

**C-114/22. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. február 18.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Naczelný Sąd Administracyjny (Lengyelország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. november 23.

**Felperes:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

**Alperes:**

W. Sp. z o.o.

**Az alapeljárás tárgya**

Hozzáadottérték-adó (héa); levonási jog

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja**

Héairányelv, EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.) 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét, valamint a semlegesség és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) (Dz.U., 2011., 177, 1054. tétel és későbbi módosításai) 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának

c) alpontjában szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely megfosztja az adóalanyt a nemzeti polgári jog értelmében színleltnek minősülő megszerzést (ingó dolog megszerzését) terhelő hea levonásához való jogtól, függetlenül annak megállapításától, hogy az ügylet célzott eredménye olyan adóelőny megszerzése volt-e, amelynek biztosítása az irányelv egy vagy több céljával ellentétes, és hogy ez volt-e az alkalmazott szerződéses megoldás alapvető célja?

### **A hivatkozott uniós rendelkezések**

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv): 167. cikk, 168. cikk a) pontja, 178. cikk a) pontja és 273. cikk

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) (Dz.U., 2011., 177. szám, 1054. tétel és későbbi módosításai) (a továbbiakban: héatörvény)

A 88. cikk (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja:

(3a) A számlák és vámokmányok alapján nem vonható le az előzetesen felszámított adó, illetve nem igényelhető vissza az adókülönbözet, valamint az előzetesen felszámított adó, ha

[...]

c) olyan ügyleteket igazolnak, amelyekre a polgári törvénykönyv 58. és 83. cikkét kell alkalmazni, az ezen ügyletekre vonatkozó részben.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (polgári törvénykönyvről szóló 1964. április 23-i törvény) (egységes szerkezetbe foglalt szöveg: Dz. U., 2020., 1740. tétel és későbbi módosításai) (a továbbiakban: K.c.)

58. cikk

1. § A törvény megsértésével vagy megkerülésével kötött jogügylet semmis, kivéve ha jogszabály eltérően rendelkezik, például azt előírva, hogy a jogügylet érvénytelen rendelkezéseinek helyébe a törvény vonatkozó rendelkezései lépnek.

2. § A társadalmi együttélés szabályaival ellentétes jogügylet semmis.

[omissis]

83. cikk

1. § A másik fél részére annak beleegyezésével lett színlelt akaratnyilatkozat semmis. Ha az ilyen nyilatkozatot más jogügylet leplezése céljából teszik, a nyilatkozat érvényességét az említett ügylet jellegének megfelelően kell értékelni.

2. § Az akaratnyilatkozat színlelt jellege nem érinti a színlelt nyilatkozat alapján kötött visszerhes jogügylet hatályosságát, ha ezen ügylet eredményeként harmadik személy jogot szerez vagy kötelezettség alól mentesül, kivéve, ha rosszhiszeműen járt el.

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása, valamint a felek alapvető érvei**

- 1 A 2017. október 20-i határozattal a Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (W.-i adóhivatal vezetője, Lengyelország) a felperes vonatkozásában többek között 2015 októbere tekintetében megállapította a visszatérítendő, illetve a levonandó összeg felett megfizetett előzetesen felszámított adó összegét. A hatóság megállapította, hogy az általa vitatott, a felperes részére történő védjegyátruházás a K.c. 58. cikkének 2. §-a (a társadalmi együttélés szabályaival való ellentét) alapján érvénytelen, ami jogalapot nyújtott az adóalanynak a heatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja alapján történő megfosztására az eladó által 2015. október 27-én kiállított számlán feltüntetett hea levonásának jogától.
- 2 A Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: DIAS) 2018. október 11-i határozatával helybenhagyta a fenti határozatot, az elutasítást azonban arra a körülményre alapozta, hogy a védjegyek átruházására irányuló ügylet a K.c. 83. cikke értelmében színlelt ügylet volt.
- 3 A DIAS határozata ellen a fél keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, amely hatályon kívül helyezte a fent említett határozatot, megállapítva, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy a szóban forgó értékesítés színlelt volt.
- 4 A DIAS a fenti ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) (kérdést előterjesztő bíróság) felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indokolása**

- 5 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a hatóság által a levonási jog megtagadásához figyelembe vett jogalap kétségeket vet fel azzal kapcsolatban, hogy az alátámasztható-e a héa irányelv rendelkezéseivel.
- 6 Nem vitatott, hogy a felperes 2015. október 27-i, védjegyek megvásárlásáról szóló számlát vitt fel a hea hatálya alá tartozó vásárlásokra vonatkozó nyilvántartásba,

és bevallásában feltüntette az e számlán szereplő, levonandó (visszatérítendő) héát.

- 7 Az a tény sem vitatott, hogy az eladó héabevallást nyújtott be, amelyben többek között feltüntették a fenti, 23%-os adókulccsal adózó ügyletet, és azt a tényt, hogy az adó megfizetésre került.
- 8 A DIAS megtagadta a levonási jogot, mivel úgy vélte, hogy az ügylet a K.c. 83. cikke értelmében színlelt ügyletnek minősül.
- 9 A K.c. 83. cikke szabályozza a polgári magánjog körébe tartozó jogügyletek keretében a felek által tett akaratnyilatkozatok színlelt jellegének következményeit.
- 10 A héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontjából következik, hogy e rendelkezés megfosztja az adóalanyt a héa levonásának jogától, amennyiben az adóhatóság megállapítja, hogy az adóalany a K.c. 58. vagy 83. cikke értelmében érvénytelen jogügyletet kötött.
- 11 A héairányelv rendelkezéseiből ugyanakkor egyáltalán nem következik, hogy az adólevonási jog elveszhet azért, mert egy ügylet nem felel meg a nemzeti polgári jog követelményeinek. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adólevonási jog a héarendszer szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Így valamely jogügylet esetleges polgári jogi érvénytelensége nem eredményezheti azt, hogy automatikusan kizárja a jogügyletet a levonási jogból. Ezt támasztja alá a héa polgári jogszabályokkal szembeni autonómiája és a gazdasági ügyletekben részt vevő jogalanyok számára biztosított semlegessége.
- 12 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy nem az adóalany ügyletének polgári jogi érvénytelensége az, ami elvezethet ahhoz, hogy az ilyen ügylet vevőjét megfosztják a héa levonásának jogától, hanem annak megállapítása, hogy az ügylet célzott eredménye olyan adóelőny megszerzése volt, amelynek biztosítása az irányelv céljaival ellentétes, és hogy ez volt az alkalmazott szerződéses megoldás alapvető célja, ami joggal való visszaélésre utalna.
- 13 A visszaélés megállapításához egyrészt az szükséges, hogy az irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel.
- 14 Másrészt az objektív elemek összességéből következnie kell annak, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése. Annak megítéléséhez, hogy az érintett ügyletek adóelőny elérésére irányultak-e, meg kell állapítani az érintett ügyletek valós tartalmát és jelentését.
- 15 A visszaélés tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése (2006. február 21-i Halifax ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 75. pont).

- 16 Ezzel szemben a 2008. február 21-i Ministero dell'Economia e delle Finanze kontra Part Service ítéletében (C-425/06, EU:C:2008:108, 58. pont) a Bíróság megállapította, hogy annak értékelése érdekében, hogy az adott ügyletek visszaélésnek tekinthetők-e, „a nemzeti bíróságnak először is ellenőriznie kell, hogy a célzott eredmény olyan adóelőny megszerzése-e, amelynek biztosítása a hatodik irányelv egy vagy több céljával ellentétes, és ezt követően meg kell vizsgálnia, hogy ez volt-e az alkalmazott szerződéses megoldás alapvető célja”.
- 17 A héatörvény 2016. július 1-jétől foglal magában a joggal való visszaélés fogalmával kapcsolatos rendelkezéseket.
- 18 A héatörvény 5. cikkének (4) bekezdése előírja, hogy joggal való visszaélés esetén az (1) bekezdésben említett ügyletek csak olyan adóhatásokat eredményeznek, amelyek olyan helyzet helyreállítása esetében következtek volna be, amely a joggal való visszaélésnek minősülő ügyletek hiányában állna fenn.
- 19 A héatörvény 5. cikkének (5) bekezdése ugyanakkor úgy rendelkezik, hogy joggal való visszaélésnek minősül az (1) bekezdésben említett tevékenységeknek olyan ügylet keretében történő megvalósítása, amely a törvény rendelkezéseiben meghatározott alaki feltételek teljesítése ellenére lényegében olyan adóelőny megszerzésére irányult, amelynek biztosítása ellentétes lenne az említett rendelkezések által követett céllal.
- 20 Ezek a rendelkezések lényegében megfelelnek az adójoggal való visszaélésnek a Bíróság ítélkezési gyakorlata által megfogalmazott értelmezésének.
- 21 Valójában azonban arról van szó, hogy a joggal való visszaélés fogalmának a héatörvény 5. cikkének (5) bekezdésében foglalt meghatározása nem eredményezte az azon eseteket szabályozó nemzeti rendelkezések módosítását, amelyekben az adóalanyt megfosztják a levonási jogától. A héatörvény 88. cikkében meghatározott szabályok egyike sem vonatkozik a héatörvény 5. cikkének (5) bekezdésében foglalt szabályozásra és az adójoggal való visszaélés körében megvalósított ügyletek héát érintő következményeire. A nemzeti adózási gyakorlatban az vált elfogadottá, hogy a héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontjában foglalt rendelkezésből kell levezetni az adójoggal való visszaélésből eredő következményeket. E tekintetben azonban figyelembe kell venni, hogy – amint azt a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta – a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog többek között a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd többek között: 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43. pont; 2006. július 6-i Axel Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 47. pont).
- 22 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy

megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd többek között: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 78. pont; 2006. július 6-i Axel Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 48. pont).

- 23 Ebből következik, hogy amennyiben az adóalany – a termék vagy szolgáltatás beszerzésekor e minőségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetendő vagy megfizetett héa levonására (lásd: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy a héalevonási jogtól való eltérések kizárólag az ezen adót szabályozó irányelvekben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd többek között: 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet, C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 34. pont), és azokat szigorúan kell értelmezni (2008. december 22-i Magoora ítélet, C-414/07, EU:C:2008:766, 28. pont).
- 25 Ezen felül a Bíróság kimondja, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat (lásd többek között: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont; 2010. december 7-i R. ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 36. pont). E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen: a 2005. március 3-i Fini H. ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. pont).
- 26 Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd többek között: 2012. március 29-i Veleclair ítélet, C-414/10, EU:C:2012:183, 32. pont).
- 27 A héairányelv 273. cikke alapján a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni a héa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében. Különösen, az uniós jog erre vonatkozó rendelkezéseinek hiányában az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása (2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 A tagállamoknak hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek – köztük a semlegesség elvének – és az arányosság elvének a tisztelőben tartásával

kell gyakorolniuk (lásd 2017. április 26-i Spliethoff's Bevrachtungskantoor kontra Bizottság ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 Ebben az összefüggésben úgy tűnik, hogy az adóalany héalevonási jogától a héairányelv 273. cikke alapján történő megfosztásához az lenne szükséges, hogy a nemzeti jogrend a 167., 168. és 178. cikk, valamint a semlegesség és az arányosság elvének figyelembevételével olyan egyértelmű szabályt állapítson meg, amely kimondja, hogy a számlák és vámokmányok nem jogosítanak sem a fizetendő adó csökkentésére, sem az adókülönbözet visszatérítésére abban az esetben, ha a kiállított számlák, a helyesbítő számlák és a vámokmányok a héatörvény 5. cikkének (5) bekezdése értelmében bűncselekménnyel vagy adójoggal való visszaéléssel kapcsolatos ügyleteket igazolnak.
- 30 Az olyan rendelkezés, mint a héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja, amely e tekintetben „olyan ügyletek[re utal], amelyekre a polgári törvénykönyv 58. és 83. cikkét kell alkalmazni”, nem tekinthető azonosnak az adójoggal való visszaélés fogalmára utaló rendelkezéssel, így a héatörvény 5. cikkének (5) bekezdésével sem.
- 31 Amint arra már rámutattunk, a K.c. 58. és 83. cikkei az ügyletek polgári jogi szempontból, nem pedig az adójoggal való visszaélés szempontjából fennálló érvénytelenségének eseteit határozzák meg. A polgári jogi jogviszonyokban a jogügyletek színlelt jelleg miatti érvénytelenségének kérdése a héa szempontjából nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése.
- 32 Az ilyen szabályozás következményei megfigyelhetők a jelen ügyben, amelyben az adóhatóság – röviden az adójoggal való visszaélés kérdésre hivatkozva – a polgári jogi ügylet színlelt jellege miatti érvénytelenségének bizonyítására összpontosított.
- 33 Ha az alapelv az, hogy a héaalany jogosult levonni a termékbeszerzést vagy szolgáltatásnyújtást rögzítő számlákon feltüntetett, előzetesen felszámított adót, és ez a jog nem egyfajta kedvezmény vagy mentesség, hanem a héa olyan alapvető szerkezeti jellemzője, amely biztosítja a héasemlegességet a héaalanyok számára, akkor e jog bármely korlátozását – beleértve a héairányelv 273. cikkének alkalmazásából eredő korlátozást is – az adóalanyok számára a jogszabályokban egyértelműen meg kell határozni, és szigorúan e szabályoknak megfelelően kell értelmezni, nem pedig olyan módon, amely nem következik a megállapított rendelkezések tartalmából. Csak ilyen helyzetben lehet ugyanis az adóalany a gazdasági tevékenysége folytatása során biztos abban, hogy jogszerű tevékenységének terjedelme nem jár számára negatív adójogi következményekkel (jogbiztonság). A héatörvény vitatott rendelkezése bizonytalanná teszi az adózó helyzetét, mivel azt jelenti, hogy a hatóság az érvénytelenség polgári jogból eredő kritériumait figyelembe véve megfoszthatja az adóalanyt a levonási jogától,

megállapítva, hogy az érvénytelenség – amint azt a vonatkozó nemzeti adózási gyakorlat jelzi – minden ilyen esetben adójogi következményeket von maga után.

- 34 Nyilvánvaló, hogy a nemzeti jog alkalmazása során nemzeti jog értelmezésére hivatott bíróságnak annak érdekében, hogy elérje ezen irányelv célját, mindent meg kell tennie azért, hogy e feladatát az irányelv szövege és célja alapján lássa el. Úgy tűnik azonban, hogy e helyzetnek a nemzeti bíróságok azt előíró joggyakorlata általi korrigálása, hogy a héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontjához hasonló rendelkezést a joggal való visszaélés fogalmán keresztül kell értelmezni, ellentétes a jogbiztonság elvével, amelyet olyan világos és nyilvános szabályok rendszereként kell értelmezni, amelyek lehetővé teszik a címzettek számára, hogy előre láthassák jogi helyzetüket és ügyleteik jogi következményeit, mivel a héa egy a levonási joghoz hasonló strukturális eleme – a semlegesség elvét követve – olyan kritérium alapján korlátozható, amely nem az említett jogi normából ered. Ez – az irányelv céljaival összhangban lévő értelmezés alkalmazásával – az irányelv közvetlen hatályára történő hivatkozást jelentene természetes és jogi személyekkel (adóalanyokkal) szemben, egy olyan esetben, amikor az értelmezett rendelkezés szövegében egyáltalán nem szerepel az adóalany jogainak lényeges korlátozására vonatkozó, a héairányelvvel összhangban álló megfelelő kritérium.
- 35 Úgy tűnik tehát, hogy az értelmezett rendelkezésnek az irányelv céljaival összhangban lévő értelmezése túllép azokon a lehetséges értelmezési korlátokon, amelyeken belül a nemzeti bíróság az adóalany jogbiztonságának garantálását nem sértő módon dönthet.