

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2017. április 26.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Az uniós jog megsértésére alapított jogalap hivatalból történő figyelembevétel – Az egyenértékűség elve és a tényleges érvényesülés elve – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog – Fordított adózás – A 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja – Kizárólag ingatlanvagyon esetén való alkalmazás – Tévesen kiállított számla alapján az adónak a termék beszerzője által az értékesítő részére történő, jogalap nélküli megfizetése – A termék beszerzője terhére adóhiányt megállapító és az általa kért levonás kifizetését megtagadó, valamint vele szemben adóbírságot kiszabó adóhatósági határozat”

A C-564/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2015. november 4-én érkezett, 2015. október 7-i határozatával terjesztett elő a

Farkas Tibor

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., C. Vajda, K. Jürimäe és C. Lycourgos (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. szeptember 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviselőjében Tátrai M. M., Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviselőjében K. Kraavi-Käerdi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és Havas L., meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. november 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL L 347., 1. o., helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv), valamint az adósemlegesség elvének és az arányosság elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Farkas Tibor és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Magyarország, a továbbiakban: magyar adóhatóság) között a magyar adóhatóság azon határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely adóhiányt állapított meg Farkas T. terhére, és adóbírságot szabott ki vele szemben a fordított adózásra vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazásának elmulasztása miatt.

Jogi háttér***Az uniós jog***

3 A 2006/112 irányelv (42) preambulumbekzdése értelmében „[a] tagállamoknak meghatározott esetekben képesnek kell lenniük arra, hogy a termékértékesítések vagy szolgáltatások kedvezményezettjét jelöljék meg a [hozáadottérték-adó (hÉA)] megfizetésére kötelezett személyként. Ez segíti a tagállamokat abban, hogy meghatározott ágazatokban és bizonyos ügyletfajták esetében egyszerűsítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adókijátszást és adókikerülést.”

4 Ezen irányelv 167. cikke előírja:

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

5 Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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 HÉÁ-t;

[...]

6 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) és f) pontja szerint:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

7 A 2006/112 irányelv 193. cikke értelmében a 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.

8 Az említett irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja így rendelkezik:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

g) ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése.

[...]”

9 A 2006/112 irányelv 226. cikkének 11a. pontja előírja:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

11a. ha az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt vagy a szolgáltatást igénybe vevőt terheli, a »fordított adózás« kifejezés;

[...]”

10 Ezen irányelv 395. cikke értelmében:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslata alapján, bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az ebben az irányelvben foglaltaktól eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére.

[...]

(2) Az (1) bekezdésben említett intézkedéseket bevezetni kívánó tagállam kérelmet küld a Bizottsághoz, és megad számára minden szükséges információt. [...]

Amint a Bizottság úgy véli, hogy a kérelem elbírálásához általa szükségesnek tartott minden információ a rendelkezésére áll, egy hónapon belül értesíti a kérelmező tagállamot, és a kérelmet eredeti nyelven továbbítja a többi tagállamnak.

(3) A (2) bekezdés második albekezdésében említett értesítéstől számított három hónapon belül a Bizottság benyújtja a Tanácshoz a megfelelő javaslatot vagy a kifogásait ismertető közleményt, ha ellenzi a kért eltérést.

(4) A (2) és (3) bekezdésben megállapított eljárásnak a kérelem Bizottsághoz történő beérkezésétől számított 8 hónapon belül minden esetben be kell fejeződnie.”

A magyar jog

11 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: áfatörvény) 142. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti:

[...]

- g) a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék értékesítése, valamint egyéb, a teljesítésekor a szokásos piaci árat tekintve 100 000 forintnak [(HUF) (hőzzávetőleg 324 euró)] megfelelő pénzösszeget meghaladó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll;

[...]

(7) Az (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illetőleg a 83. §-ban meghatározott százalékkérték nem szerepel.

[...]

- 12 Az áfatörvény 169. §-ának n) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„A számla kötelező adattartalma a következő:

[...]

- n) a »fordított adózás« kifejezés, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett;

[...]

- 13 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény alapügy tényállásának megvalósulásakor alkalmazandó változata (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 170. §-ának (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(1) 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, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési 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.

(2) Adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözlet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözletet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették. [...]

- 14 Az adózás rendjéről szóló törvény 171. §-a értelmében:

„(1) Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 15 Az adóhatóság által szervezett elektronikus árverés útján Farkas T. mobilhangárt vásárolt egy korlátolt felelősségű társaságtól, amely adótartozás kötelezettje volt. A szóban forgó értékesítő az egyenes adózásra vonatkozó szabályok szerint állított ki számlát, amely tartalmazta az ezen ügyletet terhelő héát. Amikor Farkas T. az árverési vételárat megfizette, az ezen értékesítő által megjelölt héát kiegyenlítette, az értékesítő pedig befizette ezen adót a magyar adóhatóságnak.
- 16 Farkas T. e számla héatartalmát levonásba helyezte. Ezt követően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Magyarország) a Farkas T. által a 2012. negyedik negyedévre vonatkozó héabevallásokon feltüntetett visszaigénylésekkel kapcsolatban ellenőrzést végzett. Ezen adóhatóság megállapította, hogy nem tartották tiszteletben az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja szerinti fordított adózás szabályait, amelyek értelmében Farkas T.-nek mint a termék beszerzőjének kellett volna közvetlenül befizetnie a héát az államkincstárba. Következésképpen a magyar adóhatóság a 2014. november 7-i határozattal megerősített, 2014. július 11-i határozattal Farkas T. terhére 744 000 HUF (megközelítőleg 2400 euró) adókülönbötetet állapított meg, elutasította Farkas T. szóban forgó értékesítőnek fizetett héa visszaigénylésére irányuló kérelmét, és 372 000 HUF (megközelítőleg 1200 euró) összegű adóbírság megfizetésére kötelezte.
- 17 Farkas T. azt állítja, hogy a magyar adóhatóság alaki hiba miatt tagadta meg tőle a héalevonási jogát – ugyanis a szóban forgó számlát nem a fordított adózás, hanem az egyenes adózás szerint állították ki –, és ezzel megsértette az uniós jogot. Úgy véli, hogy a terhére adókülönbötetet megállapító határozat indokolatlan, mivel a szóban forgó értékesítő befizette a kérdéses héát az államkincstárba. Farkas T. a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult annak érdekében, hogy az a Bíróság elé terjessze azt a kérdést, hogy az adólevonási jogának megtagadása összhangban áll-e az uniós joggal.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a magyar adóhatóság nem tagadta meg Farkas T. héalevonási jogát, hanem őt az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja alapján a fordított adózás szabályai szerint fizetendő adó megfizetésére kötelezte. A terhére megállapított különbötet megfelelt a szóban forgó ügyletre vonatkozó számlán feltüntetett héának. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a magyar adóhatóság határozatai folytán, noha Farkas T. a héát megfizette a szóban forgó értékesítőnek, úgy tekintették, hogy azzal tartozik az államkincstár felé. Következésképpen, jóllehet a magyar adóhatóság nem vitatja a megfizetett héa levonásához való jogát, a felperes által visszaigényelt összeget azon adókülönbötet összegével csökkenti, amellyel álláspontja szerint a felperes tartozik. Mivel a két összeg megegyezik, azok kiegyenlítik egymást. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja egyébiránt, hogy az említett értékesítő megfizette a héát az államkincstár számára, így ez utóbbit nem érte kár amiatt, hogy a szóban forgó számlát tévesen az egyenes adózás, nem pedig a fordított adózás szerint állították ki. Ezenkívül álláspontja szerint semmi nem utal adócsalásra vagy adóelőny megszerzésére utaló szándékra.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a magyar adóhatóság határozata gyakorlatilag megakadályozza Farkas T.-t a levonási joga gyakorlásában. Figyelembe véve, hogy a héalevonási jog a 2006/112 irányelv és a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében csak abban az esetben tagadható meg, hogyha bebizonyosodik az adócsalás, az adóhatóság határozata a fordított adózással elérni kívánt céllal nem tűnik arányosnak.
- 20 E körülmények között a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A [héairányelv] rendelkezéseivel, különösen az adósemlegesség és az adócsalás megelőzésére irányuló céllal való arányosság elvével összeegyeztethető-e az Áfa. törvény rendelkezéseire alapított adóhatósági gyakorlat, mely szerint az adóhatóság a termék beszerzője (szolgáltatás igénybevevője) terhére adókülönbötetet állapít meg arra az esetre, ha a fordított adózás alá eső ügyletről a termék értékesítője (szolgáltatás nyújtója) az egyenes adózás alapján állítja ki a

számlát, annak Áfa-tartalmát bevallja és be is fizeti a költségvetés számára, a termék beszerzője (szolgáltatás igénybevevője) pedig a számla kiállítójának megfizetett áfát levonásába helyezi, ugyanakkor a termék beszerzője az adókülönbözethez megállapított áfa tekintetében levonási jogával nem élhet[?]

- 2) A helytelen adózási mód megválasztásának arányos szankciója-e ebben az esetben az adókülönbözethöz megállapítása, amely 50% mértékű adóbírság fizetési kötelezettséget is maga után von[,] akkor, ha a költségvetést adókiesés nem érte, visszaélésre vonatkozó adat nem merült fel[?]

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 21 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy tárgyát képező ügylet lényege, hogy Farkas T. a nemzeti adóhatóság által szervezett elektronikus árverésen mobilhangárt vásárolt. Az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja alapján – amely a kérdést előterjesztő bíróság szerint a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját ülteti át – e hatóság megállapította, hogy ezen ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozik, és kérte Farkas T.-t az ezen értékesítést terhelő hea megfizetésére, valamint adóbírságot szabott ki vele szemben.
- 22 A tárgyaláson a Bíróság által feltett kérdés nyomán a magyar kormány rámutatott, hogy az alapügy tárgyát képező ügylet ingó vagyontárgy értékesítését foglalja magában, és hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja egyaránt alkalmazandó ingó és ingatlan vagyontárgyakra.
- 23 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 193. cikke értelmében az ezen irányelv 194–199. cikkében és 202. cikkében meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést végző adóalany köteles megfizetni. A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerint a tagállamok előírhatják, hogy az adó megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére végrehajtó által lefolytatott kényszereladási eljárás keretében értékesítettek ingatlanvagyont.
- 24 A 2006/112 irányelv (42) preambulumbekkezdéséből következik, hogy ezen 199. cikk (1) bekezdése g) pontjának célja lehetővé tenni, hogy a tagállamok képesek legyenek arra, hogy a fordított adózás mechanizmusát alkalmazzák meghatározott ágazatokban, illetve bizonyos ügyletfajták esetében, a célból, hogy egyszerűsítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adócsalást és az adókikerülést. E rendelkezés lehetővé teszi tehát az adóhatóságok számára, hogy a szóban forgó ügyleteket terhelő héát akkor is beszedjék, ha az adós nem képes a hea megfizetésére (2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C-125/12, EU:C:2013:392, 28. pont).
- 25 A Bíróság korábban már kimondta, hogy a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja kivételt képez az ezen irányelv 193. cikkében rögzített azon elv alól, miszerint a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, és ezért azt szigorúan kell értelmezni. A szóban forgó 199. cikk ugyanis lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e cikk (1) bekezdésének a)–g) pontjában előírt esetekben a fordított adózás mechanizmusát alkalmazzák, amelynek értelmében az az adóalany köteles a hea megfizetésére, aki számára a héaköteles ügyletet teljesítették (lásd ebben az értelemben: 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C-125/12, EU:C:2013:392, 23. és 31. pont).
- 26 Ahogy azt a főtanácsnok az indítvány 28. pontjában megállapította, az a tény, hogy a fordított adózás mechanizmusa a 2006/112 irányelv 193. cikke szerinti elv alóli kivételt képez, azt vonja maga után, hogy az elvtől való eltérésekre csak akkor kerülhet sor, ha azokat ezen irányelv kifejezetten előírja.

- 27 Márpedig a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontja csupán ingatlanokra, nem pedig ingóságokra vonatkozik. Ebből következően ingó vagyontárgy olyan árverés keretében való értékesítése, mint amely az alapügy tárgyát képezi, nem tartozik a hatálya alá.
- 28 Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 395. cikke lehetőséget biztosít a tagállamok számára, hogy kérelmezzék az arra irányuló jogot, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessenek be az adókiivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. A magyar kormány azonban a tárgyaláson megerősítette, hogy Magyarország nem részesült ilyen eltérésben a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontja keretében.
- 29 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja kiterjeszti a fordított adózás alkalmazási területét az ingóságok értékesítésére, túl azon, amit lehetővé tesz a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövege, amely kizárólag ingatlanvagyon értékesítésére utal. Következésképpen a fordított adózásra vonatkozó szabályozás alkalmazása és az alapügy tárgyát képező adóbírság kiszabása ezen irányelvvel összeegyeztethetetlen, ha az alapügybeli árverés ingóvagyontárgyra vonatkozott.
- 30 Mindazonáltal, fenntartva, hogy e kérdés vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az általa benyújtott iratokból és a Bíróság előtti tárgyaláson lezajlott vitákból kitűnik, hogy az említett 142. § (1) bekezdése g) pontjának a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontjával való összeegyeztethetőségére az alapeljárás keretében nem hivatkoztak.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az eljárási kérdésre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az ilyen szabályok meghozatala az eljárási autonómia elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartozik, azzal a feltétellel azonban, hogy e szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek a hasonló jellegű belső jogi helyzetekre vonatkozókhöz képest (az egyenértékűség elve), és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2007. június 7-i van der Weerd és társai ítélet, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. március 17-i Bensada Benallal ítélet, C-161/15, EU:C:2016:175, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jog és különösen a tényleges érvényesülés elve főszabály szerint nem írja elő a nemzeti bíróságok számára, hogy hivatalból vegyék figyelembe az uniós rendelkezések megsértésére alapított jogalapot, amennyiben e jogalap vizsgálatával túllépnék a felek által körülhatárolt jogvita kereteit, és más tényeket és körülményeket vennének alapul, mint amelyekre az említett rendelkezések alkalmazásában érdekelt fél a kérelmét alapította (lásd ebben az értelemben többek között: 1995. december 14-i van Schijndel és van Veen ítélet, C-430/93 és C-431/93, EU:C:1995:441, 22. pont; 2007. június 7-i van der Weerd és társai ítélet, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 36. pont).
- 33 A nemzeti bíróság hatáskörének ilyenkor korlátozását az az elv indokolja, miszerint a feleknek kell kezdeményezniük az eljárást, és ebből következően amennyiben a nemzeti eljárásjog tényleges lehetőséget biztosít az érintett fél számára, hogy az uniós jogon alapuló jogalapra hivatkozzon, a nemzeti bíróság csak olyan kivételes esetekben járhat el hivatalból, amikor beavatkozását a közérdek követeli meg (lásd ebben az értelemben: 2007. június 7-i van der Weerd és társai ítélet, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 35. és 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 A jelen ügyben rá kell mutatni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem derül ki, hogy az alapeljárás felperesét a nemzeti eljárásjog megakadályozta volna az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdése g) pontjának a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontjával való esetleges összeegyeztethetlenségére alapított jogalapra való hivatkozásban (lásd analógia útján: 2007. június 7-i van der Weerd és társai ítélet, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 41. pont).

- 35 Másrészt meg kell állapítani, hogy az egyenlőség elvének tiszteletben tartása megköveteli, hogy amennyiben az eljárási szabályokat érintő belső jogi rendelkezések a bíróságot arra kötelezik, hogy a nemzeti jog megsértésére alapított jogalapot hivatalból figyelembe vegye, az ilyen kötelezettségnek ugyanígy érvényesülnie kell az uniós jog megsértésén alapuló, ugyanolyan jellegű jogalap esetén (lásd ebben az értelemben: 1995. december 14-i van Schijndel és van Veen ítélet, C-430/93 és C-431/93, EU:C:1995:441, 13. pont; 2016. március 17-i Bensada Benallal ítélet, C-161/15, EU:C:2016:175, 30. pont). Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor a nemzeti jog a bíróságnak lehetőséget biztosít, hogy az ilyen jogalapot hivatalból figyelembe vegye (lásd ebben az értelemben: 1995. december 14-i van Schijndel és van Veen ítélet, C-430/93 és C-431/93, EU:C:1995:441, 14. pont).
- 36 E tekintetben a Bíróság által a tárgyaláson feltett kérdésre válaszolva a magyar kormány előadta, hogy a nemzeti joga értelmében a kérdést előterjesztő bíróságnak volt lehetősége arra, hogy hivatalból figyelembe vegye a nemzeti jogi szabály megsértésére alapított jogalapot, ugyanúgy mint az uniós jogi szabály megsértésére alapított jogalapot.
- 37 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának a megállapítása és megítélése, valamint a nemzeti jog értelmezése és alkalmazása kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (lásd többek között: 2007. július 18-i Lucchini ítélet, C-119/05, EU:C:2007:434, 43. pont; 2011. május 26-i Stichting Natuur en Milieu és társai ítélet, C-165/09–C-167/09, EU:C:2011:348, 47. pont).
- 38 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróság részére olyan hasznos választ adjon, amely annak lehetővé teszi az előtte folyamatban lévő ügy elbírálását (2014. szeptember 11-i B. ítélet, C-394/13, EU:C:2014:2199, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 A jelen ügyben, mivel a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meghatároznia egyrészt, hogy az olyan mobilhangár, mint amelynek az értékesítése az alapeljárás tárgyát képező ügylet volt, ingó vagy ingatlan vagyontárgy-e, másrészt hogy hivatalból figyelembe veheti-e az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdése g) pontjának a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontjával való összeegyeztethetlenségét, nem zárható ki, hogy az előterjesztett kérdésekre adott válasz továbbra is releváns az alapjogvita elbírálása szempontjából. E kérdésekre tehát választ kell adni.

Az első kérdésről

- 40 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben valamely termék beszerzője nem élhet az olyan számla alapján az értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett hűa levonására vonatkozó jogával, amelyet az általános hűarendszerre vonatkozó szabályok szerint állítottak ki, jöllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, akkor, ha az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba.
- 41 Emlékeztetni kell arra, hogy fordított adózás alkalmazása esetén semmiféle hűafizetésre nem kerül sor a termék értékesítője és beszerzője között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított hűa megfizetésére, egyúttal főszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Hangsúlyozni kell azt is, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a hűarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható (2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09,

EU:C:2010:441, 37. pont; 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 30. pont; 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 30. pont).

- 43 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd: 2001. február 22-i Abbey National ítélet, C-408/98, EU:C:2001:110, 24. pont; 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 31. pont; 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 29. pont).
- 44 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jognak a 2006/112 irányelv 199. cikkének (1) bekezdésében foglalt fordított adózási eljárásban való gyakorlására vonatkozó feltételeket illetően azon adóalanynak, aki valamely termék beszerzőjeként az ezen termékhez kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a héairányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 32. és 33. pont).
- 45 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügy tárgyát képező számla az áfatörvény 169. §-ának n) pontjában foglalt követelménnyel ellentétben nem tartalmazza a „fordított adózás” kifejezést, és hogy Farkas T. az ezen számlán hibásan feltüntetett héát tévedésből az alapügyben szereplő értékesítőnek fizette meg, jöllehet a fordított adózás alkalmazásában a termék címezettjeként az adóhatóság felé kellett volna teljesítenie a héabefizetést a 2006/112 irányelv 193. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján. Így, túl azon, hogy az említett számla nem felel meg a nemzeti jogszabályokban előírt alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét sem tartották be.
- 46 Ahogyan azt a Bíróság a 2014. február 6-i Fatorie ítéletben (C-424/12, EU:C:2014:50, 38. pont) kimondta, meg kell állapítani, hogy ez a helyzet megakadályozta az adóhatóságot abban, hogy ellenőrizze a fordított adózási eljárás alkalmazását, és adóbevétel-kiesés veszélyét eredményezte az érintett tagállam számára.
- 47 Egyébiránt fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz a héaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 39. pont). Márpedig az alapügyben érintett mobilhangár értékesítőjének a Farkas T. által megfizetett héát nem kellett megfizetnie.
- 48 Következésképpen, mivel ezt a héát nem kellett megfizetni, és mivel a megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózás egyik érdemi követelményét, Farkas T. az említett héa tekintetében nem élhet levonási joggal.
- 49 Farkas T. azonban a nemzeti jog alapján kérheti azon adó visszatérítését, amelyet jogalap nélkül fizetett meg a mobilhangár említett értékesítőjének (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 42. pont).
- 50 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a hatékony érvényesülés és egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné az uniós jogrend által

biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 37. pont).

- 51 Mivel főszabály szerint a tagállamoknak kell meghatározniuk azon feltételeket, amelyek mellett a jogalap nélkül felszámított hea rendezhető, a Bíróság elismerte, hogy az olyan rendszer, amelyben egyrészt a termék értékesítője, aki a héát tévedésből az adóhatóságnak fizette meg, kérheti annak visszatérítését, másrészt e termék beszerzője polgári jogi keresetet indíthat ezen értékesítővel szemben a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránt, tiszteletben tartja a semlegesség és a tényleges érvényesülés elveit. E rendszer ugyanis lehetővé teszi az említett beszerzőnek, aki a tévedésből felszámított adó terhét viselte, hogy visszakapja a jogalap nélkül megfizetett összegeket (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a területre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a jogalanyok uniós jogból származó jogai védelmét biztosító eljárás szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartoznak (lásd többek között: 2000. május 16-i Preston és társai ítélet, C-78/98, EU:C:2000:247, 31. pont; 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 40. pont).
- 53 Ha azonban a hea visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítő fizetése képtelensége esetén, a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy az érintett termék beszerzője visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon. Így a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket és eljárási szabályokat kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy az említett beszerző visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).
- 54 Az alapeljárás keretében meg kell állapítani egyrészt, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben érintett mobilhangár értékesítője felszámolási eljárás hatálya alatt áll, ami arra utalhat, hogy Farkas T. számára rendkívül nehéz vagy lehetetlen az e beszerző által jogalap nélkül felszámított hea visszatérítése. Másrészt a magyar adóhatóság határozatai nyomán Farkas T. köteles volt az államkincstárba befizetni ezen héát, noha azt már megfizette az említett értékesítőnek. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy Farkas T.-nek van-e lehetősége arra, hogy a tartozatlan adót ugyanezen értékesítőtől visszakövetelje.
- 55 Hozzá kell tenni ezenkívül, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által megadott információk alapján a jelen ügyben nem merül fel csalásra utaló körülmény, és az alapügybeli számlát kibocsátó értékesítő befizette a héát az államkincstárba, így ez utóbbit nem érte kár amiatt, hogy a szóban forgó számlát tévesen az egyenes adózás, nem pedig a fordított adózás szerint állították ki.
- 56 Ilyen körülmények között, amennyiben a jogalap nélkül felszámított hea alapügybeli értékesítő által Farkas T.-nek, az érintett termék beszerzőjének való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között ezen értékesítő fizetése képtelensége miatt, Farkas T.-nek rendelkeznie kell azon lehetőséggel, hogy közvetlenül az adóhatóságtól kérje a visszatérítést.
- 57 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben valamely termék beszerzője nem élhet az olyan számla alapján az értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett hea levonására vonatkozó jogával, amelyet az általános héarendszerre vonatkozó szabályok szerint állítottak ki, jóllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, akkor, ha az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba. Ezen elvek azonban megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított héának az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között az értékesítő fizetése képtelensége miatt – a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

A második kérdésről

- 58 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, a nemzeti adóhatóság a fordított adózás hatálya alá tartozó értékesítés útján terméket beszerző adóalannyal szemben az adóhatóságnak fizetendő hea összegének 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevéeltől, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény.
- 59 Emlékeztetni kell arra, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd ebben az értelemben többek között: 2000. december 7-i de Andrade ítélet, C-213/99, EU:C:2000:678, 20. pont; 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 50. pont).
- 60 Következésképpen az ilyen szankciók nem mehetnek túl az adó megfelelő behajtása és az adócsalás elkerülése célkitűzésének eléréséhez szükséges mértéken. Annak megítélése során, hogy a szóban forgó szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját (lásd ebben az értelemben: 2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67. pont; 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet, C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont).
- 61 Bár a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a szankció összege nem megy-e túl az előző pontban említett célkitűzések eléréséhez szükséges mértéken (2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet, C-259/12, EU:C:2013:414, 39. pont), meg kell jelölni e bíróság számára az alapügy néhány olyan elemét, amelyek lehetővé teszik annak meghatározását, hogy a Farkas T.-vel szemben az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései alapján kiszabott szankció megfelel-e az arányosság elvének.
- 62 E tekintetben az ilyen szankció láthatóan olyan jellegű, hogy arra ösztönzi az adóalanyokat, hogy a lehető leggyorsabban rendezzék az adófizetési elmaradásokat, és így járul hozzá az adó megfelelő behajtása célkitűzésének eléréséhez.
- 63 E törvény 170. §-ának (1) bekezdése értelmében az adóbírság mértéke – alapesetben – az adóalany által az adóhatóságnak fizetendő hea összegének 50%-a. Ugyanezen törvény 171. §-ának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy többek között az adózó az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. E rendelkezés azt is előírja, hogy az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának súlyát, gyakoriságát.
- 64 Ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 63. pontjában megállapította, az említett szankciók meghatározásának ezen szabályai főszabály szerint lehetővé teszik, hogy a szankció ne menjen túl az adó megfelelő behajtása és az adócsalás elkerülése célkitűzésének eléréséhez szükséges mértéken.
- 65 Ami az alapjogvita keretében Farkas T.-vel szemben alkalmazott szankció arányosságát illeti, az alapügybeli jogsértés jellegével és súlyosságával kapcsolatban is meg kell állapítani – a Bizottság által a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételekhez hasonlóan –, hogy e jogsértés a hea alkalmazására vonatkozó hibát képez, amely adminisztratív jellegű jogsértés, és amely a Bíróság elé terjesztett iratokból következő tényállásra tekintettel egyrészt nem okozott bevételkiesést az adóhatóságnál, másrészt nem vetett fel csalásra utaló körülményt.

- 66 Ilyen körülmények között a szóban forgó ügyletre alkalmazandó hea összegének 50%-át kitevő szankció Farkas T.-vel szembeni alkalmazása aránytalannak tűnik, ezt pedig a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.
- 67 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, a nemzeti adóhatóság a fordított adózás hatálya alá tartozó értékesítés útján terméket beszerző adóalannal szemben az adóhatóságnak fizetendő hea 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A költségekről

- 68 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítésére alkalmazandó.**
- 2) **A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlenség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben valamely termék beszerzője nem élhet az olyan számla alapján az értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogával, amelyet az általános hozzáadottértékadó-rendszerre vonatkozó szabályok szerint állítottak ki, jöllehet a releváns ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozott, akkor, ha az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba. Ezen elvek azonban megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított hozzáadottérték-adónak az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között az értékesítő fizetéseképtelensége miatt – a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.**
- 3) **Az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, a nemzeti adóhatóság a fordított adózás hatálya alá tartozó értékesítés útján terméket beszerző adóalannal szemben az adóhatóságnak fizetendő hozzáadottérték-adó 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.**

von Danwitz

Juhász

Vajda

Jürimäe

Lycourgos

Kihirdetve Luxembourgban, a 2017. április 26-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

T. von Danwitz

hivatalvezető

a negyedik tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: magyar.