

C-108/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelmek

A benyújtás napja:

2020. február 27.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. február 5.

Felperes:

HR

Alperes:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN – BRANDENBURG**

VÉGZÉS

[omissis]

a

HR

felperesnek,

Képviseli: ...,

a

Finanzamt Wilmersdorf

alperes ellen,

2009. és 2010. évekre vonatkozó forgalmi adó tárgyában

folyamatban lévő jogvitában

a Finanzgericht Berlin–Brandenburg (Berlin–Brandenburg pénzügyi bírósága) – ötödik tanácsa – 2020. február 5-én [omissis]

így határozott:

I. A következő kérdést előzetes döntéshozatalra az Európai Unió Bírósága – a Bíróság – elé terjeszti:

Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a héairányelv) 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogalkalmazás, amely alapján az adólevonást akkor is meg kell tagadni, ha egy megelőző ügylet során forgalmiadó-csalást követtek el, és az adóalany arról tudott vagy tudnia kellett, azonban ő a számára teljesített ügylettel az adócsalásban nem vett részt, adócsalást nem valósított meg, az elkövetett adócsalást nem segítette elő, és nem is támogatta? [eredeti 2. o.]

II. Az eljárást az I. pont szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelemre vonatkozó határozat meghozataláig felfüggeszti.

I n d o k o l á s:

I.

1. A felperes – férje közreműködésével – a jogvita tárgyát képező években, 2009-ben és 2010-ben italnagykereskedelmet folytatott ... településen. A jogvita tárgyát képező évekre vonatkozó adóbevallásaiban a felperes a P GmbH vállalkozás számlái alapján 993 164 euró (2009.) és 108 417,87 euró (2010.) összegű adót vont le. A számlákon feltüntetett italértékesítéseket (főként szeszesitalok és Red Bull) a P GmbH ténylegesen teljesítette a felperesnek. A felperes megfizette a P GmbH-nak a számlák szerinti összegeket, a P GmbH pedig, éppúgy ahogy a felperes, feltüntette könyvelésében az ügyleteket. Egymás közötti ügyleteik során sem a felperes, sem a P GmbH nem követett el adócsalást. A P GmbH számlái megfelelnek az UStG (Umsatzsteuergesetz – a forgalmi adóról szóló törvény) 14. és 14a. §-a szerinti jogszabályi előírásoknak. A felperes a P GmbH-től beszerzett italokat továbbértékesítette, anélkül, hogy a továbbértékesítések során forgalmi adóval kapcsolatos adócsalást követett volna el.
2. A P GmbH két büntetőügyben hozott – időközben jogerőre emelkedett – ítélet szerint a felperesnek értékesített italokat többszöri forgalmiadó-csalás elkövetésével szerezte be. A büntetőbírósági megállapítások alapján ennek alapja a következő tényállás volt: a felperes férje részesként nagy mennyiségben (2010

szeptemberéig az összes forgalom kb. 80 millió euró) értékesített a P GmbH-nak szeszesitalt, kávé és Red Bullt. Ezekről az értékesítésekről számlát nem állítottak ki. A P GmbH egyik munkatársa ehelyett fiktív számlákat állított ki az árubeszerzésekről. A fiktív számlák alapján azután a P GmbH jogtalanul vont le adót. A felperes férje egyúttal árlistákat és az árura lehetséges vevőket is a P GmbH rendelkezésére bocsátott. Az árut különböző vevők – többek között a felperes – számára továbbértékesítették. A P GmbH által a fiktív számlák alapján érvényesített adólevonást a tényállás felfedését követően az illetékes adóhivatal megtagadta.

3. Az alperes ezenkívül a felperes esetében is megtagadta az adólevonást a P GmbH-től igénybe vett szolgáltatásokra eső előzetesen felszámított adó mértékéig. Indokolásában lényegében arra hivatkozott, hogy a felperes a vállalkozásával egy olyan értékesítési lánc [eredeti 3. o.] része volt, amelyben forgalmiadó-csalásokat követtek el. A P GmbH a felperes férjének részvételével különböző, később többek között a felperes számára továbbértékesített italok beszerzéséből származó, előzetesen felszámított adót sikkasztott el.
4. A felperes jogértelmezése szerint a P GmbH-től igénybe vett szolgáltatásokra előzetesen felszámított adó levonását jogszerűtlenül tagadták meg a jogvita tárgyát képező ügyben. Esetében fennálltak az adólevonás jogszabályi feltételei.
5. Az alperes álláspontja ezzel szemben az, hogy a felperesnek a férje részvétele és a szokatlan üzletmenet alapján fel kellett volna ismernie, hogy vállalkozásával egy forgalmiadó-csalásokat elkövető értékesítési láncban vesz részt. A Bíróság ítélezési gyakorlata alapján ez megalapozza az adólevonás megtagadását.

II.

6. Az eljáró bírósági tanács a rendelkező rész szerinti kérdést az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikkének az ugyanezen cikk első bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett második bekezdése alapján a Bíróság elé terjeszti.

1. Jogszabályi háttér

a. Az uniós jog

7. A héairányelv 167. cikke így rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

8. A héairányelv 168. cikkének a) pontja így szól:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez

használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: [eredeti 4. o.]

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

9. A héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján az adóalanyok többek között az alábbi feltételeket kell teljesítenie ahhoz, hogy gyakorolhassa a termékértékesítéshez és a szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonási jogát:

„a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

b. A nemzeti jog

10. Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondata 1. pontja első és második mondatának a jogvita tárgyát képező évekre vonatkozóan változata így szól:

„¹A vállalkozó előzetesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

- 1. a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. ²Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. és 14a. § szerint kiállított számlával.”*

2. A nemzeti jog szerinti értékelés és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés relevanciája a jogvita elbírálása szempontjából

11. A jelen ügyben a jogvita elbírálása szempontjából releváns azon kérdés merül fel, hogy meg kell-e tagadni a felperes által a P GmbH-től igénybe vett szolgáltatások után érvényesített adólevonást azzal az indokkal, hogy a felperesnek tudnia kellett volna az értékesítési lánc megelőző szintjén történt forgalmiadó-csalásokról.
12. A P GmbH számláiban kimutatott forgalmi adó levonásának az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja szerinti tényállási feltételei fennállnak. **[eredeti 5. o.]**
13. Csupán az kérdéses, hogy igazolható-e az adólevonás jogának megtagadása azon körülmény alapján, hogy a felperesnek tudnia kellett volna a P GmbH által, tehát az értékesítési lánc egy megelőző szintjén elkövetett forgalmiadó-csalásról.
14. Az adólevonásnak a fenti értelemben vett megtagadását a jogvita tárgyát képező években a törvény nem szabályozta. A legmagasabb szintű nemzeti bírósági gyakorlat – hivatkozva a Bíróság ítélezési gyakorlatára – mindazonáltal szükségesnek látja az említett megtagadást, „*ha objektív körülmények alapján*

megállapítható, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett, hogy az érintett ügylet az eladó által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg” [omissis].

15. Ez alapján a nemzeti jog szerint perdöntő, hogy az a körülmény, hogy a felperesnek tudnia kellett volna róla, hogy a P GmbH-nál csalárd módon került sor az adólevonási jog érvényesítésére, nem csak a P GmbH-nál, hanem azt követően a felperes és a P GmbH közötti ügyleti kapcsolatnál is az adólevonási jog megtagadásával jár-e. E tekintetben az „értékesítési lánc” fogalmának értelmezése a döntő. Ha a P GmbH és a felperes közötti ügyletek és a megelőző ügyleti szinten a P GmbH által végzett, „csaláshoz tapadó” itálbeszerzések ugyanannak az értékesítési láncnak a részét képezik, akkor a jelen ügyben az adólevonási jog megtagadására jogszerűen került sor. Ha ez az értékesítési lánc nem állapítható meg, akkor az adólevonási jogot biztosítani kell.

3. Az uniós jog szerinti értékelés

16. A kérdést előterjesztő bíróság számára kétséges, hogy az uniós jogi előírásokat figyelembe véve hogyan kell értelmezni az „értékesítési lánc” fogalmát, és hogy az alá besorolhatóak-e az alapeljárás szerinti ügyleti kapcsolatok. Mivel az értékesítési lánc fogalmát a Bíróság alakította ki az adólevonási jog megtagadásával összefüggésben, ezért itt egy uniós jogi értelmezési kérdéstről van szó. **[eredeti 6. o.]**
17. A Bíróság időközben állandóvá vált ítélezési gyakorlatában megállapította, hogy az adókijátszás, az adódikerülés és a visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ez az eset nem csak akkor áll fenn, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg (lásd: a Bíróság 2017. május 18-i Litdana ítélete, C-624/15, [omissis] 35. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélete, C-277/14, [omissis] 47-49. pont; 2014. március 13-i FIRIN-ítélete, C-107/13, [omissis] 42. pont; 2013. július 18-i Evita-K ítélete, C-78/12, [omissis] 41. pont; 2013. január 31-i Stroy trans ítélete, C-642/11, [omissis] 48. pont; 2013. január 31-i LVK-56 ítélete, C-643/11, [omissis] 60. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélete, C-285/11, [omissis] 41. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 47. pont).
18. Az alapeljárásban az adólevonási jog megtagadása a hivatkozott uniós jogi alapelvek szerint a következő három esetben jöhet szóba:

- Maga a felperes a jogvita tárgyát képező, a P GmbH által számára teljesített értékesítésekkel összefüggésben adócsalást követett el,
- a P GmbH a felperesnek történt értékesítések során forgalmi adóval kapcsolatos csalást valósított meg, vagy
- a jogvita tárgyát képező ügyletek olyan értékesítési lánc részét képezték, amelyben adócsalásra került sor.

Ha az említett tényállások egyike sem áll fenn, akkor a felperesnél az adólevonási jog megtagadása – a megelőző ügyleti szinten történt adócsalásra vonatkozó tudomástól függetlenül – nem engedhető meg. **[eredeti 7. o.]**

19. Mivel sem a felperes a P GmbH által teljesített itálértékesítésekből eredő adólevonás érvényesítésével, sem az áru értékesítőjeként a P GmbH a jelen jogvita tárgyát képező ügyletekkel nem követett el adócsalást, az alapeljárásban egyedül az döntő, hogy a szóban forgó ügyletek olyan „értékesítési lánc” részét képezik-e, amelyben adócsalás valósult meg.
20. A Bíróság az általa használt „értékesítési lánc” fogalmat – amint látható – ezidáig nem határozta meg pontosabban.
21. A kérdést előterjesztő bíróság ennyiben lehetségesnek tartja, hogy már önmagában az, hogy az adóalany tud, vagy tudnia kell a (bármelyik) megelőző ügyleti szinten elkövetett adócsalásról, az adólevonási jog megtagadásához vezet. Ez lenne a helyzet, ha az „értékesítési lánc” fogalmát úgy kellene értelmezni, hogy elegendő, ha ugyanarra a termékre több egymást követő értékesítési ügyletet teljesítenek. A megelőző ügyleti szinten elkövetett adócsalással ebben az esetben csak annyi lenne az összefüggés vagy kapcsolat, hogy az értékesítés ugyanarra a termékre vonatkozik. Az ugyanakkor nem lenne szükséges, hogy az adócsalást a jogvita tárgyát képező ügylettel segítsék vagy támogassák (például az értékesítési kapcsolatok leplezése útján vagy hasonló módon).
22. A kérdést előterjesztő bírósági tanács azonban arra hajlik, hogy az „értékesítési lánc” fogalmának említett értelmezése a semlegesség és az arányosság uniós jogi elveire figyelemmel túl kiterjesztő.
23. A Bíróság ítélezési gyakorlatából levezethető, hogy adócsalás és visszaélések esetén az adólevonási jog megtagadása értékesítési láncsal összefüggésben csak akkor jön szóba, ha éppen a több egymást követő ügylet sajátos kombinációja kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét (lásd: a Bíróság 2014. december 18-i Italmoda ítélete, C-131/13, C-163/13 és C-163/13, [omissis] 67. pont). Ez például akkor lenne megállapítható, ha az egymást követő értékesítések egy általános terv részét képezik, amelynek célja, hogy az értékesített termékek nyomonkövethetőségét és ezzel egyúttal az értékesítési láncban elkövetett adócsalás felderítését megnehezítse. Ide tartoznak különösen az úgynevezett „körhinta” típusú csalásokat alkotó értékesítési ügyletek. Adott esetben láncügyletek is ebbe a körbe eshetnek, ha a terméket ténylegesen át nem

vevő **[eredeti 8. o.]** vállalkozások közbeiktatásával céljuk az ügyleti kapcsolatok leplezése. Ezen értelmezés eredményeként az „értékesítési lánc” csak olyan ügyletekre terjedne ki, amelyek ténylegesen elősegítik vagy támogatják az őket megelőző vagy követő ügyletek során elkövetett adócsalást.

24. Az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint ezt az értelmezési eredményt támaszthatja alá a Bíróság több határozata, amelyekben a Bíróság az adólevonási jog megtagadása körében

- feltételként szabta, hogy az adóalany az ügyletével egy azt megelőző vagy követő ügylet során elkövetett adócsalásban „részt vegyen” (lásd: a Bíróság 2019. október 17-i Unitel ítélete, C-653/18, [omissis] 33. pont; 2019. március 28-i Vins ítélete, C-275/18, [omissis] 33. pont; 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélete, C-495/17, [omissis] 41. pont; 2018. október 25-i Bozicevic Jezovnik ítélete, C-528/17, [omissis] 35. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélete, C-101/16, [omissis] 52. pont; 2017. május 18-i Litdana ítélete, C-624/15, [omissis] 33. és azt követő pontja; 2017. február 9-i Euro Tyre ítélete, C-21/16, [omissis] 40. pont; 2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélete, C-81/15, [omissis] 42. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 54. pont).
- abból indul ki, hogy az adóalany ügyletei egy másik ügyleti szinten elkövetett adócsalást „valósítanak meg” (lásd: a Bíróság 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 53. pont), vagy
- megkövetelte, hogy az adóalany az ügyleteivel egy másik ügyleti szinten elkövetett adócsaláshoz „járuljon hozzá” (lásd: a Bíróság 2019. március 28-i Vin ítélete, C-275/18, [omissis] 33. pont; 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélete, C-495/17, [omissis] 41. pont; 2018. október 18-i Bozicevic Jezovnik ítélete, C-528/17, [omissis] 35. pont; 2017. február 9-i Euro Tyre ítélete, C-21/16, [omissis] 40. pont).

A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az említett „részvételhez”, „megvalósításhoz” vagy „hozzájáráshoz” nem elegendő az elkövetett adócsalásról **[eredeti 9. o.]** pusztán tudomással bírni, vagy arra nézve egyáltalán a tudomásszerzés lehetőségével rendelkezni. A „részvétel”, a „megvalósítás” vagy a „hozzájáráshoz” az adócsaláshoz legalább az elősegítés vagy a támogatás formáját öltő saját közreműködést kíván meg. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a rosszhiszeműség mint tisztán szubjektív körülmény nem pótolja a „részvételhez”, „megvalósításhoz” vagy „hozzájáráshoz” szükséges tevéleges részvételt.

25. Ha a rosszhiszeműség mellett nem áll fenn az adócsalás elősegítése vagy támogatása, akkor a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint sok szól

amellett, hogy az adóalanynak az általa igénybe vett szolgáltatások utáni adólevonási joga nem tagadható meg. Különösen akkor irányadó ez, ha az értékesítési kapcsolatokat – az alapeljárás szerintiékhez hasonlóan – számlák kiállítása és a könyvelésben és az adóbevallásokban való feltüntetés útján az adóhatóságok előtt teljeskörűen feltárják. Értékesítési kapcsolatok vagy értékesítők leplezése ebben az esetben nem áll fenn. A megelőző ügyleti szinten elkövetett adócsalás (a jelen ügyben a P GmbH italbeszerzése utáni adólevonás) teljesen lezárult, és azt az ezt követő ügyletek (a jelen ügyben: az italok továbbértékesítése a P GmbH-től a felperesnek) már nem segíthetik elő vagy támogathatják. A P GmbH és a felperes közötti ügylet sokkal inkább az azt megelőző, adócsalást megvalósító ügylettől független, további ügyleti kapcsolatként jelenik meg. Nincs olyan általános terv, amely alapján a szóban forgó ügyletek egy több ügyletre kiterjedő adócsalás részének minősülhetnének. Az „értékesítési lánc” fogalmának említett értelmezése alapján az alapeljárás szerinti körülmények között az értékesítési lánc a P GmbH-nél véget ért. A P GmbH-nak a forgalmiadó-csalást követő értékesítései – akár a felperes részére, akár más harmadik személyek részére történtek – nem lehetnek egy adócsalást megvalósító értékesítési lánc részei, hanem ezek sokkal inkább új értékesítési kapcsolatok, amelyeket a korábbi adócsalástól függetlenül kell megítélni.

26. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint ezért mindegy is, hogy a felperes férje adta-e meg a P GmbH-nak a termékek vevőit. Ez ugyanis semmit nem változtat azon a körülményen, hogy a P GmbH által a felperesnek nyújtott értékesítések nincsenek hatással a P GmbH azelőtt megvalósult adócsalására. A P GmbH és a felperes közötti teljesen átlátható értékesítési kapcsolat már nem segítheti elő a lezárult adócsalásokat. Az [eredeti 10. o.] átláthatóság miatt az értékesítési kapcsolatok utólagos leplezése sem lehetséges.
27. Ezt az eredményt megerősíti a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amely alapján visszaélészerű esetekben csak akkor kerülhet sor az adólevonási jog megtagadására, ha a jogvita tárgyát képező adólevonás biztosításának eredménye egy olyan adóelőny, amely ellentétes a héairányelv célkitűzéseivel (lásd: a Bíróság 2019. július 10-i Kurzu zeme ítélete, C-273/18, [omissis] 35. pont). A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján akkor lehet ez a helyzet, ha az adóalanynak az ügyletekkel a tényleges értékesítő leplezése az ügylet adóztatásának megnehezítése érdekében, vagy ha a szóban forgó ügylet célja éppen valamely jogosulatlan adóelőny megszerzése (lásd: a Bíróság 2019. július 10-i Kurzu zeme ítélete, C-273/18, [omissis] 36. és azt követő pontja). Az alapeljárás szerintiékhez hasonló körülmények mellett az adólevonás visszaélészerű alkalmazásnak bemutatott esete nem állapítható meg. Mivel az értékesítő a számlákon fel van tüntetve, biztosított, hogy az adóhatóságok a termékértékesítés adózását ellenőrizhessék. Értékesítők leplezése a P GmbH által a felperesnek nyújtott ügyletek kapcsán nem állapítható meg. A jelen ügyben szóban forgó ügyletek célja továbbá nem adócsalás volt. Sőt, a P GmbH esetleges adócsalása – mint fent jeleztük – már lezárult, amire az italok felperes részére történő értékesítésére sor került. Ezzel azonban már logikailag kizárt, hogy az italok felperes általi megszerzésének célja az előzőleg a P GmbH által megvalósított adócsalás volt.

28. Ezenkívül a jelen ügyben szóban forgó ügyletek forgalmiadó-hiányt sem okoztak, mivel a P GmbH-nak meg kellett fizetnie a számlába állított forgalmi adót. Következésképpen az említett ügyletekkel a héairányelv célkitűzéseivel ellentétes adóelőny sem keletkezett. Sőt, a közös hozzáadottértékadó-rendszer alapjául szolgáló forgalmiadójogi semlegesség meg is követeli, hogy az alapeljárásban igénybe vett szolgáltatások tekintetében az adólevonás jogát biztosítsák. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint, ha (bármelyik) korábbi szakaszban történt adócsalás az összes azt követő ügyletre kihatna a csalásról való pusztá tudomás vagy a tudomásszerzés lehetősége alapján, az aránytalanul korlátozná a semlegesség hivatkozott alapelvét. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy az adólevonási jog megtagadása nem ölthet szankciós jelleget. Önmagában az, hogy az ügyletek tárgyát képező terméket esetlegesen illegálisan szerezték be, még nem jelenti azt, hogy a héasemlegesség **[eredeti 11. o.]** alapelve figyelmen kívül hagyható. Kizárólag akkor zárható ki az adólevonás, ha az érintett szolgáltatás közvetlenül lehetővé teszi vagy elősegíti a visszaélést.
29. Az említett jogértelmezés mellett szólhat továbbá, hogy az adólevonás szempontjából alapvetően nem releváns, hogy az érintett terméknek az ügyletet megelőző vagy azt követő értékesítései után fizetendő hozzáadottérték-adót ténylegesen befizették-e az államkincstárba (lásd: a Bíróság 2004. március 3-i Transport Service ítélete, 26. pont, C-395/02, EBHT 2004., I-1991. o.; 2006. január 12-i Optigen és társai ítélete, 54. pont, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EBHT 2006., I-483. o.; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 40. pont). A Bíróság ebben az összefüggésben állandó ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozta annak szükségességét, hogy az államkincstár igényeinek –ezáltal az adóbevételek – védelmét szolgáló intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, „*amely az adó helyes beszedés[...]-e és az adókijátszás elkerülés[...]-e*” érdekében szükséges (a Bíróság 2010. július 10-i Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski ítélete, C-188/09, [omissis] 26. pont; 2007. szeptember 27-i Téleos ítélete, C-409/04, [omissis] 46. pont; hasonlóan továbbá a Bíróság 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 48. pont). A héairányelv 273. cikke szerinti intézkedések kapcsán a Bíróság ebből a szempontból szó szerint kimondja: „*Ezenkívül azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük van elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét, amely a közös héarendszer egyik alapelvét képezi.*” (a Bíróság 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, [omissis] 57. pont).
30. Visszaélésszerű esetekben az adólevonás megtagadásával összefüggésben az „értékesítési lánc” fogalmának kiterjesztő értelmezése azonban az eljáró bíróság álláspontja szerint az adó levonásához való jog és a héasemlegesség alapelvének említett, szisztematikus megkérdőjelezésével jár. Ha az adólevonás megtagadásának alapjául szolgáló értékesítési lánc olyan ügyletekre is kiterjedne,

amelyek valamely, az adott ügyletet megelőző vagy azt követő ügylet során elkövetett adócsalást nem segítik elő és nem támogatják, akkor visszaélészerű esetekben az adólevonás megtagadása széleskörű és aránytalan szankciós hatással bírna. Amennyire helyes az adócsalással és adóvisszaéléssel szembeni hatékony fellépés [eredeti 12. o.] érdekében forgalmiadó-visszaéléssel vagy -csalással közvetlenül összefüggő ügyletek esetén az adólevonást megtagadni, éppen olyan rendszeridegen is a visszaélések elleni fellépéssel indokolva az adólevonás megtagadását több korábbi vagy későbbi ügyletre kiterjeszteni, ha ezek az ügyletek nem mutatnak az elősegítés szintjét elérő, felismerhető összefüggést az elkövetett adócsalással. Az említett távolba mutató hatás elismerése a forgalmiadó-fizetési teher indokolatlan, többszörös halmozódásával járna, amely az adócsalással okozott adóhiányt többszörösen meghaladja. Végeredményben a szóban forgó „csaláshoz tapadó ügylet” megállapítása egy pénzbírságnak megfeleltethető szankciós hatással járna, ennek pedig a héairányelvben nincs jogalapja. A forgalmi adó ilyen értelemben nem használható az adóalanyok tisztességtelen magatartásának jogkövetkezményeként [omissis].

31. Az eljáró tanács ezenkívül azért is aggályosnak tartja az „értékesítési lánc” fogalmának kiterjesztő értelmezését, mert nem látszik, hogy az adócsalást elősegítő hatással nem járó, utólagos ügyletek esetében az adólevonás megtagadása egyáltalán alkalmas-e a Bíróság által meghatározott, a forgalmiadó-visszaélés és -csalás megakadályozására irányuló cél elérésére. Ha ugyanis – az alapeljáráshoz hasonlóan – egy megelőző ügylet során elkövetett adócsalás már lezárult, és az azt követő ügylet – a jelen ügyben a P GmbH és a felperes között – már nem tudta az adócsalást elősegíteni vagy támogatni, akkor az adólevonás megtagadása a felperesnél már nem akadályozhat meg adócsalásokat.
32. Azt, hogy az alapeljáráshoz hasonló körülmények esetén nincs helye az adólevonás megtagadásának, végül a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlata is alátámasztja, amely szerint forgalmi adó szempontjából nem lehet „megengedett” és „nem megengedett” ügyletek között különbséget tenni. Az, hogy egy ügyletet jogilag helytelenítene, az ügylet forgalmi adóztatása szempontjából nem releváns, mivel a héasemlegesség alapelve minden ügylet azonos kezelését követeli meg (lásd: a Bíróság 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélete, C-439/04 és C-440/04, [omissis] 50. pont; 2006. január 12-i Optigen és társai ítélete, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, [omissis] 49. pont). Ha viszont a héarendszer a „nem megengedett” ügyletekre is kiterjed, akkor az adólevonásnak a semlegességből következően ezen ügyletek esetén is lehetségesnek kell lennie. Az alapeljárás szerintiékhez hasonló körülmények mellett ez oda vezethet, hogy bár egy megelőző ügylet kapcsán a felperes férjének részvételével zajló forgalmiadó-csalás miatt egy jogilag [eredeti 13. o.] kifogásolható ügyletről van szó, az ezt követő ügyletek ugyanakkor a kifogásolhatóságtól függetlenül forgalmi adó szempontjából mégis relevánsak, és következésképpen az adólevonás sem zárható ki.

4. Az eljárás felfüggesztése

33. [omissis] [a nemzeti eljárásra vonatkozó megállapítások]
34. [omissis] [a nemzeti eljárásra vonatkozó megállapítások]
[omissis]

MUNKADOKUMENTUM