

Anonimizált változat

| |
|---|
| A Bíróság nyilvántartásába bejegyezve a <u>12 88916</u> szám alatt |
| Luxembourg, 2024 -04- 16 A hivatalvezető névén |
| Fax/E-mail: _____ |
| Benyújtva: <u>2024.04.12.</u> |

Iléssy István
tanácsos

C-262/24 - 1

C-262/24. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2024. április 12.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Fővárosi Törvényszék (Magyarország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. február 29.

Felperes:

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

Alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék

[OMISSIS]

A [OMISSIS] Pegazus Busz Fuvarozó Kft. ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]) felperesnek a [OMISSIS] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]) alperes ellen [OMISSIS] adóügyben hozott határozat kapcsán keletkezett közigazgatási jogvita elbírálása iránt indított perében a bíróság meghozta a következő

v é g z é s t

A bíróság [OMISSIS] az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi az alábbi kérdésekben:

1. Megfelel-e a Hés irányelv 167. cikkének, a 168. cikkének a) pontjának és a 178. cikkének a) pontjának, valamint az Európai Unió Alapjogi Charta

(a továbbiakban: Charta) 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak az arányosság és a jogbiztonság alapelvével összefüggésben az adóhatóság azon gyakorlata:

a) hogy a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtének elismerése ellenére az adózó adólevonási jogát arra hivatkozással utasítja vissza, hogy az általa relevánsnak tartott körülmények összességéből, így az alvállalkozók bevonásából, a feltárt személyi, szervezeti és tulajdonosi összefonódásokból, a megrendelő és a felperes közti fővállalkozói szerződésben napi kapcsolattartónak kijelölt személy munkavállalókkal kapcsolatos magatartásából, valamint a munkavállalóknak az egymásutáni alvállalkozóknál való foglalkoztatásuk körülményeinek egyezőségéből arra lehet következtetni, hogy a felperes magatartása a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe ütközik, ezért a gazdasági tevékenység mesterséges, az kizárólag a héa szabályozás céljával ellentétes adóelőny biztosítása érdekében jött létre, holott a hivatkozott körülmények a magánjogi szerződéskötés szabadságából, valamint az e szerződésekre vonatkozó polgári jogi, munkajogi és adójogi szabályokból szükségszerűen fakadnak, illetőleg az adózó áfa levonási jogával okozati összefüggésben nem állnak?

b) miszerint adóelkerülésnek értékeli azon körülményt, hogy a számlakibocsátó a bevallott adók, illetőleg járulékok megfizetésével késedelembe esik, azonban annak teljesítésére részletfizetési kedvezményt kap az adóhatóságtól, mely a tartozás összegét az alvállalkozó ellen indított végrehajtási eljárás során végül behajtja, így a központi költségvetést kár nem érte; avagy csak az adó adóhatóság előli eltitkolása, vagyis be nem vallása és meg nem fizetése minősül csalárd magatartásnak?

c) mellyel az adókijátszásként hivatkozott magatartást, vagyis az adó- és járulékbefizetési kötelezettség elmulasztásának mibenlétét adótitokra hivatkozással nem ismerteti meg az adózóval az eljárás során, így nem nevezi meg a mulasztással konkrétan érintett alvállalkozót, az adó (vagy járulék) fajtáját, a mulasztás mértékét és időszakát, hanem arra csak általánosságban hivatkozik?

d) hogy az adólevonási jog érvényesítésének feltételeként önmagában az adózó és az alvállalkozók közti személyi és szervezeti összefonódásra hivatkozással nemcsak olyan ellenőrzést követel meg az adózótól (az adózó alvállalkozójának adó tartozása), mely az adózónak nem [kötelessége], arra nem is jogosult, hanem kizárólag e körülmény alapján feltételezi az adózónak az alvállalkozó adó tartozásáról való tudomását, a nélkül, hogy érdemben vizsgálná az adózó tudatállapotát és azt, hogy e tudomás jogilag (adótitok), fizikailag és logikailag teljesíthető-e? Változtat-e a tudomás megalapozott voltán azon tény, hogy a személyi és szervezeti összefonódás magánszemélyek által valósult meg?

e) hogy azon tény, hogy a munkavállaló munkaviszonya melyik munkáltatóval áll fenn, nem a munkaviszony létrejöttét megalapozó munkaszerződés és a munkavállalói bejelentést tevő személye, valamint a munkáltatók és a munkavállalók okiratokat alátámasztó egybehangzó nyilatkozata, hanem két (jelen időszakban egyetlen) munkavállaló ezzel ellentétes nyilatkozata, a munkaviszonyok korábbi alvállalkozóknál való létrejöttének körülményei és a foglalkoztatások hasonlóságai, továbbá az első munkáltató ügyvezetőjének – aki egyben a fővállalkozói szerződés kapcsolattartója – magatartása alapján állapítja meg, a nélkül, hogy annak jogi alapját teljes körűen vizsgálná?

f) hogy az adóhatóság a korábbi idősorozokra vonatkozó megállapítását szó szerint átveszi a következő idősorozokra is, nem véve figyelembe a releváns tényeknek az egyes idősorozokban való megváltozását, különösen a személyi és szervezeti összefonódás megszűnését, és e ténybeli változások ellenére nem vizsgálja, hogy azok hogyan hatottak ki az ügy tárgyát képező idősorozokban a rendeltetésellenes joggyakorlás, a gazdasági tevékenység mesterséges volta, a csalárd magatartás fennállása, illetőleg az adózó arra vonatkozó tudatállapotának adóhatóság általi megállapítására?

2. Figyelemmel az előző kérdésre adott válaszra is, sérti-e a HÉA irányelv fentebb hivatkozott cikkeit, de különösen a jogbiztonság elvét a jogalkalmazás által kialakított azon elvi megállapítás, miszerint amennyiben megállapítható a felperes és a számlakibocsátók közötti, a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére is kiható személyi összefonódás, úgy az adózó tudatállapotának további vizsgálata nélkül megállapítható, hogy az adózónak tudomása van a közteher megfizetés teljesítésének hiányában megvalósuló adóelkerülésről?

3. Összességében megfelel-e az adóhatóság fenti eljárása a HÉA levonás kapcsán az adóhatóságot terhelő jogilag megkövetelt módon, objektív körülményeken való bizonyítási kötelezettségének, avagy vélelmen és feltételezésen alapuló megállapításnak minősül, figyelemmel arra az EUB által kimondott elvre is tekintettel, mely szerint a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését?

4. Az EUMSZ 267. cikkének, az uniós jog elsőbbsége elvének, a hatékony bírói jogvédelemhez és a Charta 47. cikke szerinti tisztességes eljáráshoz való jog sérelmét jelenti,

- ha a végső fokon eljáró tagállami bíróság az EUB döntését tényállásbeli eltérésre hivatkozva nem alkalmazza, mert véleménye szerint annak tárgya termékértékesítés, míg a tárgyi ügyé szolgáltatásnyújtás, illetőleg, ha úgy ítéli meg, hogy a tárgyi ügyben hivatkozott objektív körülmény csak egyike az alkalmazandó uniós döntésben értékelt objektív körülményeknek, így arra legfeljebb csak az EUB döntésének csak egy része vonatkozna?

- ha a végső fokon eljáró tagállami bíróság a tárgyi ügyben kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásban hozott EUB döntés alapján született ítélettől a felülvizsgálati eljárása során a nélkül tér el és hoz azzal ellentétes döntést, hogy a döntésében megállapított uniós jogra vonatkozó jogértelmezésbeli ellentmondások ellenére saját maga nem kezdeményez előzetes döntéshozatal iránti eljárást?

5. Az előző pontban felsorolt jogok és elvek érvényesülésére, valamint az uniós jogba ütköző nemzeti jog félretételének kötelezettségére tekintettel a végső fokon eljáró tagállami bíróság által megismételt eljárásra kötelezett bíróság a megismételt eljárásban eltérhet-e a részére adott iránymutatástól, ha azt az uniós jogba ütközőnek ítéli, de a végső fokon eljárt bíróság előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezése nélkül adta, avagy az új eljárásra kötelezést követően hasonló tényállású ügyben azonos jogkérdésben olyan EUB döntés született, mely [ellentétes] a kötelezés alapját jelentő jogértelmezéssel; avagy a végső fokon eljáró tagállami bíróság kötelezésétől való eltérésre, valamint az utóbb hozott EUB döntés alkalmazására csak akkor van lehetőség, ha a megismételt eljárásra kötelezett bíróság a megismételt eljárásban előzetes döntéshozatal iránti eljárást kezdeményez?

[OMISSIS] [nemzeti eljárásjogi elem]

Indokolás

I. Az ügy tényállása

[1] A felperes 2012. augusztus 13-án kezdte meg működését, fő tevékenységi köre „egyéb szárazföldi személyszállítás”. A felperes ügyvezetője 2012. augusztus 09-től 2014. szeptember 19-ig A, majd B. A felperes tulajdonosa a 2012. augusztus 09-től C, D, valamint a Déda Szerviz Kft. 2014. szeptember 19-ig, 2014. január 6-tól E, majd 2014. szeptember 19-től B volt. C B házastársa, A pedig régi ismerőse B-nek. A Déda Szerviz Kft. ügyvezetője 2009. november 30-ától A, tulajdonosa 2008. december 18-tól C testvére, F és 2013. január 28-tól A. A felperes és a Déda Szerviz Kft. fióktelepe ugyanazon a címen található.

[2] A Bombardier Transportation Hungary Kft. megrendelőként 2012. szeptember 1-jétől több alkalommal határozott időtartamra, a perbeli időszakra vonatkozóan 2014. július 1. napjától 2016 június 30-ig érvényes vállalkozói szerződést kötött a felperessel mint vállalkozóval a megrendelő munkavállalóinak a szerződés 1. számú mellékletében megjelölt útvonalakon, meghatározott menetrend szerint minden munkanapon a munkahelyre, illetve a lakóhelyre történő visszautaztatása, valamint a megrendelő külön utaztatási igényei (pl.: hétfégy vagy munkaszüneti napokon történő munkavégzés, rendezvények, kirándulások) teljesítése tárgyában. A munkanaponkénti utazást a felperes 7 db autóbusszal biztosította. A szerződés 6. pontja szerint a kapcsolattartó a felperes részéről B, a napi kapcsolattartás során C volt. A szerződés a teljesítéshez alvállalkozó igénybevétele nem zárta ki.

[3] A felperes a személyszállítás elvégzésére időben egymást követően alvállalkozókat vett igénybe, 2012. október 1-jétől 2013. február 16-ig a Pegazus Travel Kft., 2013. március 18-tól 2013. december 31-éig a Zoccoli Építőipari Kft., 2014. január 1-jétől 2015. november 15-ig a Déda Szerviz Kft., majd a HEPA Busz Kft. volt az alvállalkozója a szerződés teljesítésében.

[4] A felperes 2014. január 1-jén vállalkozási szerződést kötött a Déda Szerviz Kft.-vel, melyben a felperes, mint fővállalkozó megbízta az alvállalkozót határozatlan ideig a felperes által vállalt fuvarok teljesítésével, melyek szerződéses járatok és különjáratok voltak. A járatokat az alvállalkozó tulajdonában, illetve bérleményében lévő járművekkel, valamint az igényeknek megfelelő autóbuszokkal kellett teljesíteni. A szerződés 2. pontjában az alvállalkozó kijelentette, hogy a közúti személyszállításhoz szükséges feltételekkel és hatósági engedélyekkel rendelkezik. A felek a szolgáltatás vállalási díjában is megegyeztek, melynek mértékét a szerződés 3. pontjában határozták meg. A szerződés 5. pontja szerint a kapcsolattartó a két cég ügyvezetője.

[5] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2012. október 1-jétől 2016. december 31-éig tartó időszakot érintően ellenőrzéseket folytatott le általános forgalmi adó (áfa) adónemben.

[6] Az ellenőrzés során a megrendelő elismerte a felperessel létrejött gazdasági kapcsolatot és a felperes szerződésszerű teljesítését, melyet az adóhatóság rendelkezésére bocsátott szerződésekkel, megrendelésekkel, fuvarlevelekkel, számlákkal és menetlevelekkel igazolt.

[7] A felperes ügyvezetőjének nyilatkozata szerint az alvállalkozók igénybevételére azért került sor, mert cégével a nemzetközi fuvarozást szeretne volna folytatni, az alvállalkozók cseréjére pedig különböző okok miatt, a Pegazus Travel Kft. esetében a felszámolási eljárás megindítása, a Zoccoli Kft. esetében a teljesítésbeli nehézségek, a Déda Szerviz Kft. esetében pedig az autóbuszok adóhatóság általi lefoglalása, majd értékesítése miatt. Annak oka, hogy a különböző alvállalkozók nevében fuvarozást végző személyek ugyanazok voltak, az volt, hogy a megrendelővel kötött szerződés szerinti feladatok változatlanok maradtak, a munkavállalók szállítása továbbra is ugyanazokról a településekről történt, és a buszok sajátos menetrendje miatt, ami napi három alkalommal történő oda-vissza fuvarozást írt elő, a sofőröknek e településen kellett lakniuk, mivel a fuvarok közötti időben az autóbuszok a sofőrök lakóhelyén álltak, továbbá a legnagyobb problémát az jelentette, hogy a környéken az autóbuszvezetők létszáma kevés volt.

[8] Az ellenőrzések realizálásaként hozott négy határozatból kettő a jelen perrel nem érintett korábbi időszakokra vonatkozott. Az elsőfokú adóhatóság a 3625923523 számú határozatában a 2012. IV. - 2014. I. negyedévre, a 3625923501 számú határozatában a 2014. II. negyedére vonatkozóan áfa adónemben adókülönbözetet, illetőleg adóhiányt állapított meg a felperes terhére,

mely határozatokat az alperes a 2188026530 és a 2188026552 számú határozatával helybenhagyta.

[9] Az elsőfokú adóhatóság – a jelen per tárgyát képező – [egyik] [OMISSIS] **határozatában** 2015. II. és III. negyedévre, [másik] [OMISSIS] **határozatában** 2015. IV. negyedévre vonatkozóan állapított meg áfa adónemben adóhiányt a felperes terhére, mely határozatokat az alperes a [OMISSIS] **határozataival** helybenhagyta.

[10] A határozatokban rögzítésre került, hogy a Déda Szerviz Kft. ügyvezetője a vele szemben folytatott ellenőrzés során elismerte az alvállalkozói fuvarozást a felperes részére az adott útvonalokon, mely fuvarok elszámolása a felperes által kiadott menetlevelek szerint történt. A két cég gazdasági kapcsolata 2015. év végén azért szűnt meg, mert az adóhatóság felfüggesztette a Déda Szerviz Kft. adószámát, ezért a felperes másik alvállalkozót keresett. A Déda Szerviz Kft. munkavállalóinak munkaviszonya ekkor és ez miatt szűnt meg.

[11] Az elsőfokú határozat 9-14. oldalán ismertetett munkavállalói nyilatkozatok alapján az adóhatóság megállapította, hogy az alvállalkozó társaságoknál ugyanazon személyek ugyanazon útvonalakon ugyanazon szállítójárművekkel végezték a személyfuvarozást a teljes időszakban, mely munkáért a munkavállalók közel azonos munkabéreket kaptak mindegyik cégnél. Az utasításokat több munkavállaló esetében C adta és a Zoccoli Kft.-nél történő foglalkoztatásról is C értesítette a meghallgatott személyeket.

[12] Az adóhatóság összehasonlító táblázatban mutatta be a felperes, a Déda Szerviz Kft. és a Pegazus Travel Kft. ügyvezetői és tulajdonosi körét, azok változását, a cégek fióktelepei címeinek azonos voltát, mely alapján a felperes, a Pegazus Travel Kft. és a Déda Szerviz Kft. tulajdonosi körében és vezetőségében számos egyezőséget talált, továbbá hangsúlyozta, hogy a cégek bevallásait több alkalommal ugyanaz a személy nyújtotta be ugyanarról az e-mail címről.

[13] Minderre tekintettel megállapításra került, hogy a társaságok között jelentős személyi és szervezeti összefonódás állt fenn, a cégek profilja hasonló, alapításuk ugyanazon körhöz köthető, az alkalmazottak egyik cégből a másikba történő be-, illetve kijelentésének időpontjai megegyeztek a cégek változásainak időpontjaival. A cégek adózási kötelezettségüket nem teljesítették, a Déda Szerviz Kft. kivételével fantomizálásra kerültek, majd tevékenységük megszűnt. Az adóhatóság álláspontja szerint az ügyletben megjelenő személyek több éven keresztül fennálló tudatos és rosszhiszemű magatartásának bizonyítéka, hogy azt a modellt alkalmazták, miszerint a munkavállalók utáni járulékfizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, hanem azokat kiszervezték alvállalkozókhöz, mely társaságok közvetlenül egymást követően végezték ugyanazt a tevékenységet a felperes részére, továbbá az alvállalkozói számlák befogadásával jelentős összegű levonható adót teremtettek. Mindezek alapján a Déda Szerviz Kft. és a felperes közötti ügyletek a valóságban a felek között nem történtek meg, az ügyletek célja a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközött,

mivel valós céljuk kettős volt, egyrészt, hogy a felperes az alvállalkozók nevében kibocsátott számlákkal jelentősen és hosszú távon csökkenthesse fizetendő adójának az összegét, másrészt, hogy a saját foglalkoztatás esetén keletkező munkáltatói teher megfizetése alól mentesüljön. A személyi és szervezeti összefonódások okán a felperesnek szükségképpen tudnia kellett arról, hogy olyan számlák áfatartalmát helyezi levonásba, melyek a központi költségvetés felé nem kerültek befizetésre, ezzel adókiátszást megvalósító ügyletek részese lett, melyet a felek pozitív tudattartama áthatott. A felperes a fentiek okán a központi költségvetésnek kettős módon okozott kárt, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég. Art.) 1. § (7) bekezdése, a 2. § (1) bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 119. § (1) bekezdése, a 120. § a) pontja, a 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján az alperes adóhiányt állapított meg a terhére.

[14] Az alperes által megállapításra került az is, hogy az elsőfokú adóhatóság az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB), továbbá a magyar bíróságok ítélkezési gyakorlata által megkövetelt zárt logikai rendszerben értékelte a feltárt tényeket és körülményeket, és tett a felperesre terhelő megállapítást, mivel az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, az alakilag és tartalmilag hiteles számla nem állt a felperes rendelkezésére, önmagában ugyanis a munka elvégzésének ténye nem alapozza meg a számlák hiteles voltát. Az adóhatóság arra tekintettel vonta meg a felperestől a számlák áfa tartalmának levonását, hogy a számla kiállítás alapját képező gazdasági esemény a számlákon szereplő felek között bizonyítottan nem teljesült. A felek közötti kötelmi jogviszony színlelt volt, mert az objektív elemek összességéből az következett, hogy az érintett ügyletek alapvető célja jogosulatlan adóelőny megszerzése volt, és a visszaélésszerű magatartás tanúsítása a nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek fennállása ellenére sem eredményezheti az áfa levonásának engedélyezését.

II. Az alapeljárás és a bíróság ítélete

[15] A felperes kereseteiben arra hivatkozott, hogy az eljáró adóhatóságok nem tettek eleget a tényállás feltárási kötelezettségüknek, ezért megsértették az Áfa törvény 120. § a) pontját és a 127. § (1) bekezdés a) pontját. Semmilyen jogszabály nem tiltja ugyanis, hogy egy vállalkozás a tevékenységét alvállalkozó bevonásával végezze, és olyan jogszabály sem létezik, amely kimondaná, hogy nem lehet az alvállalkozó olyan cég, amely a fővállalkozó tulajdonosi körével vagy ügyvezetésével rokoni vagy baráti kapcsolatban áll, ilyen jogszabályra a határozatok sem hivatkoztak. Minden fővállalkozó olyan alvállalkozót foglalkoztat általában, akit ismer, akiben megbízik, ugyanis a fővállalkozó polgári jogi úton számonkérhető felelősséget visel az alvállalkozó szerződésnek megfelelő munkájáért, az viszont nem tartozik a fővállalkozó kötelezettségei közé, hogy alvállalkozójának az adóhatóság felé fennálló fizetési felelősségét ellenőrizze, a jogszabályok értelmében ugyanis erre sem joga, sem kötelezettsége nincs. Az alvállalkozók bevonásának okára az eljárás során okszerű magyarázatot adott, az

alvállalkozó dolgozói pedig annak ellenére nem a fővállalkozóval álltak munkaviszonyban, hogy tevékenységüket a fővállalkozó koordinálta, mivel az a megrendelővel kötött vállalkozói szerződésből, különösen annak 6. pontjából fakadt, ami alapján elengedhetetlen volt, hogy C a munkát végző gépkocsivezetőkkel is napi kapcsolatot tartson. Ebből azonban nem következik az, hogy a felperes velük szemben munkáltatói jogokat gyakorolt volna, mivel a munkavállaló annak a cégnek az alkalmazottja, akivel munkaszerződést köt, és akitől a fizetést kapja, ahogy azt a meghallgatott dolgozók vallomásai alátámasztották, mivel pedig a járatok útvonala és a menetrendje azonos volt, ezért természetes volt, hogy a gépkocsivezetők azonos feladatot végeztek és a fizetésük hasonló volt.

[16] A felperes állította, hogy a gazdasági esemény adóalanynak minősülő felek között jött létre, az alvállalkozó cégek vezetői elismerték, hogy a munkát elvégezték és a számlát ők állították ki, a munkák ténylegesen megvalósultak, azok ellenértékének megfizetése általában átutalással megtörtént, tehát igazolt, a vállalkozások a szükséges létszámot és az eszközöket is biztosították. Mindezt a másodfokú határozat 8. és 9. oldalán az alperes is elismerte, azonban nem az uniós gyakorlatnak megfelelően járt el, amikor a beszállító által elkövetett szabálytalanságok miatt a beszerző adóalanyt büntette, annak érdemi vizsgálata nélkül, hogy tudott-e az esetleges szabálytalanságokról. A régi Art. 2. § (1) bekezdése szerint a számlákat a számlát kiállító és befogadó fél közötti valós gazdasági esemény elvégzése és az ellenértéke kifizetése alapozta meg, aminek ellenkezőjét az alperes nem bizonyította, ezért a számla nem lehet fiktív.

[17] A felperes az adókiátszással kapcsolatban arra utalt, miszerint tényként állapítható meg, hogy a Déda Szerviz Kft. az általa kiállított számlákon szereplő és a felperes által megfizetett áfá-t bevallotta, ha pedig annak egy részét nem fizette be, az nem a felperes felelősségi körébe tartozik, így azon megállapítás, hogy a felperes tudott a Déda Szerviz Kft. adófizetési kötelezettségének elmulasztásáról, pusztán feltételezés. A felperesi álláspont szerint az nem adókiátság, ha valamely cég az áfá-t bevallja, de nem fizeti meg, mivel az esetben nem titkolja el az adóhatóság elől, így a tartozás az adóhatóság által ismert és végre is hajtható, mint ahogy az a jelen ügyben is történt. Sérelmezte azt is, hogy az alperes az eljárása során a felperesi hivatkozás ellenére sem bizonyította a járulékfizetési kötelezettség tekintetében, hogy melyik alvállalkozói cég milyen összegű járulékfizetési kötelezettséget mulasztott el, hanem arra hivatkozott, hogy a felperes ezen adatokat azok adótitoknak való minősülésük miatt nem ismerheti meg.

[18] Az alperes hangsúlyozta, hogy a felperes tudott az adókiátszásról, mivel egyrészt többszörös személyi összefonódások mutathatók ki a számlakibocsátók és a felperes között, másrészt bizonyítékok támasztották alá azt is, hogy a munkavállalók tényleges foglalkoztatója nem az egymást váltó, a munkavállalókat ugyan bejelentő, de adófizetési kötelezettségüknek eleget nem tevő számlakibocsátók voltak, hanem a felperes. E két tény szolgált a felperes adókiátszásra vonatkozó pozitív tudattartalmának alátámasztására, mivel

mutatják, hogy a felperes tudott az adóelkerülő konstrukció létezéséről. Hivatkozott arra is, hogy a Kúria Kfv.I.35.184/2017/6 számú ítélete szerint már a klasszikus adóelőny kimutatására sincs szükség, azaz, ha a számlázási konstrukció mesterséges, vagyis tényleges és legális gazdasági megfontolásokat nélkülöző jellege bizonyítást nyer, akkor konkrétan számszerűsíthető adóelőny hiányában is megtagadható az adólevonás a számla befogadójától.

[19] A per során a bíróság meghallgatta a felperes ügyvezetőjét, aki a korábbi nyilatkozatát fenntartva arra mutatott rá, hogy a munkát azon ok miatt végezték ugyanazok a buszvezetők a különböző alvállalkozóknál, mert nem lehetett a környéken elegendő buszvezetőt találni. Ezt támasztja alá azon körülmény is, hogy a megrendelő részére jelenleg munkát végző cég is ugyanazokat a buszvezetőket alkalmazza, akik a felperes alvállalkozóinál korábban alkalmazásban álltak.

[20] A bíróság tanúként hallgatta meg az alvállalkozók ügyvezetőit, akik az alvállalkozó bevonásának okáról a felperessel egyezően nyilatkoztak. A Déda Szerviz Kft. időszaki ügyvezetője elmondta, hogy a felperes kereste meg őt az előző alvállalkozó nehézsége miatt, akinek a helyébe a Déda Szerviz Kft. lépett a buszaival, mivel e munka nélkül azokat el kellett volna adnia. Így a munkavállalók szállítását a cég 2014. január 1-jétől végezte 2015. év végéig saját munkavállalóival és saját gépjárműveivel a cég adószámának visszavonásáig. Úgy nyilatkozott, hogy a munkavállalói járulékokat bevallotta és megfizette. Voltak fennakadások, ezért kérvényezte a részletfizetés lehetőségét, amit az adóhatóság megengedett. Bár fizették a részleteket, a kamatos kamat miatt azonban egyre nőtt a tartozás, és amikor már nem tudtak fizetni, akkor az adóhatóság elérverezte az autóbuszokat, majd visszavonta a cég adószámát.

[21] A bíróság beszerezte a megrendelővel a felperest követően szerződő cég válaszát arra, hogy a közte és a megrendelő közötti szerződés alapján 2016. október 2. napjától autóbuszvezetők és mikortól végezték a szállítást.

[22] A bíróság jelen ügy irataihoz csatolta a felperessel szemben a korábbi időszakok vonatkozásában hozott [OMISSIS] számú határozatok kapcsán hozott 38.K.703.424/2021/6. számú ítéletét, tekintettel az ügyek alapját képező tényállás, valamint az az alapján eldöntendő tény-, és jogkérdések azonos voltára, mely ítéletében a bíróság a támadott határozatokat megváltoztatva a felperes terhére megállapított adókülönbözetet, az arra tekintettel kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte.

[23] A bíróság a **38.K.703425/2020/10. számú ítéletében** az alperesi határozatokat – az elsőfokú határozatokra is kiterjedően – megváltoztatva a felperes terhére megállapított adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte.

[24] A bíróság az ítéletében az EUB döntéseire hivatkozott, megállapítva, hogy jelen ügy tényállása és az abból következő alperesi érvelés megegyezik a C-80/11.

és C-142/11. sz. Mahagében és Dávid egyesített ügyben tett megállapításokkal, tekintettel arra, hogy az adóhatóság a munkák tényleges elvégzését elismerte, azonban a számlák fiktív voltát állapította meg arra hivatkozással, hogy jogilag megkövetelt módon nem állapítható meg, hogy mely vállalkozás alkalmazásában álltak a munkavállalók. Erre tekintettel a bíróság jelen ügyben is követendőnek tartotta az EUB Mahagében ítélet 61. pontjában tett megállapítását. A bíróság az alperesi megállapításokkal szemben a C-611/19. sz. Crewprint ügy 41. és 45. pontjai alapján arra a következtetésre jutott, hogy önmagában nem eredményezheti az áfalevonási jog megtagadását a számlakibocsátó áfa- vagy járulékfizetési kötelezettségének elmulasztása, avagy részleges teljesítése, ahogy az sem, hogy az alvállalkozó igénybevétele az alperes szerint gazdaságilag nem volt ésszerű, vagy hogy az adózó és a számlakibocsátó között szervezeti vagy személyes összefonódás állt fenn.

[25] Az alperes ezért az EUB döntésekben foglaltak figyelmen kívül hagyása miatt a bizonyítékok jogsértő és egyoldalú értékelésével jutott arra a következtetésre is, hogy a munkavállalókat a felperes foglalkoztatta, az alvállalkozók ugyanis rendelkeztek bejelentett alkalmazottakkal, mely tény alátámasztották a munkaszerződések, a bejelentéseket tartalmazó nyilvántartások adatai, az alvállalkozók ügyvezetőinek és a munkavállalóinak nyilatkozatai, továbbá az alvállalkozóknál végzett ellenőrzések jegyzőkönyvei. A bíróság álláspontja szerint a munkavállalók írásbeli kérdésekre adott írásbeli válaszai e jellegük miatt nem voltak alkalmasak arra, hogy a teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalt munkaszerződések alapján az alvállalkozókkal, mint munkáltatókkal létrejött munkaviszonyuk fennállását megdöntsék, továbbá az alperes e körben C szerepét is tévesen értékelte, nem véve figyelembe a megrendelővel kötött szerződés 6. pontja szerinti kapcsolattartói szerepét, továbbá, hogy a felperes és a Pegazus Travel Kft. ügyvezetőjeként is jogosult volt a munkavállalókkal kommunikálni, utasítást adni, továbbá az alvállalkozók ügyvezetőjével tárgyalni az elvégzendő munkák kapcsán.

[26] A hivatkozott EUB döntésekre tekintettel ugyancsak nem volt alkalmas a munkavállalók átjelentésében megnyilvánuló összejátszás bizonyítékeként azon tény, hogy a felperesnek, a Pegazus Travel Kft.-nek, valamint a Déda Szerviz Kft.-nek ugyanaz a személyi kör volt a tulajdonosa és az ügyvezetője, mint ahogy az a megállapítás sem volt megalapozott, hogy a személyi és szervezeti összefonódás okán a felperes képviselője tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy az alvállalkozók nem, vagy csak részben fizetik be az áfát, illetőleg a járulékokat, mivel a hivatkozott személyi és szervezeti összefüggések iránya alapján a Déda Szerviz Kft. ügyvezetőjének volt lehetősége arra, hogy a felperes áfa kötelezettségeinek teljesítéséről tudomást szerezzen, és nem a felperesnek. A bíróság azt is kiemelte, hogy az adók befizetésének az alperes által a határozatában és a perben is hangsúlyosan hivatkozott adótitok volta miatt a felperesnek erre jogi lehetősége sem volt, továbbá arra is rámutatott, hogy az alperes által döntő körülményként értékelt személyi összefonódás a per tárgyát képező 2015-ös adóévben már nem is állt fenn, ebből következően ezen alperesi

megállapítás nemcsak objektív körülményekkel nem volt bizonyított, hanem jogilag és logikailag is kizárt volt.

[27] Az alperes a kellő körültekintés vizsgálata körében sem tett eleget az őt terhelő bizonyítási kötelezettségnek, mivel megállapításait kizárólag a gazdasági esemény fiktív voltának tényéből vonta le, másrészt az EUB ítélkezési gyakorlata alapján objektívnek nem tekinthető körülményekre, továbbá nem okszerű bizonyítékokra alapította, mivel az adóhatóság által indítható végrehajtási eljárásra tekintettel nem tekinthető adókijátszásnak, ha az adózó a bevallási kötelezettségének teljesítését követően bármely ok miatt nem tud eleget tenni az adófizetési kötelezettségének. Az alperes által beszerzett bizonyítékok ezért nem alapozták meg kétséget kizáróan azon felvetést, hogy a számlák valós gazdasági esemény nélkül lettek kiállítva, továbbá, hogy a felek csalárd magatartást tanúsítottak volna, mivel az alperes által hivatkozott okok a számla szerinti gazdasági eseményekkel és a csalárd magatartással való okszerűségi kapcsolat hiánya miatt nem voltak olyan objektív körülménynek tekinthetők, mint amikre alapozva az adózó adólevonáshoz való jogát az adóhatóság elvitathatta volna.

[28] A kérdést feltevő bíróság itt tartja szükségesnek rögzíteni, hogy a korábbi időszakot érintő 38.K.703.424/2021/6. számú ítéletével a támadott határozatokat megváltoztatta és a felperes terhére megállapított adókülönböt, az arra tekintettel kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte, az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria azonban a Kfv.I.35.371/2021/7. számú ítéletével az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította. A döntés elvi tartalmaként a Bírósági Határozatok Gyűjteményében (<https://eakta.birosag.hu/anonimizalt-hatarozatok>) az került közzétételre, hogy *„Amennyiben megállapítható a felperes és a számlakibocsátók közötti, a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére is kiható személyi összefonódás, úgy a felperesnek tudomása van a közteher megfizetés teljesítésének hiányában megvalósuló adóelkerülésről.”*

III. A Kúria megismételt eljárásra kötelező végzése

[29] 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.

[30] A Kúria végzésében a rendeltetésellenes joggyakorlással összefüggésben leszögezte, hogy az adóhatóság helytállóan mutatott rá, hogy a felperes és az alvállalkozók közötti kötetmi jogviszony színlelt, mivel a körülmények összességéből, a feltárt személyi, szervezeti és tulajdonosi összefonódásokból arra lehet következtetni, hogy a számla fiktív, a kéttagú láncolatban létrejött mesterséges ügyletek célja jogosulatlan adóelőny megszerzése volt. Az alvállalkozók a bizonylatok kiállításával megteremtették felperes számára annak lehetőségét, hogy adó- és járulékkerhek viselése nélkül, azonban az áfa levonásával végezhesse tevékenységét. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokból

okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó következtetéseket vont le, mivel a felhívott EUB döntésekre, de különösen a C-611/19. sz. Crewprint ügy 41., 42. és 45. pontjaira történő hivatkozásai ellenére figyelmen kívül hagyta a perbeli ügy egyedi sajátosságait, a korábbi ellenőrzési időszakban irányadó, számos ténybeli és adójogi azonosságot, egymásból fakadóságot és azt, hogy a felperes korábbi időszakra vonatkozó másik ügyében született Kfv.I.35.371/2021/7. számú kúriai ítélet [22] pontjának elvi éllel tett megállapításaira figyelemmel a Crewprint ügyben hozott végzés a perbelitől eltérő tényállás mellett keletkezett.

[31] Az elsőfokú bíróság az adóhatóság által felsorakoztatott nagyszámú személyi-szervezeti összefonódásoknak eltérő következtetése okán kellő jelentőséget nem tulajdonított, így nem került látókörébe, hogy a számlák szerinti gazdasági események teljesítésére ezen összefonódások miként hatottak ki. Azt is figyelmen kívül hagyta, hogy a Déda Szerviz Kft.-nél munkaszerződéssel dolgozó buszvezető munkavállalók nyilatkozatai egyértelműek és egybevágók voltak abban, hogy a munkáltatók változásáról csupán tájékoztatást kaptak, a munkaviszonyuk alakulására ténylegesen semmilyen ráhatásuk nem volt, miközben függetlenül attól, hogy éppen melyik társaság foglalkoztatta őket, minden alkalommal ugyanazon az útvonalon, ugyanazon gépjárművel, ugyanazért a bérért teljesítették a fuvarokat. Mindezeknek nem jelenti okszerű magyarázatát a buszvezetői hiányszakma.

[32] A Kúria a korábbi időszakot érintő 38.K.703.424/2021. számú ügyben keletkezett tárgyalási jegyzőkönyv alapján kiemelte, hogy a felperesi ügyvezetői nyilatkozat szerint: „Ha műszaki kérdés volt, azt B intézte, az egyéb, gyár által jelzett panaszokat pedig a felesége. (...) A Zoccoli Kft. esetében ott voltak a feleségével, amikor Demeter István beszélt a buszvezetőkkal a foglalkoztatás feltételeiről és ez a Déda Kft. esetében is így volt”. A Zoccoli Kft. a fuvarszközöket a felperes tulajdonosától, a Déda Kft.-től bérelte, a Zoccoli Kft. ügyvezetője az ügyletek kapcsán semmi érdemi részlettel nem volt tisztában, azt azonban elmondta, hogy a láncolatba B szervezte be úgy, hogy a Zoccoli Kft. sem fuvarozási tapasztalattal, sem fuvarszközökkel, sem referenciákkal nem rendelkezett. C-nek a megrendelővel kötött vállalkozási szerződés 6. pontja alapján fennálló szerepvállalását illetően tett elsőfokú ítéleti okfejtés cáfolataként a Kfv.I.35.371/2021/7. számú ítélet [30] pontjára utalt, melyben a Kúria a szerződés 2. pontjára tekintettel megállapította, hogy „a szerződés 6. pontjában B és C a felperes képviselőjében a számlakibocsátó irányában történő kapcsolattartásról a szerződés nem rendelkezett, ezért a szerződés szerint C nem volt jogosult a számlakibocsátók munkavállalóival való kapcsolattartásra. A Kúria értékelése szerint a „kommunikálás” és a munkaviszony létesítése, megállapodás a munkabérben, munkaidő beosztás nem szinonim fogalmak. C irányító szerepet töltött be a személyszállítás teljes folyamata felett. Ugyanez állapítható meg B és A esetében is. Demeter István csak a Zoccoli Kft. ügkörében járt el, de tevékenységét a három másik személlyel való egyeztetés határozta meg. A Kúria hangsúlyozta, hogy „a felperes és a számlák kibocsátói között olyan nagyfokú személyi átfedés volt, hogy a gépkocsivezetők hiába nem voltak felperes alkalmazottai, tevékenységük a felperes érdekkörébe tartozott”.

[33] Mindezek alapján a szoros személyi és gazdasági összefonódást az alperes helytállóan értékelte objektív körülményként, és összességében megalapozottan következtetett a visszaélésszerű magatartás, az adóelkerülés tanúsítására is. Az ügyletek valós célja - az elsőfokú bíróság mérlegelésétől eltérően - a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközött. A számlákat kibocsátó azonos érdekeltségi, ismeretségi körbe tartozó társaságoknál létrejött ügyletek formálisan megfeleltek az áfalevonási jog feltételeinek, azonban a feltárt személyi, szervezeti és a tényleges irányításban megmutatkozó összefonódások, átfedések alapján a láncolatban létrejött mesterséges ügyletek célja nem a piacon elérhető bevételszerzés, hanem a jogosulatlan adóelőny elérése volt, a felperesnek rálátása kellett, hogy legyen az alvállalkozók tevékenységére, gazdasági helyzetére és ezzel együtt adó- és járulékfizetési hajlandóságára is. A munkavállalók színleg megvalósult törvényes foglalkoztatása a levonási jog áfa mechanizmussal ellentétes megteremtését szolgálta.

IV. Az irányadó uniós jog

[34] 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.

[35] Az Európai Unió Alapjogi 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 képviselőlet igénybevételéhez.

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

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

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

[37] A HÉA irányelv 167. cikk:

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

[38] A HÉA irányelv 168. cikk a) pontja:

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

[39] A HÉA irányelv 178. cikk a) pontja:

Az adóalanyok 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.

[40] A HÉA irányelv 220. cikk:

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;

[41] A HÉA irányelv 226. cikke felsorolja azon kizárólagos adatokat, amelyeket az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az ezen irányelv 220. és 221. cikkének értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kötelezően fel kell tüntetni.

V. Az irányadó magyar jog**[42] 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.

[43] 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.

[44] 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.

[45] 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.

[46] 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.

[47] 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.

[48] 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.

VI. Az előzetes döntéshozatali eljárás jogalapja és szükségességének indokai

[49] 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.

[50] Az eldöntendő jogkérdés jelen perben 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 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] Mivel az adóhatóság objektív körülményként a felek közötti személyi szervezeti és tulajdonosi összefonódásokra utalt, azzal kívánva alátámasztani nemcsak a felperes csalárd magatartását, hanem rendeltetésellenes joggyakorlásra hivatkozással a gazdasági esemény tényleges megtörténte ellenére annak mesterséges voltát is, ezért a bíróságnak a Kúria megállapításaira is tekintettel a megismételt eljárása során ismét abban a kérdésben kell döntenie, hogy jogszerűen állapította-e meg az adóhatóság, hogy a felek közötti gazdasági és jogi konstrukció rendeltetésellenes joggyakorlásnak tekinthető, amiben az alvállalkozók szerepe csupán arra szolgált, hogy a felperes korábbi munkavállalóit a közterhek megfizetése nélkül foglalkoztassák, csalárd magatartásuk célja ekként a felperes munkaerő költségeinek a csökkentése, továbbá az volt, hogy a felperes a központi költségvetés részére meg nem fizetett áfát levonhassa, mivel a felperes és a számlakibocsátók közötti személyi összefonódások az adóhatóság és a Kúria álláspontja szerint kivétel nélkül azt igazolják, hogy a felperesnek az adóelkerülő konstrukció irányultságáról szükségszerűen tudomással kellett rendelkeznie.

[52] Az már az alapeljárásban is kétségtelenül megállapítható volt, hogy a Héa irányelv perben alkalmazandó cikkeit az EUB számos, mindenkire kötelező döntésében a perben felmerült szempontokból is értelmezte, ezért a bíróság az alapeljárás során nem tartotta szükségesnek előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezését, mivel nem merült fel észszerű kétség az alkalmazandó rendelkezések értelmezését illetően, ezért a hatályon kívül helyezett ítéletének [50]-[56] pontjaiban döntését az erre vonatkozó kötelezettsége alapján az EUB ítélezési gyakorlatára, azon belül pedig a Mahagében és Dávid egyesített ügyekben, valamint a Crewprint ügyben hozott döntések megállapításaira alapította az ügyek tényállásbeli egyezősége okán.

[53] Ehhez képest a Kúria megismételt eljárásra utasító végzésének [26] pontja szerint a bíróság a felhívott EUB döntésekre, különösen a C-611/19. számú Creewprint ügyre, illetőleg annak 41., 42. és 45. pontjaira történő hivatkozásai ellenére figyelmen kívül hagyta a perbeli ügy egyedi sajátosságait, továbbá azt, hogy a felperes korábbi ellenőrzési időszakra vonatkozó másik ügyében született Kfv.I.35.371/2021/7. számú kúriai ítélet 22. pontjában elvi éllel tett azon megállapítását, „ ... hogy a Crewprint ügyben hozott végzésben nevesítettek közül az alperes határozatában kizárólag a személyi és szervezeti összefonódás szerepel, az EUB által vizsgált tényállás további elemei pedig nem tárgyai az ügynek. Hangsúlyozta a Kúria azt is, hogy a bírósági felülvizsgálat tárgyát képező

határozatában az alperes a felek között fennálló kötelmi jogviszony színlelt voltára hivatkozott annak kapcsán, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése volt. Az, hogy a számlák formai kibocsátása megtörtént, senki sem vitatta. A C-611/19. számú végzés ekként a perbelitől eltérő tényállás mellett keletkezett.”

[54] A Kúria ekként mind a jelen ügyben hozott végzésében, mind a felhívott Kfv.I.35.371/2021/7. számú kúriai ítéletben a Mahagében és Dávid és társai egyesített ügyekben adott iránymutatásra való formális hivatkozással, de valójában az EUB hasonló tényállású ügyekben hozott döntéseire tekintet nélkül állapította meg, hogy a jogerős ítéletben a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen, mivel a többszörösen kimutatható összefonódások összességükben alátámasztják a számlákban meghatározott gazdasági esemény felek közötti meg nem történtét és a felperes adókijátszásban való tudatos részvételét, mely megállapítás következményeként a megismételt eljárásra a Kúria azt írta elő, hogy a Kúria kifejtett jogértelmezése alapján kell a bíróságnak a döntését meghoznia, ami alátámasztja, hogy a bizonyítékok értékelésének egymással ellentétben álló volta az uniós jog eltérő jogértelmezéséből fakad.

[55] A Kúria e 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 megismételt eljárásra adott kötelezéstől a bíróság a megismételt eljárásban 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.

[56] Ezen kívül a megismételt eljárásban eljáró bíróság számára a felperes korábbi ellenőrzési időszakra vonatkozó ügyében hozott Kfv.I.35.371/2021/7. számú kúriai ítélet indokolásának figyelembevételére is kötelező egyrészt a Pp. 346. § (5) bekezdése alapján, másrészt azon okból, mivel arra a Kúria a jelen ügyben hozott döntésének részeként hivatkozott.

[57] A felhívott ítélet [34] pontjában a Kúria a Crewprint végzés kapcsán tehát a jelen eljárásra kötelező módon szögezte le, hogy *„A 39. pont szerint az is megállapítható, hogy az EUB – az elé terjesztett kérdés alapján – azt tekintette irányadónak, hogy az ott érintett ügyben teljesülnek a hía levonási jogok a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában és 178. cikkének a) pontjában előírt anyagi és alaki követelményei, a 42. pont szerint pedig nem voltak vitatottak a termékértékesítések. A perbeli esetben azonban a bírósági felülvizsgálat tárgyát képező határozatában alperes a felek között fennálló kötelmi jogviszony színlelt voltára hivatkozott annak kapcsán, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése volt. Azt, hogy a számlák formai kibocsátása megtörtént, senki nem vitatta.”*

[58] A fenti elvi alapvetés eredményeként a Kúria felperesi keresetet elutasító ítélete elvi tartalmaként azt rögzítette, hogy *„Amennyiben megállapítható a*

felperes és a számlakibocsátók közötti, a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére is kiható személyi összefonódás, úgy a felperesnek tudomása van a közteher megfizetés teljesítésének hiányában megvalósuló adóelkerülésről.”

[59] Az alperes határozati következtetéseiből, a bíróság azok kapcsán kifejtett ítéleti érveléséből, valamint a Kúriának az alperesi vizsgálat helyességére vonatkozó megállapításaiból következően a bíróság a Kúria által adott kötelezésnek csak úgy tehet eleget a megismételt eljárásban, ha a bizonyítékok értékelését a korábbival ellentétben olyan tények figyelembe vételével végzi el, melyek tekintetében a hatályon kívül helyezett ítéletében az EUB döntéseire hivatkozással azt állapította meg, hogy azok okozati összefüggés hiányában nem relevánsak a felperes hía levonási jogának érvényesítése kapcsán, így a személyi és szervezeti összefonódás önmagában a felperes pozitív tudatállapotának bizonyítására nem alkalmas. A hivatkozott kúriai döntések alapján viszont a megismételt eljárás során nem tehet mást, minthogy a keresetet a felperes tudatállapotának vizsgálata nélkül elutasítja, hiszen a Kúria a kérdést feltevő bírósággal teljes mértékben ellentétes jogértelmezésének kifejtését követően a bizonyítékok értékelését az általa relevánsnak tartott objektív körülmények mentén minden vitatott kérdésben elvégezte, így e bizonyítékok megismételt eljárásban való eltérő értékelésének nem hagyott teret.

[60] A jelen per eldöntése szempontjából releváns jogkérdések, illetőleg az azok alapjául szolgáló tényállás elemeinek bizonyítására alkalmas bizonyítékok – melyek döntő mértékben számviteli bizonylatok – bizonyító erejének értékelése tekintetében is fennálló jelentős különbségek nemcsak az eljáró bíróságok, hanem a peres felek érvelésében is tetten érhetők, ami szintén azt látszik alátámasztani, hogy ezen kérdések tekintetében az adóhatóság és a nemzeti bíróság jogalkalmazása során érvényesülő tagállami gyakorlat oly mértékben tér el egymástól, amik nemcsak a felek tisztességes eljáráshoz és hatékony bírói védelemhez, hanem a jogbiztonsághoz való jogát is jelentős mértékben érinti, így az ügy eldöntése szempontjából e kérdések értelmezése releváns és a döntés érdemére is kihat.

[61] A jelen perben hozott bírósági döntések ellentmondásai azt is alátámasztják, hogy a Hía irányelv cikkei tekintetében a nagyszámú EUB döntés ellenére az adóhatóság és a nemzeti bíróságok jogalkalmazása során változatlanul érvényesülő tagállami gyakorlat nem felel meg a CILFIT ügyben kialakított acte claire doktrínának, mivel az uniós jog helyes alkalmazása nem annyira nyilvánvaló, hogy a jelen perben felmerült értelmezési kérdéseket minden észszerű kétséget kizáróan meg lehessen válaszolni, figyelemmel arra az új körülményre is, hogy a Kúria megismételt eljárásra adott iránymutatása, valamint a Kfv.I.35.371/2021/7. számú ítélet elvi jellegű megállapításai alapján az is egyértelművé vált, hogy a kérdést feltevő bíróság, valamint a Kúria mint végső fokozatú eljáró bíróság érintett tanácsai között fennálló jogvita lényege nemcsak az alkalmazandó uniós jogszabályok értelmezésében, abból következően pedig az ügyben releváns objektív tények és az azokat alátámasztó bizonyítékok eltérő értékelésében testesül meg, hanem a nemzeti bíróságok között abban sincs

egyértés, hogy egy héa levonás tárgyú EUB döntés alkalmazandó, illetőleg alkalmazható-e olyan ügyben, melynek tárgya a Héa irányelv cikkeinek ugyanazon szempontból való értelmezése, továbbá, hogy az alkalmazhatóság eldöntése során valóban releváns-e azon distinkció, hogy a gazdasági tevékenység termékértékesítés-e vagy szolgáltatásnyújtás, illetőleg azon eltérés, hogy a nemzeti ügyben hivatkozott objektív körülményen kívül az alkalmazandó uniós döntés további objektív körülményeket is értékelt.

[62] A bíróság arra is utal, hogy a Crewprint végzés 38. pontjában is megerősítettek szerint 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.

[63] Az EUB a nemzeti bíróság ezen ellenőrzési kötelezettségének tartalmát és kereteit a C-444/12. számú Hardimpex ügy 27. pontjában határozta meg, amikor azzal kapcsolatban arra is rámutatott, 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.”*

[64] Az EUB hivatkozott ítéleteiben és végzéseiben meghatározottak ellenére tehát ismét felmerült az a kérdés, hogy az adóhatóság és a Kúria értelmezési gyakorlata, avagy a kérdést feltevő bíróság azzal ellenkező jogértelmezése ellentétes-e a héa mechanizmusának szerves részét képező – a főszabály szerint nem korlátozható – Héa irányelv 168. cikkében foglalt adólevonási jog céljával, továbbá, hogy melyik értelmezés felel meg az adólevonás 178. cikk a) pontjában meghatározott feltételének. Mivel a Kúria az ellentmondó jogértelmezési álláspontok rögzítésén, valamint a bizonyítékoknak az elsőfokú bíróság általi - álláspontja szerint - kirívóan okszerűtlen értékelésének és e körben az ellentmondások megállapításán túl nem tartotta szükségesnek az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, ezért a fentebb kifejtettek értelmében azt a megismételt eljárásban eljáró bíróságnak kell megtennie abból a Crewprint végzésben is megfogalmazott célból, hogy az alperes által feltárt bizonyítékoknak az 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, a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét nem sértve jár el.

VII. A bíróság által feltett kérdésekhez

Az 1-3. kérdéshez

[65] A jelen perben a kereset Kúria általi érdemi elbírálása és a kérdést feltevő bíróság új eljárásra kötelezése miatt az a sajátos helyzet állt elő, hogy a bíróságnak kérdéseit nemcsak a hatályon kívül helyezett ítélete, hanem a Kúria kötelező erejű végzésének, illetőleg az e döntésben a jelen per részévé tett, a felperes korábbi ellenőrzési időszakra vonatkozó perében hozott kúriai ítéletnek megállapításai alapján kell megfogalmaznia, mivel e megállapításokban mutatkozik meg nemcsak a Héa irányelv rendelkezéseinek, hanem az azok értelmezése tárgyában hozott EUB döntések megállapításainak a nemzeti bíróságok általi eltérő értelmezése.

[66] A kérdést feltevő bíróság az EUB Mahagében és társa, valamint a Crewprint ügyben hozott döntéseinek eltérő értelmezésére tekintettel az A.T.S. 2003 Zrt. ügyben kezdeményezett előzetes döntéshozatal iránti végzésében írtakhoz hasonlóan jelen ügyben is úgy ítéli meg, hogy a fentebb ismertetett ellenőrzési feladatának megfelelő elvégzése, illetőleg azon cél elérése érdekében, hogy a közösségi jog helyes alkalmazása az értelmező bíróságban semmilyen észszerű kétely kialakítására ne legyen alkalmas, az adóhatóság által objektívnek tartott körülmények és az azokat alátámasztó bizonyítékok értékelése tekintetében konkrét kérdéseket kell megfogalmaznia, tekintettel a héa levonás kapcsán a bírói joggyakorlat által kialakított és használt keretfogalmak tartalommal való kitöltésének igényére is, mivel az a bíróságok feladatát képezi az egyedi ügyekben hozott döntéseik által, egyre kisebb teret hagyva az eltérő értelmezés lehetőségének.

[67] A bíróság a feltett kérdések indokolásának kifejtése előtt szükségesnek tartja leszögezni, hogy a jelen ügy tárgya egy három szereplős szolgáltatási láncolat, melynek jogi keretét a megrendelő és a felperes közötti fővállalkozói szerződés, valamint a felperes és az időben egymást követő alvállalkozók közötti alvállalkozói szerződések jelölték ki, meghatározva a szolgáltatás tárgyát és minőségi követelményeit, a szerződő felek ezzel kapcsolatos feladatait, jogait és kötelezettségeit, a vállalási díjakat, valamint a kapcsolattartók személyét.

[68] Rögzíteni szükséges azt is, hogy jelen ügyben az adólevonási jog Mahagében ítélet 43. és 44. pontjaiban megfogalmazott releváns tényállási elemei megvalósultak, ugyanis a levonási jogával élni kívánó felperes adóalanyként minősül, az e jog alátámasztása érdekében hivatkozott szolgáltatás a valóságban az adóhatóság által sem vitatottan ténylegesen megvalósult, a felperes azt bizonyítottan a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel, mely ügyletet a számlák és az azokhoz csatolt egyéb, számviteli dokumentumok, továbbá az érintett cégek ügyvezetőinek, valamint a fuvarozást végző munkavállalók egybehangzó nyilatkozatainak tanúsága szerint teljesítették, a szolgáltatás áfát tartalmazó ellenértékét a felperes igazoltan megfizette, 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, avagy formailag szabálytalan számlákat állított volna ki.

[69] 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.

[70] Az adóhatóság – Kúria által jogszerűnek ítélt – álláspontja szerint a bemutatott számlák és egyéb dokumentumok nem bizonyítják a számlák szerinti gazdasági esemény létrejöttét a felperes és az alvállalkozók között a felek közti személyi és szervezeti összefonódásokra és az alperes által relevánsnak tartott körülményeknek az egyes alvállalkozóknál való egyezőségére tekintettel, mely körülmények által bizonyítottan az ügyletben részt vevő társaságok rendeltetésellenes magatartást tanúsítottak, mivel az ügyletek célja a felperes adófizetési kötelezettsége csökkentésének szándékára figyelemmel csalárd volt, a többszörösen kimutatható összefonódások pedig – így a munkavállalók, valamint az utasítást adók személyének változatlanlansága, a felperes környezetéhez tartozó tulajdonosok, ügyvezetők, a könyvelő személyében, továbbá a székhely és telephely címekben megmutatkozó azonosságok – azt igazolják, hogy a felperesnek az adóelkerülő konstrukcióról szükségszerűen tudomása kellett, hogy legyen.

[71] A kérdést feltevő bíróság ezért kérdéseivel összességében a fenti megállapításoknak a HÉA irányelv, valamint az alapvető elvekkel való összhangját szeretné megtudni, mivel álláspontja szerint azok ellentétben állnak az EUB e kérdésekkel kapcsolatos kötelező iránymutatásaival.

[72] Az adóhatóság a megállapításait egyrészt azzal támasztotta alá, vagyis azt róta fel a felperesnek csalárd magatartásként, hogy az általa elvállalt szolgáltatást nem saját maga nyújtotta, hanem a polgári jog által engedélyezett más módon, azaz a fővállalkozói szerződésben nem tiltott alvállalkozók igénybevételeivel, amit az adóhatóság a felperes és az alvállalkozók közötti személyi és szervezeti összefonódások miatt a gazdasági tevékenység teljesítése ellenére is rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősített azon álláspontja alapján, hogy az alvállalkozók bevonása nem szolgált más célt, mint a munkavállalói béreket terhelő közterhek megfizetésére vonatkozó kötelezettség rájuk való áthárítását, azok befizetésének alvállalkozók általi elmulasztását, továbbá levonható áfa megteremtését az alvállalkozók által kiállított számlák felperes általi befogadásával.

[73] A bíróság hatályon kívül helyezett ítéletében is kifejtett álláspontja szerint e kérdést az EUB a C-611/19. számú Crewprint ügyben hozott végzésének 41. pontjában megválaszolta, mely szerint „... a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint

az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterheik csökkentéséhez.”

[74] Ezen túlmenően az EUB a gazdasági tevékenység formájának megválasztását kifejezetten az adóalany adóterheinek csökkentésére irányuló törekvésének céljával együtt is értelmezte a jelen ügygel szintén nagyfokú azonosságot mutató C-289/22. sz. A.T.S. 2003 Zrt. ügyben feltett 1. kérdésre adott válaszában, mégpedig kifejezetten a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítható voltának vizsgálatával. Az e kérdésre adott válasz szerint ellentétes a Héa irányelvvel az olyan nemzeti gyakorlat, amely az adóalany azon választását, hogy gazdasági tevékenységét olyan formában gyakorolja, amely lehetővé teszi számára a gazdasági költségeinek csökkentését, „rendeltetésellenes joggyakorlásnak” minősíti, és ezen okból megtagadja ezen adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt.

[75] A bíróság az 1.a) kérdés kapcsán szükségesnek tartja rögzíteni azt is, miszerint azon körülmény, hogy az alvállalkozók bevonása miatt az alvállalkozók voltak kötelesek a munkavállalók munkabérért terhelő közterheket (szja és egyéb járulékok) levonni és az adóhatóság felé befizetni, a munkajogi és az adójogi előírásokból fakadt, így az alvállalkozói igénybevételnek a természetes és elkerülhetetlen következménye volt, ami ekként az ügy egyedi körülményének sem volt tekinthető, mivel az minden olyan láncolatban szükségszerűen fennáll, ahol a teljesítés alvállalkozó igénybevételével történik, ezért a Kúriának a kérdést feltevő bíróság számára kötelező megállapítására tekintettel kérdéses az is, hogy a felperes választása, mely az EUB iránymutatása szerint az adósemlegesség elvének megfelel, rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül-e és a közterhek alóli mentesülés miatt a héa szabályozás céljával ellentétes csalárd magatartásnak tekinthető-e.

[76] A bíróság e körben az ügy egyedi körülményeként azt is relevánsnak tartja, hogy a felek a fővállalkozói, valamint az alvállalkozói szerződésekben vállalkozói, illetőleg ún. vállalási díjat kötöttek ki, vagyis azon megállapítás, hogy a felperes a közterhek viselése alóli mentesülésével a költségeit csökkentette, illetőleg, hogy a mesterséges ügyletek célja nem a piacon elérhető bevételszerzés, hanem a jogosulatlan adóelőny elérése volt, iratellenes is, mivel a felperes a munkát vállalkozói díj, vagyis bevétel ellenében vállalta el, továbbá a közterhek levonásának és befizetésének kötelezettsége alóli mentesüléssel szemben egyéb költséget, a vállalási díjat viselte, vagyis az általa vállalt feladatok más cég általi elvégzése a szolgáltatás díjának felperes általi megfizetése ellenében történt.

[77] Az alperes a rendeltetésellenes joggyakorlás és a csalárd magatartás megállapíthatósága során nagy jelentőséget tanúsított a szerződő felek közötti személyes és szervezeti összefonódásnak, mellyel kapcsolatban az EUB szintén kimondta a Crewprint végzésének 45. pontjában, hogy a Héa irányelvvel „... ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság arra alapítva tagadja meg az adóalanytól az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, hogy

az említett adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások álltak fenn. E megtagadás megalapozásához – az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre történő alapítástól eltérően – bizonyítani kell, hogy ugyanezen adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügyletekkel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”

[78] Az adóhatóságnak tehát ahhoz, hogy a felperes áfa levonási jogát a jelen ügyben hivatkozott körülményekre alapozva jogszerűen tagadja meg, jogilag megkövetelt módon azt is bizonyítania kell, hogy az adóalany saját maga, avagy az alvállalkozója által elkövetett adócsalásban vett részt.

[79] A bíróság itt tartja szükségesnek leszögezni, hogy az EUB gyakorlata értelmében önmagában nem adókijátszás az adóterhek csökkentéséhez legmegfelelőbbnek ítélt szervezeti struktúra és szerződéses feltételek megválasztása, mint ahogy az is számos döntésben kimondásra kerül, hogy az áfalevonási jog gyakorlása a közös héa rendszer egyik alapelvét jelentő, annak elválaszthatatlan részéi képező jogosultság, mely főszabályként nem korlátozható, így önmagában e jogosultság gyakorlása sem valósít meg adókijátszást.

[80] Mivel a tényállásbeli hasonlóság, ezen belül pedig az adóhatóság által a héa levonás megtagadása szempontjából objektívnek és relevánsnak tartott körülmények azonossága ellenére az adóhatóság Kúria tanácsai által helybenhagyott megállapításai, valamint az EUB A.T.S. 2003 Zrt. ügyben kifejtett iránymutatása között nyilvánvaló ellentmondás áll fenn a rendeltetésellenes joggyakorlás, ebből következően az adókijátszás minősítése tekintetében, ezért a bíróság az 1.a) kérdésének feltevésével ezen ellentmondások feloldását szeretné elérni a megismételt eljárásban.

[81] A felek között a per során vita alakult ki abban a kérdésben, hogy elegendő-e a héa levonás szabályaiba ütköző adókijátszás, avagy adócsalás megállapításához az, hogy miután a számlakibocsátó a bevallott adók, illetőleg járulékok megfizetésével késedelembe esik, arra részletfizetési kedvezményt kap az adóhatóságtól, azonban e kedvezmény ellenére tovább növekvő adótartozás miatt az adóhatóság a tartozás összegét az alvállalkozó ellen indított végrehajtási eljárás során behajtja, így a központi költségvetést kár nem éri, vagy ezzel szemben csak az adó adóhatóság előli eltitkolása, vagyis be nem vallása és meg nem fizetése minősül csalárd magatartásnak, amire a bíróság az 1.b) kérdésében keresi a választ.

[82] Mivel az adójogi tényállás jogilag megkövetelt módon való bizonyítási kötelezettségén túl az adóhatóság a rendeltetésellenes joggyakorlást és a felek összejátszását, végső soron pedig a héa levonás megtagadását is a járulékfizetési kötelezettség alvállalkozókra való áthárítására és be nem fizetésére mint csalárd szándékra alapította, ekként az is eldöntendő kérdés a perben, hogy releváns-e

azon tény az adókiátszás vizsgálatakor, hogy az alvállalkozók a munkavállalói járulékokat befizették-e, illetőleg azon körülmény, hogy a Déda Szerviz Kft. esetében a részére biztosított fizetési könnyítés és a részletfizetések ellenére a tartozás a teljesítés tárgyi feltételét jelentő autóbuszok végrehajtásához vezetett.

[83] Az előző kérdéshez szorosan kapcsolódó 1.c) kérdés arra vonatkozik, hogy az adóhatóság az általa megnevezett adóelőny (adóelkerülés) kapcsán pusztán annak megnevezésével, a mulasztásnak értékelt magatartás részletezése nélkül eleget tett-e a jogilag megkövetelt módon való bizonyítási kötelezettségének, tekintettel arra, hogy a felperes már az adóigazgatási eljárás során hangsúlyosan kifogásolta annak elmulasztását, melynek alátámasztásaként az adóhatóság a Kúria Kfv.I.35.184/2017/6 számú ítéletére hivatkozott, mely szerint már a klasszikus adóelőny kimutatására sincs szükség, azaz, ha a számlázási konstrukció mesterséges, akkor konkrétan számszerűsíthető adóelőny hiányában is megtagadható az adólevonás a számla befogadjától.

[84] A bíróság ugyanakkor arra utal, hogy az adóelőny adóhatóság általi feltárásával kapcsolatban az EUB a C-512/21 sz. Aquila Part Prod Com SA ügyben feltett I. kérdésre adott válaszában azt állapította meg, hogy az adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel az említett adócsalásban vesz részt, ami nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

[85] A bíróság e kérdésével ekként arra szeretne választ kapni, hogy eleget tesz-e az adóhatóság az adócsalás körében a tényállás feltárása iránti kötelezettségének akkor, ha a határozatból nem derül ki, hogy az alvállalkozók tekintetében a határozatok tárgyát képező időszakokban melyik adó- avagy járuléknemben és milyen összegben áll fenn tartozás, különös tekintettel arra, hogy a meghallgatott ügyvezetők nyilatkozatai szerint a munkabérek terhelő adó és járulékok tekintetében tartozásuk nem állt fenn, illetőleg a Déda Szerviz Kft. a tartozása miatt a perben becsatolt adófolyószámlája tanúsága szerint fizetési kedvezményt kapott, melynek teljesítése 2015. évben folyamatban volt, továbbá több munkavállaló nyilatkozatához csatolva lett a Déda Szerviz Kft.-nél fennállt munkaviszonya megszűnésekor kiadott igazolás, mely szerint a munkabért terhelő adó és a járulékok a munkáltató általi levonásra kerültek. Az adócsalás mibenléte és igazolt volta az ügy eldöntése szempontjából döntő körülmény, mivel az a felperes tudatállapota vizsgálatának releváns tényállási eleme, az azt alátámasztó bizonyítékok közötti ellentmondás feloldása pedig a bizonyításra vonatkozó nemzeti jogszabályok alapján az alperes kötelezettsége, mellyel szemben a felperes jogorvoslati jogának illetőleg a tisztességes eljárás elvének tényleges érvényesülése érdekében elvárás annak felperes általi ellenőrizhető volta.

[86] A bíróság az 1.d) szerinti kérdésével az adóalany ellenőrzési kötelezettségének kereteire keresi a választ, mivel az adóhatóság érdemi vizsgálat nélkül a szervezeti és személyi összefonódásra hivatkozással a kellő körültekintés körében a felperestől olyan tényről való tudomást várt el, illetőleg értékelt a terhére, amit a kérdést feltevő bíróság a hatályon kívül helyezett ítéletének [63]-[66] pontjaiban jogilag, fizikailag és logikailag is lehetetlennek ítélt, rámutatva arra, hogy az adóhatóság által elvárt ellenőrzési kötelezettséget az adófizetési fegyelem teljesítésére vonatkozó adatok adótitok volta miatt a felperes nem teljesíthette, amit az is alátámaszt, hogy maga az adóhatóság - annak bizonyítása nélkül - csak általánosságban hivatkozott a felperestől elvárt ellenőrzési kötelezettség alvállalkozók általi elmulasztására adótitokra hivatkozással, e titok hatását azonban a felperesi elvárás felperes terhére való értékelésekor figyelmen kívül hagyta. A bíróság ítéletében arra is rámutatott, hogy az alperes által hivatkozott szervezeti és személyi összefonódás iránya logikailag ellenkező irányú információszerezést tett lehetővé, mint amit az alperes a felperestől elvárt, így a felperesnek még elvi szinten sem volt lehetősége a tőle által elvárt információ megszerzésére, nem utolsósorban pedig a feltételezett tudomásszerzést az adóhatóság szerint megalapozó összefonódás a perbeli 2015. évben már nem is állt fenn.

[87] A nemzeti bíróságok e tekintetben is ellentétes álláspontja miatt a bíróság a felperes ellenőrzési kötelezettségére, illetőleg a tudomásszerzésére vonatkozó kérdésével azt szeretné megtudni, hogy az ügy egyedi körülményeire figyelemmel a hÉa levonási jog gyakorlásának feltételeként az adóhatóság az uniós jogba ütközően kötelezte-e a felperest, hogy az alvállalkozóira vonatkozóan olyan ellenőrzéseket végezzen, ami tőle észszerűen nem volt elvárható, különböző okok miatt nem is volt teljesíthető, vagy pedig nem bizonyított tényekről való tudomást vélelmezett a felperes terhére már nem létező szervezeti és személyi összefonódásra hivatkozással.

[88] Mivel a Kúria végzése szerint a kérdést feltevő bíróság e körben jogsértő módon nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy a személyi és szervezeti összefonódás magánszemélyek által valósult meg, ezért az 1.d) pont szerinti kérdés második része e tény releváns voltának megtudakozására irányul, melyhez annyi pontosítás szükséges, hogy az összefonódásnak a magánszemélyeken kívül jogi személy is alanya volt, hiszen tény, hogy a Déda Szerviz Kft. volt 2014. szeptember 19. napjáig a felperes egyik tulajdonosa, mellyel kapcsolatos jogokat az ügyvezetők azonossága miatt magánszemély gyakorolta, meg kell azonban jegyezni, hogy a bíróság ítéletében e ténnyel szemben a személyi összefonódás irányát tartotta azon releváns körülménynek, mint ami a felperesnek az alvállalkozója adótartozásáról való tudomását kizárta, így e megállapítás tartalmán az, hogy az összefonódás magánszemélyek által valósult meg, semmit nem változtatott.

[89] Az adóhatóság a felperes csalárd magatartásának és azon megállapításának bizonyítékeként, miszerint a munkavállalók valójában a felperes munkavállalói voltak, mivel a felperes érdekkörében tevékenykedtek, nagy jelentőséget tanúsított

azon körülménynek is, hogy a munkavállalók átvételét követően az új munkáltatójuknál a munkakörük, feladataik és a munkabérük változatlan marad, ezért e megállapítással kapcsolatos az 1.e) kérdés.

[90] A kérdést feltevő bíróság ítéletének [61] pontjában a fent megállapítással kapcsolatban arra a következtetésre jutott, hogy mivel az alvállalkozókat a felperes a megrendelővel kötött szerződése teljesítésére vette igénybe, melynek tárgya e szerződés 1. pontja szerint menetrendszerű autóbuszjáratokkal történő személyszállítás volt a szerződés 1. sz. mellékletében meghatározott útvonalakon, ezért a felperes megrendelője részére történő szerződészerű teljesítése érdekében nemcsak természetes, hanem szükségszerű volt, hogy a menetrend szerinti járatok teljesítésére átvett munkavállalók feladatai, munkakörük és a munkakörülményeik változatlan maradjanak, amiből következően a munkabérük összegének is azonosnak vagy hasonlóknak kellett lennie. E körülményeket ezért a bíróság ítéleti álláspontja szerint nem lehetett a felek összjátzását bizonyító és az áfa levonási jog elutasítását alátámasztó objektív körülménynek tekinteni.

[91] Ehhez képest a Kúria álláspontja szerint a kérdést feltevő bíróság figyelmen kívül hagyta azonban azon körülményt, hogy a munkavállalók a „*munkáltatók változásáról csupán tájékoztatást kaptak, a munkaviszonyuk alakulására ténylegesen semmilyen ráhatásuk nem volt, miközben függetlenül attól, hogy éppen melyik társaság foglalkoztatta őket, minden alkalommal ugyanazon az útvonalon, ugyanazon gépjárművel, ugyanazért a bérért teljesítették a fuvarokat. Mindezeknek nem jelenti okszerű magyarázatát a buszvezetői hiányszakma.*”

[92] Az adóhatóság és a Kúria tehát e körben a szerződészerű teljesítés kötelezettségével szemben döntő jelentőséget tulajdonított a munkavállalóknak az egyes alvállalkozókhöz való átvételének körülményeire és azok hasonló voltára, ennek kapcsán pedig különösen C szerepére, az alapján állapítva meg azt, hogy a munkavállalókat az egyes alvállalkozókhöz történt átjelentésük ellenére valójában a felperes foglalkoztatta tovább, anélkül, hogy a munkavállalók a munkaviszonyuk alakulásába beleszólhattak volna.

[93] Mivel az adóhatóság e körben munkajogi szabályok megsértését róta fel a feleknek, ezért a Kúria megállapításaira tekintettel a megismételt eljárásban eljáró bíróság szükségesnek tartotta erre vonatkozó kérdés feltételét is, tekintettel arra is, hogy e kérdések megválaszolásához nemcsak szükséges, hanem az EUB C-512/21. sz. *Aguila Part Prod Com SA* ügyben hozott [ítélete rendelkező részének] 5. pontja értelmében lehetséges is a munkajogi szabálytalanságok közigazgatási bíróság általi közigazgatásai perben való vizsgálata és értékelése.

[94] Kérdésként merül fel, hogy amennyiben egy olyan láncolat csalárd jellegét vizsgálja az adóhatóság, amelyben a felek jogait és kötelezettségeit speciális jogszabály rendezi, az adóhatóságnak kötelessége-e e jogszabály rendelkezéseinek figyelembevételére. E körülménynek azért van jelentősége a bíróság álláspontja szerint, mert a feltárandó tényekkel kapcsolatban a rendelkezésre álló bizonyítékok bizonyító erejét, alkalmasságát és relevanciáját a rájuk vonatkozó

speciális jogszabályi rendelkezések figyelembe vételével lehet megítélni, továbbá e kérdésnek az ügyben azon ok miatt is kiemelt jelentősége van, mivel az alperes annak a körülménynek tanúsított döntő jelentőséget a csalárd magatartás kapcsán, hogy a munkavállalók nyilatkozata alapján megállapíthatóan az utasításokat több munkavállaló esetében C adta, akit a Kúria megállapítása szerint a kapcsolattartói volta erre nem jogosított fel. Mivel munkajogi szabályok betartását az adóhatóság nyomatékosan várta el a felektől, így a bíróság álláspontja szerint az adóhatóság sem hagyhatja figyelmen kívül a munkaszerződések tartalmára vonatkozó jogszabályi előírásokat.

[95] A bíróság rögzíti, hogy az ellenőrzések időszakában hatályban volt, a Munka törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvényt (rég Mt.) követően a 2012. évi I. törvény (új Mt.) 2012. július 1-jei hatályba lépésével sem változott azon helyzet, hogy a munkavállalóknak - a Kúria döntése szerint - „*a munkaviszonyuk alakulására ténylegesen semmilyen ráhatásuk nem volt*”, ami jelen perben a munkavállalók munkaviszonya megszüntetésének munkáltató általi kezdeményezését jelentette, és amely munkáltatói jog az e körben évtizedek óta változatlan munkajogi szabályozás következménye. A munkavállaló általi felmondás esetét kivéve ugyanis minden egyes megszüntetési módot a munkáltató kezdeményezi, mégpedig - a közös megegyezés esetét kivéve - a munkavállalóhoz intézett egyoldalú munkáltatói nyilatkozattal. Ekként a munkajogi szabályok szerint a munkáltató jogosult eldönteni, hogy a munkavállaló munkaviszonyát mikor és hogyan szünteti meg, az e körben való tájékoztatás pedig azzal valósul meg, hogy a rendes felmondást joghatályosan, azaz írásban, okszerűen indokolva és szabályszerűen kézbesítve kell megtenni.

[96] A munkaviszony közös megegyezéssel való megszüntetése sem arra szolgál, hogy a munkavállaló beleegyezésének hiánya megakadályozza a munkaviszony megszüntetésére meghozott munkáltatói döntést, hiszen azt a munkáltató egyoldalú nyilatkozattal bármikor megteheti, hanem arra, hogy a felek a munkaviszony megszüntetésének módjára vonatkozó, jogszabály által meghatározott kérdésekben a jogszabályi rendelkezésektől eltérően állapodhatnak meg.

[97] Az Mt. 46. §-a a munkaviszony létrejöttével összefüggésben a munkáltató részére tájékoztatási kötelezettséget ír elő a törvényben meghatározott tárgykörökben, de azt is a munkaviszony létrejöttét követően. A munkavállalók Mt. által is elismerten meglévő alárendeltségi pozíciója miatt a munkaviszony létrejötte során a munkavállalónak lehet bizonyos alku pozíciója, azonban a döntési lehetősége az esetek döntő hányadában arra korlátozódik, hogy a munkaszerződését aláírja-e vagy sem.

[98] A munkavállalóknak tehát a munkaviszonyuk alakulására ráhatásuk nemcsak nem volt, de a munkajogi szabályok értelmében nem is kellett, hogy legyen, azon kúriai megállapítás tehát, hogy a munkavállalók a munkáltatók változásáról csupán tájékoztatást kaptak, de annak alakulásába nem szólhattak bele, éppen az ismerttetett munkáltatói kötelezettség teljesítését bizonyítja, ezért a

kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint a munkaviszony megszüntetésének módja és körülményei, valamint az új munkaviszonnyal kapcsolatban előírt tájékoztatás megadása azok jogszabályból fakadó volta miatt a felek összejátszásának bizonyítéka nem lehet, ekként csalárd magatartásnak nem minősíthető.

[99] Az ügyben feltárt tényállás alapján az állapítható meg, hogy az első alvállalkozónak a felszámolási eljárás elrendelése miatt kellett a munkavállalótól megválnia, azonban egy új alvállalkozó azonos feltételekkel vállalta a munkavállalók foglalkoztatását, melyre vonatkozó munkaszerződést a munkavállalók aláírták, tehát a tovább foglalkoztatásukat elfogadták. Más ok miatt, de ugyanez történt a harmadik alvállalkozó és a felperes közti alvállalkozói szerződés létrejöttékor is, utalva arra, hogy a feltételek azonos volta a megrendelővel kötött szerződés teljesítésének kötelezettségéből fakadt, hiszen menetend szerinti járatokkal való személy fuvarozás maradt a munkavállalók feladata továbbra is, mely menetrenden sem a felperes, sem az alvállalkozók nem változtathattak. Az új munkaviszony létrejöttének pedig természetes következménye, egyben az új munkáltatók jogszabályi kötelezettsége volt a munkavállalók bejelentése.

[100]A szerződések konkrét vizsgálata nélkül is látható, hogy a kifogásolt konstrukció a munkáltatói jogutódlás intézményére hasonlít, mely jogintézményt a bírói joggyakorlat alakította ki, majd az adójogi vizsgálat alá vont időszakokban hatályban volt régi Mt. a 85/A.-85/C. §-aival honosította meg a munkajogban, az új Mt. pedig a 36. §-ában munkáltató személyében bekövetkezett változás néven szabályozza, tehát a munkavállalók változatlan feltételekkel való átvétele más munkáltatóhoz jogszerű lehetőség. A munkajogi szabályok alapján az is megállapítható, hogy a munkáltatói jogutódlás a legjobb, ami ilyen esetben a munkavállalókkal történhet, mivel a munkaviszonyuk nem szakad meg, továbbá e körülmény értékelésekor azt sem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy az azonos feltételekkel való tovább foglalkoztatás nélkül az ügy egyedi körülményei miatt a munkavállalók számára a másik opció a munkanélküliség volt. Ekként megállapítható, hogy a felperes terhére rótt körülmény a munkajogi szabályokból fakadt, a munkavállalók számára kedvező volt, így csalárd magatartásnak nem volt tekinthető.

[101]Az adóhatóság és a Kúria nagy jelentőséget tanúsított C szerepének a munkavállalók átvételének körülményei kapcsán, mely magatartás a kérdést feltevő bíróság álláspontja szerint viszont nem áll okszerű kapcsolatban a felperes áfa levonási jogának gyakorlásával. Egyrészt ő és férje a fővállalkozói szerződés 6. pontja alapján kapcsolattartóként volt megnevezve, B általánosságban C pedig napi kapcsolattartóként. E kikötésnek pedig pontosan megfeleltek B személyes meghallgatása során elmondott körülmények, miszerint mindkettő ott voltak a munkavállalók alvállalkozók általi átvételének közlésekor, amelyekre a Kúria végzésében a csalárd magatartás bizonyítékaként nyomatékosan hivatkozott. Ahogy a bíróság ítéletében rámutatott, a munkavállalók munkaviszonyának megszüntetésekor C az első alvállalkozó ügyvezetőjeként is jogszerűen volt jelen

B-vel együtt, megjegyezve, hogy még ha jelenlétük jogszerűtlen lett is volna, az sem hozott volna létre munkaviszonyt a felperessel a hatályos és érvényes munkaszerződésekben foglaltakkal szemben, hiszen a munkaviszonyt a munkaszerződés hozza létre és nem a kapcsolattartóval való „kommunikálás”, így e ténynek sem lehetett jogi jelentősége a felperes hía levonási jogának elfogadására nézve.

[102]A bíróság azt is szükségesnek tartja rögzíteni, hogy az adóhatóság a munkaszerződések tartalmával szemben „több” munkavállalók írásbeli nyilatkozatai alapján állapította meg azt, hogy C irányítási jogkört gyakorolt felettük. Márpedig az elsőfokú határozatok 9-14. oldalán felsorolt 15 azon munkavállaló közül, akik kifejezetten a Déda Szerviz Kft-vel fennálló munkaviszonyukról nyilatkoztak, 14-en egybehangzóan azt vallották, hogy a Déda Szerviz Kft. alkalmazásában álltak, a Déda Szerviz Kft. ügyvezetője vette fel őket, vele kötötték meg a munkaszerződést és tőle kapták a fizetésüket. E vallomásokkal szemben egyetlen munkavállalói nyilatkozat állt, Szabó Józsefé, aki azt nyilatkozta, hogy 2015. november 16. után kapta a fizetését A-tól, a Déda Szerviz Kft. ügyvezetőjétől, addig pedig B-től vagy a feleségétől borítékban. Az ügyben feltárt azon tény alapján, hogy a munkavállalók 2015. november 15-éig álltak a Déda Szerviz Kft. alkalmazásában, látható, hogy e nyilatkozat nem felel meg a tényeknek, mert 2015 november 15-e után a HEPA Kft. foglalkoztatta a munkavállalókat, melynek nem A volt az ügyvezetője, fizetést pedig – elmondásuk szerint – borítékban gyakran egy kollégájuk adta oda a sofőröknek, e körülmény tehát a munkáltató személyének megállapítására nem volt alkalmas, még ha gyakran C volt is ez a személy.

[103]Az adóhatóság tehát a tárgyi ügyben egyetlen munkavállalónak a többi 14 munkavállaló és az egyéb okiratokkal ellentmondásban álló nyilatkozata, továbbá B és házastársa munkavállalók munkaviszonyának megszüntetésekor való jelenléte alapján állapította meg azt, hogy a munkavállalók a szerződésük ellenére valójában a felperes munkavállalói voltak, és felettük C gyakorolt utasítási jogkört, ezért a bíróság az 1.e) kérdésével is az adóhatóság jogilag megkövetelt módon való bizonyításának uniós jog alapján elvárt teljesítésére keresi a választ az e körben releváns körülményekre vonatkozó iránymutatás érdekében.

[104]Az 1.f) kérdés kapcsán a bíróság azt rögzíti, hogy a munkáltatók átvétele és az átvételük körülményei – a feltárt tények alapján úgy tűnik – nem voltak összefüggésben az adóhatóság által hangsúlyozott személyi és szervezeti összefonódással, hiszen azok a Zoccoli Kft. esetében is ugyanúgy zajlottak, annak ellenére, hogy e cég tekintetében az adóhatóság ilyen összefonódásra nem hivatkozott, továbbá a munkavállalók Déda Szerviz Kft. általi foglalkoztatásának milyenségére sem hatott az, hogy 2014. szeptember 19-ével vitathatatlanul megszűnt e cég az adóhatóság által nagy jelentőségűnek tartott felperessel való személyi összefonódása, illetőleg a bíróság által lefolytatott bizonyítás eredményeként az is megállapítható volt, hogy a megrendelővel kötött fővállalkozói szerződés megszűnését követően az új fővállalkozó is hasonló konstrukcióban foglalkoztatta buszsofőrökként ugyanazon személyeket, akik a

felperes idejében is végezték a fuvarozást. A megkeresett társaság válasza alapján ugyanis megállapítható, hogy e társaság részére a megkeresés időpontjában fuvarozást végző 10 személy közül hét személy volt az, aki már a Déda Kft. részére is fuvarozott, két személy viszont új sofőrként csak 2018-tól lett alkalmazva. Ez alapján megállapítható tehát, hogy a megrendelő részére a per időszakában is ugyanazon munkavállalók teljesítették a megrendelő munkavállalóinak szállítását, vagyis a személyi összefonódástól függetlenül ugyanarra a feladatra a felperestől teljes mértékben független cégek is ugyanazon sofőröket alkalmazták.

[105]A bíróság e kérdése ezért arra vonatkozik, hogy az egymást követő ellenőrzési időszakok alapján hozott határozataiban az adóhatóságnak a jogilag megkövetelt módon való bizonyítási kötelezettsége teljesítéseként a megállapításai megtételekor figyelembe kell-e vennie a tényállás, ezen belül pedig az általa relevánsnak tartott objektív körülményekben történt fent részletezett változásokat, avagy azoktól függetlenül átveheti a korábbi időszakokban tett megállapításait a következő időszakokra, a nélkül, hogy a kifogásolt körülmények fennállását, illetőleg a fennálló körülmények és az adózó hea levonáshoz való joga közötti kapcsolat okszerű voltát vizsgálná.

[106]A bíróság ehhez kapcsolódóan a 2. kérdésével arra vár választ, hogy létezik-e olyan objektív körülmény, melynek a gazdasági tevékenységére való kihatásának bizonyítása minden további, az EUB által relevánsnak tartott bizonyítást szükségtelenné tesz, vagyis az adóhatóság a hea irányelvnek megfelelően jár-e el, ha arra hivatkozással mellőzi az adózó tudatállapotának vizsgálatát.

[107]A bíróság a 3. kérdésével összefoglalóan arra várja a választ, hogy jelen ügyben nem tekinthető-e az adólevonási jogával élni kívánó adózó általános ellenőrzési kötelezettsége Hardimpex ügy 27. pontja szerinti közvetett kiterjesztésének azon adóhatóság általi elvárás, hogy az adóalany és a számlakibocsátója közötti szerződést, valamint az annak tárgyát képező gazdasági eseményt – annak vitathatatlan teljesítés ellenére – az adóhatóság az adózó tudatállapotának vizsgálata nélkül csak akkor ismeri el valódi, az áfa levonás alapját képező nem színlelt szerződésnek, a szolgáltatást pedig tényleges gazdasági eseménynek, ha az adózó a gazdasági kapcsolat során ellenőrzi azt, hogy a felperessel szerződő cégek az adóbevallási és adófizetési kötelezettségüknek eleget tettek-e, nemcsak az áfa, hanem a munkabéreket terhelő személyi jövedelemadó (szja) és egyéb járulékok tekintetében, továbbá, ha tevékenységüket jogszerűen és szabályosan végzik olyan szempontok alapján, amelyek tekintetében az EUB már megállapította, hogy azok önmagukban nem lehetnek az adólevonási jog megtagadásának indokai.

A 4. és az 5. kérdéshez

[108]A kérdést feltevő bíróság a Crewprint és Vikingo ügyben hozott végzéseknél a nemzeti jogalkalmazásban folyamatosan fennálló eltérő

értelmezéseire, továbbá az e végzéseket követően folyamatban volt és előzetes döntéshozatallal érintett perekben az eljáró nemzeti bíróságok ellentétes döntéseire, végső soron pedig a jelen per felperese által indított perekben e döntéseknek a végső fokon eljáró bíróság általi mellőzésére úgy ítélte meg, hogy a fentebb ismertetett ellenőrzési feladatának megfelelő elvégzése, valamint az uniós jog hatékony érvényesülése érdekében az uniós és a tagállami jog elsőbbségére és a jogbiztonságra, azokkal összefüggésben pedig a hatékony bírói jogvédelemhez és a felek tisztességes eljáráshoz való jogára vonatkozó kérdéseket is meg kellett fogalmaznia, mivel az uniós jog eltérő értelmezése, illetőleg az uniós döntések figyelmen kívül hagyása miatt ezen alapvető elv sérelme is felmerülhet.

[109]A kérdést feltevő bíróság a 4. és az 5. kérdésének indokát a jelen végzése VI. pontjában, különösen annak [54]-[58], valamint a [62]-[64] pontjaiban fejtette ki, amit megismételni nem kíván, azzal összefüggésben csak arra utal, hogy a számos EUB döntés ellenére, így különösen a jelen ügyben hivatkozott Crewprint ügyben, valamint az azzal megegyező Vikingo ügyben hozott végzések után a tagállami joggyakorlat változatlan maradt, a nemzeti bíróságok azok alkalmazásától különböző indokokra így a döntés formájára, a tényállásbeli azonosság hiányára, az objektív körülmények eltérő voltára hivatkozással tekintettek el, annak ellenére, hogy az uniós jog értelmezése kapcsán az EUB által adott iránymutatás általános és elvi jellegű, annak alkalmazása pedig a tagállami bíróságok és a jogalkalmazó szervek számára kötelező, mely kötelezettség teljesítéséhez nem szükséges az ügyek teljes tényállásbeli és jogi azonossága.

[110]A 4 számú kérdés 2. részével a bíróság arra keres választ, hogy amennyiben a Kúria egy előzetes döntéshozatali eljárással érintett perben az EUB döntése alapján született ítélettől a felülvizsgálati eljárása során - a döntésében megállapított jogértelmezésbeli ellentmondások miatt - el kíván térni, az esetben végső döntést hozó bíróságként terheli-e az előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezése.

[111]A bíróság ennek kapcsán arra hivatkozik, hogy az EUMSZ 267. cikke kötelezettséget ír elő azon nemzeti bíróságok számára, amelyek döntése ellen nem áll rendelkezésre a nemzeti jog értelmében jogorvoslati lehetőség. Amíg az EUMSZ 267. cikke értelmében a nem végső fokon eljáró bíróságok eldönthetik azt, hogy kéri-e az EUB választ az értelmezési dilemma kapcsán, addig a végső fokon eljáró bíróságok kötelesek az EUB iránymutatását kérni, elkerülve az esetleges helytelen értelmezéseket. E bíróságok főszabályként tehát nem jogosultak saját maguk feloldani a felmerülő értelmezési bizonytalanságot, hanem csak bizonyos feltételek fennállása esetén mentesülhetnek az EUB-hez fordulás kötelezettsége alól. Az esetükben fennálló mentesülési lehetőség az EUB ítélezési gyakorlata által kidolgozott *acte clair* esete, vagyis az, hogy az uniós jog helyes alkalmazása annyira nyilvánvaló, hogy minden észszerű kétséget kizáróan meg lehet válaszolni a felmerülő értelmezési kérdést.

[112]A bíróság ekként a kérdésével arra szeretne választ kapni, hogy ha a végső fokon eljáró bíróság egy előzetes döntéshozatali eljárással érintett perben az uniós

jog értelmezésével kapcsolatos eltérés okán el kíván kérni a bíróság ítéletében foglaltaktól, megállapítható-e a végső döntést hozó bíróság tekintetében az acte clair a mentesülés eszközeként, avagy az EUMSZ 267. cikke értelmében köteles előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezni és az EUB értelmezését kérni, arra az érdekre is figyelemmel, hogy ne szülessenek eltérő vagy helytelen értelmezést tartalmazó tagállami bírósági döntések. Az EUB szerint ugyanis ennek a célnak kell szem előtt lebegnie, amikor azt latolgatja egy tagállami bíróság, hogy kérje az EUB iránymutatását.

[113]Az utolsó kérdéssel kapcsolatban a bíróság arra mutat rá, hogy a Kúria jelen ügyben kelt végzését követően hozta meg az EUB a C-512/21. sz. Aquila Part Prod Com SA ügyben, illetőleg a C-289/22. sz. A.T.S. 2003 Zrt. ügyben a döntését, mely ügyekben feltett kérdések lényegében megegyeznek a jelen ügyben is vizsgálendő jogkérdésekkel az adóhatóság eljárásának rendkívül hasonló volta, így a felperes áfalevonási jogának elutasítását megalapozó körülmény azonossága, továbbá e körülménynek az adóhatóság megállapítása következményeként a rendeltetésellenes joggyakorlás, az ügylet mesterséges volta, továbbá az adócsalás mibenléte körében tett megállapításokra való azonos hatása, valamint a bizonyítékok értékelésének hasonló sémája miatt, azonban a jelen eljárás megismételt volta és abból következően a bíróság számára a jogszabály által előírt jogi kötöttség miatt az abban foglaltakat a kérdést feltevő bíróság figyelembe venni nem tudja a nélkül, hogy az EUB az előzetes döntéshozatali eljárásban feltett – többnyire a hivatkozott ügygel megegyező - kérdésekre válaszolna.

[114]Mivel az EUB ítéletei az unió minden tagállamára nézve kötelező érvényűek, továbbá az Európai Unió területén minden nemzeti bíró európai bíróként jár el, a bírók egyik alapelve pedig a törvények betartása, beleértve az uniós jog elsőbbségének alapelvét, a kérdést feltevő bíróság számára a két utolsó kérdésében azon dilemma fogalmazódott meg, hogy a megismételt eljárásban hogyan oldható fel a két kötelező érvényű döntés közötti ellentmondás. A bíróság ezért az 5. kérdésével arra is keresi a választ, hogy ha a végső fokon eljáró bíróság a végzésének [110]–[112] pontjaiban foglaltak ellenére nem kezdeményez előzetes döntéshozatal iránti eljárást, úgy a megismételt eljárásban eljáró bíróságot a végső fokon eljáró bíróság kötelező erejű döntései kapcsán is kötelezi-e az uniós jog elsőbbségéből fakadó nemzeti jog félretételének kötelessége, vagy e kötelezettség csak az uniós jogba ütköző nemzeti jogszabályok félretételére vonatkozik, avagy a megismételt eljárásban eljáró bírónak ismételt előzetes döntéshozatal iránti eljárást kell kezdeményeznie, még akkor is, ha az EUB egy időközben megszületett döntésében a per tárgyát képező kérdéseket megválaszolta.

[115]Összességében a bíróság úgy ítélte meg, hogy az EUB döntésekben adott iránymutatások ellenére a fenti megfontolásokon alapuló jogalkalmazás során az Áfa tv. 120. § a) pontjában és a 127. § (1) bekezdésében, valamint az EUB ítéleteiben is megjelenő szubjektív elemek (tudott, vagy az észszerűen elvárható körülmétekintés mellett tudnia kellett volna) vizsgálata nélkül az adólevonási jognak a Héa irányelv 168. és 178. cikkeinek a) pontjában, valamint az EUB ítéleteiben,

de különösen a magyar ügyekben megfogalmazott tartalma kiüresedik, az EUB hasonló tartalmú ítéletei alkalmazásának pedig az EUB ítéleteire való formális hivatkozás ellenére nincs tere, így a per előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nélkül nem dönthető el.

[116][OMISSIS] [nemzeti eljárásjogi elemek]

Budapest, 2024. február hó 29. napján

[OMISSIS] [aláírások]