

C-537/22

Fővárosi Törvényszék
38.K.701.169/2021/22.

1

A Bíróság nyilvántartásába
bejegyezve a 1231529 szám alatt
Luxembourg, 2022-08-11 A hivatalvezető
nevében
Fax/E-mail: 2022.08.01 p. J. J. J. J. J.
Benyújtva: 2022.08.11 Illéssy István
tanácsos

1

A dr. V. Simon Béla ügyvéd (1097 Budapest, Gyáli út 18-20.) által képviselt **Global Ink Trade Kft.** (1148 Budapest, Egressy út 25.) felperesnek a dr. Bölskei Krisztina Beatrix kamarai jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat (hiv. szám: 2233691447) bírósági felülvizsgálata iránt indított perében meghozta az alábbi

v é g z é s t

A bíróság a per tárgyalását felfüggeszti, és az Európai Unió Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi az alábbi kérdések tekintetében:

1) Az uniós jog elsőbbségének elvét, valamint a hatékony bírói jogvédelemhez való, az Európai Unió Alapjogi Charta (a továbbiakban: Charta) 47. cikkében garantált jog sérelmét jelenti-e, ha a végső fokon eljáró tagállami bíróság a Bíróság előzetes döntéshozatal iránti indítványra végzés formájában meghozott azon döntését, melynek tárgya éppen a végső fokon eljáró tagállami bíróság által kialakított ítélkezési gyakorlat volt, akként értelmezi, hogy az nem tartalmaz olyan új elemet, ami a Bíróság korábbi döntéseinek elvetését, továbbá a végső fokon eljáró bíróság által kialakított korábbi tagállami ítélkezési gyakorlat megváltoztatását eredményezné, eredményezhetné?

2) Úgy kell-e értelmezni az uniós jog elsőbbségének elvét, valamint a Charta 47. cikkében garantált hatékony bírói jogvédelemhez való jogot, hogy abban az esetben is a Bíróság által hozott döntések elsőbbségének elve érvényesül, ha a végső soron ítélkező tagállami bíróság is precedensként hivatkozik a korábbi ítéleteire? A Bíróság Eljárási Szabályzatának 99. cikkére is tekintettel más válasz adható-e az esetben, ha a Bíróság döntése végzés formájában hozott döntés?

3) A közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK (2006. november 28.) tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA irányelv) 167. cikkével, a 168. cikk a) pontjával és a 178. cikk a) pontjával, továbbá a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összefüggésben a számlák szerinti gazdasági esemény megvalósulására és jellegére tekintet nélkül az adózó általános ellenőrzési kötelezettsége körében megkövetelhető-e az áfa levonási jog feltételeként – erre vonatkozó tagállami jogszabályi előírás hiányában – az adózótól a számlakibocsátójával való személyes kapcsolattartás, illetőleg az, hogy csak a hivatalosan bejelentett e-mail címen tartson kapcsolatot a beszállítójával? E körülmények tekinthetők-e az adózótól elvárt kellő körültekintés objektív tényekkel bizonyított hiányának, figyelemmel arra, hogy e körülmények az üzleti kapcsolat létrejötte előtt végzett adózási ellenőrzés során még nem álltak fenn, hanem azok a felek közötti üzleti kapcsolat elemei?

4) Megfelel-e a HÉA irányelv hivatkozott cikkeinek, az adósemlegesség elvének, de különösen a Bíróság ezen előírások értelmezése körében kialakított és az adóhatóság bizonyítási kötelezettségét rögzítő ítélkezési gyakorlatának azon tagállami jogértelmezés és gyakorlat, mely a HÉA irányelv szerinti számlával rendelkező adóalany héa levonási jogát arra hivatkozással tagadja meg, hogy nem járt el kellő körültekintéssel az ügyletek során, mert nem igazolt olyan magatartást, amelyre tekintettel meg lehetne állapítani azt, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, úgy,

hogyan az adóalany a vitatott ügyletekre vonatkozó összes dokumentációt becsatolta, az adóigazgatási eljárás során előterjesztett további bizonyítási indítványait pedig az adóhatóság elutasította?

5) A HÉA irányelv fenti cikkeire, valamint a jogbiztonság alapelveire tekintettel objektív ténynek tekinthető-e a kellő körülmények között tett azon megállapítás, hogy a számlakibocsátó gazdasági tevékenységet nem végzett, ha az adóhatóság azt úgy állapítja meg, hogy a számlákkal, szerződéssel és egyéb számviteli bizonylatokkal, valamint levelezéssel dokumentált, továbbá a raktározó cég, valamint az adózó ügyvezetőjének és alkalmazottjának nyilatkozatával megerősített gazdasági esemény valóságban való megtörténtét kizárólag a beszállító cég ügyvezetőjének azt tagadó nyilatkozata alapján ítéli bizonyítatlannak, ekként meg nem történtnek, tekintet nélkül a nyilatkozattétel körülményeire, a nyilatkozó érdekeire, továbbá arra, hogy az iratok tanúsága szerint ő alapította a céget és a rendelkezésre álló adatok szerint a cég nevében megbízott járt el?

6) Úgy kell értelmezni a HÉA irányelv hÉA levonásra vonatkozó rendelkezéseit, hogy amennyiben az adóhatóság az adóigazgatási eljárás során feltárja, hogy a számlákban szereplő termékek a Közösségből származnak és az adózó a láncolat második szereplője, úgy – figyelemmel arra, hogy a Közösségből származó termékek áfamentesek, így az első magyarországi beszerzőt áfa levonási jog nem illeti meg, csak a láncolat második tagját – e séma felvázolása önmagában elegendő objektív tény az adócsalás bizonyítására, avagy az adóhatóságnak ez esetben is objektív tényekkel kell bizonyítania, hogy láncolat mely tagja vagy tagjai követtek el adócsalást, azt milyen magatartással valósították meg, továbbá, hogy arról az adózó arról kellő körülményekkel tudott, vagy tudhatott-e?

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

Indokolás

Az eljáró közigazgatási bíróság az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 267. cikke alapján az alapügy elbírálásához szükséges uniós jogi rendelkezések értelmezését kéri az Európai Unió Bíróságától (a továbbiakban: Bíróság).

I. A jogvita tárgya és a releváns tények

A felperesi társaság fő tevékenységi köre vegyes termékkörű ügynöki nagykereskedelem. A felperes levonható adója a per tárgyát képező 2012. július és 2013. június közötti időszakban elsősorban irodatechnikai kellékanyagok, tintapatronok beszerzéséből származott. A felperes fő beszállító partnere az Office Builder Kft. volt, akitől 68 db számlát fogadott be ezen időszakban.

Az adóhatóság a felperes beszállítójánál, az Office Builder Kft.-nél elrendelt kapcsolódó vizsgálatok eredményeként azt állapította meg, hogy mivel e társaság a vizsgálat során gazdasági tevékenységet nem folytatott, telephellyel, fiókteleppel, továbbá a gazdasági tevékenység folytatásához tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkezett, alkalmazottat nem jelentett be, bejelentési kötelezettségeinek nem tett eleget, továbbá a társaság ügyvezetője, aki 2013. március 3. napját követően büntető-végrehajtási intézetben volt, azt nyilatkozta, hogy a társaságban semmilyen szerepet nem töltött be, szerződést nem kötött, számlát nem állított ki,

erre tekintettel a felperes felé kibocsátott számlákon feltüntetett gazdasági események a valóságban a felek között nem történtek meg, a társaság kizárólag átszámlázó céggé működött.

Az adóhatóság meghallgatta a felperes ügyvezetőjét, aki a beszállító partnerek – köztük az Office Builder Kft. – ellenőrzésével kapcsolatban előadta, hogy a leendő üzleti partnerek vonatkozásában volt egy adminisztratív ellenőrzés, mely során megnézték, hogy a társaság be van-e jegyezve, van-e érvényes adószáma, a társaságok képviselőit a személyazonosító igazolvány és az aláírási címpéldány alapján ellenőrizték, majd volt egy tartalmi ellenőrzés, ami abból állt, hogy küldtek a társaságnak egy megrendelést e-mail útján, melyben két határidőt szabtak meg, az egyik a megrendelés visszaigazolása, a másik a szállítás dátuma. Ezek teljesítésétől függően döntött az ügyvezető arról, hogy együtt kíván-e működni velük. Elmondta azt is, hogy az Office Builder Kft. egy újságban közzétett hirdetésre jelentkezett, a kapcsolatot e-mail útján vették fel, egy rövid bemutatkozó levél után történt meg az adminisztratív és tartalmi ellenőrzés. A szerződést személyesen kötötte meg a két ügyvezető, de a folyamatos kapcsolatot e-mail útján tartották. A beszerzett termékeket a beszállító társaság raktározta és minden esetben szállítóelvével hozták el azokat. Az ügyvezető nem tudta, hogy a beszállítója honnan szerzi be a termékeket. A számlák tartalmát számlakép segítségével ellenőrizték le, a termékért garanciát egyik fél sem vállalt, ha szállításkor látszott, hogy sérült a csomagolás, akkor azt visszaküldték. Az Office Builder Kft.-vel a kapcsolat azért szűnt meg, mert voltak minőségi problémák, amiket a beszállító nem kezelte megfelelően.

A felperes alkalmazottja nyilatkozata szerint az áruk átvételénél többségében jelen volt, illetőleg a raktárral tartotta a kapcsolatot telefonon, e-mail útján, vagy személyesen. A beszállító partnerekkel csak e-mail útján történt a kapcsolattartás, képviselőikkel személyesen nem találkozott. A szállítókkal való kapcsolat felvételéről és a szerződés megkötését megelőző ellenőrzésről az ügyvezetővel azonos tartalommal számolt be.

A felperes becsatolta az újsághirdetést, a beszállítókkal történt e-mailes levelezést, valamint a papír alapú egyéb dokumentumokat (szerződések, számlák, áfa analitika, szállítólevelek).

Az elsőfokú hatóság a **2105716531 számú határozatában** a felperes terhére a 2012. július és 2013. június közötti időszakra áfa adónemben 348.876.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 348.773.000,- Ft adóhiánynak minősült. Az adóhatóság az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A levonható áfa körében a beszerzett bizonyítékok értékelése során rögzítésre került, hogy a két cég ügyvezetőjének nyilatkozata tartalmilag ellentmond egymásnak. Az Office Builder Kft. ügyvezetője a büntetés-végrehajtási intézetben töltött idő alatt nem láthatta el a társaság képviselőjét, továbbá úgy nyilatkozott, hogy a társaság semmilyen tevékenységet nem folytatott, ennél fogva e-mail levelezést sem. Az e-mail levelezéssel kapcsolatban megállapításra került, hogy abban nem lett feltüntetve a levelet író személy és a cég neve, csak a feladó e-mail címéből lehet következtetni, hogy ki volt a partner. Az e-mail cím nem egyezik meg a társaság hivatalos e-mail címével, ennél fogva a használt e-mail címről nem a társaság ügyvezetője folytatott levelezést, így az elektronikus úton folytatott kommunikáció nem a számlákon feltüntetett felek között történt. Az írásos dokumentumok alapján megállapításra került, hogy a társaság aláírás mintáján a társaság ügyvezetőjének aláírása szerepel, azonban a felperessel kötött szerződésen nem. Mivel a felperesi ügyvezető nyilatkozata szerint a társaság képviselőjét a személyazonosító okmánya alapján ellenőrizték, ezért a beszállító ügyvezetőjével személyesen kellett találkoznia.

Az ügyben érintett felek (fuvarozást, tárolást végző partnerek) nyilatkozatai és a nemzetközi megkeresések alapján megállapítható, hogy senki sem találkozott a beszállító cég ügyvezetőjével, csak e-mailen tartották a kapcsolatot. Az adóhatóság az Áfa törvény 119. § (1) bekezdése, a 120. § a) pontja, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdése, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdése és a 166. § (2) bekezdésére hivatkozással megállapította, hogy a határozatban kifejtett ellentmondások alapján kétséget kizáróan bizonyított, hogy a számlákon feltüntetett események a számlák szerint bizonylatolt módon és tartalommal nem történtek meg. A kapcsolódó vizsgálatban tett megállapítások szerint a számlakibocsátó valós gazdasági tevékenységet nem folytatott, kizárólag tartalmilag hiteltelen számlákat bocsátott ki, így szerepe abban merült ki, hogy a Közösségen belülről beszerzett termékek kapcsán átszámlázó céggént előzetesen felszámított adót teremtsen a felperes részére annak érdekében, hogy a felperes látszólagos belföldi ügylet révén jogosulatlan áfát tudjon levonásba helyezni, illetve visszaigényelni. Minderre tekintettel a felperes által befogadott számlák nem hitelesek, mivel a kibocsátó társaság azokat nem ismerte el, sőt kifejezetten tagadta, hogy kibocsátotta volna azokat, az adóhatóság ezért a felperes áfa levonási jogát megtagadta.

Az alperes a **2233691447 számú határozatával** az elsőfokú határozatot helybenhagyva vizsgálta a kellő körülményt, mely körben a Bíróság ítéleteire hivatkozással hangsúlyozta, hogy a felperes tudattartalmának vizsgálata körében objektív körülményként lett megállapítva, hogy a felperes nem járt el kellő körülménnyel az ügyletek során, mert nem igazolt olyan magatartást, melyre tekintettel meg lehetne állapítani, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott. Az ellenőrzés azt igazolta, hogy a felperes nem az elvárható gondossággal járt el az ügyletek során. Személyes kapcsolattartásra nem került sor, és a szerződéses partnere egyetlen elérhetőségét (e-mail címét) nem vetette össze a hivatalos adatokkal, beszállítójáról semmilyen információval nem rendelkezett.

II. A felek perbeli érvei

A **felperes** kereseti állítása szerint az adóhatóság nem támasztotta alá hitelt érdemlő bizonyítékokkal, hogy a felperes számlái hiteltelenek, mivel döntését nem releváns tényekre alapította, a rendelkezésre álló bizonyítékokat egyoldalúan a felperes terhére értékelte, továbbá a felperes adóigazgatási eljárás során előterjesztett bizonyítási indítványait elutasította, így a megállapításai feltételezéseken alapulnak, a feltárt tényállás hiányos. Az adóhatóság ezzel megsértette a határozatában hivatkozott anyagi jogi jogszabályokat, valamint a keresetben felsorolt eljárási jogszabályokat.

A beszállító személyi és tárgyi feltételeinek hiányával kapcsolatban a felperes arra utalt, hogy azon megállapítás, hogy a beszállító cég a székhelyén nem végzett gazdasági tevékenységet, nem volt releváns a felek közötti e-mailes kapcsolattartásra és arra tekintettel, hogy az Office Builder Kft. a saját beszállítóival is így tartotta a kapcsolatot, továbbá a munka elvégzéséhez egy telefon és egy laptop is elegendő volt. A gazdasági tevékenység végzésének hiánya nem volt bizonyított, mert maga az adóhatóság rögzítette, hogy a cég részére küldött levelek átvételre kerültek, tehát a cég a székhelyén keresztül elérhető volt. Arra is utalt, hogy egy társaság számára munkát végezni nemcsak munkaviszony, hanem megbízási jogviszony keretében is lehet, azonban az adóhatóság az ennek feltárására vonatkozó felperesi bizonyítási indítványt elutasította, annak ellenére, hogy az áfa levonási jog elutasításának egyik oka az volt, hogy a számlakibocsátó nevében nem az járt el, aki a társaság képviseletében arra jogosult volt, amit az alperesnek kellett volna kétséget kizáróan bizonyítania. A felperes rámutatott arra is, hogy az

Office Builder Kft. az áruszállítás mikéntjéről is gondoskodott, ezért saját gépjárműre nem volt szüksége, a raktározó cég ügyvezetői pedig úgy nyilatkoztak, hogy az Office Builder Kft. részére raktározási tevékenységet végeztek, melyet az adóhatóság jogsértő módon nem értékelt a felperes javára, ezért a bizonyítékok értékelése nem volt okszerű, mivel a beszállító cég a gazdasági tevékenység végzéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel rendelkezett. Hangsúlyozta, hogy jogszabály nem írja elő, hogy egy társaság hány e-mail fiókot használhat, illetőleg azt se, hogy az üzleti kapcsolataiban az adóhatóság felé bejelentett e-mail címet köteles használni, így az alperes e körben is bizonyítatlan és valótlan megállapításokat tett.

A felperes vitatta azon megállapítást is, hogy a beszállító közbeiktatásának célja az volt, hogy a Közösségen belülről beszerzett igazolatlan eredetű termékek forrását elfedjék és belföldi beszerzésként feltüntetve azt az áfa levonási jog gyakorlását elősegítsék, mert az adóhatóság e megállapítás alapját képező egyetlen tényt és a hivatkozott célzatot sem bizonyította, a felperes ugyanis az árubeszerzésének áfa tartalmát levonta az áruértékesítés áfa tartalmából, ami után az áfát megfizette, és tény, hogy az értékesítés megtörtént, ami után a felperesnek áfát fizettek.

A felperes vitatta S. A., a beszállító ügyvezetője nyilatkozatának valóságtartalmát, sérelmezve azt is, hogy az alperes döntését kizárólag e nyilatkozatra alapította, melyben az ügyvezető a gazdasági eseményeket letagadta az azzal ellentmondásban lévő többi bizonyítékkal szemben, ugyanakkor az azt cáfoló felperesi bizonyítási indítványokat elutasította, holott az ellentmondásokat fel kellett volna oldania egyéb bizonyítékok figyelembe vételével. E körben hangsúlyozta, hogy semmilyen olyan körülmény nem merült fel az e céggel való együttműködés során, ami arra utalhatott volna, hogy nem S. A. írta az e-maileket és a számlákat sem ő írta alá. A felperes felé ilyen gyanút a raktárszolgáltató cég sem jelzett. Az adóhatóságnak jogszabályi kötelessége lett volna feltárnia, hogy ki volt a beszállító nevében eljáró személy, már csak azért is, mert a raktározó cég ügyvezetőjének a székhelyszolgáltató cég képviselőjének nyilatkozata szerint az Office Builder Kft. nevében az üzletkötője, illetőleg egy megbízott személy járt el, továbbá ez az adóhatóság kompetenciája. A felperes arra is rámutatott, hogy S. A.-nak nyilvánvaló jogi érdeke volt, hogy önmagára nézve ne tegyen terhelő nyilatkozatot, arra is tekintettel, hogy a nyilatkozattételére adóhatósági ellenőrzés során börtönben került sor, ezért feltételezhető, hogy ismét nyomozás indul vele szemben.

A felperes sérelmezte azt is, hogy az alperes nem indokolta és nem bizonyította, hogy milyen körülmény kapcsán nem járt el a felperes kellő körültekintéssel, nem támasztotta alá azt sem, hogy miért lett volna szükséges személyes kapcsolattartásra, továbbá megállapításai valótlanok, mert a felperes az adóhatóság rendelkezésére bocsátott dokumentumokkal igazolta, hogy hogyan történt az áru beszerzése a megrendelésre és az átvételre kiterjedően, amit az alperes nem cáfolt. Az, hogy milyen e-mail címen tartották a kapcsolatot, az elvárható gondosság körében nem releváns, azzal nincs okszerű kapcsolatban, és az sem került bizonyításra, hogy a felperes a beszállítójáról információval nem rendelkezett. Így a felperes adólevonási jogának elutasításának azon indoka, hogy a felperes objektív okok alapján tudott arról, hogy adókijátszásban vett rész, mert az Office Builder Kft. kizárólag átszámlázó céggéként működött, az adóhatóság által bizonyításra nem került. A felperes érvelése alátámasztásaként a Bíróság és a Kúria 2011. és 2014 között folytatott ítélezési gyakorlatára hivatkozott.

Az alperes álláspontja szerint döntése a Bíróságnak és a Kúriának az 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményben kialakított joggyakorlatára tekintettel jogszerű. A Bíróság az ítéleteiben ugyanis azt is kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon, vagy visszaélészerűen, a HÉA irányelv rendelkezéseinek pedig megfelel, ha az adóhatóság megvizsgálja a számlakibocsátó teljesítő képességét. A Bíróság joggyakorlata tartalmazza azt is,

hogy az adóalanyoknak az adókijátszás elkerülése érdekében a tőlük elvárható észszerű intézkedéseket meg kell tenniük, és ilyen intézkedés lehet különösen a beszállító személyéről való tájékozódás, amely a felperes esetében nyilvánvalóan elmaradt. Az alperes az 5/2016 (IX. 26.) KMK vélemény 2) pontjára hivatkozással rögzítette, hogy a vitatott tényállás szerint az ügylet teljesült, de a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalanyal. Jelen esetben passzív adókijátszásnak minősült, hogy a felperes a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. A vizsgálat során külső, objektív körülményként igazolást nyert, hogy a felperes a felsorolt okok miatt (a személyes kapcsolat, a beszállítóról való információk hiánya) nem az elvárható gondossággal járt el az ügyletek során.

III. A releváns jogszabályi rendelkezések

Az irányadó uniós jog

A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke [Indokolt végzéssel adott válasz]

Ha a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés azonos egy olyan kérdéssel, amelyről a Bíróság már határozatot hozott, vagy az ilyen kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az előzetes döntéshozatalra elé terjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

A Héa irányelv 167. cikk:

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

A Héa irányelv 168. cikk a) pontja:

Az adóalany, amennyiben a terméket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített, vagy teljesítendő termékértékesítés, vagy szolgáltatásnyújtás után az abban a tagállamban fizetendő, vagy megfizetett Héa-t.

A Héa irányelv 178. cikk a) pontja:

Az adóalany adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie: a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

A Héa irányelv 220. 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 esetén;

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.

Az irányadó magyar jog

A Ket. 2. § (3) bekezdése

A közigazgatási hatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valószínű tényállásra alapozza.

A Ket. 6. § (2) bekezdése:

Az ügyfél magatartása nem irányulhat a hatóság megtévesztésére vagy a döntéshozatal, illetve a végrehajtás indokolatlan késleltetésére. Az ügyfél jóhiszeműségét az eljárásban vélelmezni kell, a rosszhiszeműség bizonyítása a hatóságot terheli.

A Ket. 50. § (1) bekezdése

A hatóság köteles a döntéshozatalhoz szükséges tényállást tisztázni. Ha ehhez nem elegendők a rendelkezésre álló adatok, bizonyítási eljárást folytat

Az Art. 86. § (1) bekezdése:

Az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.

Az Art. 97. §-a

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

(...)

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.

Az Áfa törvény 119. § (1) bekezdése:

Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.

Az Áfa törvény 120. § a) pontja:

Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

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

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

IV. Az előzetes döntéshozatali eljárás szükségességének indokai

A Bíróság 283/81. számú CILFIT ügyben kialakított gyakorlata alapján az uniós rendelkezés akkor szorul a Bíróság értelmezésére, ha az adott norma nem felel meg az acte claire és az acte éclairé követelményének, vagyis ha a felmerült kérdés releváns, a szóban forgó közösségi jogi rendelkezést a Bíróság még nem értelmezte, avagy a közösségi jog helyes alkalmazása nem nyilvánvaló annyira, hogy az minden észszerű kétséget kizárjon, ezért a bíróság elsőként az Bírósághoz való fordulás feltételeinek meglétét vizsgálta.

Ennek kapcsán a kérdést feltevő bíróság mindenekelőtt arra utal, hogy a Bíróság számos döntésében foglalkozott a HÉA irányelv előírásainak értelmezésével, magyar vonatkozású ügyekben legutóbb a C-610/19. számú Vikingo, valamint a C-611/19. számú Crewprint ügyben hozott végzéseiben, melyekre tekintettel került a jelen eljárás felfüggesztésre a bíróság által indítványozott előzetes döntéshozatali eljárások befejezéséig, különös tekintettel arra is, hogy a vita tárgya mindegyik ügyben a bizonyítási kötelezettséget és terhet viselő fél, illetőleg a héa levonási jog elutasítását megalapozó releváns és objektív tények meghatározása volt a Kúria 5/2016 (IX. 26.) KMK véleményében foglaltakra tekintettel, mivel az alperes döntésének alapjaként e KMK véleményben foglaltakra hivatkozott.

Az előzetes döntéshozatali indítvány alapján a bizonyítás kérdéskörében a Bíróság a Vikingo ügyben az alábbiakat állapította meg a C-610/19. számú végzése 56. pontjában: *„Mindazonáltal az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át. (...) A Bíróság különösen úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.”*

Végzésében a Bíróság azt is 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)

Ugyanezen megállapítások megtalálhatóak a C-611/19. számú, Crewprint ügyben hozott végzés 36., 37. és 38. pontjában is.

E végzésekben megerősítettek 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 túlerjeszkedik a HÉA irányelv által kijelölt kereteken.

A Bíróság a tagállami bíróság ezen ellenőrzési kötelezettségének tartalmát és kereteit 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)*

A Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás iránti indítványra hozott döntéseit követően a Vikingo és Crewprint ügyekben hozott 38.K.707.012/2020/3. és a 38.K.706.713/2020/3. számú elsőfokú ítéleteket felülvizsgáló kúriai döntések alapján az látszik körvonalazódni, hogy e döntéseket követően is fennáll a tagállami bíróságok között ezen ellenőrzési feladatuk kereteit illetően azon ellentmondás, ami az adózó és az adóhatóság bizonyítási kötelezettségével összefüggésben nemcsak az uniós jog értelmezésének és alkalmazásának lényegét érinti, hanem a Bíróság adott ügyben hozott döntésének értelmezését is, mely abban is megnyilvánult, hogy a Kúria az alperesi határozatot megváltoztató és az adókülönbözetet törölő elsőfokú döntést hatályon kívül helyezve a Crewprint ügyben a felperes keresetét elutasította, a Vikingo ügyben pedig az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította, melynek eredményeként a megismételt eljárásban eljáró bíróság által a kereset elutasításra került, mely döntést a Kúria hatályában fenntartotta.

Mivel a bíróságok közötti ellentmondás a Bíróság ítéletének értelmezése tekintetében már az elsőfokú ítélet meghozatala előtt a felek érvelésében, azt követően pedig a bíróságok döntésének indokolásában is markánsan megjelent, a kérdést feltevő bíróság számára az látszik megállapíthatónak, hogy a Bíróság döntései ellenére a HÉA irányelv rendelkezéseinek helyes alkalmazása a tagállam különböző bírói fórumai és tanácsai számára nem nyilvánvaló olyannyira, hogy az minden észszerű kétséget kizárjon.

E megállapítást a Crewprint ügyben hozott 38.K.706.713/2020/3. számú elsőfokú ítéletet felülvizsgáló Kfv.I.35.258/2021/6. számú kúriai ítélet is alátámasztja, mivel abban a Kúria – a Bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján hozott végzésében foglaltakra való utalás nélkül – kifejtette, hogy az *„elvi álláspontja továbbra is az, hogy elsőként az elsőfokú bíróságnak azt kellett volna vizsgálnia, hogy a felek között valós gazdasági események történtek-e és nem azt, amit ő a vizsgálódása sarokpontjának tekintett, vagyis rendelkezik-e a felperes számlával. Az elsőfokú bíróság egyszerűen figyelmen kívül hagyta, hogy az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, amely feltételből a hangsúly a perbeli esetben az „ügylet teljesítését*

tanúsító” fordulaton van. (...) Az EUB ítéletekben vizsgálándóként megjelölt objektív körülmények közé is csak olyan tényezők sorolhatók, amelyek a valóságban is megtalálhatók, bizonyíthatók, kívülállók által is megállapíthatók. Ha nem ilyenek, azaz a kívülállók által is megismerhetőek lennének a gazdasági eseményhez kapcsolódó körülmények, akkor azokra nézve semmilyen bizonyítás nem lenne lefolytatható: egy-egy számla kiállítása egyszerűen a kiállítás okán, önmagában generálná az áfa levonhatóságát. Ezen objektív-, kívülállók által is azonosítható körülmények meglétét, vagy hiányát tehát mindig a gazdasági esemény Sztv. által igazolt módon való teljességével összefüggésben kell vizsgálni. [42]

A kérdést feltevő bíróság itt tartja szükségesnek leszögezni, hogy az uniós jog elsőbbsége elv alapján alkalmazandó HÉA irányelv 178. cikk a) pontjának értelmezése álláspontja szerint éppen az, amit a Kúria nem tart elfogadhatónak az ítélete [42] pontjában, vagyis, hogy a HÉA irányelvben előírt feltételeknek megfelelő számla önmagában alkalmas az áfa levonhatóságának igazolására, ugyanis álláspontja szerint ez felel meg a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, mely szerint a héa levonási jog gyakorlása a közös héa rendszer egyik alapelvét jelentő, annak elválaszthatatlan részét képező jogosultság, mely fő szabályként nem korlátozható. Ezt támasztja alá a szavak általánosan elfogadott jelentése is, mely szerint a számla szó számlát jelent és nem a számviteli dokumentumok összességét, ami kiterjesztő értelmezés lenne, továbbá azon körülmény is, hogy a számlára mint számviteli dokumentumra vonatkoznak a számvitel alapvető elvei, azok között a valódiság elve, így a számlához ezen okból, valamint a Ket. 6. § (2) bekezdése szerinti jóhiszeműség vélelmére tekintettel az a törvényi vélelem kapcsolódik, hogy a számla valós, a számlára levonási jogot alapító adózó jóhiszemű, mely törvényi vélelmet annak kell megdöntenie, aki azzal szemben állít, ez pedig adóügyekben az adóhatóság. Ennek során az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdése alapján felívhatja az adózót a számla valóságtartalmát igazoló további számviteli dokumentumai becsatolásra és az abban foglaltakhoz képest egyéb bizonyítást is folytathat, de kétséget kizáróan nem bizonyított tény az Art. 97. § (6) bekezdése alapján az adózó terhére nem értékelhető.

Ezt az értelmezést támasztja alá a kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint azon körülmény is, hogy léteznek olyan ügyletek, melyek esetében kizárt, hogy a számlán kívül más számviteli dokumentum keletkezzen, így azon értelmezés alapján, amely szerint a számla önmagában nem elegendő az áfa levonási jog érvényesítésére, ezen ügyletek ki lennének zárva a héa rendszer alapját képező jogosultságból. Ilyen ügyletek azok, amikor a cég a saját maga számára, a gazdasági tevékenységének folytatása érdekében vásárol pl. irodaszert egy annak forgalmazására szakosodott üzletben, ahol a beszerzés módjára, az ügyletek jellegére, esetenként csekély jelentőségére is tekintettel nem kötnek szerződést, nincs ajánlatkérés, nincs megrendelés, továbbá a szállításról sem feltétlenül keletkeznek iratok, ekként csak a kiállított és befogadott számla igazolja az ügyletet és az adóalanyt az alapján megillető levonás jogát.

A bíróság szerint a fenti okfejtés is alátámasztja, hogy az eljáró bíróságok között már a legalapvetőbb kérdésben is eltérés van, amiből szükségszerűen következik a bíróságok vizsgálatának eltérő iránya és súlypontja. A bíróság úgy ítéli meg, hogy az eltérő értelmezés oka az, hogy míg a Kúria az értelmezését az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontjára, addig a kérdést feltevő bíróság a HÉA irányelv 178. cikk a) pontjára alapítja, mely utóbbi a számlával kapcsolatban a HÉA irányelv egyéb felhívott cikkei által előírt formai és tartalmi feltételek teljesítését is elvárja, ekként a fentebb ismertetett vélelem csak az e feltételnek megfelelő számlát illeti meg. E feltételek biztosítanak garanciát arra, hogy a számla az ügylet teljesítését

tanúsító számlának minősülhessen és minden további bizonylat nélkül a hea levonás alapja lehessen, a nélkül hogy ez miatt összejátszásra, jogellenességre kelljen gyanakodni.

A Kúria a Kfv.I.35.258/2021/6. számú ítéletében azt is figyelembe vette, hogy az adóelőnyt eredményező ügyletek mennyire életszerű körülmények között valósultak meg, mert a tisztán mesterséges körülmények között lejátszódó gazdasági ügyleteknél feltételezhető az összejátszás, a jogellenesség. Továbbra is vizsgálta, hogy az ügyletnek van-e valós gazdasági oka, az ügylet a piacon elérhető gazdasági előnyök elérésére irányult-e, vagy az ügylet pusztán adóelőnyök elérése céljából jött létre. Mindezen tényezők mérlegelése alapján osztotta azt az alperesi álláspontot, hogy a láncolat létrehozásának egyedüli célja az adóelőny elérése volt felperes részéről, mely tényleges tevékenységet nem végzett, a megrendeléseket valójában a Kft1. teljesítette saját erőből, adókötelezettségének csökkentésére fiktív számlákat fogadott be. Az adóelőny a felperesnél realizálódott, azt megelőző vállalkozások a költségvetésbe az adót vagy nem fizették be, vagy a fiktív számlák befogadásával minimalizálták fizetési kötelezettségüket.

Tekintettel arra, hogy a Kúria megítélése szerint az előzetes döntéshozatali eljárásban kérdést feltevő elsőfokú bíróság a Vikingo és a Crewprint ügyben is az alperes által feltárt tények téves értelmezésével, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen és ellentmondó értékelésével, a Bíróság által kialakított joggyakorlat és a Kúria 5/2016 KMK véleményének helytelen alkalmazásával hozta meg döntését, továbbá figyelemmel arra, hogy a hivatkozott kúriai ítélet indokolásának figyelembe vétele az elsőfokú bíróságok számára kötelező, ugyanis a Pp. 346. § (5) bekezdése értelmében a bíróságok ítéletének jogi indokolása tartalmazza azokat az okokat is, amelyek miatt a bíróság jogkérdésben eltért a Kúriának a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett határozatától, ezért ezen kúriai ítéleteknek jelen ügy eldöntésére is hatása van.

Mindezek alapján a bíróság a feladatát képező ellenőrzés Hardimpex ügy 24. és 27. pontjában megjelenített elvárásnak megfelelő elvégzése érdekében szükségesnek ítéli meg a Bíróság iránymutatását jelen ügyben is arra nézve, hogy az alperes által feltárt bizonyítékoknak az adókijátszás igazolása körében relevánsnak tartott tényekkel és körülményekkel összhangban való értékelése ne vezethessen oda, hogy a levonási jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az értékesítési láncban az általa teljesített ügyletet megelőző másik ügylet a hea előírások szempontjából szabálytalan volt.

A kifejtettek alapján a kérdést feltevő 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.

V. A bíróság által feltett 1-2. kérdéshez

A kérdést feltevő bíróság a Bíróság Crewprint és Vikingo ügyben hozott végzéseinek eltérő értelmezéseire tekintettel úgy ítéli meg, hogy a fentebb ismertetett ellenőrzési feladatának megfelelő elvégzése érdekében az uniós és a tagállami jog elsőbbségére vonatkozó kérdéseket is meg kell fogalmaznia, mivel az eltérő értelmezések kapcsán ezen elv sérelme is felmerülhet.

E kérdések indokaként a kérdést feltevő bíróság mindenekelőtt arra utal, hogy a Vikingo és Crewprint ügyekben hozott C-610/19. és a C-611/19. számú végzések mikénti sorsa jelen

ügyben azért releváns, mert az ügyben eljáró bíróság e döntésekre tekintettel függesztette fel az eljárást, az e végzéseiben foglaltakat – annak precedens voltak miatt – jelen ügy érdemi eldöntésének előfeltételének tartva a tényállás és a vizsgálandó körülmények hasonlósága és az eldöntendő jogkérdések azonos volta miatt.

A bíróság rögzíti, hogy a Vikingo ügyben a Kúria végzésével elrendelt új eljárásban hozott 51.K.705.238/2021/3. számú elsőfokú ítéletet a Kúria a Kfv.I.35.090/2022/6. számú, a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett ítéletével hatályában fenntartotta, mely ítélet és az abban foglalt indokolás az elsőfokú bíróságok számára precedens jellegű.

A Kúria a Vikingo ügyben hozott Kfv.I.35.090/2022/6. számú végső ítéletében, de különösen annak 49-52. pontjaiban a felek között fennálló kötelmi jogviszony színleltnek, a gazdasági tevékenységet nem megtörténtnek, az érintett ügyletek alapvető célját pedig az adóelőny megszerzésének minősítette az ítélet [2] pontja szerinti tényállás alapján, miszerint a gépek felperesi telephelyre történt leszállítása és üzembe helyezése megtörtént.

E tények alapján *„A Kúria álláspontja szerint olyan gépbeszerzés esetén ahol a felperes rendelkezik a gépek működése, üzemeltetése kapcsán szakértelemmel, nem lehet megelégedni csupán a gépeket szállító gazdasági társaság létezésének ellenőrzésével, az észszerűen elvárható ellenőrzési kötelezettségnek ki kell terjednie arra is, hogy azt miként teljesítik, a teljesítésbe bevont alvállalkozó is képes-e azok szállítására, és azt milyen beszerzési forrásból biztosítja, a gépek megfelelnek-e a felperesi gyártáshoz szükséges követelményeknek.”* [50] A Kúria azt is kiemelte, hogy *„A számlakibocsátóknál fennálló hiányosságok (iratanyag nem állt rendelkezésre, a beszerzéseik nem igazoltak stb.) összetetését ugyanis elvégezte az elsőfokú bíróság azokkal a feltárt tényekkel, amelyek a felperes felelősségét is felvetették, hogy valóban tett-e észszerű intézkedést az adókijátszás elkerülésére.”* [51]

A bíróság a jelen eljárás felfüggesztésének alapját képző ügyekkel kapcsolatban utal még a Kúria szintén precedensképes Kfv. 35.426/2021/8 számú ítéletének [76] pontjában kifejtettekre, mely szerint *„Nem állapítható meg jogsértés amiatt, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében nem hívta fel a legújabb magyar ügyekben hozott EUB döntéseket, így nem hivatkozott a Crewprint ügyre. Ebben a döntésében az EUB megerősítette korábbi döntésében kifejtett álláspontját az adólevonási joggal kapcsolatban, de a döntés semmi olyan új elemet nem tartalmaz, ami az elsőfokú bíróság által felhívott korábbi EUB döntések elvetését eredményezné, eredményezhetné.”*

Ezen ítélet [47] pontjában a Kúria azt is hangsúlyozta, hogy: *„Így alappal hivatkozott az elsőfokú bíróság arra, hogy a kúriai gyakorlatban kialakultak olyan standardizált elemek, amelyek gátját képezik a levonási jog gyakorlásának (Kfv.I.35132/2017/6., Kfv.I.35.128/2018/4. számú ítéletek). Ezen elemek valóban nagy számban fordultak elő a perbeli ügyben. Lényeges, hogy valamennyi ügyben a tényállást egyedileg vizsgálva, az adott ügy jellemzői alapján, a vonatkozó jogszabályi környezetet és joggyakorlatot figyelembe véve kell a jogkövetkeztetést levonnia a bíróságnak.”*

Ezen ítélet jelentőségét az adja, hogy a kérdést feltevő bíróság a Crewprint és a Vikingo ügyekben e standardizált elemek objektív tényként való minősítésére és a hea levonási jog ezen tényekre alapozott elutasíthatóságára kérdezett rá arra hivatkozással, hogy olyan objektív

tények, amik egyenként és önmagukban nem felelnek meg a levonási jog kellő körültekintés hiányára alapozott elutasításának a Bíróság ítéleteiben megfogalmazottak szerint, nagy számban előfordulva képezhetik-e a héa levonási jog elutasításának alapját.

A fentebb ismertetett és a jelen per felperese által a keresetében hivatkozott 2011 és 2014 között hozott kúriai ítéletekre is tekintettel az állapítható meg, hogy míg a Mahagében ügyben hozott döntést követően a tagállami joggyakorlat jelentős változáson ment keresztül, addig a Vikingo és Crewprint ügyekben hozott végzések után az a tagállami joggyakorlat, amely a Mahagében előtti jogalkalmazáshoz tért vissza, változatlan maradt, arra hivatkozással, hogy a Kúria ítéleti álláspontja szerint azok semmilyen új tényt nem tartalmaztak.

Mivel a Bíróság ítéletei az Unió minden tagállamára nézve kötelező érvényűek, és az Európai Unió területén minden nemzeti bíró európai bíróként jár el, a bírák egyik alapelve pedig a törvények betartása, beleértve az uniós jog elsőbbségének alapelvét, a kérdést feltevő bíróság számára ezért azon dilemma fogalmazódott meg, hogy hogyan oldható fel két precedens jellegű döntés közötti ellentmondás, továbbá az uniós jog elsőbbségére és a Bíróság Eljárási Szabályzatának 99. cikkében foglaltakra tekintettel a Bíróság végzésével szemben figyelmen kívül hagyható-e azon kúriai ítélet, mely abban az ügyben született, melyben az előzetes döntés is, és amelyre tekintettel a jelen eljárás felfüggesztésre került, illetőleg hogy ugyanez lesz-e a válasz az esetben is, ha Bíróság döntése végzés, és nem ítélet formában lett meghozva, avagy e tekintetben a Kúria azon megállapítása az irányadó, hogy mivel e végzések semmi új elemet nem tartalmaznak a Bíróság korábbi döntéseiben foglaltakhoz képest, ezért az abban foglaltak figyelembe vételének hiánya nem eredményez jogsértést, vagyis az figyelmen kívül hagyható.

VI. A bíróság által feltett 3-6. kérdéshez

A jelen per tárgya a Héa irányelv 167. cikkének, a 168. cikk a) pontjának és a 178. cikk a) pontjának az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben való értelmezése, mely során a nemzeti bíróságnak arról kell döntenie, hogy olyan okok alapján, amelyek tekintetében a Bíróság már több ítéletében kimondta, hogy azok objektív körülménynek nem tekinthetők, ezért önmagukban nem alapozzák meg a héa levonási jog megtagadását, megalapozott-e a felperes áfa levonási jogának megtagadása arra hivatkozással, hogy a felek között személyes kapcsolat nem volt, az email levelezés pedig nem a nyilvántartásokban szereplő címen folyt, továbbá, hogy a számlakibocsátó tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkezik, az ellenőrzés időpontjában székhelyén nem végzett gazdasági tevékenységet, valamint a társaság ügyvezetője nem ismerte el az ügyletek megvalósulását.

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 és a raktározó cég ügyvezetőjének, továbbá az adózó alkalmazottja nyilatkozatának tanúsága szerint az alperes által is elismerten teljesítették, a számlák tartalmazzák a Héa irányelvben megkövetelt valamennyi információt, ezért a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült. Ezen túlmenően pedig nem állapították meg, hogy a felperes hamis bevallást nyújtott volna be, szabálytalan számlákat állított volna ki.

A Mahagében ítélet 45. pontja szerint e körülmények között az adólevonási jog csak akkor tagadható meg, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A fentiekre tekintettel felmerült az a kérdés, hogy az adóhatóság Kúria ítélkezési gyakorlatával megegyező jogértelmezése ellentétes-e a héa mechanizmusának szerves részét képező – a főszabály szerint nem korlátozható – Héa irányelv 168. cikkében foglalt adólevonási jog céljával, mely szerint az adólevonás célja az, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, és a tevékenység céljától, eredményétől függetlenül biztosítsa a semlegességet, továbbá nem felel meg az adólevonás 178. cikk a) pontjában meghatározott feltételének. A Vikingo és Crewprint ügyekben hozott végzéseket követően is változatlan jogértelmezési és jogalkalmazási gyakorlat szerint az adóhatóság és a Kúria a héa levonási jog elutasításának megalapozottságát a gazdasági tevékenység és a számla fiktív voltával, azt pedig azokkal az objektívnek mondott körülményekkel kívánja alátámasztani, mely körülményeket a Bíróság korábbi döntéseiben nem fogadott el olyan objektív körülményeknek, mint ami a jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna a szabálytalanságról.

A kérdést feltevő bíróságnak a kifejtettek alapján viszont kétsége van a tekintetben, hogy az uniós jogalkotó célja a Héa irányelv megalkotásával az volt, hogy az adóalany héa levonáshoz való jogát az esetben is elutasítsák, ha a számla szerinti gazdasági tevékenység bizonyítottan és a jogalkalmazó szervek által is elismerten megvalósult, az adóelőny pedig abban áll, hogy a felperest megelőző vállalkozások a költségvetésbe az adót vagy nem fizették be, vagy a fiktív számlák befogadásával minimalizálták a fizetési kötelezettségüket, az adózó pedig – mivel a héa befizetési kötelezettségét teljesítette – héa levonási jogával élt.

Mindehhez szükséges annak a jelen ügyben is történő értékelése, hogy az alperes által hivatkozott körülmények olyan objektív tényezőknek tekinthetők-e, amik megfelelnek a Bíróság gyakorlatának, mert a jelen ügyben hivatkozott objektív feltételek egy része tekintetében, így a tárgyi és a személyi feltételek hiánya, továbbá az adókötelezettségek teljesítésének elmulasztása kapcsán a Bíróság már állást foglalt, ennek ellenére azok továbbra is jelen vannak nemcsak az adóhatóság gyakorlatát képező, hanem a Kúria ítéleteit megalapozó érveléseiben is a levonás jogát megtagadó körülményként.

A bíróság a feltett kérdéseivel arra is választ vár, hogy nem tekinthető-e az adólevonási jogával élni kívánó adózó általános ellenőrzési kötelezettsége Hardimpex ügy 27. pontja szerinti közvetett kiterjesztésének, továbbá a Bíróság által meghatározott bizonyítási kötelezettség és teher megfordításának, ekként a jogbiztonság elve megsértésének azon adóhatósági elvárás, hogy az adóalany és a számlakibocsátója közti gazdasági eseményt – annak vitathatatlan teljesítése ellenére is – az adóhatóság csak akkor ismeri el az áfa levonás alapját képező tényleges gazdasági eseménynek, ebből következően az adózó az adólevonási jogát csak akkor nem utasítja el, ha az adózó a beszállítójával való kommunikációját és kapcsolattartását az adóhatóság által elvárt személyes és e-mailes formában alakítja ki, továbbá a beszállító a szerződés szerinti termékbeszerzéshez az adóhatóság által elvárt módon rendelkezik-e a személyi és a tárgyi feltételekkel. Kiemelendő, hogy ezen elvárásokról az adózó az ügylet

megkötésekor és teljesítésekor nem tudhatott, hiszen a személyes kapcsolattartásra és az e-mailes levelezésre vonatkozó jogszabályi előírások a tagállami jogban nincsenek, arra az alperes sem hivatkozott határozatában, az adóhatóság honlapjáról letölthető 3010/2015. számú útmutatóban pedig az adóhatóság jelen ügyben tett elvárásaival teljes mértékben ellentétes tájékoztatás található.

A bíróság az előzőkkel összefüggésben azon ok miatt is kérdésesnek tartja az adóhatóság fenti gyakorlatát, mivel az adóhatóság a Bíróság korábbi döntéseire formálisan hivatkozva, de gyakorlatilag az azokban foglaltakkal szemben a rá háruló bizonyítási kötelezettséget a felperesi adózóra hárította át arra hivatkozással, hogy a kellő körültekintést nem volt megállapítható, mert a felperes nem igazolt olyan magatartást, amelyre tekintettel meg lehetne állapítani, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, ugyanakkor – ahogy arra a felperes a per során hivatkozott – az adóhatóság egyetlen nyilatkozatra hivatkozással hagyta figyelmen kívül a felperes által becsatolt számviteli dokumentumokban foglaltakat és mindazon további bizonyítékokat, amik a felperes állításait és a számlák szerinti gazdasági események megtörténtét voltak hivatva alátámasztani, továbbá a felperes bizonyítási indítványait teljes egészében elutasította, majd a felperes általi bizonyítatlanságra hivatkozással megállapította a kellő körültekintés elmulasztását.

A gazdasági tevékenység folytatásának hiánya képezte az adókijátszás alapját is, mert az adóhatóság arra hivatkozással állapította meg, hogy az Office Builder Kft. kizárólag tartalmilag hiteltelen számlákat bocsátott ki és kizárólagos szerepe abban merült ki, hogy a Közösségen belülről beszerzett termékek kapcsán átszámlázó cégeként előzetesen felszámított adót teremtse a felperes részére annak érdekében, hogy a felperes látszólagos belföldi ügylet révén jogosulatlan áfát tudjon levonásba helyezni és visszaigényelni.

Mivel az alperes által hivatkozottak a Közösségből induló értékesítési láncolat szükségszerű és a törvényi előírásokból fakadó következményei, így azon körülményt, hogy az első magyarországi szállítónak nincs áfa levonási joga, csak a láncolat második tagjának, a felperesnek, ezért a bíróságnak kétsége van a tekintetben, 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.

Az alperes hivatkozása azon ok miatt is felveti az uniós jogszabályi előírásoknak való meg nem felelés gyanúját, mert az alperes azzal, hogy összemossa az okot jelentő adójogi jogszabályt (a közösségi termékbeszerzés áfa mentessége) az okozatot jelentő adójogi jogszabállyal (a héa levonási jog elutasítása adókijátszásra tekintettel), akkor a Közösségen belüli termékbeszerzés áfa mentessége önmagában, automatikusan a kellő körültekintés bizonyításának szükségessége nélkül az adójogi jogszabályok kijátszását fogja jelenteni, melynek következménye a héa levonás jogának megtagadása, ami pedig az Európai Bíróság 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 Európai Bíróság ítéleteiben megfogalmazott tartalmának kiüresedéséhez vezet.

A bíróság szerint a végzésében ismertetett és a tagállami joggyakorlatot megalapozó

megfontolásokon alapuló jogalkalmazás során az Áfa tv. 120. § a) pontjában és a 127. § (1) bekezdésében, valamint a Bíróság ítéleteiben is megjelenő szubjektív elemek (tudott, vagy az észszerűen elvárható körütekintés mellett tudnia kellett volna) érdemi vizsgálata nélkül az adólevonási jognak a Héa irányelv 168. és 178. cikkeinek a) pontjában, valamint a Bíróság ítéleteiben, de különösen a magyar ügyekben megfogalmazott tartalma kiüresedik, a Bíróság hasonló tartalmú ítéletei alkalmazásának pedig a Bíróság ítéleteire való formális hivatkozás mellett már nincs tere, így a per előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nélkül nem dönthető el.

Mindezekre tekintettel a bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 155/A. §-a alapján az Európai Unió Bíróságának megkereséséről határozott, a per tárgyalásának az előzetes döntéshozatali eljárás befejezéséig való felfüggesztésével.

A végzés elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 155/A. § (3) bekezdése zárja ki.

Budapest, 2022. május hó 31. napján

dr. Hajdú Ágnes s. k.
bíró

A kiadmány hitelül:



Lisene