 15. § (3) bekezdésében megfogalmazott valódiság elve szolgál iránytűként, amely számviteli követelmény a számla szerinti gazdasági esemény minden elemére vonatkozik. Az Európai Unió Bírósága ítéleteiben vizsgálándóként megjelölt objektív körülmények közé is csak olyan tényezők sorolhatók, amelyek a valóságban is megtalálhatók, bizonyíthatók, kívülálló számára is megállapíthatók. Ha nem ilyenek, akkor egy-egy számla kiállítása egyszerűn a kiállítás okán, önmagában generálná az áfa levonhatóságát. Az objektív, kívülálló által is azonosítható körülmények meglétét vagy hiányát tehát mindig a gazdasági esemény Sztv. által igazolt módon való teljesülésével összefüggésben kell vizsgálni. Az elsőfokú bíróság ítéleti indokolása nemcsak az Sztv.-t, hanem az Európai Unió Bírósága ítéleteit is félreértelmezi. A Kúria a Signum Alfa ügyben hozott C-446/15. számú végzés 43. és 44. pontja alapján hangsúlyozta, hogy e végzés nem változtatott a realizálódott gazdasági eseményekre alapított áfa levonási jog gyakorlása kapcsán követendő eljárás szempontjain, melyre vonatkozó szempontrendszer a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleményében (<https://kuria-birosag.hu/hu/kollvel/52016-ix26-kmk-velemeny>) foglalta össze. Ekként az értékesítési láncra vonatkozó és az Sztv. szerinti szabályok határozzák meg azoknak a tényeknek a körét, amelyeket a gazdasági esemény kapcsán fel kell tárnia és azt, hogy mi a releváns vagy irreleváns bizonyíték, csak ezen keretek között lehet meghatározni.

Az új eljárásra a Kúria azt írta elő, hogy az elsőfokú bíróságnak a felperes gépek meglétére irányuló bizonyítását a láncértékesítésre vonatkozó és az Sztv. szerinti előírások alapján kell összevetni az

alperesi bizonyítékokkal, továbbá a bizonyítékokat is ezekhez képest kell rendszerbe foglalnia. Figyelemmel kell lennie arra is, hogy az alperes – szemben a jogerős ítéletben foglaltakkal – a másodfokú határozat 15. oldal első bekezdésében foglaltak szerint a láncértékesítés és a számvitel szabályainak megfelelően vizsgálta, hogy a felperes tudott-e arról, hogy adókijátszásban vett részt.

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.

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.

Az Európai Unió Alapjogi Charta 47. cikk (első két fordulata) – A hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jog

Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselő igénybevételéhez.

III. Az irányadó magyar jog

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.

Az Sztv. 1. §-a:

Ez a törvény meghatározza a hatálya alá tartozók beszámolási és könyvvezetési kötelezettségét, a beszámoló összeállítását, a könyvek vezetése során érvényesítendő elveket, az azokra épített szabályokat, valamint a nyilvánosságra hozatalra, a közzétételre és a könyvvizsgálatra vonatkozó követelményeket.

Az Sztv. 15. § (3) bekezdése:

A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).

Az Sztv. 166. § (1) és (2) bekezdése:

Számviteli bizonylat minden olyan a gazdálkodó által kiállított, készített, illetve a gazdálkodóval üzleti vagy egyéb kapcsolatban álló természetes személy vagy más gazdálkodó által kiállított, készített okmány (számla, szerződés, megállapodás, kimutatás, hitelintézeti bizonylat, bankkivonat, jogszabályi rendelkezés, egyéb ilyennek minősíthető irat) – függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától –, amely a gazdasági esemény számviteli elszámolását (nyilvántartását) támasztja alá.

A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani.

Az Art. 170. § (1) bekezdése:

Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.

Az Art. 171. § (1) és (2) bekezdése:

Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát. Nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

IV. Az előzetes döntéshozatali eljárás szükségességének indokai

A felülvizsgálandó határozatokból az állapítható meg, hogy az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság helyszíni ellenőrzése során rögzített, a per során pedig a felperes által becsatolt közjegyző által kiállított közokirattal bizonyított azon tény ellenére, miszerint a felperes telephelyén a számla szerinti gépek üzembe lettek helyezve és jelenleg is ott működnek, az adóhatóság álláspontja az volt, hogy a felperes által bemutatott és alakilag nem kifogásolt számla, továbbá az abban foglalt gazdasági eseményt alátámasztó további dokumentumok nem bizonyítják a számlák szerinti gazdasági esemény létrejöttét, mivel az abban foglaltakat a láncolatban a számlakibocsátó és az azt megelőző ügyvezetők nyilatkozatainak a gépek szállítására és eredetére vonatkozó

ellentmondásai megdöntötték, így a számlák tartalmilag hiteltelenek, annak ellenére, hogy a gépek felperesi telephelyre történt leszállítását és beüzemelését az ügyvezetők mindegyike elismerte.

Ezen túlmenően a felperestől elvárható ésszerű intézkedések körében az alperes nem tartotta elegendőnek a felperes azon eljárását, hogy az arról való meggyőződés érdekében, miszerint működő cégről van-e szó, a szerződés megkötése előtt megnézte az üzleti partnere cégkivonatát és elkérte az aláírási címpéldányt, továbbá a cég ügyvezetője járt a felperesi társaság telephelyén, hanem elvárta, hogy a felperes a teljesítés folyamatában is tegyen meg minden intézkedést annak érdekében, hogy az alperesi elvárásnak megfelelően a szerződő partnere szállítson, mivel ellenkező esetben az áfalevonási jog érvényesítése jogszerűtlen lesz, annak ellenére, hogy az alperes által is elismerten jogszabály nem tiltja azt, hogy a láncolat elején levő vállalkozás közvetlenül szállítson a láncolat végén lévő megrendelőnek, mivel ez a láncolatos értékesítés fő jellemzője.

A kifejtettek alapján jelen per tárgya a 2006/112 irányelv héa levonásra vonatkozó rendelkezéseinek az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben való értelmezése, mellyel kapcsolatban megállapítható, hogy az Európai Unió Bírósága a 2006/112 irányelv ezen cikkeit és a héa rendszer elveit több szempontból számos döntésében értelmezte, azonban a héa levonási jog érvényesítése körében az e döntéseket követően továbbra is meglévő, 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.

Bár jelen ügy tényállása a releváns tényállási elemek tekintetében megegyezik a Mahagében, a Hardimpex és a Signum Alfa ügyben feltárt és a előzetes döntéshozatali kérdések alapját képező tényállással, az Európai Unió Bírósága ezen ügyekben hozott döntései ellenére az adóhatóság továbbra is a számlák tartalmi hiteltelenségére hivatkozással utasítja el az adózók héa levonási jogát, automatikusan e tény tekintve adócsalásnak, melyről az adólevonási jogával élni kívánó adózónak szükségszerűen tudnia kellett, sőt a hiteltelen számla befogadása miatt tudott is.

Ezt támasztja alá az is, hogy a Kúria jelen ügyben hozott végzésében is kifejtettek szerint a Signum Alfa ügyben hozott döntés nem változtatott a realizálódott gazdasági eseményekre alapított áfa levonási jog gyakorlása kapcsán követendő eljárás szempontjain, melyre vonatkozó szempontrendszer a Kúria Signum Alfa ügyben folyamatban volt előzetes döntéshozatali eljárás ideje alatt hozott 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében foglalta össze. Bár az Európai Unió Bírósága döntéseivel szemben e KMK véleménynek kötelező ereje nincs, az mégis meghatározza a magyar jogalkalmazást, mivel a Kúria a héa levonási ügyekben annak alkalmazását írja elő.

A Kúria a jelen ügyben hozott végzésében is előírta a megismételt eljárásra vonatkozóan a KMK véleményben kidolgozott szempontrendszernek való megfelelést mind a levonási jog elismerése szempontjából releváns objektív tények újbóli meghatározása, mind a bizonyítékok ismételt értékelése tekintetében, arra kötelezve a megismételt eljárásban eljáró bíróságot, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokat a láncértékesítésre vonatkozó szabályok és az Sztv. előírásaihoz képest foglalja rendszerbe, megállapítva egyben azt is, hogy az alperes helytállóan járt el, amikor a lánc valamennyi szereplőjére nézve lefolytatta a bizonyítást, továbbá – a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben – a láncértékesítés és a számvitel szabályainak megfelelően vizsgálta, hogy a felperes tudott-e arról, hogy adókijátszásban vett részt.

Az alperes határozatában levont következtetéseiből, az elsőfokú bíróság ezen következtetés felülvizsgálata kapcsán kifejtett ítéleti érveléséből, valamint a Kúriának az alperesi vizsgálat helyességére vonatkozó megállapításából következően az elsőfokú bíróság a fenti kötelezésnek csak úgy tehet eleget, ha a bizonyítékok mérlegelését a korábbi mérlegelésével ellentétben olyan tények értékelésbe való bevonásával végzi, melyek kapcsán korábban azt állapította meg, hogy azok nem relevánsak a felperes hea levonási jogának érvényesítése során, ezért a megismételt eljárásban a bizonyítékok újbóli értékelésével csak olyan eredményre juthat, hogy a keresetet elutasítja.

Minderre tekintettel a jelen ügyben fennálló jogértelmezési probléma az ügy érdemi eldöntésére vitathatatlanul kihat, mivel az ügyben eljáró bíróságok és az adóhatóság érdemében ellentétes döntésük alapjaként egyaránt a 2006/112 irányelv rendelkezéseire és az azok értelmezése alapján a magyar ügyekben hozott uniós döntésekben kifejtettekre hivatkoztak. Ekként a feltett kérdések az ügy eldöntése szempontjából relevánsak és a bíróság álláspontja szerint előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nélkül nem dönthetők el.

Mivel a Kúria az ellentmondó álláspontok ellenére nem tartotta szükségesnek az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, ezért azt az elsőfokú bíróságnak kell megtennie, tekintettel azon körülményre is, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275. § (5) bekezdés első mondata szerint ha a Kúria az első- vagy másodfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan kötelező utasításokat ad. Ennek értelmében a megismételt eljárásra adott kötelezéstől az elsőfokú bíróság aggály esetén is csak akkor térhet el, ha az Európai Unió Bírósága kifejezetten ebben az ügyben hoz döntést. Ez az oka annak, hogy bár a bíróság jelen tanácsa másik ügyben is kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárást hasonló tényállás alapján feltett hasonló kérdésekkel, melyre tekintettel több folyamatban lévő per tárgyalását is felfüggesztette, jelen pert a Pp. 275. § (5) bekezdésében előírtak miatt nem függeszthette fel, hanem önállóan előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kellett az Európai Unió Bíróságához fordulnia.

Az Európai Unió Bírósága hivatkozott ítéleteiben és végzéseiben kimondottak ellenére tehát ismét felmerült annak a kérdése, hogy az adóhatóság, valamint a Kúria KMK véleményében összefoglalt és az ítélkezéseiben érvényesülő értelmezési gyakorlata ellentétes-e a hea mechanizmusának szerves részét képező – a főszabály szerint nem korlátozható – 2006/112 irányelv 168. cikk a) pontjában foglalt adólevonási jog céljával, továbbá hogy ezen értelmezés megfelel-e az adólevonás 178. cikk a) pontjában meghatározott feltételének továbbá az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének.

A kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint jelen ügyben az adólevonási jog Mahagében ítélet 43. és 44. pontjaiban megfogalmazott releváns tényállási elemei kétségtelenül megvalósultak, ugyanis a levonási jogával élni kívánó felperes adóalanynak minősül, az e jog alátámasztása érdekében hivatkozott termékeket bizonyítottan a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében vette igénybe, a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyleteket a vonatkozó számlák és az azok mellé csatolt egyéb dokumentumok (különösen a gépek próbaüzemét követően a láncolat tagjainak ügyvezetői jelenlétében a gépek átadásáról és átvételéről készült jegyzőkönyvek) tanúsága szerint teljesítették, e számlák tartalmazzák a Héa irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így a 2006/112 irányelvben 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, vagy szabálytalan számlákat állított volna ki, avagy egyéb módon adócsalást követett volna el.

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.

Ezzel szemben a határozatok alapján az állapítható meg, hogy az adóhatóság – a Kúria által jogszerűnek tartott eljárásában – az Áfa tv.-en kívül az Sztv.-ben szabályozott valóság elvére és a bizonylatokra előírt konkrét követelményekre hivatkozással pontosan azokra a tényekre hivatkozva 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, anélkül azonban, hogy az által elvárt ésszerű intézkedésekkel összefüggésben adócsalás mibenlétét megalapozottan megnevezte volna.

Az ilyen tartalmú döntés elvi alapját a Kúria fentebb hivatkozott KMK véleménye jelenti, mely a kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint az Európai Unió Bírósága Signum Alfa ügyben hozott döntésétől lényegi kérdésekben tér el, mert míg az Európai Unió Bírósága az adólevonási jog által biztosított előny megtagadására a levonás anyagi jogi feltételeinek megléte esetén kizárólag akkor lát lehetőséget, ha objektív körülmények alapján bizonyított, hogy az adóalany, akinek a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. E szerint amennyiben adócsalás, illetőleg az abban való részvétel, avagy az arról való tudomás objektív tények alapján nem kerül bizonyításra, az adózót a héa levonási jog megilleti a számla Kúria szerinti ún. tartalmi hiteltelenségétől függetlenül.

Ezzel szemben a KMK vélemény 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 és a Kfv.I.35.132/2017/6. számú kúriai döntésben is megjelenő 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.

Az ismertetett elvi alapon a Kúria jelen ügyben a hatályon kívül helyezés okaként a láncolatos értékesítés szabályainak és az Sztv. alapelvei vizsgálatának bizonyítékok értékelésekor való elmulasztását is megállapította, így a megismételt eljárásban azok figyelembe vételét, de különösen az Sztv. 15. § (3) bekezdésében megfogalmazott valóság elvének irányítóként való felhasználását előírva, mivel ezen utóbbi követelmény – álláspontja szerint – a számla szerinti gazdasági esemény minden elemére vonatkozik.

Ezen előírás kapcsán a bíróság arra mutat rá, hogy az Áfa tv. nem tartalmaz kifejezett rendelkezést a

láncolatos ügyletekre vonatkozóan, kizárólag annak fogalma határozható meg az Áfa tv. 27. §-a alapján, mely azonban nem az áfa levonás, hanem a teljesítési hely meghatározásnak szabályai között található, így elsődleges funkciója a közösségi ügyletek esetén a teljesítési hely, ebből következően pedig az ügyletre alkalmazandó tagállami jogszabály meghatározása. A láncolatos értékesítésnek tehát elkülönült adójogi szabályai nincsenek, hanem megegyeznek a többi ügylet 2006/112 irányelvben és Áfa tv.-ben rögzített szabályaival, a láncolatos ügylet ezért a bíróság álláspontja szerint nem indokol eltérő vizsgálatot az Európai Unió Bírósága ítéleteiben foglaltakhoz képest, már csak arra tekintettel sem, mert az Európai Unió Bírósága ítéleteiben tett megállapításai, és a héa levonási jog megtagadásnak alapjául nem szolgáló tények meghatározása láncolatos ügyletek kapcsán születtek, ezért a héa levonási jog megtagadását megalapozó objektív tények ezen ítéletektől eltérő meghatározására vonatkozóan nem áll fenn semmilyen indokolható körülmény.

Ugyanez mondható el az Sztv. szabályainak a héa levonási jog vizsgálata körében való alkalmazhatóságáról is. Az Sztv. rendelkezései annak 1. §-a értelmében a könyvviteli és a beszámolási kötelezettség körében irányadók, ezért a bíróságnak aggályai vannak a tekintetben is, hogy a héa levonási jog érvényesítése kapcsán az Sztv. alapelveire és konkrét előírásaira olyan összefüggésben lehet hivatkozni, melynek eredményeként az adólevonási jog héa rendszer szerinti érvényesítése során a számviteli törvény szabályainak történő külön megfelelés további önálló tényállási elemmé válik, ebből következően pedig annak megszegője az Art. szerinti szankciókon túlmenően további szankcióval sújtható.

A bíróság ezzel összefüggésben arra a kérdésre vár választ, hogy nem minősül-e a héa levonás feltételét jelentő 2006/112 irányelv 220. cikk (1) bekezdése szerinti számla 226. cikkében felsorolt tartalmi feltételeinek ezen irányelvbe ütköző kiterjesztésének az a nemzeti gyakorlat, ami az Áfa tv. 127. § (1) bekezdése szerinti „az ügylet teljesítését tanúsító számla” fogalom, valamint az Sztv. szabályainak beemeléseivel az adójogi tényállásba, a számla kötelezően feltüntetendő elemein túlmenően további feltételeket ír elő a héa levonási jog gyakorlásához, annak kimondásával, hogy az alakilag megfelelő számla önmagában nem elégséges az áfa levonási jog gyakorolhatóságához, hanem az adózónak a számlán kívül további dokumentumokkal is kell rendelkeznie.

A kérdést feltevő bíróság rámutat arra, hogy jelen ügyben az eltérő döntések oka az uniós jogszabályok eltérő értelmezésén túlmenően a bizonyítékok és az azokkal alátámasztani kívánt objektív tények releváns voltának eltérő értékelése is, melyet a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak kell elvégeznie a nemzeti eljárási jogszabályai alapján.

Az Európai Unió Bírósága állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héa levonási jog gyakorlásának eljárási kérdéseire vonatkozó uniós szabályozás hiányában az ilyen szabályok meghozatala az eljárási autonómia elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartozik, azzal a feltétellel azonban, hogy e szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek a hasonló jellegű belső jogi helyzetekre vonatkozókhöz képest (az egyenértékűség elve), és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (der Weerd és társai ítélet, C-222/05–C-225/05, 28. pont).

Erre tekintettel a bíróság álláspontja szerint a bizonyítékok értékelésének is több szempontból uniós jogi vonatkozása van. Egyrészt a releváns tények és a bizonyítékok értékelése során nem hagyhatók figyelmen kívül az uniós jogi jogszabályok, mivel azok határozzák meg a héa levonási jog vizsgálata körében releváns elemeket, másrészt a nemzeti eljárási jogszabályok alapján végzett

nemzeti ítélkezési gyakorlatnak meg kell felelnie az uniós jog és az Európai Unió Bíróságának uniós jogon alapuló ítélkezési gyakorlatával kialakított alapelveknek, így az adósemlegesség, az arányosság, továbbá a tényleges érvényesülés elvének, mely utóbbi értelmében a bizonyítékok nemzeti hatóságok és bíróságok általi értékelése, illetőleg nem releváns körülmények értékelésbe való bevonása nem lehet olyan mértékű, hogy az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tegye. Erre tekintettel a kérdést feltevő bíróság szükségesnek tartja a bizonyítékok uniós jognak megfelelő értékeléséhez olyan zsinórmérték meghatározását, ami a figyelembe vehető tények határait kijelöli és a releváns és nem releváns elemek meghatározása szempontjából irányadó.

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 az Európai Unió Bíróságának héa jogszabályok alapján kialakult ítélkezési gyakorlatára tekintettel kétséges számára az, hogy az adóhatósági bizonyításnak – mely az adózó oldalán ésszerűen elvárható intézkedésként jelenik meg – a Kúria és az adóhatóság által elvárt terjedelme és mélysége összhangban áll-e az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, továbbá az arányosság elvével.

Aggályos, 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, úgy, hogy amennyiben az adóhatóság a láncolat létrejöttét gazdaságilag irracionálisnak, vagy ésszerűen nem indokoltnak találja, avagy amennyiben a láncolat tagjai közötti tevékenység bármely eleme a felperes által nem igazolt, avagy nem tárható fel olyan tények tekintetében, amit 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 azért, mert a kifogásolt tény a szerződés megkötését vagy az ügylet teljesítését követően következett be, avagy arról az adózónak rajta kívül álló egyéb okból nem lehet tudomása, avagy azért, mert a láncolat számlakibocsátó előtti tagjait nem ismeri, és a jogszabályok, valamint az ügylet alapját képező szerződések alapján nem is kell ismernie.

Aggályos az is, hogy e vizsgálat a Signum Alfa ügyben hozott végzést követően döntő mértékben 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 egyrészt 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 héa levonás alapjául nem szolgálhatnak. Az adócsalás automatikus bizonyítéka továbbá az is, ha a láncolatban részt vevő cégek között tulajdonosi összefonódás van, az ügyvezetők ismerik egymást, hozzátartozói viszonyban vannak vagy voltak, de különösen az, hogy a láncolat létrehozása az adóhatóság álláspontja szerint gazdaságilag ésszerűtlen volt, mert az adózó közvetlenül a gyártótól is beszerezhetette volna termékeket, ezért más vállalkozó közbeiktatása indokolatlan, e körben nem fogadva el az alvállalkozó bevonásának egyetlen bizonyítékokkal alátámasztott indokát sem, mely eljárás az adósemlegesség és tényleges érvényesülés elvére tekintettel a bíróság álláspontja szerint a közösségi jogba ütköző.

Jelen ügyben az adóhatóság csalárd magatartásként is a polgári jogi és az adójogi szabályok által

nem tiltott értékesítési láncolat kialakítására hivatkozott, valamint annak azon lényegi elemére, hogy a láncolat tagjai a termék továbbértékesítésekor a beszerzési árra ráteszik a költségeiket és az általuk alkalmazott haszonkulcsot tartalmazó árrést, mely következtében a felperes által érvényesített héa szükség szerűen nagyobb összegű, mint a láncolat előtte álló tagja által érvényesített héa összege. Az adóhatóság erre tekintettel abban jelölte meg a láncolat kialakításának célját, hogy a felperes minél nagyobb összegű adót vonhasson le, mely megállapítása során azonban az adóhatóság 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 héa terhe alól, így a rá áthárított héa összegét vonhatja le, vagyis 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 héa levonás megtagadásának oka. Ezen túlmenően pedig az adóhatóság ezen megállapítása során figyelmen kívül hagyta a nyilatkozatok azon egybehangzó részét is, mely szerint a felperesi ügyvezető a láncolat tagjai közül csak a számlakibocsátót ismerte, kapcsolatot kizárólag annak ügyvezetőjével tartott, a többi ügyvezetővel a gépek átadásakor, vagyis a teljesítéskor találkozott, márpedig egy ilyen jellegű adókijátszás összehangolt tevékenységet és kapcsolatot feltételez.

A bíróság a feltett kérdéseivel összességében arra a kérdésre várja a választ, hogy az adóhatóság által lefolytatott és a Kúria által jogszerűnek tartott, továbbá a héa levonási jog gyakorlásához előírt bizonyítás terjedelme, mélysége és kiterjedtsége az adósemlegesség elvére is tekintettel a releváns tényekre terjed-e ki, szükséges-e, arányos-e, vagyis nem haladja-e meg az Európai Unió Bírósága Mahagében ítélet 61. pontjában meghatározott kört, különös tekintettel arra, hogy az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban a bizonyítás sikertelen voltát a felperes terhére rója és az áfa levonási jog megtagadásán kívül adóbírság kiszabásával is szankcionálja.

A bíróság álláspontja ezzel szemben az, 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, ehhez képest 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, ami a gazdasági élet alapvető jellemzője, és a jóhiszeműség bizonyításához olyan körülmények ellenőrzését várta el a felperestől az áfa levonási jog megtagadásának kilátásba helyezésével, amelyek minden tekintetben meghaladták a Mahagében ítélet 61. pontjában felsoroltakat, és amelyeket az adóhatóság hatósági jogosítványai birtokában is több évig végzett ellenőrzést követően úgy tárt fel, hogy több társhatóság által végzett ellenőrzések megállapításait és az azokban beszerzett bizonyítékokat is felhasználta.

Az adóhatóság tehát azzal, hogy a héa levonási jog megtagadását továbbra sem a gazdasági eseménnyel okszerű és közvetlen kapcsolatban lévő objektív tényekkel, hanem a számlakibocsátót megelőző szereplők működését általánosságban jellemző körülményekkel, továbbá a láncolatban részt vevők tárgyi és személyi feltételei 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 kapcsolatot a kellő körültekintés elmulasztásával a rendeltetésellenes joggyakorlásra való hivatkozással teremti meg, az adóhatóság nemcsak a saját

ellenőrzési kötelezettségét hárítja át az adóalanyokra a hivatkozott rendelkezésekkel és az uniós bírósági joggyakorlattal ellentétes módon és terjedelemben, hanem az adósemlegesség, a jogbiztonság és az arányosság elvébe is 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 körülmények 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 Mahagében és Dávid egyesített ügyekben megfogalmazott tartalma kiüresedik, az Európai Unió Bírósága hasonló tartalmú ítéletei alkalmazásának pedig az Európai Unió Bíróságának ítéleteire hivatkozás mellett sincs már tere.

Az ötödik kérdésével a bíróság arra keresi a választ, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy a héa levonás megtagadása esetén arányos-e a héa levonás összegével megegyező adókülönbözöt 200 %-át kitevő adóbírság kiszabása úgy, hogy a felperes minden birtokában lévő dokumentumot az adóhatóság rendelkezésére bocsátott, továbbá mivel az Európai Unió Bírósága szerint a héa levonás megtagadása szempontjából nem releváns az, hogy a láncolatban az adózó előtt állók nem fizették be a héa-t, ekként az adóhatóság a héa levonás megtagadásával összefüggésben nem esett el adóbevételeitől, hiszen az esetlegesen jogtalanul levont héa az adóhatóság által behajtható, a láncolattal érintett ügylet után fizetendő áfát pedig a felperes és a láncolat részvevői befizették, vagy bevallották, a felperes esetében pedig az adóhatóság az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére hivatkozással a számlakiállítás okán azt jogszerűnek tartotta.

Az utolsó kérdésével a bíróságok eltérő értelmezésére és gyakorlatára tekintettel az érvényesülő nemzeti értelmezés és gyakorlat héa jogszabályoknak való esetleges meg nem felelése esetére az adózók rendelkezésére álló jogorvoslat lehetőségére és annak megfelelő voltára kérdez rá a bíróság az Európai Unió Bírósága Eljárási Szabályzatának 99.cikében foglaltakra és arra is figyelemmel, hogy az Európai Unió Bíróságához fordulás kötelezettsége ellenére nem lehet minden ügyben előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjeszteni.

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. július hó 05. napján

dr. Hajdú Ágnes s. k.
bíró

