

OR.

C-270/24 - 1

Fővárosi Törvényszék
38.K.700.512/2022/14.

1

A Bíróság nyilvántartásába
bejegyezve a 1289149 szám alatt
Luxembourg, 2024-04-17 A hivatalvezető
nevében
Fax/E-mail: _____
Benyújtva: 2024. 04. 17.
Hlássy István
tanácsos

A dr. Fodor Zoltán Sándor ügyvéd (6000 Kecskemét, Kullai köz 46.) által képviselt **Granulines Invest Kft.** (1064 Budapest, Podmaniczky u. 57. II/14.) felperesnek a dr. Bakacsi Mónika kamarai jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) alperes ellen a 2233860223 számú adóügyben hozott határozat kapcsán keletkezett közigazgatási jogvita elbírálása iránt indított perében a bíróság meghozta az alábbi

v é g z é s t

A bíróság a per tárgyalását felfüggeszti és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi az alábbi kérdésekben:

1. Megfelel-e a közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK (2006. november 28.) tanácsi irányelv (a továbbiakban: Héa irányelv) 167. cikkének, a 168. cikkének a) pontjának és a 178. cikkének a) pontjának és a 226. cikkének, valamint az Európai Unió Alapjogi Charta (a továbbiakban: Charta) 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak az adósemlegesség, az arányosság, a tényleges érvényesülés és a jogbiztonság alapelvével összefüggésben az adóhatóság azon gyakorlata, hogy az adóalany héa visszatérítési jogát arra hivatkozással tagadja meg az annak alapjául szolgáló számla és az egyéb számviteli bizonylatok, valamint a termékértékesítés tényleges megtörténte ellenére, hogy a számla fiktív, mivel a számlán szereplő gazdasági események a valóságban nem történtek meg, ezért az ügyletek nem a számlán feltüntetett felek között jöttek létre, mert

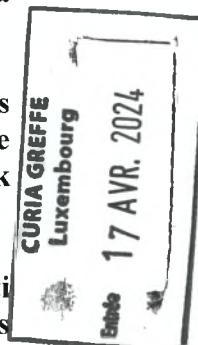
- a gyártókkal minden kérdésben az adóalany egyeztetett, és csak az ő elállását követően került a belföldi számlakibocsátó a hitelfeltételek teljesítése érdekében az ügyletbe bevonásra,
- a gépek a gyártótól közvetlenül az adózó telephelyére lettek szállítva,
- a számlán feltüntetett teljesítési idő valótlan,
- a számlán feltüntetett ár eltúlzott,
- a számlakibocsátó csak részben és késedelmesen tett eleget az áfa befizetési kötelezettségének?

2. A Héa irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóság kizárólag azon okból tagadja meg a héa visszatérítés jogát, mert az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóság rendelkezésére áll minden olyan szükséges dokumentum és információ, amely alapján ellenőrizni tudja, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó ezen anyagi jogi feltételek teljesülnek-e?

a) Amennyiben a 2. kérdésre adott válasz igen, az esetben előfeltétele-e a héa visszatérítésnek az adóalany felhívása a számla javítására?

b) Amennyiben a 2. kérdésre adott válasz nem, az esetben az adósemlegesség és arányosság elvére is tekintettel arányos-e az adóalany 200 %-os adóbírság megfizetésére kötelezése, ami a bevétel eltitkolása, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisítása és megsemmisítése esetén kiszabható bírság mértéke?

3. Megfelel-e a Héa irányelv fenti rendelkezéseinek, valamint a Charta 47. cikke szerinti tisztességes eljáráshoz való jognak, továbbá a tényleges érvényesülés, az arányosság és



az adósemlegesség alapelvének az adóhatóság azon gyakorlata, hogy a számla szerinti gazdasági esemény megtörténte ellenére az adóalany héa visszaigénylési jogát arra hivatkozással utasítja vissza, hogy a számla - 1. kérdésben felsorolt és az adóhatóság által objektívnak tartott okokra alapozott - fiktív volta alapján minden további körülmény vizsgálata nélkül automatikusan megállapítja az adóalany rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe ütköző magatartását, az alapján pedig a tudatállapot kifejezett vizsgálata nélkül az adóalany által a számlán szereplő mesterséges ügyletekkel megvalósított szándékos adókijátszását?

I n d o k o l á s

I. Az ügy tényállása

- [1] A felperes 2012. november 28-án kezdte meg a tevékenységét és a vizsgálat tárgyát képező időszakban hulladék kereskedelemmel foglalkozott.
- [2] A felperes tevékenységének magasabb színvonalon való végzése céljából keresett és talált egy német gyártó által gyártott darálógépet, amit a gyártóval való kapcsolatfelvételt és ajánlatkérést követően megrendelt és a foglalót is átutalta. Ezt követően ismert meg egy hitelprogramot, mely kamatmentes hitelt biztosított a vásárolni kívánt gépek beszerzéséhez. A hitelprogram azonban tiltotta a közvetlen külföldi gépbeszerzést, továbbá Magyarországon nem lehetett megvásárolni a gépet, ezért elállt a gép közvetlen megvásárlásától és keresett egy viszonteladót, aki megvásárolja a német cégtől a gépet és akitől azt követően a felperes a hitelprogram keretében belföldön vásárolhatja meg a gépet.
- [3] A fentiek miatt a felperes 2016. október 25-én szállítási szerződést kötött a CastorFit Gym Kft.-vel, melyben megrendelt egy darálógépet és egy mágneses szeparátort. A szállítási szerződés szerint a gépek nettó vételára 11.430.000,- Ft, a bruttó vételára 14.516.100,- Ft. A szállító a megrendeléskor előlegszámlát állít ki, mely a megrendelés árának 10 %-a. A szállítási határidő 2016. december 31., a fizetési határidő kezdete 2016. november 1, a vége 2016. december 31. A felek a szerződésben DDP paritást kötöttek ki, amely értelmében a telepítés helye a felperes fióktelepe volt, a szállítást pedig a szállító rendelte meg és annak költségei is a szállítót terhelték.
- [4] A felperes a 2016. november 9-én közjegyzői okiratba foglalt kölcsönszerződés alapján a Mikro-, kis és középvállalkozások versenyképességének növelése célú hitelprogram keretében 12.461.100,- Ft kamatmentes kölcsönt vett fel. A kölcsönszerződés 12.1. pontja szerint a kölcsön biztosítéka a Shredder Weima WL 4 AL darálógép és a Magsy MS F3 eco mágneses szeparátor, valamint a KPZ2X típusú 3000 kg mérőképességű hitelesített kivitelű raktári mérleg megnevezésű ingóságokra bejegyzett jelzálogjog.
- [5] A felperes a szerződés alapján 2016. november 16-i keltezésű és teljesítésű számlát fogadott be a CastorFit Gym Kft.-től Shredder Weima WL 4 AL darálógépről 12.230.000,- Ft értékben, melyből az áfa 2.600.100,- Ft, valamint a Magsy MS F3 Eco mágneses szeparátorról 2.286.000,- Ft értékben, melyből az áfa 486.000,- Ft.
- [6] A számla összegéből a felperes 2016. november 16-án 4.504.000,- Ft, majd 2016. december 1-jén a folyósított kölcsönből 10.012.100,- Ft-ot fizetett meg átutalással a számlakibocsátónak, majd a számla áfa tartalmát 2016. novemberben visszaigényelte.

- [7] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) egyes adókötelezettségek teljesítése, illetőleg egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzéseket folytatott le a felperesnél és a CastorFit Gym Kft.-nél, továbbá a 3210813186 számú megbízólevéllel 2016. november időszakra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést általános forgalmi adó (áfa) adónemben a felperesnél.
- [8] A CastorFit Gym Kft.-nél 2015. szeptember – 2017. január 31. közötti időszakra vonatkozóan lefolytatott egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés során bemutatásra kerültek a számlák, átadás-átvételi jegyzőkönyvek, szállítólevelek, CMR-ek, mely szerint a szeparátor 2017. január 4. napján, a darálógép 2016. december 9. napján került átvételre a felperes által, továbbá meghallgatásra került a szállító ügyvezetője és megbízottja, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során pedig nyilatkozatot tett a felperes ügyvezetője és testvére is.
- [9] Az adóhatóság megkeresésére a német adóhatóság azt közölte, hogy a felperes általi vásárlást a CastorFit Gym Kft.-re változtatták, és a 22.000 euróból 6.600 eurót a felperes, 15.400 eurót a szállító cég fizetett meg. Megküldésre kerültek az ügylettel kapcsolatos levelek, megrendelések, számlák, fuvarozási bizonylatok, bankkivonatok.
- [10] Az elsőfokú adóhatóság - a másodfokú hatóság **2233860223. számú határozatával helybenhagyott - 2160128704 számú határozatában** a felperes terhére adókülönbötet állapított meg áfa adónemben, mely jogosulatlan visszaigénylésnek minősült, ezért annak visszafizetését megtagadta és annak összege után 200 %-os mértékű adóbírságot szabott ki.
- [11] A határozatában az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy a számlakibocsátó cég alkalmazottal nem rendelkezett, az ügyvezető képviseli a társaságot, aki egyedüli tagja a társaságnak. A cég által benyújtott áfa bevallásokban néhány százezer forint bevétel szerepel. A 2016. évről benyújtott társasági adóbevallás szerint a tárgyi értékesítés nettó árbevételének 80,4 %-a felperes felé történő gépek értékesítése volt. Megállapította azt is, hogy a CastorFit Gym Kft. által a felperes felé kiszámlázott összeg 31,5%-os árrést tartalmazott, miközben a cég tényleges szerepe az ügyletben a felperes felé történő számlakiállítás volt, majd ismertette a nyilatkozatok és a beszerzett dokumentumok közötti ellentmondásokat. A darálógép beszerzés kapcsán megállapításra került, hogy a felperes közvetlenül a szállítónak fizette meg a foglalót 2016. július 8-án, a szállítási szerződés aláírására viszont csak 2016. október 25-én került sor, ugyanakkor nem nyert igazolást, hogy a foglalót a CastorFit Gym Kft. a felperesnek megfizette volna, mivel a szállító főkönyvi kartonján a kérdéses összeg nem szerepel. A darálógépet a nemzetközi fuvarokmány (CMR) szerint 2016. december 9-én vette át a felperes a fuvarozótól, majd az átadás átvételi jegyzőkönyv szerint ugyanezen a napon vette át a CastorFit Gym Kft.-től, ugyanakkor a CastorFit Gym Kft. egy korábbi, 2016. november 16-i teljesítési időponttal bocsátott ki számlát a felperes felé, amikor még nem rendelkezett darálógéppel, ezért a számlán szereplő teljesítési időpont helytelen.
- [12] Mivel írásbeli kapcsolatfelvétel nem történt a CastorFit Gym Kft. és a német cég között, ezért a gépeket a felperes közvetlenül szerezte be a német és a szlovák cégektől a számlakibocsátó tényleges közreműködése nélkül, ezért az értékesítés nem a számlakibocsátó és a német, szlovák cégek, hanem a felperes és a külföldi cégek között jött létre. Mindezek alapján a számlán szereplő gazdasági események nem azonosak a tényleges gazdasági eseményekkel,

és mivel a közösségi beszerzést a felperes valósította meg, a gépek nem kerültek a számlakibocsátó birtokába, azokkal nem rendelkezett sem a számlakibocsátás időpontjában, sem a felperes telephelyére történő szállításkor, ezért nem is értékesíthette a felperesnek. A befogadott számla nemcsak azért hiteltelen, mert az ügyletek nem a felek között jöttek létre, hanem a számlán szereplő teljesítési időpont is valótlan, ezért mivel a számla valótlan gazdasági eseményt tartalmaz, az alapján a felperes levonási jogot nem gyakorolhat. Az alperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég Art.) 1. § (7) bekezdése, a 2. § (1) és (2) bekezdése, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) bekezdése, a 120. § a) pontja és a 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján hangsúlyozta, hogy amennyiben a számla alaki, vagy tartalmi hitelességéhez kétség fér, és az adózó a gazdasági eseményt tényleges megtörténtét igazoló más külső vagy belső bizonylattal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez is kétség fér, bizonyítási eljárásra van szükség, amennyiben pedig annak eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményeit az adózó tartozik viselni. A felperes az ügylettel adókiírást valósított meg, ugyanis a számlán szereplő gazdasági események a felek között a valóságban nem történtek meg, a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye szerint pedig, ha a számlán szereplő esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókiírásról. A számlán szereplő mesterséges ügyletek az adójogszabályokban foglalt rendelkezések megkerülésével jogosulatlan adóalany szerzésére irányultak, miközben a számlakibocsátó tudatos, szándékos adókiírást valósított meg, melyről az ismertettek okán a felperes is tudomással bírt. Az ügylet kettős célt szolgált, egyrészt a felperes belföldi beszerzésű gép fedezetével való hitelfelvételét, másrészt a befogadott és jelentősen túlárazott számlából adódóan visszaigényelhető adó keletkezését, miközben a számlakibocsátó csak részben tett eleget az adófizetési kötelezettségének.

II. A bírósági eljárás

- [13] **A felperes** a per során sérelmezte, hogy az alperes nem tárta fel a tényállást, mivel a felperes javára szolgáló körülményeket nem vette figyelembe, továbbá irreleváns körülményekből vonta le megállapításait, megsértve ezzel az anyagi jogi jogszabályokat is. A felperes előadta, hogy a CastorFit Gym Kft. a megállapodásuk alapján megvásárolta a gépet és kifizette a német cégnek a vételárat, majd visszaadta a foglaló összegét a felperesnek és értékesítette az általa megvásárolt gépet a felperes részére. A német cég által előadottak és a rendelkezésre álló iratok, a cégek könyvelési iratai és adóbevallásai, a szállító nyilatkozata, a számla és a banki átutalás bizonylatai is alátámasztják, hogy a megrendelést és a foglaló átutalását követően alanyváltozás következett be a szerződésben és a gépet a CastorFit Gym Kft. vásárolta meg. E bizonyítékokkal szemben az alperes csak állította, de nem bizonyította, hogy a felperes vásárolta volna meg a gépet, továbbá figyelmen kívül hagyta, hogy a megrendelés nem egyenlő a ténylegesen megvalósult beszerzéssel, a jog pedig megengedi a megrendeléstől való elállást. Az alperes indokolatlanul követelt a CastorFit Gym Kft.-től többletteljesítményt, hiszen egy már kiválasztott és megrendelt gépre vonatkozó szerződésben történt alanyváltozás, ami szintén nem jogszabálysértő. A szállító reális belföldi piaci áron adta el a felperesnek a gépeket, a nyeresége után az adót hiánytalanul bevallotta. A Halifax ügyben megfogalmazott elvi jelentőségű döntésre utalással hangsúlyozta, hogy az adóhatóságnak objektív elemekre építve kell bizonyítania, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése volt. Ebben a konstrukcióban a felperes semmilyen adóelőnyre nem tett szert, adókiírást nem követett el, és gazdaságilag racionális döntést hozott, mivel a kiválasztott gépnek nem volt magyar forgalmazója, ezért kellett egy viszonteladótól megvásárolni a gépet.

- [14] Az áru 31,5%-kal megnövekedett értékével kapcsolatban a felperes hangsúlyozta, hogy a gép felperes részére kiszámlázott nettó ára a gép szokásos piaci árához képest mindössze 191.374-Ft felárat tartalmazott, ami nem minősíthető eltúlzottnak. Az árajánlatban a gyártó arra tekintettel, hogy a vevő vállalta, hogy a gyár referenciája lesz Magyarországon, egyedi kedvezményes árajánlatot adott, mely eltért a szokásos piaci ártól. A belföldi értékesítés során a CastorFit Gym Kft. az ár meghatározásakor a piaci árat tekintette belföldi piaci árnak, mivel az Áfa törvény 71. § (2) bekezdése szerint az egyedi kedvezmény összegével nem volt csökkenthető a belföldi áfa adóalap. A számlakibocsátó tehát az alperes állításával szemben nem növelte meg a darálógép értékét indokolatlanul, hanem követte az Áfa törvény rá nézve kötelező előírásait.
- [15] A teljesítési időponttal kapcsolatban a felperes hangsúlyozta, hogy amennyiben a számla valós, önmagában a teljesítési időpont helytelen feltüntetésére nem lehet adókülönbözést megállapítást alapítani a NAV által kiadott 3012/2017. sz. útmutató 26., 39. és 42. pontja alapján, hanem ez esetben a számla javítására van lehetőség, ezért annak okán is jogsértő 200 %-os adóbírságot kiszabni, mert a felperes a bevételt nem titkolt el és iratot sem hamisított.
- [16] Az alperes védiratában változatlanul fenntartva és megismételve a határozatában foglaltakat kérte a felperes keresetének elutasítását.
- [17] A bíróság a **38.K.707.988/2020/11. számú ítéletében** az alperesi határozatot – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – megváltoztatva a felperes terhére megállapított adókülönbözetet és adóbírságot törölte.
- [18] A bíróság az uniós ítélkezési gyakorlatra, e körben pedig a C-610/19. számú Vikingo ügyben hozott végzésben foglaltakra hivatkozással azt állapította meg, hogy az adóhatóság a számla tartalmi hiteltelenségére és a felek általi adókijátszásra hivatkozva olyan körülmények alapján tagadta meg a felperes héa levonási jogát, melyek önmagukban nem voltak olyan objektív körülménynek tekinthetők, amelyekre hivatkozva megtagadható lenne az adóalany héa levonáshoz való joga, így a számlakibocsátó áfa fizetési kötelezettségének részleges teljesítésére, mint ahogy arra sem, hogy az alvállalkozó igénybevétele az alperes szerint gazdaságilag nem volt észszerű.
- [19] Az alperes az adósemlegesség elvére figyelemmel is jogszerűtlenül járt el, amikor a visszaigénylés jogát arra hivatkozással tagadta meg, hogy szükségtelen volt a gépek beszerzésébe egy további céget bevonni, mivel a felperes üzletpolitikai döntései a Vikingo ügy 63. pontja szerint a közös héa rendszer egyik alapelvét képező adólevonási/visszaigénylési jognak nem tényállási elemei, ezért azok adókijátszásnak nem tekinthetők még a láncolat létrejöttének észszerűségére vonatkozó feltétel hiányának megléte esetén. Jelen esetben még az adóterhek csökkentésének szándéka sem volt megállapítható, mivel a CastorFit Gym Kft. bevonására a felperes által felvenni kívánt hitel feltételeinek való megfelelés érdekében került sor, melyet a hitelfelvétellel kapcsolatos és a német gyártó által megküldött dokumentumok is alátámasztottak, mely bizonyítékokat az alperes jogsértő módon hagyta figyelmen kívül.
- [20] A C-255/02 Halifax ügyben tett megállapítások alapján nem volt megalapozott azon megállapítás sem, hogy a felek általi szerződéses konstrukció kialakítása rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül, hiszen a felperes adómentes és adóköteles ügyletek közötti

választása jogszerűen számos tényezően alapulhatott, beleértve a Héa-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat, de az azon túliakat is. A vizsgált ügyleteknek nem az adóelőny megszerzése volt az alapvető célja, hanem a felek által egyezően előadott és bizonyított egyéb okok. Mivel az áfa levonási jog ezen ügyletek szükségszerű velejárója volt, önmagában ezért e jogosultság gyakorlása sem volt rendeltetésellenes joggyakorlásnak tekinthető, hiszen az áfa levonási jogával élni kívánó adóalany csak az általa előzetesen már megfizetett áfá-t igényelte vissza, mely lehetőség az adóalanyok tehermentesítésére szolgál, ezért jogellenes adóminimalizálásnak nem minősíthető.

- [21] Mivel az alperes a számla fiktív volta, valamint a felek közötti összejátszás bizonyítékaként nagy hangsúlyt helyezett azon körülményre is, hogy a számlán szereplő teljesítési időpont valótlan, ezért a bíróság arra mutatott rá, hogy a számlában szereplő teljesítési idő a számla összegének megfizetésére vonatkozott, és nem a gépek szállítására, mivel annak időpontját a felek közti szerződés határozta meg 2016. november 1-től 2016. december 31-e között. A teljesítés a szerződés alapján történt, ezért e dátumok okszerű kapcsolat nélkül az adókijátszás alátámasztására nem voltak alkalmasak. A bíróság megjegyezte, hogy önmagában a teljesítési időpont, vagy a számla más elemének helytelen feltüntetésére nem lehet adókülönbözetet alapítani a felperes által hivatkozott 3012/2017. számú NAV útmutató 26., 39. és 42. pontja és az EUB által kialakított ítélkezési gyakorlat alapján sem.
- [22] A gépek árával és a haszon mértékével kapcsolatos felperesi érveléssel a bíróság egyetértett, ezért azt megismételni nem kívánta, csak annyit jegyzett meg, hogy ezen alperesi megállapítás sem alkalmas a gazdasági események meg nem történte és az adókijátszás bizonyítására, mivel a felek a gazdasági ügyleteik során az árat is szabadon állapítják meg, az elért haszon mértékét nem korlátozza egyetlen jogszabály sem, csak az adókötelezettséget kell teljesíteni az után, ezért a bíróság alaptalan tartotta azt az adóhatósági megállapítást, hogy a felek szándéka az ár kialakításával a több levonható adó érvényesítése lehetett, mivel a magasabb összegű levonható adóhoz a számlakibocsátónál magasabb összegű fizetendő adó párosult, mely bevallásra került mind áfa, mind társasági adónemben.
- [23] A bíróság ezért megállapította, hogy az alperes az anyagi jogi jogszabályok jogsértő alkalmazásával, valamint a bizonyítékok jogszerűtlen és egyoldalú értékelésével téves következtetésre jutott, amikor azt állapította meg, hogy a gépeket valójában a felperes szerezte be és a számlakibocsátónak az ügyletekbe való bevonására kizárólag az adólevonási jog megteremtése, vagyis jogosulatlan adóelőny megszerzése miatt volt szükség, mivel a bizonyítékok zárt láncolatot képezve az ügyletek számla szerinti megvalósulását igazolták.
- [24] A **Kúria Kfv.V.35.538/2021/7. számú végzésében** a bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és a bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.
- [25] A Kúria az ítélet indokolásának hiányosságát állapította meg, mivel – álláspontja szerint – az elméleti alapvetés közlését követően az ítélet indokolása csak kiragadott egy-egy körülményt az összefüggések egészéből – a számlakibocsátó közteher fizetési kötelezettségének részleges teljesítése, a felperes hitel felvételhez kapcsolódó üzletpolitikai döntése a számlakibocsátótól való beszerzésre, a közösségi adómentes és a belföldi adóköteles ügyletek közötti választás -, elmaradt azonban ezen eseményeknek a tényállás egészével összefüggésében való részletes elemzése. Nem vizsgálta a felperes és a közösségi társaságok közötti kapcsolatot, a nemzetközi megkeresések és az egyes adókötelezettségek ellenőrzéseinek az adatait, a kiragadott körülmények értékelése ezért általánosságban mozgott.

- [26] A rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálata sem történik meg, ha a bíróság nem jelöli meg és nem ütközteti az általa relevánsnak tekintett tényeket. Így nem ad megfelelő indokolást döntéséhez, ha ítéletét azt megalapozó tények megjelölése nélkül arra alapítja, hogy „Jelen ügyben vizsgált ügyleteknek nem az adóelőny megszerzése volt az alapvető célja, hanem a felek által egyezően előadott és bizonyított egyéb okok.” Az elsőfokú bíróság jogi indokolásából nem állapítható meg, hogy mik ezek az okok, továbbá, ha „felek” többes számából következően alperes szerint sem az adóelőny volt az ügyletek alapvető célja, hogy került egyáltalán sor az adókülönbözet megállapítására.
- [27] Az árrés és a levonható áfa összegének esetében adott általános jellegű, elvi indokolást követően a bíróság a perbeli tényállás kapcsán csak utalt a felperesi előadásokra, amikor azt rögzítette, hogy a „... felperesi érveléssel a bíróság teljes mértékben egyetértett, ezért azt megismételni nem kívánja ...”. Az alperesi határozat az adóelkerülés tekintetében azon is alapult, hogy a számlakibocsátó a bevallott áfá-t határidőben nem fizette meg, határidőn túl is csak részben. Ezzel ellentétes bizonyítékokat az elsőfokú bíróság nem jelölt meg. Ennek következtében ezen a téren megállapítható volt az alperesi felülvizsgálati kérelem bizonyítékok hiányos értékelésére vonatkozó előadásának megalapozottsága.
- [28] A jogerős ítélet a bizonyítékok Kp. követelményének megfelelő értékelését a teljesítési időpont tekintetében végezte el. A Kúria álláspontja szerint azzal, ahogy az Áfa tv. 159. § (1) bekezdése meghatározza a számla adásának általános szabályát, egyértelművé teszi, hogy a számla kiállításának a kötelezettsége az ügylet teljesítéséhez, és nem a termék beszerzőjének a fizetési kötelezettségéhez kapcsolódik. Amennyiben – mint arra az elsőfokú bíróság utalt – a teljesítési időpontot nem a számla, hanem a szerződés tartalmazta, úgy a számla téves kiállításának következtetéseit kellett volna levonni. A bíróság azon álláspontjával szemben, hogy ezen hibára, ha fenn is állt, nem lehet adókülönbözetet alapítani, a Kúria azt hangsúlyozta, hogy a hivatkozott 3012/2017. sz. útmutató 26., 39. és 42. pontjai arra adnak iránymutatást, hogy hogyan történjen meg a teljesítési adat hibája miatt a számla módosítása és a tényleges, módosított időpont alapján kerüljön sor a levonási jog gyakorlására. Amennyiben az elsőfokú bíróság elfogadta, hogy a felperes esetében a számla szerinti gazdasági esemény egy másik, a számlában megadottat követő teljesítési időpontban megvalósult, indokát kellett volna adnia annak, hogy a nem módosított számla alapján miként gyakorolható az áfa levonási jog már a tényleges teljesítést megelőzően 2016 novemberében, amire azonban nem került sor.
- [29] **A megismételt eljárásban** a felperes a korábbiakban előadottakat fenntartva elismerte a számla hibáját a teljesítési idő feltüntetésének tekintetében.

III. Az irányadó uniós jog

[30] **Az EUMSZ 267. cikke:**

Ha egy tagállam bírósága előtt ilyen kérdés merül fel, és ez a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van a kérdés eldöntésére, kérheti az Európai Unió Bíróságát, hogy hozzon ebben a kérdésben döntést.

Ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel ilyen kérdés, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, e bíróság köteles az Európai Unió Bíróságához fordulni.

[31] A Charta 47. cikke:

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. Azoknak, akik nem rendelkeznek elégséges pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybevételéhez erre szükség van.

[32] A HÉA irányelv 9. cikk (1) bekezdése:

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

[33] A HÉA irányelv 167. cikk:

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

[34] 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.

[35] 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.

[36] A HÉA irányelv 219. cikke:

Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

[37] A HÉA irányelv 220. cikke:

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;

[38] A HÉA irányelv 226. cikke:

Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett előleg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától; [...]"

[39] A Héa irányelv 273. cikk:

A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

IV. Az irányadó magyar jog

[40] A régi Art. 1. § (7) bekezdése:

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

[41] A régi 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.

[42] A régi Art. 97. § (4) bekezdése:

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

[43] A régi 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.

[44] 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.

[45] 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.

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

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

[47] A régi 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.

V. Az előzetes döntéshozatali eljárás jogalapja és szükségességének indokai

[48] Tekintettel arra, hogy az EUB 283/81. számú CILFIT ügyben kialakított joggyakorlata alapján az uniós rendelkezés akkor szorul az EUB általi értelmezésre, ha az adott norma nem felel meg az acte éclairé, illetőleg az acte claire követelményének, vagyis ha a felmerült kérdés releváns, a szóban forgó közösségi jogi rendelkezést az EUB még nem értelmezte, avagy a közösségi jog helyes alkalmazása nem nyilvánvaló olyannyira, hogy az minden észszerű kétséget kizárjon, ezért a bíróságnak elsőként az EUB-hez való fordulás feltételeinek meglétét kellett vizsgálnia.

[49] Az adóhatóság nem vitatva a számlák szerinti gazdasági események megvalósulását, a számlák fiktív voltát állapította meg arra hivatkozással, hogy az ügyletek közvetlenül a felperes és a közösségi cégek között jöttek létre. E megállapítását az alperes a szállító értékesítési láncba való bevonásának indokolatlanságára, továbbá a számlán feltüntetett teljesítési dátum valótlan és a gépek árának eltúlzott voltára alapozta. Ezen eljárás az adóhatóság szerint rendeltetésellenes joggyakorlást, abból következően pedig adócsalást valósított meg, mivel annak célja a felperes részére visszaigényelhető adó megteremtése volt és mert a számlakibocsátó csak részben tett eleget az áfa áfafizetési kötelezettségének.

[50] Az eldöntendő jogkérdés ekként jelen perben a Héa irányelv 167. cikkének, a 168. cikk a) pontjának, a 178. cikk a) pontjának és a 226. cikkének a Charta 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való joggal, valamint az arányosság, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben való értelmezése volt abból a szempontból, hogy olyan okokra hivatkozással, melyek tekintetében az EUB már több ítéletében kimondta, hogy azok olyan objektív körülménynek nem tekinthetők, mint amik önmagukban megalapozzák a héa levonási jog megtagadását, az adóhatóság az EUB elvárásának megfelelően bizonyította-e, hogy a felperes aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügyletekkel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, avagy az adóhatóság döntését csak az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre alapította.

[51] Az EUB tehát számos döntésében foglalkozott a Héa irányelv előírásainak értelmezésével, így különösen a magyar vonatkozású C-610/19. számú Vikingo ügyben hozott végzésében, melyre tekintettel a jelen per az alapeljárás során felfüggesztésre is került, figyelemmel arra, hogy a két ügy ténybelileg és az eldöntendő jogkérdések tekintetében nagymértékben megegyezik, mivel a vita tárgya mindkét ügyben a bizonyítási kötelezettséget és terhet viselő

fél, illetőleg a héa levonási jog elutasítását megalapozó releváns és objektív tények meghatározása, továbbá a bizonyítékok ennek megfelelő értékelése volt, melyek kapcsán az adóhatóság a Kúria 5/2016 (IX. 26.) KMK véleményében foglaltakra hivatkozott.

- [52] Az EUB a Vikingo ügyben hozott C-610/19. számú végzés 57. és 59. pontjaiban azt rögzítette, hogy *„Egyébiránt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását.”* (57. pont). *„A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. Ugyanakkor e szabályok nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését”* (59. pont)
- [53] Az EUB e végzésben ismét megerősített elvi iránymutatása szerint tehát a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az adóhatóság által hivatkozott objektív tényezők megfelelnek-e az uniós jog elvárásának, figyelemmel arra, hogy az uniós jogot minden olyan szabályozás vagy gyakorlat sérti, mely túlterjeszkedik a Héa irányelv által kijelölt kereteken.
- [54] Ezen ellenőrzési kötelezettség tartalmát és kereteit az EUB a C-444/12. számú Hardimpex ügyben fejtette ki, rámutatva arra, hogy *„Ebből következik, hogy annak a nemzeti bíróságnak, amelynek arról kell döntenie, hogy a konkrét esetben az adóköteles ügylet létrejött-e, és amely előtt az adóhatóság különösen a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságokra hivatkozik, ügyelnie kell arra, hogy a bizonyítékok értékelése ne eredményezze azt, hogy értelmét veszti a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat, a számla címzettjét pedig közvetett módon arra kötelezi, hogy szerződéses partnerénél olyan ellenőrzést végezzen, amely főszabály szerint nem is a feladata. (27. pont)*
- [55] A kérdést feltevő bíróság ítéletében a közigazgatási per keretét jelentő határozat és a kereset által meghatározott körben az EUB döntéseire, különösen a Vikingo ügyben hozott végzésében foglaltakra hivatkozással vizsgálta azt, hogy az adóhatóság által a határozatában hivatkozott és a felperes által vitatott körülmények a felperes áfa visszatérítése körében objektívnak, ekként relevánsnak minősíthetők-e, továbbá hogy az adóhatóság az őt terhelő bizonyítási kötelezettségét a jogszabályoknak megfelelően végezte el, e vizsgálat eredményeként az adóhatóság eljárását jogszerűtlennek ítélve. Ehhez képest a Kúria a kérdést feltevő bíróság által kifejtett ítéleti indokolást hiányosnak ítélte, mivel az csak az adóhatóság által megnevezett körülményekre vonatkozott, a Kúria által relevánsnak értékelt körülményekre azonban nem. Ekként a Kúria az új eljárásra azt írta elő, hogy a kérdést feltevő *„bíróságnak a számla szerinti gazdasági eseményhez kapcsolódó valamennyi tényállási elemet vizsgálnia kell a jogi indokolásának keretei között. A számla szerinti teljesítési időpontot a Kúria végzésében foglaltak szerint kell meghatározni, a pénzügyi teljesítést, ezen belül az árrés képzését az ügylet valamennyi szereplője között értékelni kell, tekintettel kell lenni a nemzetközi megkeresések adataira, a bevallási kötelezettségek mellett a befizetési kötelezettségek teljesítésére, az adókijátszás kimutathatóságára, arra, hogy minderről felperes mennyiben tudott, vagy tudhatott.”*

- [56] Az alperes határozati következtetéseiből, a bíróság azok kapcsán kifejtett ítéleti érveléséből, valamint a Kúriának az alperesi vizsgálat helyességére vonatkozó megállapításaiból következően a kérdést feltevő bíróság a Kúria által adott kötelezésnek a megismételt eljárásában csak úgy tehet eleget, ha a bizonyítékok értékelését olyan tények figyelembe vételével végzi el, melyek tekintetében a hatályon kívül helyezett ítéletében az EUB döntéseire hivatkozással azt állapította meg, hogy azok nem relevánsak a felperes hía levonási jogának érvényesítése kapcsán. A kérdést feltevő bíróság által hozott ítéletet felülvizsgáló kúriai döntés alapján tehát azon megállapítás tehető, hogy a tagállami bíróságok között az ellenőrzési feladatuk kereteit illetően továbbra is fennáll azon ellentmondás, ami a hía visszai igénylési jog megtagadását megalapozó objektív körülmények meghatározásával és az adózó és az adóhatóság bizonyítási kötelezettségével összefüggésben nemcsak az uniós jog értelmezését és alkalmazását érinti, hanem az EUB egyedi ügyekben hozott döntéseinek értelmezését is, és mivel az eljáró bíróságok között a legalapvetőbb kérdésekben is olyan eltérés van, amiből szükségszerűen következik a bíróságok vizsgálatának eltérő iránya és súlypontja, ez a felek tisztességes eljáráshoz és a hatékony bírói védelemhez való jogát, valamint az uniós jog elsőbbségét és a jogbiztonságot is jelentős mértékben érinti.
- [57] Mivel a Kúria új eljárásra kötelező végzésében adott iránymutatása a megismételt eljárásban eljáró bíróságra nézve a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.) 115. § (2) bekezdése alapján felhívott 110. § (3) bekezdése értelmében kötelező, így a kérdést feltevő bíróság a megismételt eljárásra adott kötelezéstől az uniós jog értelmezésére és helyes alkalmazására vonatkozó kételyei esetén is csak akkor térhet el, ha az EUB kifejezetten a jelen ügyben hoz mindenkire kötelező hatályú döntést.
- [58] Mivel a Kúria az ellentmondó jogértelmezési álláspontok rögzítésén, valamint a bizonyítékoknak a bíróság általi - álláspontja szerint - kirívóan okszerűtlen értékelésének megállapításán túl nem tartotta szükségesnek az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, ezért a kifejtettek értelmében azt a megismételt eljárásban eljáró bíróságnak kell megtennie a feladatát képező ellenőrzés Hardimpex ügy 24. és 27. pontjában megjelenített elvárásnak megfelelő elvégzése érdekében abból a Crewprint végzésben is megfogalmazott célból, hogy a feltárt bizonyítékok értékelése ne vezethessen oda, hogy nem kétséget kizáró bizonyítékokra, hanem csak előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre alapított döntéssel a levonási jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki az áfa levonási jogának érvényesítése során szabályosan és a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét nem sértve jár el.
- [59] A kifejtettek alapján a bíróság álláspontja szerint az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének azon feltétele fennáll jelen ügyben, hogy a felmerült kérdés releváns és a jelen esetben közvetlenül alkalmazandó közösségi jog helyes alkalmazása a tagállami joggyakorlat miatt nem nyilvánvaló olyannyira, hogy az minden észszerű kétséget kizárjon.

VI. A bíróság által feltett kérdésekhez

- [60] A bíróság a feltett kérdéseivel összességében arra várja a választ, hogy az adóhatóság által lefolytatott és a Kúria által jogszerűnek tartott körülményekre kiterjedő, a hía 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 felperesre hárította bizonyítási kötelezettsége sikertelen voltát, a hea visszaigénylés alapját képező számla alaki hibáját pedig az áfa levonási jog megtagadásán kívül adóbírság kiszabásával is szankcionálta.

- [61] A Kúria megismételt eljárásra adott kötelezése teljesítésének, vagyis a bizonyítékok ismételt értékelésének is több szempontból uniós jogi vonatkozása van. Egyrészt a bizonyítékok értékelése során sem hagyhatók figyelmen kívül az uniós jogi jogszabályok, mivel azok határozzák meg a hea levonási jog vizsgálata körében releváns körülményeket, másrészt a nemzeti eljárási jogszabályok alapján végzett nemzeti ítélkezési gyakorlatnak meg kell felelnie az uniós jog és az EUB 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. Az uniós jog elsőbbsége elvének az EUB precedens hatályú döntéseinek figyelmen kívül hagyásával bekövetkező sérelme a jogbiztonság sérelmét is jelenheti, amennyiben a tagállami jogalkalmazó szervek a kötelező erejű normákat, illetőleg precedens jellegű döntéseket nem alkalmazzák, avagy a kialakult ítélkezési gyakorlattal ellentétesen értelmezik.
- [62] 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 nem tárt fel olyan körülményt, ami a felperestől elvárt fokozott ellenőrzését megalapozná, mivel az adóhatóság csak a számlakibocsátónak az ügyletbe való bevonását és a számla egyik alaki feltételének hibáját róta a felperes terhére, nem fogadva el annak okára és megvalósulására nézve a felperes, a számlakibocsátó és a német gyártó egybehangzó és bizonylatokkal alátámasztott nyilatkozatát, hanem a jóhiszeműség vélelmével szemben a Héa irányelv és a nemzeti jogszabályok rendelkezéseibe ütköző módon olyan körülmények ellenőrzését várta el a felperestől az áfa levonási jog megtagadásának kilátásba helyezésével, amelyek meghaladták a Mahagében ítélet 61. pontjában felsoroltakat, és amelyeket az adóhatóság is hatósági jogosítványai birtokában is csak a feleknél végzett öt ellenőrzés és két nemzetközi megkeresés során beszerzett bizonyítékok alapján tudott elvégezni.
- [63] Erre tekintettel a kérdést feltevő bíróság szükségesnek tartja a releváns objektív körülmények meghatározásához és az azok alátámasztására szolgáló bizonyítékok uniós jognak megfelelő értékeléséhez olyan zsinórmérték meghatározását, ami a figyelembe vehető tények körét kijelöli, továbbá a releváns és nem releváns elemek, valamint a fenti ellenőrzés terjedelmének, keretének, mélységének meghatározása és a bizonyítékok értékelése szempontjából is irányadó.
- [64] A bíróság kérdéseivel összességében arra szeretne választ kapni, hogy az adóhatóság Kúria ítélkezési gyakorlatával megegyező jogértelmezése ellentétes-e a hea mechanizmusának szerves részét képező – a főszabály szerint nem korlátozható – Héa irányelv 168. cikkében foglalt adólevonási jog céljával, melynek célja az, hogy az adóalanyt teljes egészében

mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól, és a tevékenység céljától, eredményétől függetlenül biztosítsa a semlegességet, továbbá nem felel meg az adólevonás 178. cikk a) pontjában meghatározott feltételének.

Az 1. kérdéshez

- [65] A Vikingo és Crewprint ügyekben hozott végzéseket követően is változatlan jogértelmezési és jogalkalmazási gyakorlat szerint az adóhatóság és a Kúria a hía levonási jog elutasításának megalapozottságát a gazdasági tevékenység és a számla fiktív voltával, azt pedig azokkal az objektívnek nevezett körülményekkel kívánja alátámasztani, mely körülményeket az EUB korábbi döntéseiben nem fogadott el olyan objektív körülményeknek, mint amik a jogilag megkövetelt módon bizonyítanak, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna a szabálytalanságról. A kérdést feltevő bíróságnak viszont a kifejtettek alapján kétsége van a tekintetben, hogy az uniós jogalkotó célja a Hía irányelv megalkotásával az volt, hogy az adóalany hía levonáshoz való jogát az esetben is elutasítsák, ha a számla szerinti gazdasági tevékenység bizonyítottan és a jogalkalmazó szervek által is elismerten megvalósult, továbbá jogellenes adóelőny-e az, ha a felperest megelőző vállalkozás a héát és egyéb őt terhelő adókat bevallották, de a költségvetésbe csak részben, vagy késve fizették be, a felperes pedig a hía megfizetési kötelezettsége alóli mentesülésként a hía visszaigénylési jogával élt.
- [66] Mindehhez szükséges annak a jelen ügyben is történő értékelése, hogy az alperes által hivatkozott és az 1. kérdésben felsorolt körülmények olyan objektív tényezőknek tekinthetők-e, amik megfelelnek az EUB gyakorlatának, mert a jelen ügyben hivatkozott objektív feltételek egy része tekintetében, így a számlakibocsátó adókötelezettsége teljesítésének elmulasztása, illetőleg az ügyletek célja kapcsán az EUB már állást foglalt, azokat nem tartva a hía visszaigénylési joggal okozati viszonyban álló körülményeknek, azonban e megállapítás ellenére e körülmények a hía visszaigénylési jog megtagadásának okát képező körülményekként továbbra is jelen vannak nemcsak az adóhatóság gyakorlatát képező, hanem a Kúria ítéleteit megalapozó érvelésekben.
- [67] A hía visszaigénylés megtagadásának új objektív körülményeként merült fel jelen ügyben az, hogy megállapítható-e a számla fiktív voltára hivatkozással az, hogy az ügyletek nem a számlán feltüntetett felek között jöttek létre, ezért a számlán szereplő gazdasági események a valóságban nem történtek meg, mivel a gépet a felperes rendelte meg, a daráló gép esetében a foglalt is letette, azonban az ő – polgári jog által nem tiltott - elállását követően a szerződésben alanyváltozás történt, mely után a jogutód szállítóra már csak vételár kifizetése maradt, de egyéb kapcsolatfelvétel, így további írásos levélváltás a gyártóval már nem történt. Ugyancsak megtagadást megalapozó körülményként hivatkozott az adóhatóság a felek közötti szerződésben kikötött DDP paritás tartalmára is, melyek kapcsán a bíróságnak kételyei vannak a tekintetben, hogy a polgári jog szabályainak megfelelő alanyváltozás egy szállítási szerződésben, illetőleg egy külkereskedelmi szokvány kikötése és teljesítése, mely a szállítási szerződésbe foglalva a felekre kötelező módon határozza meg az áru átadásának helyét, a hía visszaigénylési jog megtagadásának objektív oka lehet-e.
- [68] A bíróság álláspontja szerint azért sem logikus, hogy a polgári jogszabályok előírásainak teljesítése a számla fiktív voltát, illetőleg a számla szerinti gazdasági esemény mesterséges voltát alapozza meg, mert a régi Art. 1. § (7) bekezdése szerint még egy, a szerződés

érvénytelenségét okozó polgári jogi kötelezettségszegés sem érinti az adóalanyok hea fizetési kötelezettségét, ekként az arra tekintettel felmerült hea levonás jogát sem, hiszen az érvénytelen szerződésnek is jelentősége van az adózás szempontjából, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Márpedig a jelen ügyben a felek közti szállítási szerződés gazdasági eredménye kimutatható volt, hiszen a gépek - az adóhatóság által sem vitatottan – a vételár kifizetését követően a felperes telephelyén átadásra kerültek, a felperesi előadás szerint pedig ott a mai napig is működnek, a vételáruk kiegyenlítésre került. Ekként a bíróság számára erre tekintettel is kérdéses, hogy a felperes hea visszaigénylési jogát hogyan érintheti negatívan egy jogszerű magatartás, ha még egy szerződés érvénytelenségét okozó szerződésellenes magatartás sem érinti.

- [69] A két tagállami bíróság között értelmezési különbség volt a számlakibocsátó által alkalmazott árrés objektív körülményként való releváns voltának értékelése körében is, ami szintén az EUB felé megfogalmazott 1. kérdés feltevését tette szükségessé, mivel a kérdést feltevő bíróság elfogadta a felperes árrés meghatározása körében kifejtett érvelését, annak az ítélet indokolásában való megisméltése nélkül, rámutatva azonban arra is, hogy az árrés meghatározása hatósági ár hiányában a felek szerződéskötési szabadsága körébe tartozik, ekként a felperes hea visszaigénylési joga tekintetében nem releváns, a Kúria viszont e körben is ezt meghaladó további vizsgálatot és indokolást várt el.

A 2. kérdéshez

- [70] Jelen ügyben megállapítható, hogy az adólevonási jog a felek által hivatkozott uniós ítéletekben megfogalmazott releváns tényállási elemei megvalósultak, ugyanis a levonási jogával élni kívánó felperes adóalanynak minősül, az e jog alátámasztása érdekében hivatkozott szolgáltatást bizonyítottan a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel, az ügyletet a számlák és az azokhoz csatolt egyéb dokumentumok, valamint az adózó, a gyártó, valamint a szállító cég ügyvezetője és megbízottja nyilatkozatának tanúsága szerint az alperes által is elismerten teljesítették, ezért a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi követelmény teljesült. Ezen túlmenően pedig nem állapították meg, hogy a felperes hamis bevallást nyújtott volna be.
- [71] Kiemelten hivatkozott azonban az alperes a teljesítés időpontjának számlában való valótlan feltüntetésére, mint ami álláspontja szerint a gazdasági tevékenység mesterséges, ekként pedig a számla fiktív voltát alátámasztja.
- [72] A bíróság rögzíti, hogy a közigazgatási per kereteit a támadott határozat és a kereset jelöli ki, mivel a határozat határozza meg a per tárgyát és terjedelmét, a kereset pedig a jogszerűségi felülvizsgálat irányát. Mivel az alperes határozatában a számlán feltüntetett teljesítési időpont hibáját valótlan adattartalomnak minősítette és a számla hiteltelen voltát megalapozó ténynek tekintette a nélkül, hogy annak valóságtartalmát a számlához tartozó egyéb dokumentumok figyelembevételével vizsgálta volna, a felperes pedig ezen megállapítást vitatva azt állította, hogy amennyiben a számla valós, önmagában a teljesítési időpont helytelen feltüntetésére nem lehet adókülönbözetet alapítani a NAV által kiadott 3012/2017. számú útmutató 26., 39. és 42. pontja szerint, hanem ez esetben a számla javítására van lehetőség, a kérdést feltevő bíróság ezért a határozat és a kereset keretei között vizsgálta a számla adattartalmát a számlához mellékelte dokumentumok alapján arra a következtetésre jutva, hogy a teljesítés

dátuma a szerződésekben szerepel, ezért azok alapján megállapítható a teljesítések időpontja, az ügyletek a szerződésben foglaltak szerint megvalósultak, a számla hibája ezért nem alapozhatja meg a héa visszaigénylés jogának megtagadását, figyelemmel arra is, hogy a felperes által hivatkozott NAV útmutató szerint ez esetben a számla javítható, az ahhoz szükséges adatok megállapíthatóak.

- [73] A Kúria végzésében ezzel kapcsolatban azt rögzítette, hogy *„Amennyiben az elsőfokú bíróság elfogadta, hogy a felperes esetében a számla szerinti gazdasági esemény egy másik, a számlában megadottat követő teljesítési időpontban megvalósult, indokát kellett volna adnia annak, hogy a nem módosított számla alapján miként gyakorolható az áfa levonási jog már a tényleges teljesítést megelőzően 2016 novemberében, amire azonban nem került sor.”*
- [74] A Kúria végzésében tehát új elemként jelent meg az áfa levonási (visszaigénylési) jog 2016 novemberi, vagyis a teljesítést esetleg megelőző igénylése, illetőleg a nem módosított számla alapján az áfa levonási jog gyakorolhatósága indokának a kérdést feltevő bíróság általi kifejtése.
- [75] Az alapeljárásban a közigazgatási per fent ismertetett keretei miatt - adóhatósági megállapítás és az annak alapját képező tényállás feltárása hiányában - nem volt vizsgálható a felperes héa visszaigénylési jogának idő előtti érvényesítése, vizsgálandó volt és a megismételt eljárásban is vizsgálandó az uniós jogszabályok tükrében a számla alaki hibájának a felperes héa visszaigénylési jogára való kihatása, illetőleg a Kúria kötelezésére tekintettel a számla hibája javításának szükségessége, a felperes kereseti kérelmére tekintettel az alaki hiba miatti adóbírság mértékének arányos volta.
- [76] A bíróság e körben az EUB által a C-516/14. sz. a Barlis ügy ítéletének 43-44. pontjaiban foglaltakra utal, melyben egyértelműen az került megállapításra, hogy *„Ebből következően az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e. E tekintetben az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is. E megállapítást alátámasztja a 2006/112 irányelv 219. cikke, amelynek értelmében számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.”*
- [77] A Barlis ítélet 47. és 48. pontjában az EUB az alaki hiba miatti szankció mértékére is iránymutatást adott. A 48. pont szerint: *„Az uniós jog többek között nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki az alaki követelmények megsértésének szankcionálása érdekében.”*
- [78] Mivel a Kúria megismételt eljárásra adott kötelező erejű kötelezése e megállapítások irányától eltér, ezért a bíróság szükségesnek tartotta a számla alaki hibájára, annak a felperes héa visszaigénylési jogára való kihatására, esetleges orvoslására, illetőleg szankcionálására vonatkozó kérdések feltevését.

A 3. kérdéshez

- [79] A Mahagében ítélet 45. pontja szerint 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.
- [80] A bíróság a 3. kérdésével – az 1. kérdésében felsorolt körülményekre visszautalva - ennek megfelelően azt kívánja megtudni, hogy megfelel-e az uniós jogszabályoknak és alapvető elveknek az, hogy az adóhatóság eljárásában a vizsgálat fő iránya és ezzel párhuzamosan az észszerűen elvárható intézkedések tárgya a láncolat tagjai közötti gazdasági tevékenység minden elemére kiterjedő rekonstruálása, úgy, hogy ha az adóhatóság a láncolat létrejöttét gazdaságilag irracionálisnak vagy indokolatlannak találja, vagy a láncolat tagjai közötti tevékenység bármely elemét szabálytalannak, avagy a felperes által nem igazoltnak, avagy fel nem tárhatónak olyan tények tekintetében, amit az EUB nem tart elfogadhatónak a héa levonás megtagadása alapjaként, az esetben e körülményeket mint a számla fiktív voltát megalapozó objektív körülményeket az adóhatóság minden további vizsgálat, illetőleg tény feltárása nélkül egyben rendeltetésellenes joggyakorlás, ebből következően pedig automatikusan a számlán szereplő mesterséges ügyletekkel való szándékos adókijátszás bizonyítékainak tekinti, aminek következménye e körülményekre hivatkozással az áfa visszaigénylési jog megtagadása, annak kifejezett vizsgálata nélkül, hogy e körülményekről az e jogát érvényesítő adózó tudott-e, avagy tudnia kellett-e.
- [81] Az EUB döntései alapján a bíróság számára az látszik megállapíthatónak - így a jelen ügyben is alkalmazott Vikingo végzésben adott iránymutatás alapján is -, hogy az adóhatóság által hivatkozott körülmények akkor lehetnek a héa visszaigénylési jog megtagadását megalapozó, a héa levonás szabályainak megfelelő objektív körülmények, ha az adóhatóság a jog által megkövetelt módon bizonyítja, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletekkel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. Az EUB döntések alapján tehát két feltétel vizsgálata egymás utáníságot követel meg, mivel az adóhatóság által hivatkozott körülmények megalapozottságának feltétele a tudatállapot azt megelőzően elvégzett vizsgálata. Az adóhatóság azonban e vizsgálatot együtt, és nem egymás után végzi el, mely vizsgálat eredményeként olyan körülmények fennállásával kívánja bizonyítani a csalárd magatartást, vagyis az adókijátszást és az arról való tudomást, amire csak a csalárd magatartás és az arról való tudomás, avagy az abban való részvétel bizonyítását követően hivatkozhatna jogilag megkövetelt módon.
- [82] Ugyanezt a célt szolgálja a rendeltetészerű joggyakorlás követelményére való hivatkozás, amit az adóhatóság szintén e körülmények alapján tart megállapíthatónak, ezzel bizonyítva automatikusan az adócsalás tényét és az adóalany arra vonatkozó tudatállapotát is.
- [83] Jelen ügyben az adóhatóság abban jelölte meg a láncolat kialakításának célját, egyben a rendeltetésellenes és csalárd magatartást, hogy a szerződő felek a felperes részére visszaigényelhető adót teremtsenek, mely megállapítás során az adóhatóság figyelmen kívül

hagyta azt a körülményt, hogy az adólevonás célja a Héa 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. E magatartást a bíróság álláspontja szerint akkor lehetne csalárdnak tekinteni, ha az adóhatóság a héa levonás jogét megalapozó jogszabályon kívül konkrétan megjelölne egy olyan héa rendelkezést, amit a felek a vitatott konstrukcióval megkerültek, illetőleg aminek megszegésével adócsalást valósítottak meg, ilyen szabály megnevezésének hiányában ugyanis a héa visszaigénylési jog gyakorlása önmagában nem lehet az adócsalás bizonyítéka, még akkor sem, ha a számlakibocsátó az adót nem teljesen fizette be, mert annak a levonási jog megtagadását megalapozó körülményként való figyelembe vételéhez szükséges a tudatállapot jogilag megkövetelt módon való vizsgálata is. Az adóhatóság e megállapítása során figyelmen kívül hagyta a rendelkezésére álló bizonyítékok és a nyilatkozatok gazdasági tevékenységre vonatkozó egybehangzó voltát is, márpedig az adóhatóság által feltételezett jellegű adókijátszás összehangolt tevékenységet és kapcsolatot feltételez.

- [84] A gazdasági tevékenység folytatásának hiánya is képezte az adókijátszás alapját, amit az adóhatóság arra hivatkozással állapított meg, hogy a CastorFit Gym Kft. tartalmilag hiteltelen számlát bocsátott ki és kizárólagos szerepe abban merült ki, hogy a Közösségen belülről beszerzett termékek kapcsán előzetesen felszámított adót teremtsen a felperes részére annak érdekében, hogy a felperes látszólagos belföldi ügylet révén jogosulatlan áfát tudjon levonásba helyezni és visszaigényelni. Az adóhatóság azonban e megállapítása során sem vette figyelembe a számlakibocsátónak a vételár kifizetésében és a szállítás megszervezésében és lebonyolításában betöltött szerepét, ezért e körben is kérdéses, hogy az adóalanyra kedvező körülmények figyelmen kívül hagyása miatt eleget tett-e a jogilag megkövetelt módon való bizonyítási kötelezettségének.
- [85] Ennek azért is jelentősége van, mert az adóhatóság szerint az adócsalás automatikus bizonyítéka azon tény is, hogy a láncolat létrehozása gazdaságilag ésszerűtlen volt, mert az adózó közvetlenül a gyártótól is beszerezhetette volna termékeket, ezért más vállalkozó közbeiktatása indokolatlan, e körben a nélkül nem fogadva el az alvállalkozó bevonásának bizonyítékokkal alátámasztott indokát, hogy azzal szemben bármilyen, az EUB által elfogadhatónak minősített objektív körülményre hivatkozni tudna, mely eljárás az adósemlegesség és tényleges érvényesülés elvére is tekintettel a kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint a közösségi jogba ütköző.
- [86] Mivel az alperes által hivatkozott körülmények a Közösségből induló értékesítési láncolat szükségszerű és a törvényi előírásokból fakadó következményei, így azon körülmény is, hogy az első magyarországi szállítónak nincs áfa levonási joga, csak a láncolat második tagjának, a felperesnek, ezért a bíróságnak kétsége van a tekintetben is, hogy a láncolat adózási sajátosságát önmagában az adójogi jogszabályok kijátszásának lehet-e minősíteni, mivel az az adójogi jogszabályok előírásából szükségszerűen fakad, így az adójogi jogszabályok kikerülése – a bíróság álláspontja szerint – csak akkor állapítható meg, ha az adóhatóság a felek összejátszását is bizonyítja, mert annak hiányában a megállapításai csak feltételezéseknek tekinthetők.

- [87] Az adóhatóság tehát azzal, hogy a hea 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 polgári jogi előírásoknak megfelelő magatartásával – mint a rendeltetésellenes joggyakorlást megalapozó objektív körülménnyel - kívánja alátámasztani a bizonyítékok egyoldalú értékelésével, továbbá az e vizsgálat eredményeként tartalmilag hibásnak minősített számlák esetében a kellő körültekintés külön vizsgálatát nem tartja szükségesnek, hanem a kellő körültekintés elmulasztására vonatkozó megállapításával való okszerű és releváns kapcsolatot a rendeltetésellenes joggyakorlásra és az ügylet mesterséges voltára 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.
- [88] Az alperes hivatkozása tehát azon ok miatt is felveti az uniós jogszabályi előírásoknak való meg nem felelés gyanúját, mert az alperes azzal, hogy összemosza az okot jelentő adójogi jogszabályt (a közösségi termékbeszerzés áfa mentessége) az okozatot jelentő adójogi jogszabállyal (a hea levonási jog elutasítása adókijátszásra tekintettel), továbbá a Kúria KMK véleményében foglaltakra hivatkozással az adózó tudatállapotának vizsgálatát mellőzi, akkor a Közösségen belüli termékbeszerzés áfa mentessége önmagában, automatikusan a kellő körültekintés bizonyításának szükségessége nélkül az adójogi jogszabályok kijátszását fogja jelenteni, melynek következménye a hea levonás jogának megtagadása, ami pedig az EUB a C-439/04 és C-440/04 számú egyesített ügyben kiemelt szubjektív elemek (tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett) vizsgálata nélkül az adólevonási jog Héa irányelv 168. és 178. cikkeiben, valamint az EUB döntéseiben megfogalmazott tartalmának kiüresedéséhez vezet.
- [89] Mindezekre tekintettel a bíróság a Pp. 130. § (2) bekezdése alapján az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezéséről határozott, és a Pp. 126. § (1) bekezdés a) pontja alapján a per tárgyalását az előzetes döntéshozatali eljárás befejezéséig felfüggesztette.
- [90] A végzés elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 128. § (5) bekezdése és a 126. § (1) bekezdése zárja ki.

Budapest, 2024. április 03. napján

dr. Hajdú Ágnes s. k.
bíró

A kiadmány hitelül:

