

C-48/20. sz. ügy

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás**

A benyújtás napja:

2020. január 28.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. november 15.

Felperes:

UAB „P”

Alperes:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Az alapeljárás tárgya

A jóhiszeműen eljáró adóalany által kiállított számlákon jogalap nélkül feltüntetett
héta megfizetésére vonatkozó kötelezettség.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A héairányelv értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 206/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 6. kötet. 463. o.; helyesbítések: HL 2014. L 327., 9. o.; HL 2016. L 11., 19. o.) 203. cikkét és az arányosság elvét, hogy az alapügyben vizsgálthoz hasonló helyzetben azokkal ellentétes az ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, Dz.U. 2011., 177. szám, 1054. tétel, és későbbi módosításai) 108. cikkének (1) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés alkalmazása azokra a jóhiszeműen eljáró adóalany által kiállított számlákra, amelyek jogalap nélkül feltüntetett héát tartalmaznak, amennyiben:

- az adóalany tevékenysége nem valósított meg adócsalást, azonban az a jogszabályoknak az ügyletben részt vevő felek általi téves értelmezéséből következett, amely értelmezés a jogszabályoknak az adóhatóság által az ügylet időpontjában történő értelmezésén és az e jogszabályokkal kapcsolatos, az ügylet időpontjában fennálló általános gyakorlaton alapult, mivel az adóhatóság tévesen állapította meg, hogy a számlakibocsátó termékértékesítést végez, miközben ténylegesen héamentes pénzügyi közvetítő szolgáltatást nyújt, és

- a jogalap nélkül feltüntetett héát tartalmazó számla címzettje visszaigényelhetné a héát, ha a számla címzettje részére ténylegesen termékértékesítést végző adóalany megfelelő módon számlázta volna ki az ügyletet?

A hivatkozott uniós rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 203. cikke szerint a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény) (Dz.U. 2016., 710. tétel és későbbi módosításai; a továbbiakban: héatörvény) 108. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy ha valamely jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység vagy természetes személy adót feltüntető számlát állít ki, köteles az adót megfizetni.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 2014. június 27-i határozatával az adóhivatal vezetője a felperes a litvániai UAB P társaságra (a továbbiakban: társaság) a 2011 márciusa és decembere közötti

időszak tekintetében termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót (héta) vetett ki, a 2011 márciusa és júniusa közötti időszak tekintetében adótöbbletet állapított meg, valamint a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján a társaságot adófizetésre kötelezte. Az adóhatóság megkérdőjelezte a társaság jogosultságát a töltőállomások által üzemanyag-vásárlásról kiállított számlákból eredő előzetesen felszámított adó levonására. Ezenkívül azt állapította meg, hogy a társaság litván vállalkozások részére történő fiktív üzemanyag-értékesítésről szóló számlákat bocsátott ki és hozott forgalomba. A hatóság szerint a társaság nem vásárolt, és nem is értékesített üzemanyagot. A társaság tényleges tevékenysége ezzel szemben abban állt, hogy üzemanyagkártyák felhasználásával finanszírozta (hitelezte) a litván vállalkozások üzemanyag-töltő állomásokon történő gázolajvásárlását. Ezen ügyletek a héatörvény értelmében adómentes pénzügyi szolgáltatásoknak minősülnek.

- 2 2014. október 2-i határozatával az adóhivatal elnöke teljes egészében hatályon kívül helyezte az elsőfokú hatóság határozatát azzal az indokkal, hogy e hatóság tévesen határozta meg a társaság tevékenységei adóztatásának a helyét, és érdemi döntést hozva a 2011 márciusa és decembere közötti időszak tekintetében a társasággal szemben héakötelezettséget, a 2011 márciusától júniusáig terjedő időszak tekintetében héatöbbletet állapított meg, valamint a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján adófizetésre kötelezte a társaságot. A jogorvoslati szerv szerint a társaság nem vásárolt, és nem értékesített üzemanyagot belföldön. Az üzemanyagot a töltőállomások közvetlenül litván vállalkozásoknak adták át, amelyek a lengyel töltőállomásokon üzemanyagkártyák segítségével, készpénz nélkül tankoltak üzemanyagot. A társaság nem volt jogosult az üzemanyaggal tulajdonosként rendelkezni, és tényleges tevékenysége abban állt, hogy az ügyfelek számára az általuk üzemanyag-töltő-állomásokon üzemanyagkártyák felhasználásával vásárolt gázolajat finanszírozta. Az üzemanyag-tankolás megszervezésére kétféle módon került sor: közvetlenül a társaság által üzemanyag-töltő állomásokkal kötött szerződések alapján vagy ügynök útján, feldolgozási szolgáltatások értékesítésére vonatkozó ügynöki szerződés alapján. A társaság feladata abban állt, hogy ügyfeleket (üzemanyagkártya-vásárlókat) szerezzen, üzemanyagkártyákra vonatkozó megrendeléseket adjon le az ügynöknél vagy töltőállomásoknál, valamint hogy biztosítsa az ügyfelek által tankolt üzemanyagért fizetendő pénzeszközöket. Ennek ellentételezéseként a társaság jutalék vagy engedmény formájában díjazásban részesült az üzemanyag-eladóktól vagy az ügynöktől. A jogorvoslati szerv megállapította, hogy a társaság által kiállított értékesítési számlák után a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján meg kell fizetni az e számlákból eredő adót.
- 3 A társaság keresetet nyújtott be a jogorvoslati szerv határozatával szemben. 2015. április 7-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny (vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország, WSA) hatályon kívül helyezte az adóhivatal elnökének határozatát.

- 4 Az adóhivatal elnöke által benyújtott felülvizsgálati kérelmet követően a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) (NSA) 2017. február 17-i ítéletével hatályon kívül helyezte az elsőfokú bíróság 2015. április 7-i ítéletét, és az ügyet visszautalta a WSA (vajdasági közigazgatási bíróság) elé, amely 2017. július 19-i ítéletében elutasította a társaság keresetét.
- 5 A WSA egyetértett a jogorvoslati szerv álláspontjával a tekintetben, hogy bár a társaság által kiállított értékesítési számlák nem tükrözték a gazdasági események tényleges menetét, és következésképpen azokat nem kell feltüntetni a VAT-7 bevallásban, azonban az e számlákból eredő adót a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján mégis be kell fizetni. A társaság azáltal, hogy a litván gazdasági szereplők részére kiállította a vitatott héaszámlákat, amelyeknek nem volt valós gazdasági alapjuk, olyan helyzetet teremtett, amelyben az ilyen számlák címzettjei az e számlákban feltüntetett adót levonható, előzetesen felszámított adóként kezelhették, vagy visszaigényelhették az adót. A társaság által kiállított számlák az üzemanyag litván társaságok részére történő fiktív értékesítését dokumentálták, így feltételezni kellett, hogy fennállt az adóbevétel-kiesés veszélye. Nem lehet tehát szó a héasemlegesség elvének vagy az arányosság alkotmányból eredő elvének megsértéséről.
- 6 Ezen ítélettel szemben a társaság fellebbezést nyújtott be az NSA-hoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság), amely az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesztett a Bíróság elé.

A kérelem indokolása

- 7 Az iratokból kétségtelenül kitűnik, hogy a társaság – meggyőződése ellenére – nem vett részt olyan láncügyletekben, amelyek tárgya a litván fuvarozók részére történő üzemanyag-értékesítés lett volna, hanem litván gazdasági szereplőknek nyújtott az országban nem adóköteles pénzügyi szolgáltatásokat.
- 8 Ezt az álláspontot erősíti meg a Bíróság 2019. május 15-i Vega International ítélete (C-235/18, EU:C:2019:412), amelyben a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti hozzáadottértékadó-mentes hitelnyújtásra irányuló szolgáltatásnak minősül az olyan üzemanyagkártyáknak valamely anyavállalat által a leányvállalatai számára történő rendelkezésre bocsátása, amelyek azon járművek üzemanyag-feltöltését teszik lehetővé, amelyek szállítását a leányvállalatok biztosítják. A Bíróság korábban a 2003. február 6-i Auto Lease Holland ítéletben (C-185/01, EU:C:2003:73) hasonlóan vélekedett.
- 9 A jelen ügyben nem állapították meg csalárd vagy visszaélészerű magatartás fennállását. A vitatott ügyletek láncértékesítésnek való minősítése a héatörvény rendelkezéseinek alkalmazásával kapcsolatos, a Bíróság fent hivatkozott ítéleteiből eredőtől eltérő korábbi uralkodó nemzeti gyakorlatból következett, amelynek keretében ezen ügyletek termékértékesítésnek, nem pedig szolgáltatásnyújtásnak minősültek.

- 10 E gyakorlat keretében abból indultak ki, hogy az üzemanyag láncértékesítésében részt vevő valamennyi gazdasági szereplő ellenszolgáltatás fejében termékértékesítést végez, még akkor is, ha a termék átadására ténylegesen csak egyszer került sor. Úgy tekintették továbbá, hogy a termékértékesítést (a héaköteles ügyletet) a (kártyát rendelkezésre bocsátó) közvetítő végezte a végső vevő részére. Ezt a gyakorlatot tükrözte jelen ügyben az értékesítések számlázása, amely a következőképpen zajlott:
- az üzemanyagkártyák birtokosai (litván szállítási vállalkozások) részére adott üzemanyag után az üzemanyagtöltő állomások az (üzemanyagkártyákat rendelkezésre bocsátó) társaság nevére állítottak ki számlát,
 - a társaság a láncügylet (üzemanyag vásárlása és annak litván szállítási vállalkozások részére történő továbbértékesítése) résztvevőjének tekintette magát,
 - a litván fuvarozási vállalkozások a társaságtól az üzemanyag után héaszámlákat kaptak, és Lengyelországban héavisszatérítést igényelhettek.
- 11 Ezen adóztatási mód elfogadására az adóhatóság által az adóalanyok részére kibocsátott feltételes adómegállapításokban került sor.
- 12 A jelen ügyben a jogvita a 2011. évre vonatkozó elszámolásokra vonatkozik, amely évben az adóhatóság egységesen ezt az elszámolási módot képviselte. A társaság tehát teljesen megalapozottan bízhatott az ezzel kapcsolatos jogszabályok adóhatóság általi értelmezésében.
- 13 Az ilyen ügyletek elszámolásának eltérő módja a nemzeti gyakorlatban csak 2012-ben jelent meg, amikor az NSA (legfelsőbb közigazgatási bíróság) 2012. augusztus 14-i ítéletében a Bíróság 2003. február 6-i Auto Lease Holland ítéletére (C-185/01, EU:C:2003:73) hivatkozott, és megállapította, hogy az üzemanyagkártyák felhasználásával végzett ügyletek nem jogosítanak fel a héa levonására. Ez az ítélet az adóhatóság gyakorlatában eltéréseket eredményezett.
- 14 Nem kétséges azonban, hogy az e tekintetben jóhiszeműen eljáró társaság 2011 folyamán hibás héaszámlákat bocsátott ki a litván szerződő felek részére. Ily módon formálisan teljesültek a héatörvény héairányelv 203. cikkét átültető 108. cikke (1) bekezdésének alkalmazási feltételei.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság 2013. április 11-i Rusedespred OOD ítéletére (C-138/12, EU:C:2013:233, 24–29. pont) hivatkozik, azt a következtetést vonva le, hogy ha a számlakibocsátó bizonyítja jóhiszeműségét, a héasemlegesség biztosítása érdekében jogosultnak kell lennie arra, hogy a tagállam által megállapított eljárás keretében a jogalap nélkül feltüntetett adót helyesbítse. A lengyel jogszabályok azonban nem határoznak meg ilyen, az adóalany által azt követően lefolytatható helyesbítési eljárást, hogy vele szemben adóellenőrzést vagy adóügyi eljárást indítottak. Amint azt az ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (az adózás rendjéről szóló 1997. augusztus 29-i törvény)

(Dz.U., 2019, 900. tétel és későbbi módosításai) 81b. cikkének 1. §-a előírja, a bevallás módosításának lehetősége az adóügyi vagy adóellenőrzési eljárás időtartamára az ezen eljárással vagy ellenőrzéssel érintett részben felfüggesztésre kerül.

- 16 A jelen ügyben a társaságnak tehát nem volt lehetősége arra, hogy a litvániai fuvarozási vállalkozásoknak kiállított számlákon jogalap nélkül feltüntetett adót helyesbítse, ezt a helyzetet pedig az ezen ügyben kibocsátott adómegállapítási határozat szankcionálta.
- 17 Ezenfelül az adóhatóság hangsúlyozza, hogy a számlakibocsátó nem hártotta el kellő időben az adóbevétel-kiesés veszélyét, mivel a hibás számlákat nem helyesbítette, így (a héatörvény 89. cikkében meghatározott, a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelvet végrehajtó szabályok alapján) a litván gazdasági szereplők visszaigényelheték ezt az adót. A társaság azonban megalapozottan hivatkozik arra, hogy a töltőállomások, a társaság és a litván vállalkozások közötti ügyletek megfelelő elszámolása esetén, amely esetben a társaság pénzügyi szolgáltatásokat mutatott volna ki, a litván vállalkozásoknak a társaság által üzemanyagértékesítés címén kiállított, jogalap nélkül felszámított héat feltüntető számlák helyett a töltőállomások által e litván vállalkozások részére végzett üzemanyagértékesítések után kiállított számlákat kellett volna kapniuk. E számlák főszabály szerint összegük tekintetében hasonlóak lettek volna a társaság azon vitatott számláihoz, amelyek esetében az adófizetési kötelezettséget a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése (a héairányelv 203. cikke) alapján állapították meg; az eltérés a társaság által a vitatott ügyletek tekintetében alkalmazott árrésre vonatkozott volna. Ezek a (töltőállomások által kiállított) számlák szintén feljogosították volna a litván vállalkozásokat arra, hogy az azokon feltüntetett adót visszaigényeljék.
- 18 Ez arra mutat, hogy annak ellenére, hogy a társaság tévesen számlázta ki az üzemanyagot a litván vállalkozásoknak, ezen értékesítéseknek a töltőállomások általi megfelelő elszámolása szintén lehetővé tette volna a litván üzemanyagvásárlók számára, hogy az adót visszaigényeljék. A héatörvény 108. cikkének a vitatott számlákra történő alkalmazása azonban – a töltőállomások által a litván vállalkozások részére teljesített üzemanyag-értékesítések egy időben történő megadóztatása mellett – azzal az eredménnyel jár, hogy ugyanazon ügylet után kétszer is kell héat fizetni (egy alkalommal a töltőállomások és a litván vállalkozások közötti ügylet során, másodszer pedig a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján a társaság esetében).
- 19 Megalapozott kétségek merülnek fel tehát azzal kapcsolatban, hogy a jelen ügryhöz hasonló esetben az adóhatóság a semlegesség és az arányosság elvének figyelembevételével jogosult-e a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdéséhez (a

héairányelv 203. cikkéhez) hasonló szabály alkalmazására, amely megakadályozza, hogy a társaság helyesbítse a hibásan kiállított számlákat.

- 20 A Bíróság a 2013. április 11-i Rusedespred OOD ítéletben (C-138/12, EU:C:2013:233) megállapította, hogy az adóalany hivatkozhat a héairányelv 203. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatban konkretizált héasemlegesség elvére olyan nemzeti jogszabállyal szemben, amely a tévesen felszámított hea visszatérítését a hibás számla helyesbítéséhez köti, miközben az említett hea levonásához való jogot jogerősen megtagadták, és e jogerős elutasító határozat következtében a nemzeti törvényben előírt helyesbítési eljárás már nem alkalmazható.
- 21 Ezzel szemben a 2019. május 8-i EN.SA.–ítéletben (C-712/17, EU:C:2019:374) a Bíróság kifejtette, hogy a semlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fiktív ügyletekre vonatkozó hozzáadottérték-adó (hea) levonását kizárja, ugyanakkor ezen adó – beleértve a fiktív ügylet utáni adót is – megfizetésére kötelezi azokat a személyeket, akik héát tüntetnek fel a számlán, feltéve hogy a nemzeti jog lehetővé teszi az e kötelezettségből eredő adótorozás helyesbítését, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.
- 22 A jelen ügyben nem került megállapításra, hogy a litván társaságok e számlák után tettek-e lépéseket az adó visszaigénylésére, és hogy ezen erőfeszítések milyen esetleges eredményre vezettek. Mindazonáltal, amint az már megállapításra került, annak lehetetlenné tétele, hogy a társaság helyesbítse a vitatott számlákat, miközben a litván vállalkozások a vizsgált ügyletek helyes és hibás számlázása esetében egyaránt jogosulttá váltak a Lengyelországban vásárolt üzemanyag utáni adó visszaigénylésére, észszerű kétségeket támaszt a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdéséhez hasonló szabály alkalmazásának jogszerűségét illetően a társaság számláin hibásan feltüntetett hea tekintetében.