

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (tizedik tanács)

2020. szeptember 3.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 168., 178., 220. és 226. cikk – Az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve – Héalevonási jog – Megtagadás – A termékértékesítés fennállásának feltételei – Csalás – Bizonyíték – Szankció – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikke – A tényleges bírósági jogorvoslathoz való jog”

A C-610/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2019. augusztus 13-án érkezett, 2019. július 5-i határozatával terjesztett el

a Vikingo Fvállalkozó Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök (eladó), Juhász E. és M. Ileši bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskait és Teleki Zs., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

Végzést

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkével összefüggésben értelmezett, a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L

335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 168. cikke a) pontjának, 178. cikke a) pontjának, 220. cikke 1. pontjának és 226. cikkének az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Vikingo Fővállalkozó Kft. (a továbbiakban: Vikingo) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között, gépek beszerzésére vonatkozó két számla jogcímén elzártesen megfizetett hozzáadottértékadó (héa) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az alapeljárás tényállásának időpontjára figyelemmel meg kell állapítani, hogy egyes tényállási elemek a 2006/112 irányelvnek a 2013. január 1-jétől hatályos, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-án 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) eredő változatának időbeli hatálya alá tartoznak. Mindazonáltal az ezen irányelv által bevezetett módosítások nem bírnak jelentőséggel a jelen ügyben.

4 A 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Ezen irányelv 168. cikke elírja:

„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) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

6 Az említett irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) 168. cikk a) pontjában említett termékértékesítéshez, szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236. valamint a 238., 239., valamint a 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

7 Ugyanezen irányelv 220. cikke a következőket írja el:

„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;

[...]”

8 A 2006/112 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.

9 Az említett irányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

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

A magyar jog

10 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 27. §-ának (1) bekezdése elírja:

„Abban az esetben, ha a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első értékesítő a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el, a 26. § kizárólag egy termékértékesítésre alkalmazható.”

11 E törvény 26. §-a elírja:

„Abban az esetben, ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.”

12 Az említett törvény 119. §-ának (1) bekezdése értelmében:

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

13 Ugyanezen törvény 120. §-ának a) pontja elírja:

„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

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

[...]”

14 A 2007. évi CXXVII. törvény 127. §-a (1) bekezdésének a) pontja az alábbiak szerint pontosít:

„Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla;

[...]”

15 A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 1. §-a kimondja:

„Ez a törvény meghatározza a hatálya alá tartozók beszámolási és könyvvezetési kötelezettségét, a beszámoló összeállítása, a könyvek vezetése során érvényesítendő elveket, az azokra épített szabályokat, valamint a nyilvánosságra hozatalra, a közzétételre és a könyvvizsgálatra vonatkozó követelményeket.”

16 E törvény 15. §-ának (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).”

17 Az említett törvény 166. §-ának (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Számviteli bizonylat minden olyan, a gazdálkodó által kiállított, készített, illetve a gazdálkodóval üzleti vagy egyéb kapcsolatban álló természetes személy vagy más gazdálkodó által kiállított, készített okmány (számla, szerződés, megállapodás, kimutatás, hitelintézeti bizonylat, bankkivonat, jogszabályi rendelkezés, egyéb ilyennek minősíthető irat) – függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától –, amely a gazdasági esemény számviteli elszámolását (nyilvántartását) támasztja alá.

(2) A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani.”

18 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 2. §-a az (1) bekezdésében előírja:

„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.”

19 Az adózás rendjéről szóló törvény 97. §-ának (4) és (6) bekezdése alapján:

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

[...]

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

20 Az említett törvény 170. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adóvisszaigénylési, adóvisszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt

összeg.”

21 Ugyanezen törvény 171. §-a (1) és (2) bekezdésének a szövege a következő:

„(1) Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetve kiszabása megállapítható, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

(2) Nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

[...]”

Az alapeljárás és az elzeterjesztett kérdések

22 A Vikingo, amelynek fő tevékenysége cukor és édesség nagykereskedelme, 2012. március 20-án szerződést kötött a Freest Kft.-vel tíz csomagológép és egy töltőgép 2012. december 20-ig történő leszállítására. E szerződés elírta az alvállalkozó igénybevételének a lehetőségét. 2012. május 21-én a Vikingo új szerződést kötött a Freesttel, hat csomagológép és egy tasakoló gép 2013. március 30-ig történő leszállítására. E gépeket a Freest a két szerződés rendelkezései szerint egy másik társaságtól szerezte be, amely önmaga is egy másik társaságtól vásárolta azokat. A Vikingo élt az elzetesen megfizetett hűa levonásához való joggal a Freest által kibocsájtott számlák vonatkozásában.

23 A hűabevallások utólagos ellenőrzését követően az elsőfokú adóhatóság 2012. II. és IV. negyedévére 8 020 000 forintot (HUF) (hózzávetőleg 23 290 euró), 2013. I. negyedévére pedig 13 257 000 HUF-ot (hózzávetőleg 38 844 euró) kitevő adókülönbőzetet állapított meg, amely összegek egy része a jogosulatlan hűa-visszaigénylésnek, a másik része pedig az adóhiánynak felelt meg. E hatóság egyébiránt adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel a Vikingo terhére.

24 E határozatai alátámasztására ezen adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatok során tett megállapításokra, valamint az értékesítési láncban részt vevő cégek ügyvezetőinek nyilatkozataira alapítva megállapította, hogy a gépeket valójában egy ismeretlen személytől szereztek be, így ezen ügyletek nem a számlán feltüntetett személyek között, és nem a számlában feltüntetett módon valósultak meg.

25 A másodfokú adóhatóság az egyik határozatot helybenhagyta, a másikat pedig akként változtatta meg, hogy a megállapított adóhiány, valamint az adóhiány után kiszabott adóbírság és felszámított késedelmi pótlék összegét megváltoztatta.

26 A Vikingo e határozatokkal szemben keresetet indított a kérdést elterjesztő bíróság eltt, amely két ítéletével megváltoztatta azokat. E bíróság a levonási jogot illetően megállapította többek között, hogy a Vikingo becsatolta a szóban forgó számlákat, valamint az azok kiállítását és teljesítését alátámasztó dokumentumokat, és nem vitatott tényként kezelte, hogy a két szerződés tárgyát képező gépek átadásra kerültek. Álláspontja szerint továbbá az adóhatóság nem releváns tényezőkre alapított, mint például többek között az értékesítési láncban korábban elhelyezkedő társaságok tárgyi és személyi feltételeinek hiánya és a szóban forgó ügyleteket illetően megkérdezett társaságok ügyvezetői emlékezetének hiányos volta.

27 A Kúria (Magyarország) e két ítéletet hatályon kívül helyezte, és az ügyet visszautalta a kérdést elterjesztő bíróság elé. Megállapította, hogy az adóhatóságnak az egyes szerződések valóságtartalmának és az esetleges adókerülési célzatnak a feltárásakor a vizsgálatot a teljes értékesítési lánc áttekintésével, az egymásra ható elemek értékelésével kell elvégeznie. Álláspontja szerint e hatóság helytállóan járt el, amikor e lánc valamennyi szereplőjére nézve lefolytatta a bizonyítást, valamint az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte a számvitelről szóló törvény 127. §-ának (1) bekezdését és a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, amikor helyes számla fennállását követelte meg, jóllehet a levonási jog azt feltételezi, hogy valós gazdasági ügylet áll fenn.

28 A kérdést elterjesztő bíróság eladja, hogy bár bizonyításra került, hogy a szóban forgó szerződések tárgyát képező gépek a Vikingo telephelyén lettek üzembe helyezve, az adóhatóság megállapította, hogy a bemutatott kapcsolódó, alakilag nem kifogásolt számlák és további dokumentumok nem bizonyítják a számlák szerinti gazdasági ügyletek létrejöttét, mivel az abban foglaltakat a láncolatban a számlakibocsátó és az azt megelőző ügyvezetők nyilatkozatainak a gépek szállítására és eredetére vonatkozó ellentmondásai megdöntötték, így az említett számlák tartalmilag hiteltelenek, annak ellenére, hogy a gépek leszállítását és beüzemelését az ügyvezetők mindegyike elismerte. Ezen túlmenően a beszerző elvárható észszerű intézkedések körében az adóhatóság nem tartotta elegendőnek azt a tényt, hogy a Vikingo a szerződés megkötése előtt megnézte az üzleti partnere cégkivonatát és elkérte az aláírási címpéldányt, sem pedig azt a tényt, hogy a Freest ügyvezetője járt a telephelyen.

29 Az adóhatóság eladja, hogy az alapeljárásban szereplő ténybeli körülmények azonosak a 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373), valamint a 2013. május 16-i Hardimpex végzés (C-444/12, nem tették közzé, EU:C:2013:318) és a 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869) alapjául szolgáló ügyekkel. A Bíróság által ezen ítéletben és végzésekben adott válaszok ellenére ellentmondások állnak fenn az adóhatóság és a nemzeti bíróságok által végzett jogértelmezés során. Az adóhatóság továbbra is megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy a számlák tartalma nem hiteles, és e tényt automatikusan olyan adócsalásnak tekinti, amelyet az adóalanyoknak szükségszerűen ismernie kellett.

30 A kérdést elterjesztő bíróság arra is rámutat, hogy a Kúria az eltte folyamatban lévő ügyeket visszautaló végzéseiben megállapította, hogy a 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869), amelyre a hatályon kívül helyezett ítéletekben támaszkodott, nem módosította a levonáshoz való jog értékelése során követendő eljárás kritériumait, és az alkalmazandó polgári eljárásjogi szabályoknak megfelelően iránymutatást adott számára arra, hogy tartsa tiszteletben az általa a 2016. szeptember 26-i értesítésben mind a levonási jog elismerése szempontjából releváns objektív tények meghatározása, mind pedig a bizonyítékok értékelése tekintetében megállapított kritériumokat, arra kötelezve e bíróságot, hogy feleljen meg a láncértékesítésre vonatkozó szabályoknak és a számviteli törvény előírásainak. A Kúria iránymutatásai szerint az adóhatóság helytállóan járt el, amikor a lánc valamennyi szereplőjére nézve lefolytatta a bizonyítást, továbbá e szabályoknak és e törvénynek megfelelően vizsgálta, hogy a Vikingo tudott-e arról, hogy adócsalásban vett részt.

31 Így a kérdést elterjesztő bíróság álláspontja szerint ismételt felmerül a kérdés, hogy az adóhatóság gyakorlata és a Kúria véleményében foglalt értelmezés ellentétes-e a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában foglalt adólevonási jog céljával, továbbá hogy ezen értelmezés megfelelő-e az adólevonás ezen irányelv 178. cikkének a) pontjának, valamint az adósemmiség és a tényleges érvényesülés elvének.

32 A kérdést elterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e a

2006/112 irányelv 220. és 226. cikkével az adóhatóság azon gyakorlata, amely az adólevonási jogot attól a feltételtől teszi függővé, hogy a számla az ügylet teljesítését tanúsítsa, és a számvitelről szóló törvény rendelkezéseit tiszteletben tartásuk, valamint megállapítja, hogy az alakilag megfelel-e számla nem elegendő.

33 A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy e gyakorlat összeegyeztethető-e a semlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatával a bizonyítandó tényekkel és az előterjesztendő bizonyítékokkal kapcsolatos követelményeket illetően. Habár e bíróság nem vitatja azt, hogy a csalás feltételezheti a láncolat adóalany előtti tagjainak vizsgálatát a releváns tények tekintetében, kétséges számára az adóhatóság azon gyakorlata, hogy rekonstruálja a teljes láncolatos ügyletet, és azt állapítja meg, amennyiben álláspontja szerint az gazdaságilag nem észszerű vagy valamely ügylet nem indokolt vagy nem kellően bizonyított, hogy olyan szabálytalanság áll fenn, aminek következménye az adólevonási jog megtagadása, függetlenül attól, hogy az adóalany tudott-e vagy tudnia kellett volna-e erről a körülményről.

34 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, amennyiben a levonási jogot megtagadják, hogy a héakülönbözet összegének 200%-át kitevő bírság kiszabása az alapügyben szereplő körülmények között arányos.

35 Végül, egy olyan nemzeti bírósági gyakorlatra tekintettel, amely véleménye szerint nem tartja tiszteletben a 2006/112 irányelv célkitűzéseit, a jogorvoslati lehetőségek hatékonyságát vizsgálja, és megjegyzi, hogy nem fordulhat elő zetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bírósághoz minden ügyben.

36 E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Megfelel-e a [...] 2006/112 [...] irányelv [...] 220[.] cikk[ének] [1.] pontjával és 226. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikk[e] a) pontjának és [a 178.] cikk[e] a) pontjának és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely szerint a [héa]levonás anyagi jogi feltételei teljesítése esetén önmagában nem elegendő az olyan számla birtoklása, mely tartalmazza a [2006/112] irányelv 226. cikkében előírtakat, hanem az adóalanynak ahhoz, hogy a kérdéses számla alapján jogosult legyen gyakorolni az adólevonás jogát, a számlán kívül további okirati bizonyítékokkal is rendelkeznie kell, melyeknek a 2006/112 irányelv előírásain túlmenően meg kell felelniük a számvitelre vonatkozó nemzeti szabályozás alapelveinek és a bizonylatokra előírt konkrét szabályainak is, továbbá az is elvárás, hogy a láncolat összes tagja emlékezzen és egybehangzóan nyilatkozzon ezen bizonylatokkal alátámasztott gazdasági tevékenység minden részletére?

2) Megfelel-e a 2006/112 irányelv [héalevonásra] vonatkozó rendelkezéseinek, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely láncolatos ügylet esetén – minden egyéb körülménytől függetlenül – kizárólag az ügylet e jellege miatt teszi kötelezővé a láncolat minden tagjának vizsgálatát az általa végzett gazdasági tevékenység elemeire kiterjedően és abból következtetés levonását a lánc másik pontján álló adózóra nézve, továbbá az adóalany [héalevonási] jogát arra hivatkozással tagadja meg, hogy a tagállami jogszabály által nem tiltott láncolat kialakítása nem volt gazdaságilag [észszerűen] indokolható. Ezzel összefüggésben láncolatos ügylet esetén a [héalevonási] jog megtagadására alkalmas objektív körülmények vizsgálatakor, az azt alátámasztó bizonyítékok releváns voltának, bizonyító erejének meghatározásakor és azok értékelésekor a tényállás feltárására vonatkozó releváns tényeket meghatározó anyagi jogszabályként csak a 2006/112 irányelv és a nemzeti szabályok adólevonásra vonatkozó rendelkezései alkalmazhatók, avagy sajátos szabályként az

adott tagállam számviteli elírásai is?

3) Megfelel-e a 2006/112 irányelv [héalevonásra] vonatkozó rendelkezéseinek, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvének azon nemzeti jogértelmezés és gyakorlat, mely a terméket az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez felhasználó és a 2006/112 irányelv szerinti számlával rendelkező adóalany [héalevonási] jogát arra hivatkozással tagadja meg, [hogyan] adóalany el?tt nem ismert a láncolat tagjai által végzett ügyletnek az összes eleme, illet?leg olyan körülmények miatt, [amelyek] a láncolat számlakibocsátót megel?ző tagjainál merültek fel, és azokra az adózónak rajta kívül álló okok miatt semmiféle ráhatása nem lehetett, továbbá a [héalevonási] jog [feltételeként] az adózót terhel? észszer? intézkedések körében nemcsak a szerződés megkötését megel?zően, hanem az ügylet folyamán a teljesítésig és azt követ?en is általános ellen?rzési kötelezettséget vár el az adózótól. Ezzel összefüggésben van-e olyan kötelezettsége az adózónak, hogy amennyiben a számla szerinti gazdasági tevékenység bármely elemében a szerződés megkötését követ?en a teljesítéskor vagy [a teljesítést követ?en] olyan szabálytalanságot észlel, vagy olyan körülmény jut a tudomására, [amely] az adóhatóság gyakorlata szerint a [héalevonási] jog megtagadását eredményezi, a [héalevonási] jogával ne éljen?

4) A 2006/112 irányelv [héalevonásra] vonatkozó rendelkezéseire és a tényleges érvényesülés elvére tekintettel az adóhatóságnak meg kell-e neveznie az adócsalás mibenlétét, továbbá megfelel-e azon eljárása, hogy a láncolat tagjainál feltárt, a [héalevonási] joggal okszerű összefüggésben nem lévő hiányosságokat, szabálytalanságokat tekinti az adócsalás bizonyítékaként, arra hivatkozással, hogy mivel azok a számla tartalmi hiteltelenségét okozták, így az adócsalásról [az] adózó tudott vagy tudnia kellett. Ha az adócsalás ténye fennáll, e tény megalapozza-e a fentiekben ismertetett mérték?, mélység? és kiterjedés? ellen?rzés elvárását az adózótól, avagy az meghaladja-e a tényleges érvényesülés által elvárt mértéket?

5) A [héalevonási] jog megtagadásának arányos szankciója-e az adókülönbözlet összegének 200%-os mértékében meghatározott adóbírság fizetési kötelezettség, ha a költségvetést az adózó [héalevonási] jogával közvetlenül összefüggő adókiesés nem érte? Megállapítható-e az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [...] 170. §[a] (1) bekezdésének 3. mondatában foglalt valamelyik tényállás, ha a felperes minden birtokában lévő dokumentumot az adóhatóság rendelkezésére bocsát[ott], és a kiállított számláit az adóbevallásában szerepeltette?

6) Amennyiben a feltett kérdések tekintetében adott válaszok alapján az állapítható meg, hogy a [2016. november 10-]i Signum Alfa ügyben hozott [végzést] [C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869] követ?en folytatott nemzeti jogértelmezés és az az alapján kialakított gyakorlat nem felel meg a 2006/112 irányelv [héalevonásra] vonatkozó rendelkezéseinek, arra tekintettel, hogy az elsőfokú bíróság nem fordulhat minden ügyben elzetes döntéshozatal iránti eljárással az Európai Unió Bíróságához, a [Charta] 47. cikkében foglaltak alapján tekinthet-e úgy az adózók kártérítési per indításához való joga akként, mint ami az e cikkben biztosított hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jogát biztosítja, továbbá értelmezhet-e e körben a [2016. november 10-]i Signum Alfa ügyben hozott [végzés] [C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869] formájának megválasztása akként, hogy a közösségi jog már rendezte a kérdést, azt a [Bíróság] gyakorlata tisztázta, ezért az magától értetőd? volt, avagy az ismételt eljárási kezdeményezésre is figyelemmel azt jelenti, hogy a kérdés nem volt teljesen tisztázott, ezért az elzetes döntéshozatali kérelem elterjesztésére vonatkozó kötelezettség fennállt?"

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

37 Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság, többek között, ha az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű

kétségnek, az el?adó bír? javaslatára és a f?tanácsnok meghallgatását követ?en az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

38 A jelen ügyben ez a rendelkezés alkalmazandó.

Az els?, második, harmadik és negyedik kérdés?

39 Els?, második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg az adóalanytól a számára értékesített termékek beszerzése után megfizetett héa levonásának jogát, hogy nem tekinthet?k hitelesnek az e beszerzésekre vonatkozó számlák, mivel el?ször is, e termékek el?állítás és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya okán nem történhetett e számlák kibocsátója által, és az említett termékeket valójában egy ismeretlen személyt?l szerezték be, másodsor, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, harmadsor, az említett beszerzéseket eredményez? értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, negyedsor pedig, az ezen értékesítési lánc részét képez? egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak.

40 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend? héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetend? vagy el?zetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és f?szabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részér?l az e jog gyakorlása feltételéül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 37. és 38. pont; 2019. október 3?i Altic ítélet, C?329/18, EU:C:2019:831, 27. pont; 2019. október 16?i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C?189/18, EU:C:2019:861, 33. pont).

41 Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe vonatkozásában biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve, hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 39. pont; 2017. október 19?i Paper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 37. pont).

42 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi vagy kés?bbi értékesítését terhel? héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanyok az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitev? különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követ?en (2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 49. pont; 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 40. pont; 2016. november 10?i Signum Alfa Sped végzés, C?446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 32. pont).

43 A héalevonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása. Ami az anyagi feltételeket vagy követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kit?nik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az

adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat el?bb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa. Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki követelmények vagy feltételek közé tartoznak, a héairányelv 178. cikkének a) pontja el?írja, hogy az adóalanynak ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C?8/17, EU:C:2018:249, 30–32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Emellett a 2006/112 irányelv 273. cikke els? bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben el?írtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Azon intézkedések azonban, amelyeket a tagállamok elfogadnak, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérd?jelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2017. október 19?i Paper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy bár e feltételek az alapügyben teljesültek, többek között a számvitel?l szóló törvény szabályai alapján megtagadták a levonási jogot a Vikingótól, amely szabályokból az következik, hogy a számlának bizonyítania kell az ügylet teljesítését, és így tényleges gazdasági ügyletnek kell kapcsolódnia. Márpedig az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó termékeket nem a Freest, a számlakibocsátó gyártotta és értékesítette, sem pedig annak alvállalkozója, mivel e vállalkozások nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, és hogy e termékeket tehát valójában egy nem azonosított személyt?l szereztek be. E körülmények között a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy e jogot lehet?e a 2006/112 irányelv által el?írt alaki követelményeken túlmen? bizonyítási követelményeknek alávetni.

46 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha a számla által érintett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették. A Bíróság már kimondta, hogy az adóköteles ügylet fennállásának vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően kell elvégezni, és az adott ügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelésére kerül sor (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 31. és 32. pont; 2013. január 31?i Stroy trans ítélet, C?642/11, EU:C:2013:54, 45. pont). A 2006/112 irányelvvel tehát összeegyeztethet? az olyan szabályok alkalmazása, mint amelyeket a számvitel?l szóló törvény 15. §-ának (3) bekezdése el?ír, annak az alapügyben történ? vizsgálata érdekében, hogy a számlák valóban tényleges gazdasági ügyletekhez kapcsolódnak?e.

47 Ugyanakkor az a tény, hogy az alapügyben az érintett termékeket nem a számlakibocsátó és nem is annak alvállalkozója gyártotta és értékesítette, különösen, mivel ez utóbbiak nem rendelkeznek a szükséges emberi és tárgyi er?forrásokkal, nem elegend? annak megállapításához, hogy a szóban forgó termékértékesítések nem történtek meg, és nem elegend? a Vikingo által érvényesített levonási jog kizárásához, mivel e tény ugyanúgy következménye lehet az szállítók csalárd rejtegetésének, mint pusztán alvállalkozó igénybevételének (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Tóth ítélet, C?324/11, EU:C:2012:549, 49. pont; 2014. február 13?i Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 31. pont).

48 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e

javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne. Ugyanígy a Bíróság megállapította, hogy e fogalom objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó. Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek a fent említett cikk értelmében vett termékértékesítésnek minősülnek még akkor is, ha a szóban forgó termékeket nem a számlakibocsátó gyártotta és értékesítette, és az a személy, akitől e termékeket ténylegesen beszerezték nem került azonosításra, amennyiben teljesítik az említett fogalom alapjául szolgáló objektív feltételeket, és nem valósítanak meg héakijátszást (lásd ebben az értelemben: 2013. november 21-ii Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 20–22. pont; analógia útján 2019. október 17-ii Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 22. és 23. pont).

49 Ebből következik, hogy ha – amint arra kérdést előterjesztő bíróság rámutat – a szóban forgó termékértékesítéseket ténylegesen teljesítették, és a Vikingo e termékeket utóbb adóköteles ügyleteihez használta fel, fűszabály szerint nem tagadható meg a levonási jog (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-ii Bonik ítélet C-285/11, EU:C:2012:774, 33. pont; 2013. május 16-ii Hardimpex végzés, C-444/12, nem tették közzé, EU:C:2013:318, 22. pont).

50 Mindezzel együtt emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-ii Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. és 55. pont; 2019. október 16-ii Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Bár ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el csalást, ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalany tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-ii Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. pont; 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 46. pont; 2019. október 6-ii Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont).

52 Azonban a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta vagy nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg. Ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket (lásd különösen: 2006. január 12-ii Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 52. és 55. pont; 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. és 48. pont; 2012. december 6-ii Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont).

53 Amennyiben az adóalany önmaga nem résztvevője a héacsalásnak, a levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-ii Glencore Agriculture Hungary ítélet,

C?189/18, EU:C:2019:861, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 E tekintetben, ami a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről megkövetelt gondosság elvárt szintjét illeti, a Bíróság már több alkalommal megállapította, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 54. és 59. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775 52. pont).

55 Igaz, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelyetől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

56 Mindazonáltal az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 51. pont). A Bíróság különösen úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 61. pont).

57 Egyébiránt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (lásd ebben az értelemben: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C?8/17, EU:C:2018:249, 39. pont; 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C?189/18, EU:C:2019:861, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Így, ha az adóhatóság a számlák kibocsátói vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők által elkövetett csalás vagy szabálytalanság fennállásából arra a következtetésre jut, hogy a számlázott és a levonáshoz való jog megalapozása érdekében hivatkozott ügyleteket ténylegesen nem teljesítették, e hatóságnak ahhoz, hogy a levonáshoz való jogot megtagadhatta, az objektív tényezőkre figyelemmel, és anélkül, hogy a számlák címzettjétől olyan vizsgálatokat követelne meg, amelyeket az nem köteles elvégezni, meg kell állapítania, hogy e címzett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletek héacsalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata (lásd ebben az értelemben: 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés, C?446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 39. pont,

valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényez?ket az adóhatóságnak a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítania. Ugyanakkor e szabályok nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet, C?419/14, EU:C:2015:832, 65. pont; 2019. október 16?i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C?189/18, EU:C:2019:861, 37. pont).

60 Ami az alapügyet illeti, az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy annak érdekében, hogy a Vikingóval szemben megtagadják az adólevonási jogot, az adóhatóság a jelen végzés 45. pontjában említett tényeken kívül azt is megállapította, hogy a szóban forgó ügyletek célja az volt, hogy a számlákon szerepl?, ismeretlen eredet? beszerzett gépek származását bizonyítsák, és a számlakibocsátó alvállalkozója számára lehetővé tegyék, hogy a héa megfizetése alól mentesüljön, és hogy a Vikingo javára levonási jogot keletkeztessenek, jöllehet ezen alvállalkozó nem fizette meg a héát.

61 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy láncügyletek esetén a Kúria ítélkezési gyakorlata szerint meg kell vizsgálni e láncolatnak és az annak résztvev?i közötti jogi aktusoknak az egészét, és meg kell vizsgálni, hogy az említett láncolat létrehozása észszer?en igazolható?e. A levonási jog megtagadható, amennyiben a láncolat létrejötte gazdaságilag irracionális vagy észszer?en nem indokolt, vagy amennyiben a láncolat tagjai közötti tevékenység bármely eleme az adóalany által nem igazolt vagy nem ellen?rizhet?. Egyébiránt az adóhatóság állásfoglaláson alapuló gyakorlata és e bíróság ítélkezési gyakorlata többek között abban áll, hogy els?sorban a gazdasági ügylet megvalósításának módjait figyelembe véve különbséget kell tenni a szóban forgó ügyletek között aszerint, hogy azokat a számlán feltüntetett felek között teljesítették?e, vagy sem. Meg kell állapítani, hogy a gazdasági ügylet nem valósult meg e felek között, ha ez az ügylet valamilyen hibában vagy hiányosságban szenved, különösen, ha az adóalanynak nem volt tudomása, vagy semmilyen bizonyítékkal nem rendelkezik a láncban korábban közrem?köd? gazdasági szerepl?k gazdasági tevékenységére vonatkozóan. Ebben az esetben csak lehetőség, de nem kötelezettség annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott?e, illetve tudnia kellett volna?e a csalásról.

62 Márpedig el?ször is meg kell jegyezni, hogy – amint arra a jelen végzés 41. és 42. pontja emlékeztet – a héalevonási jog a szóban forgó gazdasági tevékenység céljától és eredményét?l függetlenül alkalmazandó, és az a tény, hogy az érintett termékekre vonatkozó korábbi ügyleteket terhel? héát befizették?e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja e jogot. Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, vagy azokat a szerz?déses feltételeket, amelyeket a legmegfelel?bbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet, C?419/14, EU:C:2015:832, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A visszaélésszer? magatartás tilalmának a héa területén alkalmazandó elve csak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adóel?ny megszerzését célzó megállapodásokat tiltja, amely adóel?ny megszerzése ellentétes lenne a 2006/112 irányelv célkit?zéseivel (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet, C?419/14, EU:C:2015:832, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Ebb?l következik, hogy amennyiben – amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat – bizonyított a termékértékesítés fennállása az alapügyben, az a tény, hogy az ezen értékesítéseket eredményez? ügyletlánc gazdasági szempontból észszer?tlennek t?nik, vagy észszer?en nem igazolt, valamint az a tény, hogy e lánc valamelyik résztvev?je nem teljesítette

adókötelezettségeit, önmagában nem tekinthet? adócsalásnak.

64 Másodszor, a jelen végzés 61. pontjában leírthoz hasonló bizonyítási rendszer, amely ahhoz vezet, hogy megtagadja az adóalanytól a levonási jog gyakorlását, különösen akkor, ha az nem szolgáltat olyan bizonyítékot, amely igazolta volna az e láncolatban részt vev? valamennyi fél által teljesített összes ügyletet, valamint e résztvev?k gazdasági tevékenységét, azáltal, hogy adott esetben azt rója fel a terhére, hogy e tényez?k nem ellen?rizhet?k, ellentétes a jelen végzés 50–58. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlattal, amelyb?l az következik, hogy az adóhatóság köteles a jogilag megkövetelt módon, az objektív tényez?kre figyelemmel bizonyítani minden egyes esetben, hogy az adóalany csalást követett el, illetve azt bizonyítani, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban vesz részt.

65 Igaz ugyan, hogy a jelen végzés 45. és 60. pontjában ismertetett tények tartalmazhatnak arra utaló jeleket, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettekkel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése megtörtént-e (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13?i Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 30. pont; 2016. november 10?i Signum Alfa Sped végzés, C?446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 36. pont).

66 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az els?, második, harmadik és negyedik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek beszerzése után megfizetett h?a levonásának jogát, hogy nem tekinthet?k hitelesnek az e beszerzésekre vonatkozó számlák, mivel el?ször is, e termékek el?állítás és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya okán nem történhetett e számlák kibocsátója által, és az említett termékeket valójában egy nem azonosított személyt?l szerezték be, másodszor, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, harmadszor, az említett beszerzéseket eredményez? értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, negyedszer pedig, az ezen értékesítési lánc részét képez? egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak. E megtagadás megalapozásához a jog által megkövetelt módon bizonyítani kell, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylettekkel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

Az ötödik kérdés?l

67 Ötödik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóalanyra a jogellenesen elvégzett h?alevonás kétszeresének megfelel? adóbírságot szabnak ki, miközben az államkincstárt nem érte adóbevétele?kiesés. Arra vár választ továbbá, hogy megállapítható-e az adózás rendjér?l szóló törvény 170. §-a (1) bekezdésének 3. mondatában foglalt valamelyik tényállás, ha az adóalany minden birtokában lév? dokumentumot az adóhatóság rendelkezésére bocsátott, és a kiállított számláit az adóbevallásában szerepeltette.

68 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben el?írt eljárás keretében a Bíróságnak nincs hatásköre a nemzeti jog értelmezésére, mivel az kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróságra tartozik (2020. január 30?i Generics [UK] és társai ítélet, C?307/18, EU:C:2020:52, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E kérdésnek a nemzeti jog értelmezésére

irányuló második része tehát elfogadhatatlan.

69 Az említett kérdés első részét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell (2020. március 26-ai *Miasto Łowicz és Prokurator Generalny przeciwko Prokuraturze Krajowej* [A bírák fegyelmi felelősségi rendszere] ítélet, C-558/18 és C-563/18, EU:C:2020:234, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jogi szabály kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az előterjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2018. december 10-ai *Wightman és társai* ítélet, C-621/18, EU:C:2018:999, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés eszköze, amelynek révén a Bíróság megadja számukra az uniós jog értelmezéséhez azokat a támpontokat, amelyek az általuk eldöntendő jogvita megoldásához szükségesek. Az előzetes döntéshozatalra utalás indoka mindazonáltal nem az általános vagy hipotetikus kérdésekre való véleménynyilvánítás, hanem az adott jogvita tényleges megoldásának szükségessége (2020. március 26-ai *Miasto Łowicz és Prokurator Generalny przeciwko Prokuraturze Krajowej* [A bírák fegyelmi felelősségi rendszere] ítélet, C-558/18 és C-563/18, EU:C:2020:234, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 A jelen ügyben, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az adózás rendjéről szóló törvény 170. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata, amelyet az adóhatóság az alapügyben alkalmazott, a meg nem fizetett összeg 200%-ának megfelelő bírságot ír elő, ha a fizetendő összeghez viszonyított különbség a bevétel eltitkolásával vagy a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. E szankció arányosságának kérdése csak akkor merülhet fel, ha e rendelkezés tényállási elemei megvalósultak, és a vizsgált helyzet annak hatálya alá tartozik. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott helyzet leírásából nem tűnik ki, hogy ez az eset áll fenn.

72 E körülmények között az ötödik kérdés első része hipotetikusnak tűnik, és az arra adandó válasz nem szükséges az alapügy megoldásához. Ebből eredően a kérdés első része is elfogadhatatlan.

A hatodik kérdésről

73 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az adóalanyok kártérítési kereset indításához való jogát úgy kell-e tekinteni, mint amely biztosítja a Charta 47. cikkében foglalt hatékony jogorvoslathoz való jogot, amennyiben a végső fokon eljáró nemzeti bíróság ítélkezési gyakorlata állandó jelleggel ellentétes a Bíróság által értelmezett 2006/112 irányelvvel, mivel az alsóbb fokú bíróságok nem fordulhatnak előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bírósághoz az előttük folyamatban lévő valamennyi ügyben.

74 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy az uniós jog figyelmen kívül hagyásával okozott kár megtérítéséhez való jog kérdése független az alapeljárás tárgyától. Ezt követően a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozik arra, hogy bármilyen akadály állna fenn a jogalanyok azon joga tekintetében, hogy keresetet indítsanak az adóhatóság határozataival szemben a nemzeti bíróságok előtt. Végül azt sem állítja, hogy a nemzeti jog megakadályozza abban, hogy előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesszen a Bíróság elé, ha úgy véli, hogy a felsőbb

szint? bíróság ítélkezési gyakorlata ellentétes az uniós joggal, vagy ha e tekintetben kétségei vannak, sem azt, hogy a nemzeti eljárásjog értelmében kötve lenne e felsőbb szint? bíróság jogi értékeléséhez vagy iránymutatásaihoz, amennyiben az általa a Bíróságtól kért értelmezésre tekintettel úgy ítéli meg, hogy ezen értékelések vagy iránymutatások nem felelnek meg az uniós jognak.

75 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nem utolsó fokon eljáró bíróság szabadon dönthet arról, hogy – amennyiben úgy ítéli meg, hogy a felsőbb fokú bíróság által végzett jogi értékelés az Unió jogával ellentétes ítélethez vezetne – a vonatkozó kérdéseket a Bíróság elé terjessze. Egyébiránt hangsúlyozni kell, hogy a nemzeti bíróság számára az EUMSZ 267. cikk második albekezdésében elismert azon lehetőség, hogy mielőtt az adott esetben a magasabb szint? bíróság uniós joggal ellentétesnek t?n? iránymutatásainak alkalmazásától eltekintene, elzetes döntéshozatali eljárás keretében annak a Bíróság által történ? értelmezését kérje, nem válhat kötelezettséggé (2010. október 5?i Elchinov ítélet, C?173/09, EU:C:2010:581, 27. és 28. pont).

76 Ebb?l következik, hogy a hatodik kérdés, amely nyilvánvalóan nem kapcsolódik az alapeljárás tárgyához és tényállásához, a jelen végzés 69. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel elfogadhatatlan.

A költségekr?

77 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek beszerzése után megfizetett hozzáadottértékadó levonásának jogát, hogy nem tekinthet?k hitelesnek az e beszerzésekre vonatkozó számlák, mivel el?ször is, e termékek el?állítás és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya okán nem történhetett e számlák kibocsátója által, és az említett termékeket valójában egy ismeretlen személy?l szerezték be, másodszor, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, harmadszor, az említett beszerzéseket eredményez? értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, negyedszer pedig, az ezen értékesítési lánc részét képez? egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak. E megtagadás megalapozásához a jog által megkövetelt módon bizonyítani kell, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletekkel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

Luxembourg, 2020. szeptember 3.

hivatalvezet? a tizedik tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: magyar.