

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (tizedik tanács)

2020. szeptember 3.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve – Héalevonási jog – Megtagadás – Csalás – Bizonyítás – Alvállalkozói lánc”

A C-611/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2019. augusztus 13-án érkezett, 2019. május 17-i határozatával terjesztett el

a **Crewprint Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök (előadó), Juhász E. és M. Ilešić bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és Sipos A., 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett, a közös hozzáadottértékadó rendszerről 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.) értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Crewprint Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Magyarország) között, nyomdaipari munkákra vonatkozó számlák jogcímén el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó (h?a) levonásához való jog tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az el?terjeszt? bíróság által az alapeljárás tényállására vonatkozó tájékoztatásra figyelemmel meg kell állapítani, hogy úgy t?nik, hogy egyes tényállási elemek a 2006/112 irányelvnek a 2013. január 1?jét?l hatályos 2010/45/EU tanácsi irányelvb?l (HL 2010. L 189., 1. o.) ered? változatának id?beli hatálya alá tartoznak. Mindazonáltal az ezen irányelv által bevezetett módosítások nem bírnak jelent?séggel a jelen ügyben.

4 A 2006/112 irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[...]”

5 Ezen irányelv 178. cikke értelmében:

„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;

[...]”

A magyar jog

6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 119. §-ának (1) bekezdése el?írja:

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

7 E törvény 120. §-ának a) pontja értelmében:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen min?ségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetend? 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;

[...]”

8 Az említett törvény 127. §-a (1) bekezdésének a) pontja el?írja:

„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; [...]

9 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 1. § a (7) bekezdésében elírja:

„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.”

10 Az adózás rendjéről szóló törvény 2. § a (1) bekezdésének a megfogalmazása szerint:

„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.”

11 E törvénykönyv 97. §-ának (4) és (6) bekezdése szerint:

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

[...]

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

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 A Crewprint, amelynek fő tevékenységi köre a nyomdaipar, termékek gyártásáról fogadott megrendeléseket. E megrendeléseket két keretszerződés alapján a fő alvállalkozója, a Crew Kft. teljesítette, amelynek egyik ügyvezetője a Crewprint ügyvezetője is volt, aki a Crew megalakulásakor annak alkalmazottja lett. A Crew három vállalkozásnak adta alvállalkozásba a munkák egy részét, amelyek maguk is alvállalkozókat vettek igénybe. Ezeket a nyomdaipari munkákat a Crew által kibocsátott teljesítési igazolásokkal vagy szállítólevelekkel együtt kiállított számlákkal látták el, amelyek alapján a Crewprint gyakorolta az elzeteren megfizetett héa levonásához való jogát.

13 Az elsőfokú adóhatóság a héabevallások utólagos ellenőrzését követően 2012 második, harmadik és negyedik negyedéve vonatkozásában 56 415 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 157 944 euró), 2013 első negyedéve tekintetében 17 882 000 HUF (hozzávetőleg 50 063 euró), 2013 második negyedéve vonatkozásában 19 409 000 HUF (hozzávetőleg 54 352 euró), 2013 harmadik negyedéve tekintetében pedig 18 999 000 HUF (hozzávetőleg 53 200 euró) összegre vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki. Ezenkívül bírságot szabott ki a Crewprintre, és késedelmi pótlékot számított fel.

14 Ezen ellenőrzés során az elsőfokú adóhatóság meghallgatta a Crewprint ügyvezetőjét, majd kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le az értékesítési láncban részt vevő alvállalkozóknál. Ezen ellenőrzések során meghallgatták egyes társaságok ügyvezetőit, valamint alkalmazottait, és

dokumentumokat szereztek be. E tényez?kre tekintettel az els?fokú adóhatóság azt állapította meg, hogy a Crewprint által rendelt nyomdaipari munkákat elvégezték, azonban ellentétben azzal, ami a Crew alvállalkozóinak számláiból kit?nt, e munkák nagy részét ez utóbbi végezte el, mivel alvállalkozói nem rendelkeztek az e munkák elvégzéséhez szükséges anyagi és emberi er?forrásokkal. E hatóság megállapította, hogy a Crew ezért jogosulatlanul fogadott be nyomdaipari szolgáltatásokról szóló számlákat és vonta le a valótlan tartalmú számlákon szerepl? héát.

15 E hatóság ezenkívül úgy ítélte meg, hogy a Crewprintnek szükségszer?en tudnia kellett e tényekr?l és a Crew által elkövetett csalásról, mivel a két társaságnak ugyanaz volt az ügyvezet?je, ugyanott volt a telephelyük, és azonos könyvel?vel rendelkeztek, így a Crewprint ügyvezet?jének aktív szerepet kellett játszania a számlázási lánc kialakításában, és visszaélésszer?en gyakorolta ez utóbbi társaság levonási jogát, megsértve az adózás rendjér?l szóló törvény 2. §-ának (1) bekezdését.

16 Az els?fokú adóhatóság azt is megállapította, hogy a Crew nem nyújtott valós szolgáltatást a Crewprint részére, mivel ez utóbbi, amelynek ügyvezet?je a Crew alkalmazottja volt, valójában ügynökként járt el. E körülmények között az adóhatóság a szerz?dést az adózás rendjér?l szóló törvény 1. §-ának (7) bekezdése alapján átmin?sítette, és következésképpen megtagadta a Crewprint héalevonási jogát.

17 A Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága helybenhagyta az els?fokú adóhatóság határozatait.

18 Keresetének alátámasztására a Crewprint, amely vitatja az adóhatóság megállapításait, azt állítja, hogy az adóhatóság nem tett eleget a tények bizonyítására vonatkozó kötelezettségének, és tévesen alkalmazta a jogszabályokat, mivel a héalevonási jog jogi feltételei teljesültek. A Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozva vitatja továbbá, hogy tudta, hogy a szóban forgó ügyletek csalás részét képezték, és azt állítja, hogy megtette a szükséges óvintézkedéseket.

19 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy azt a kérdést kell eldöntenie, hogy indokolt?e a héalevonási jognak azon az alapon történ? megtagadása, hogy a számlák nem hitelesek, és csalást valósítanak meg. A 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítéletre (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373) hivatkozva megjegyzi, hogy az alapügyben teljesült valamennyi alaki és érdemi követelmény, amelyekt?l a 2006/112 irányelv függ?vé teszi a levonási jogot, és hogy ezen ügy ténybeli körülményei hasonlóak az ezen ítélet, 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 Alfaed végzés (C?446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869) alapjául szolgáló ügyek körülményeihez.

20 Úgy t?nik azonban számára, hogy továbbra is ellentmondások állnak fenn az adóhatóság és a nemzeti bíróságok jogértelmezése között. Az adóhatóság továbbra is megtagadja az adólevonási jog gyakorlását azon körülmények között, amikor fennállnak e jog anyagi és alaki feltételei, és ha az adóalany megtette a t?le észszer?en elvárható óvintézkedéseket. Ez a gyakorlat a Kúria (Magyarország) 2016. szeptember 26?i véleményéb?l ered, amelyet a Kúria követett az ítélezési gyakorlatában, és amely szerint különösen abban az esetben, ha a gazdasági ügyletet ténylegesen teljesítették, de nem a számlán feltüntetett felek között, annak vizsgálata, hogy a számla címzettje tudott?e vagy tudnia kellett volna?e a csalásról vagy az adó kijátszására irányuló ügyletr?l, a tényekt?l függ?en lehet?ség, nem pedig kötelezettség. Ezenkívül az adóhatóság úgy véli, hogy egy számla tartalma nem hiteles, ha nagyszámú, a valóságnak meg nem felel? állítást tartalmaz, és e tekintetben az e bíróság ítéletében felsorolt standard kritériumokra támaszkodott.

21 A kérdést el?terjeszt? bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 2006/112

irányelvvel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összeegyeztethető-e ez a gyakorlat, amely láncolatos ügylet esetében többek között azt eredményezi, hogy a lánc gazdaságilag észszerű vagy igazolt jellegének értékelése révén rekonstruálja azt, és megtagadja a levonási jogot abban az esetben, ha a lánc egyik eleme nem igazolt, vagy nem állapítható meg, függetlenül attól, hogy az adóalany tudott-e vagy tudnia kellett volna-e erről a tényezőről.

22 E tekintetben a bíróság arra keresi a választ, hogy az alapügyben az adóhatóság ezen elveknek megfelelően járt-e el, amikor a Crewprint által végzett munkát „ügynöki tevékenységnek” minősítette át. E bíróság számára egyébként kétségesnek tűnik, hogy a levonási jog gyakorlásának megtagadásához elegendő megállapítani a láncolatos ügylet résztvevői által elkövetett kötelezettségszegéseket, a résztvevők hiányos emlékezetét, elegendő számú olyan elem meglétét, amelyek esetében a Bíróság már megállapította, hogy nem képezhetnek kizáró okot; azt a tényt, hogy az érintett láncban részt vevő vállalkozások érdekeinek, valamint a korábbi üzleti kapcsolatoknak személyes és szervezeti szintű összefonódása jött létre, valamint azt a tényt, hogy az érintett vállalkozások zárt közösségben működnek, vagy a célokat, amelyek érdekében az említett láncot létrehozták. A kérdést elterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban is, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az adóhatóság azon gyakorlata – amikor már az üzleti élettel összeegyeztethetetlen ellenőrzéseket követel meg az adóalanytól –, amely abban áll, hogy az adóalanyra hárítsa a bizonyíték hiányát abban az esetben, ha a hatóság nem tudja teljes egészében bizonyítani azokat a körülményeket, amelyek az értékesítési lánc létrehozásához vezettek, így mentesítve önmagát az 1. cikk (1) bekezdésének 2. pontjában előírt ellenőrzési kötelezettség alól.

23 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 [héalevonás] vonatkozó rendelkezéseinek és az adósemlegesség elvének azon nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy az adóhatóság a felek között megvalósult gazdasági esemény tekintetében a [héalevonási] jogot arra hivatkozással utasítja el, hogy a felek közötti jogviszony formáját (vállalkozói szerződés) csalárdnak tartja, mert ahhoz adólevonási jog társul, ekként azt az [adózási rendjéről szóló törvény] 1. §-ának (7) bekezdése alapján olyan tevékenységgé (ügynöki tevékenységgé) minősíti, ami nem keletkeztet adólevonási jogot, mivel álláspontja szerint a felek magatartása adókijátszásra irányult, a számlabefogadó vállalkozói közvetítő tevékenysége ugyanis nem szükségszerű formája a tevékenységének, mivel az ügynökként is elvégezhető lett volna[?] Ezzel összefüggésben a [héalevonás] érvényesítésének feltételeként van-e az adózóknak olyan adójogi kötelezettségük, hogy a gazdasági tevékenységük formájaként olyat válasszanak, ami nagyobb adóterhet eredményez számukra, illetőleg rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül-e az, ha a felek a köztük lévő gazdasági tevékenységüknek az 1. cikk (1) bekezdésének 2. pontjában előírt szabadság körében adójogon kívüli célból olyan szerződéses formát választanak, aminek nem célzott hatása az is, hogy adólevonási jog kapcsolódik hozzá[?]”

2) Megfelel-e a 2006/112 irányelv [héalevonásra] vonatkozó rendelkezéseinek és az adósemlegesség elvének az a nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy az esetben, ha a [héalevonási] jogával élni kívánó adóalany megfelel a [héalevonás] anyagi és alaki feltételeinek, a szerződés megkötése előtt az elvárható intézkedéseket megtette, az adóhatóság megtagadja a [héalevonási] jogot arra hivatkozással, hogy a láncolat létrehozását gazdaságilag szükségtelennek, ekként rendeltetésellenes joggyakorlásnak tartja azon ok miatt, hogy az alvállalkozó képes a teljesítésre, mégis további alvállalkozót bízott meg a teljesítéssel az adójogi tényálláson kívüli egyéb cél miatt vagy okból, a [héalevonási] joggal élni kívánó adóalany pedig a megbízás elvállalásakor tudta, hogy a megrendelést tárgyi és személyi feltételek hiányában az

alvállalkozója szubalvállalkozók bevonásával fogja teljesíteni[?] Befolyásolja-e a választ azon tény, ha az adózó vagy alvállalkozója vele valamilyen közvetlen kapcsolatban, személyi vagy szervezeti összefüggésben (személyes ismeretségben, hozzátartozói viszonyban, avagy tulajdonosi összefonódásban) álló alvállalkozót vont be a láncolatba?

3) Amennyiben az el?z? kérdésre adott válasz igen, az esetben megfelel-e az objektív tényeken alapuló tényállás feltárás követelményének azon eljárás, amelyben az adóhatóság a [héalevonási] jogával élni kívánó adóalany és alvállalkozója gazdasági kapcsolatát irracionálisnak és indokolatlannak min?síti, ennek tényét azonban kizárólag az alvállalkozó alkalmazottai egy részének tanúvallomására alapozza, [anélkül], hogy objektív tények alapján feltárná a szer?dés tárgyát képez? gazdasági tevékenység jellemz?it, speciális körülményeit és az érintett gazdasági környezetet, meghallgatná az adózó és a láncolatban részt vev? alvállalkozó cégek döntési kompetenciával rendelkező vezetőit, továbbá ez esetben releváns-e az adózó, avagy a láncolat tagjainak teljesít?képessége és szükséges-e arra nézve szakért?t bevonni?

4) Összhangban áll-e a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel és a tényleges érvényesülés elvével az a nemzeti értelmezés és gyakorlat, hogy a [héalevonás] anyagi és alaki feltételeinek teljesülése és az elvárható [észszer?] intézkedések megtétele esetén az Európai Unió Bírósága ítéleteiben nevesített, a [héalevonást] meg nem alapozó, objektívnek nem min?sülő körülmények alapján látja az adóhatóság bizonyítottanak az adócsalást és megtagadja a [héalevonási] jogot, csak azért, mert ezen körülmények a feltárt láncolat vizsgált tagjainál összességében kell?en nagy számban fordulnak el??

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

24 Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság, ha az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre a válasz egyértelm?en levezethet? az ítélezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszer? kétségnek, az el?adó bíró javaslatára és a f?tanácsnok meghallgatását követ?en az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

25 A jelen ügyben ez a rendelkezés alkalmazandó.

26 Négy kérdésével, amelyeket együttesen célszer? vizsgálni, 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 olyan nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság arra alapítva tagadja meg az adóalanytól az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogot, hogy az adóalany és a számlakibocsátó magatartása csalásnak min?sül, mivel el?ször is a szer?déseik nem voltak szükségesek az érintett gazdasági ügyletek teljesítéséhez, és az általuk adott jogi min?sítést?l eltér? min?sítést kaphattak, másodszor, e számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszer?ség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot, akik közül egyes alvállalkozók nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, harmadszor pedig az említett adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások álltak fenn, így az adóalanynak szükségszer?en tudnia kellett e tényekr?l.

27 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő 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 feltételül 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).

28 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály 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).

29 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanynak az elzetesen megfizetett hía levonásához való jogát. A hía ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (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).

30 Emellett emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és elmozdított célkitűzés, és a Bíróság már 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 elnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. és 55. pont; 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, pont 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

32 Ezzel szemben a 2006/112 irányelvben elírt 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-i 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-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. és 48. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont).

33 Ha nem maga az adóalany követett el héacsalást, 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-ai Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 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 adócsaláshoz. 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-ai Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 54. és 59. pont; 2017. október 19-ai Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 52. pont).

35 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-ai Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

36 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-ai Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 51. pont). A Bíróság különösen úgy ítélte meg, hogy az utóbbi 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-ai Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. pont).

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

38 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. Ugyanakkor e szabályok nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 65. pont;

39 Ami az alapügyet illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jelen ügyben teljesülnek a héalevonási jognak a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában és 178. cikkének a) pontjában előírt anyagi és alaki követelményei. Ennek ellenére az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban leírt tények alapján az adóhatóság megtagadta a Crewprinttől ezen jog gyakorlását, átminősítve először is a Crewprint és a Crew között kötött szerződéseket, lényegében úgy ítélve meg, hogy azok tárgya nem termékgyártás, hanem ügynöki szolgáltatás, mivel a Crewprint ügyvezetője, a Crew alkalmazottja valójában közvetítésként járt el az ügyfelekkel. Másodszor e hatóság megállapította, hogy a Crew fiktív alvállalkozókat vett igénybe, mivel maga végezte el a munkák nagy részét, és alvállalkozói nem rendelkeztek emberi és tárgyi erőforrásokkal azok elvégzéséhez. Ezen alvállalkozók maguk is alvállalkozókat vettek igénybe, akik nem teljesítették adókötelezettségeiket. A Crew tehát hamis számlák alapján végzett héalevonásokat. Harmadszor, figyelembe véve a Crewprint és a Crew, valamint a Crewprint és a Crew egyik alvállalkozója közötti szervezeti vagy személyi kapcsolatokat, az említett hatóság úgy ítélte meg, hogy a Crewprintnek tudomással kellett bírnia a Crew által elkövetett csalásról, és aktív szerepet kellett játszania a számlázási láncban.

40 A kérdést előterjesztő bíróság azt is kifejti, hogy az adóhatóságnak a Kúria véleményén és ítélkezési gyakorlatán alapuló gyakorlata többek között abban áll, hogy elsősorban 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 utóbbit a gazdasági ügylet hibája vagy hiányossága érinti, különösen, ha az adóalanynak nem volt tudomása a láncolatban előtte álló gazdasági szereplő gazdasági tevékenységéről, vagy azt nem bizonyította. Ebben az esetben annak vizsgálata, hogy a számla címzettje tudott-e vagy tudnia kellett volna-e a csalásról, egy lehetőség, nem pedig kötelezettség. Egyébiránt az adóhatóság továbbra is hiteltelennek tartotta a számlák tartalmát a nem megfelelő tények kellően nagy száma okán. Az adóhatóság e tekintetben az e bíróság egyik ítéletében említett standard szempontokra alapított, mint például az emberi vagy anyagi erőforrások hiányára, az alvállalkozókra vonatkozó dokumentumok hiányára, azon tényre, hogy a vállalkozások eltűntek, és már nem képezhetik vizsgálat tárgyát, illetve hogy a társaságok képviselői nem elérhetőek, valamint a szóban forgó gazdasági ügyletek résztvevőire vonatkozó információk hiányára.

41 Márpedig először is meg kell állapítani, hogy – amint arra a jelen végzés 28. és 29. pontja emlékeztet – a héalevonási jog a szóban forgó gazdasági tevékenység céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, valamint az a tény, hogy az érintett termékekre vonatkozó korábbi ügyletek után fizetendő 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 és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A heta területén alkalmazandó visszaélés elleni magatartás tilalmának elve csak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat tiltja, amely adóelőny megszerzése ellentétes lenne a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ebből következik, hogy mivel az alapügyben nem vitatott a termékértékesítések fennállása, az a tény, hogy az adóalany és a számlakibocsátó között kötött szerződések nem voltak szükségesek az ügyletek teljesítéséhez, és a felek által adott jogi minősítéstől eltérő minősítést

kaphatnak, sőt az a tény, hogy e számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszerűség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot, akik közül egyes alvállalkozók nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, mások pedig nem teljesítették az adójogi kötelezettségeiket, nem tekinthetők önmagában csalásnak.

43 Másodszor, a jelen végzés 40. pontjában leírthoz hasonló bizonyítási rendszer, amely bizonyos tények vagy jelentős számú nem megfelelő tények fennállása esetén azokon az elzeteresen megállapított kritériumokon alapuló feltételezéseken alapul, hogy fennáll a csalás, és bizonyos esetekben, hogy az adóalany tudott vagy tudnia kellett a csalásról, ellentétes a jelen végzés 30–37. pontjában említett ítélkezési gyakorlattal, amelyből az következik, hogy az adóhatóság köteles a jogilag megkövetelt módon, az objektív tényezőkre 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 közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

44 Habár a jelen végzés 39. pontjában ismertetett tények tartalmazhatnak arra utaló jeleket, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy arról, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügyletekkel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, a kérdést elterjesztő 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-ai Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 30. pont; 2016. november 10-ai Signum Alfa Sped végzés, C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 36. pont).

45 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az elterjesztett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság arra alapítva tagadja meg az adóalanytól az elzeteresen megfizetett hűa levonásához való jogot, hogy ezen adóalany és a számlakibocsátó magatartása csalásnak minősül, mivel elször is a szerződések nem voltak szükségesek az érintett gazdasági ügyletek teljesítéséhez, és az általuk adott jogi minősítéstől eltérő minősítést kaphatnak, másodszor, e számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszerűség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot, akik közül egyes alvállalkozók nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, harmadszor pedig az említett adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások álltak fenn. E megtagadás megalapozásához – az elzeteresen 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 elterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 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 arra alapítva tagadja meg az adóalanytól az elzeteresen megfizetett hozzáadottérték

Adó levonásához való jogot, hogy ezen adóalany és a számlakibocsátó magatartása csalásnak minősül, mivel először is a szerződések nem voltak szükségesek az érintett gazdasági ügyletek teljesítéséhez, és az általuk adott jogi minősítéstől eltérő minősítést kaphatnak, másodszor, a számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszerűség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot, akik közül egyes alvállalkozók nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, harmadszor pedig 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.

Luxembourg, 2020. szeptember 3.

A. Calot Escobar

I. Jarukaitis

hivatalvezető

a tizedik tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: magyar.