

Fordított adózás magyar ecotrade

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. május 8. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Fordított adózás – Adólevonási jog – Jogveszté határidő –
A fordított adózási eljárás alá tartozó ügyletekre vonatkozó nyilvántartási és
bevallási szabálytalanság”

A C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Commissione tributaria provinciale di Genova (Olaszország) a Bírósághoz 2007. február 20-án érkezett, 2006. december 13-i határozatával terjesztett el az el tte

az Ecotrade SpA

és

az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, U. Löhmus, A. Ó. Caoimh, P. Lindh és A. Arabadjiev (el adó) bírák,

f tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető : C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. január 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által el terjesztett észrevételeket:

- az Ecotrade SpA képviseletében A. Lovisolo és N. Raggi avvocati,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti min ségben, segít je: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a ciprusi kormány képviseletében A. Pantani-Lambrou, meghatalmazotti min ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti min ségben,

a f tanácsnok indítványának a 2008. március 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követ en,

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2000. március 30-i 2000/17/EK tanácsi irányelvvel (HL L 84., 24. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 333. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének, 18. cikkének (1) bekezdése d) pontjának, 21. cikkének (1) bekezdésének és 22. cikkének értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket az Ecotrade SpA (a továbbiakban: Ecotrade) és az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (a továbbiakban: Agenzia) között folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették el, amelyek tárgya több adóhatározat, amelyekben az Agenzia az Ecotrade 2000. és 2001. évi adóbevallásait a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tekintetében kijavította.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az adólevonási jogot illetően a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdésének és (2) bekezdése a) pontjának az ugyanezen irányelv 28g. cikkének (1) bekezdéséből következő megfogalmazása szerint:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.”

4 Ugyanezen 17. cikk (6) bekezdése értelmében, mivel az Európai Unió Tanácsa nem állapította meg, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhetsz HÉA-levonási jog, a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel, a rendelkezés ugyanakkor elírja, hogy az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni. A szóban forgó cikk (7) bekezdése lehet vé teszi a tagállamok számára, hogy a 29. cikkben elírt konzultáció fenntartásával, konjunkturális okokból teljesen vagy részben kizárhatják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét.

5 A hatodik irányelv 21. cikkének (1) bekezdésének b) pontja értelmében, a 28g. cikkben elírt megfogalmazás alapján belföldi forgalomban a HÉA fizetésére kötelezett az a személy, aki számára többek között az ugyanezen

irányelv 28b. cikkének C. része szerinti szolgáltatásokat nyújtják, ha e szolgáltatást külföldön letelepedett adóalany végzi. Az így hivatkozott 28b. cikk C. része vonatkozik „a Közösségen belüli termékszállítás szolgáltatás nyújtására.” Ez az egyébként más szolgáltatásokra is alkalmazandó eljárás általában a „fordított adózás” néven ismert.

6 Az adólevonási jog – el z pontban hivatkozott körülmények közötti – gyakorlásának feltételeit illet en a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja az ugyanezen irányelv 28f. cikkének 2. pontja szerinti megfogalmazásban el írja, hogy e jog gyakorlásához az adóalanynak meg kell felelnie az egyes tagállamok alaki el írásainak.

7 A hatodik irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdése szerint:

„(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id szakban keletkezett összes fizetend adó összegéb l levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon id szak alatt, levonási joga keletkezett[,] és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.”

8 Az adóalanyt érint egyes kötelezettségeket tehát a hatodik irányelv 22. cikke írja el , ezen irányelv 28h. cikkének megfogalmazásában. E kötelezettségek között szerepel a 22. cikk (2) bekezdésének a) pontjában el írt kötelezettség is, amelynek értelmében minden adóalany megfelel en részletes elszámolást vezet, hogy lehet vé tegye a HÉA felhasználását és annak adóhatósági ellen rzését, valamint ugyanezen cikk (4) bekezdésének a) és b) pontjában el írt azon kötelezettség, miszerint minden adóalany bevallást nyújt be a megállapított határnapig, amely bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetend adó, valamint az érvényesítend adólevonás összegének megállapításához.

9 Végül a szóban forgó 22. cikk (7) és (8) bekezdése értelmében:

„(7) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy betartsák a fenti, bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket azon személyek, akik a 21. cikk 1. pontja a) és b) alpontjának megfelel en a külföldön letelepedett adóalany helyett adófizetésre kötelezettek [...].

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelel behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek el a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg alaki el írásokat..”

A nemzeti szabályozás

10 Az olasz jogban a HÉÁ-ra vonatkozó releváns rendelkezések lényegi részét egyrészt a hozzáadottérték-adót bevezet és szabályozó, több alkalommal módosított, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (az 1972. november 11-i 292. sz. GURI 1. sz. rendes melléklete; a továbbiakban: 633/72 DPR), másrészt pedig az 1993. augusztus 30-i 331. sz. törvényrendelet (1993. augusztus 30-i 203. sz. GURI; a továbbiakban: 331/93 törvényrendelet).

- 11 A 633/72 DPR 17. cikke harmadik bekezdésének első mondata így rendelkezik:

„A külföldi illetőség [...] adóalanyok által az állam területén teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó kötelezettségeket az állam területén letelepedett azon megbízók vagy megrendelők teljesítik, akik vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlásához [...] veszik igénybe a szolgáltatásokat.”

- 12 A 633/72 DPR 19. cikkének első bekezdése elírja:

„[...] A beszerzett vagy importált árukat vagy szolgáltatásokat terhel adólevonásának joga akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, és legkésőbb az azon évet követő második évre vonatkozó bevallásban gyakorolható, amely évben az adólevonásának joga keletkezett, az e jog keletkezésének időpontjában fennálló feltételek szerint.”

- 13 A 633/72 DPR-nek „A számlák nyilvántartása” című 23. cikke (1) és (2) bekezdése szerint az adóalanyok a kibocsátott számlákat számozásuk sorrendjében a kibocsátásuk időpontjától számított tizenöt napon belül kötelesek bejegyezni az erre szolgáló nyilvántartásba, valamennyi számlán feltüntetve az emelkedő számozást, a kibocsátás időpontját, az ügylet vagy ügyletek adóalapot képező összegét és a HÉA összegét, az alkalmazott adókulcsok szerint elkülönítve, valamint a termék vagy a szolgáltatás megrendelőjének elnevezését, cégnevét vagy egyéb társasági elnevezését, vagy a 17. cikk (3) bekezdése szerinti tényállás esetén a termékértékesítőt vagy a szolgáltatás nyújtóját.

- 14 A 633/72 DPR-nek „A beszerzések nyilvántartása” című 25. cikke (1) bekezdése arra kötelezi az adóalanyokat, hogy emelkedő sorrendben megszámozzák a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenységük gyakorlásához beszerzett vagy importált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlákat és vámtanúsítványokat, beleértve a szóban forgó rendelet 17. cikkének (3) bekezdése értelmében kibocsátott számlákat is, és nyilvántartásba vegyék őket azon időszaki elszámolást vagy éves bevallást megelőzően, amelyben az e számlákra vonatkozó HÉA-levonás jogát gyakorolták.

- 15 A 331/93 törvényrendeletnek „A Közösségen belüli ügyletek nyilvántartása” című 47. cikke (1) bekezdése értelmében különösen a Közösségen belüli áruszállításokra vonatkozó számlákat a kézhezvételük hónapjában, illetve ezt követően, de mindenesetre a kézhezvételtől számított tizenöt napon belül a 633/72 DPR 23. cikkének (1) és (2) bekezdése szerinti, kibocsátott számlák nyilvántartásában, valamint az ugyanezen rendelet 25. cikkének (1) bekezdésében elírt beszerzések nyilvántartásában elkülönítve kell feltüntetni, kézhezvételük, illetve kibocsátásuk hónapja szerint.

- 16 Végül a 633/72 DPR 57. cikke első bekezdésének első mondata elírja:

„Az [...] adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat, elévülés terhe mellett, legkésőbb az azon évet követő negyedik év december 31-e előtt kell megküldeni, amely évben a bevallást benyújtották.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 17 Az Ecotrade olasz jogú, granulált kohósalak és egyéb, a cementgyártáshoz használt adalékanyag, különösen szintetikus gipsz és hamu kereskedelmére szakosodott részvénytársaság.

- 18 A 2000. és 2001. adóévben az Ecotrade olaszországi székhellyel nem rendelkező gazdasági szereplőket bízott meg ezen anyagoknak Olaszországból az Európai Közösség más tagállamaiba történő szállításával. Az Ecotrade-nek nyújtott szolgáltatások tekintetében e gazdasági szereplők által kibocsátott számlákon a hivatkozott szolgáltatásokat vagy „hajóbérletként”, vagy „fuvarozásként” tüntették fel (a továbbiakban: a szóban forgó ügyletek). E számlák ugyanakkor nem tartalmazzák a HÉA összegét, és közülük egyeseken feltüntették, hogy ezen ügyletek HÉA-mentesek.
- 19 Az Ecotrade ily módon úgy vélte, hogy a szóban forgó ügyletek nem tartoznak a HÉA hatálya alá. Következésképpen az Ecotrade az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat HÉA-mentesként kizárólag a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, a kibocsátott számlák nyilvántartásában pedig nem. Az ezen ügyletekre vonatkozó HÉA tehát nem szerepel az Ecotrade által a 2000. és 2001. évre vonatkozóan benyújtott adóbevallásokban.
- 20 Egy 2004-ben végrehajtott ellenőrzés során az Agenzia megállapította, hogy a szóban forgó ügyletek HÉA-köteles, Közösségen belüli áruszállításnak minősülnek, és ezekre a fordított adózási eljárást kellett alkalmazni, amit az Ecotrade – egy számla kivételével – nem vitatott. Az Agenzia azt is megállapította, hogy e társaság nem tartotta tiszteletben a fordított adózási eljárásra vonatkozó nyilvántartási követelményeket azonos oknál fogva, hogy a szóban forgó számlák kizárólag a beszerzések nyilvántartásában kerültek rögzítésre, a kibocsátott számlákéban pedig nem.
- 21 Következésképpen az Agenzia több adóhatározatában a HÉA tekintetében kijavította az Ecotrade által a 2000. és 2001. év vonatkozásában benyújtott adóbevallásokat, és felhívta a mintegy 321 000 euró összegű be nem vallott adó megfizetésére, mintegy 361 000 euró összegű bírságot is kiszabva.
- 22 Mivel az Agenzia úgy ítélte meg, hogy az Ecotrade elveszítette a HÉA-levonáshoz való jogát, mivel azt nem gyakorolta az adó felszámíthatóvá válásának időpontjától számított kétéves határidőn belül, amint a 633/72 DPR 19. cikke első bekezdésének második mondata elírja, ugyanakkor az adóhatóság még határidőn belül volt, hogy megállapítsa a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó HÉA-t, tekintve, hogy a hivatkozott rendelet 57. cikke első bekezdésének értelmében az adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat a vitatott adókra vonatkozó bevallások benyújtásától számított négyéves határidőn belül lehet közölni.
- 23 A Commissione tributaria provinciale di Genovához 2005. február 13-án benyújtott kereseteiben az Ecotrade megtámadta a szóban forgó adóhatározatokat, és ezek megsemmisítését kérte. Az általa alkalmazott nyilvántartási gyakorlat indokolásaként e társaság azt állította, hogy a szóban forgó ügyletekre vonatkozó számlákat szabályszerűen a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, azonban azonos okból, hogy ezen ügyleteket HÉA-mentesnek minősítette, e számlákat nem tüntette fel a kibocsátott számlák nyilvántartásában. E szabálytalanság azonban nem befolyásolhatta volna az adólevonási jogot, mivel az adóhatósággal szemben nem keletkeztetett tartozás. Következésképpen a jelen ügyben a levonási jognak semmiféle időbeli korlátozása nem alkalmazható.
- 24 Az Agenzia a kérdést előterjesztő bíróság előtt azt állította, hogy az Ecotrade-nek „ön számlát” kellett volna kibocsátania a szóban forgó ügyletek tekintetében, ki kellett volna számítani a fizetendő HÉA-t, be kellett volna jegyeznie a számlát a kibocsátott számlák nyilvántartásába, majd a beszerzések nyilvántartásába, ily módon HÉA-követelése keletkezett volna az előzetesen felszámított adó levonása tekintetében. E módszer szerint a HÉA-tartozást a megbízó ténylegesen nem fizeti

meg, mivel ezt semlegesíti a vonatkozó HÉA-követelés. Márpedig a levonási jogot elévülés terhe mellett a meghatározott határidőn belül kell gyakorolni. Következésképpen az Ecotrade, amely nem tartotta tiszteletben a nemzeti szabályozás szerinti nyilvántartási eljárást, köteles lett volna megfizetni a HÉA-tartozást, míg elévülés következtében elveszítette a HÉA-követelés levonásának jogát.

- 25 E körülményekre figyelemmel a Commissione tributaria provinciale di Genova úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő, a C-95/07. és a C-96/07. sz. ügyekben megegyező szövegezés kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik irányelv 17. cikke, 21. cikke (1) bekezdésének és 22. cikkének helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti rendelkezést (a jelen ügyben az 1972. október 26-i 633. sz. DPR 19. cikkét), amely a valamely jogalany vállalkozási tevékenységének folytatása következtében esedékesé váló [HÉA] levonásához való jog gyakorlását határidő (két év) betartásához köti, a határidő elmulasztását a jogvesztéssel szankcionálva, különösen azon esetek vonatkozásában, amelyekben a termék vagy szolgáltatás beszerzésének HÉA-kötelezettsége a fordított adózási eljárás alkalmazásával keletkezik, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó megfizetését a vállalkozó számára az ennek levonására elírt határidőnél hosszabb határidőn (a 633/72 DPR 57. cikke szerint négy éven) belül követelje, amikor a levonási jog a határidő eltelté miatt már nem érvényesíthető?”

2) A [...] hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti jogszabályt, amely az e cikkben szereplő „[alaki] elírások” szabályozásában a 633/72 DPR 17. cikke (3) bekezdésének és 23. és 25. cikkének együttes alkalmazása által szabályozott fordított adózási eljáráson keresztül (kizárólag az adóalany hátrányára) a hatodik irányelv 17. cikkében elírt adólevonási jog gyakorlásának időbeli korlátozását írja elő (mint a 633/72 DPR 19. cikke)?”

- 26 2007. április 27-i végzésében a Bíróság elnöke az írásbeli és szóbeli szakasz, valamint az ítélelhoztatal tekintetében egyesítette a C-95/07. sz. és a C-96/07. sz. ügyeket.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

- 27 Az Ecotrade azt állítja, hogy a hatodik irányelv az adólevonási jog tekintetében semmiféle időbeli korlátozást nem ír elő, tekintve hogy az adósemlegesség elvén alapuló HÉA-rendszer egésze oly módon került létrehozásra, hogy minden esetben biztosítsa az adóalany számára ezen, a HÉA-rendszer egészére vonatkozó alapvető jogot. Továbbá az alapügyben vitatott nemzeti szabályozás nem indokolható a hivatkozott irányelv 17. cikkének (6) és (7) bekezdéseire, valamint 22. cikkének (7) és (8) bekezdésére történő hivatkozással, amely rendelkezések az alapügyben nem alkalmazhatók.

- 28 A tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának értelmében megállapított azon alaki elírásokat illetően, amelyeket az adóalanyok tiszteletben kell tartani ahhoz, hogy a fordított adózási eljárás keretében gyakorolhassa az adólevonási jogot, az Ecotrade azt állítja, hogy ezen alaki elírások nem lehetnek aránytalanok vagy a HÉA általános rendszerével

összeegyeztethetetlenek. Következésképpen ezen alaki elírások tiszteletben tartása nem okozhatja az adólevonási jog végleges elvesztését az adóalany tekintetében. Mindenesetre az adólevonási jog korlátozása az olasz jogban nem arányos, azon tény okán, hogy az adóhatóságnak a téves bevallások kijavítására hosszabb határidő áll rendelkezésre, mint az a határidő, amelyen belül az adóalany az adólevonást vitathatja.

- 29 Az olasz és a ciprusi kormány hangsúlyozzák, hogy az adólevonási jog gyakorlására elírt határidő olyan formalitásnak minősül, amelyet a tagállamok írhatnak el a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja és (3) bekezdésének, valamint 22. cikke (8) bekezdésének értelmében. A 18. cikk nem tartalmaz semmiféle, a tagállamok azon mérlegelési hatáskörének ellentmondó rendelkezést, hogy maguk állapíthatják meg az adólevonás időbeli határait. A hivatkozott 18. cikk (2) bekezdése szerint, amely az „ugyanazon időszakra” utal, az adólevonás jogát a lehető leghamarabb gyakorolni kell, oly módon, hogy ha az adóalany ezen időszokban nem gyakorolja a levonási jogát, azon joga, hogy ezt egy későbbi időszokban megtehesse, feltételekhez köthet, amelyeket a tagállamok a 18. cikk (3) bekezdése alapján írhatnak el.
- 30 Továbbá e kormányok úgy ítélik meg, hogy a hatóság számára az adómegállapításra nyitva álló határidő objektív és gyakorlati okokból nem lehet azonos azzal, amellyel az adóalany rendelkezik a levonási jog gyakorlása tekintetében, mivel a hatóságnak időre van szüksége, hogy az adóbevallás benyújtását követően megvizsgálja és ellenőrizze annak tartalmát.
- 31 Az olasz kormány tehát elismeri, hogy a tagállamoknak oly módon kell tiszteletben tartaniuk a tényleges érvényesülés elvét, hogy ne tegyék lehetetlenné vagy túlzottan nehézé a levonási jog gyakorlását. Ugyanakkor hozzáfűzi, hogy a kétéves határidő tekintetben mindenképpen megfelelő.
- 32 Az Európai Közösségek Bizottsága arra hivatkozik, hogy a levonást az elírt határidő tiszteletben tartásával kell elvégezni. Az adólevonás gyakorlása tehát nem biztosítható korlátlanul. A Bizottság azt a következtetést vonja le, hogy a levonási jogra vonatkozó jogvesztő határidő kitétele nem összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv által követett célkitűzésekkel, feltéve hogy e határidő nem kedvezőtlenebbek, mint az egyéb, adókra vonatkozó hasonló jogok gyakorlása tekintetében elírtak (egyenértékűség elve), és nem lehetnek olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé tegyék a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve). A Bizottság azt állítja, hogy az egyenértékűség elvét nem tartották tiszteletben, mivel az alapügyben szereplő szabályozás az adóhatóság számára négyéves határidőt biztosít a helyesbítésre, míg a megfizetett HÉA levonására csak kétéves határidőt ír el. A tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartását illetően a Bizottság hangsúlyozza, hogy a levonási jog gyakorlására vonatkozó kétéves határidő ugyanezen okokból azzal a veszéllyel járhat, hogy túlzottan megnehezítheti e jog gyakorlását.
- 33 A Bizottság továbbá azt állítja, hogy mindenképpen túlzott és aránytalan az, hogy az érintett tagállam jogalap nélkül kíván gazdagodni az egyszer nyilvántartási elírások végre nem hajtására hivatkozva, jóllehet el kell ismerni, hogy e tagállamnak lehetősége van arra, hogy a szóban forgó szabálytalanságot megfelelő módon szankcionálja.
- 34 Arra az esetre, ha a Bíróság a 633/72 DPR 19. cikkét a hatodik irányelvvél összeegyeztethetetlennek minősíti, a ciprusi kormány azt javasolja, hogy az ítélet

irányelv 17. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA-rendszer szerves részét képezi, és f szabály szerint nem korlátozható (lásd a C-10/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, valamint a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

- 40 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint továbbá a levonási jogot a beszerzési ügyleteket terhel elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell (lásd különösen az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 15–17. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 43. pontját, valamint a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 38. pontját).
- 41 Ugyanis, amint az a hatodik irányelv 18. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából is következik, a levonási jogot f szabály szerint „ugyanazon id szak alatt” kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett.
- 42 Az adóalany számára ugyanakkor a hatodik irányelv 18. cikkének (3) bekezdése értelmében engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az id szakban, amelynek során e jog keletkezett. Ebben az esetben azonban levonási jogát a tagállamok által megállapított feltételek és eljárási módok szerint gyakorolhatja.
- 43 Ebből következik, hogy a tagállamok megkövetelhetik, hogy a levonási jogot abban az id szakban gyakorolják, amelynek során e jog keletkezett, illetve egy ennél hosszabb id szak során, feltéve hogy a nemzeti szabályozás által megállapított feltételeket és eljárási módokat betartják.
- 44 Továbbá az adólevonási jog id beli korlátozás nélküli gyakorlásának lehet sége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.
- 45 Következésképpen, nem fogadható el az állítás, miszerint a levonási joghoz nem társulhat jogveszt határidő.
- 46 Meg kell továbbá jegyezni, hogy az olyan jogveszt határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az elzetesen felszámított HÉA levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a hatodik irányelvben megállapított rendszerrel, mivel egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd a C-327/00. sz. Santex-ügyben hozott 2003. február 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1877. o.] 55. pontját és a C-241/06. sz. Lämmerzahl-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 52. pontját).
- 47 Az egyenértékűség elvét illetően meg kell állapítani, hogy az ügy irataiból nem következik, és a Bíróság eltt sem történt hivatkozás arra, hogy a 633/72 DPR 19. cikkének első bekezdésében elírt jogveszt határidő nem tartja tiszteletben ezt az elvet.

- 48 A tényleges érvényesülés elvével kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy az olyan kétéves jogveszt határid , mint az alapügyben szerepl , önmagában nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását, tekintve hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (2) bekezdése lehet vé teszi, hogy a tagállamok megköveteljék, hogy az adóalany adólevonási jogát abban az id szakban gyakorolja, amelynek során e jog keletkezett.
- 49 Azt is meg kell vizsgálni, hogy e következtetést nem cáfolja-e meg az a tény, hogy a nemzeti szabályozás értelmében az adóhatóságnak a fizetend HÉA megállapítására hosszabb határid áll rendelkezésére, mint az adóalanyoknak a HÉA-levonás érvényesítésére.
- 50 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az adóhatóság csak azon id ponttól kezdve ismeri a felszámítandó és a levonandó HÉA összegének meghatározásához szükséges adatokat, amikor az adóalany bevallása a hatósághoz megérkezik. Amennyiben a bevallás pontatlan, vagy hiányosnak bizonyul, akkor az adóhatóság csak ezen id ponttól kezdve javíthatja ki e bevallást, és adott esetben, hajthatja be a meg nem fizetett adót (lásd ebben az értelemben a C-85/97. sz. SFI-ügyben 1998. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7447. o.] 32. pontját).
- 51 Az adóhatóság helyzete tehát nem hasonlítható össze az adóalany helyzetével (a fent hivatkozott SFI-ügyben hozott ítélet 32. pontja). Márpedig, amint azt a Bíróság már megállapította, az a tény, hogy valamely jogveszt határid számítása az adóhatóság tekintetében kés bb kezd dik, mint az adóalany tekintetében a levonási jog gyakorlására nyitva álló jogveszt határid számítása, nem olyan jelleg , hogy sértse az egyenl ség elvét (a fent hivatkozott SFI-ügyben hozott ítélet 33. pontját).
- 52 Következésképpen az olyan jogveszt határid , mint az alapügyben szerepl , nem teszi lehetetlenné vagy túlzottan nehezzé a levonási jog gyakorlását azon puszt tény okán, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett HÉA megállapítására hosszabb határid áll rendelkezésére, mint az adóalany tekintetében az el bbi jog gyakorlására el írt határid .
- 53 E következtetés akkor is érvényes, ha – mint az alapügyben – a fordított adózási eljárás kerül alkalmazásra. A hatodik irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdését ugyanis erre az eljárásra is alkalmazni kell. Ez egyértelm en következik e rendelkezések megfogalmazásából, amelyek kifejezetten e cikk (1) bekezdésére hivatkoznak, amelynek d) pontjában szerepel a fordított adózás esete.
- 54 A fentebb megállapítottak fényében azt a választ kell adni a nemzeti bíróságnak, hogy a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikkének (2) és (3) bekezdésével, valamint 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a levonási jog gyakorlása tekintetében olyan jogveszt határid t ír el , mint az alapügyben szerepl , feltéve ha tiszteletben tartja az egyenérték ség és a tényleges érvényesülés elveit. A tényleges érvényesülés elvét nem sérti az a puszt tény, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett HÉA megállapítására hosszabb határid áll rendelkezésére, mint az adóalany tekintetében az adólevonási jog gyakorlására el írt határid .

A kijavítási és adómegállapítási gyakorlatról

- 55 Azt a kérdést kell megvizsgálni, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes-e az olyan kijavítási és adómegállapítási gyakorlatot, amely valamely nyilvántartási szabálytalanságot – amelynek lényege, amint az a jelen ítélet 36. pontjában már megállapításra került, a szóban forgó ügyleteknek kizárólag a beszerzések

nyilvántartásában történő téves, HÉA-mentes rögzítése, és amely szabálytalanság érintette az Ecotrade által benyújtott adóbevallásokat is – azzal szankcionál, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén megtagadja a levonási jogot.

- 56 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott fordított adózási eljárásnak megfelel-e az Ecotrade – mint a külföldi illetégszolgáltatók által nyújtott szolgáltatások címzettje – a végrehajtott ügyleteket terhelő HÉA, tehát az elzetesen felszámított HÉA megfizetésére volt köteles, és a szabály szerint ugyanezt az adót levonhatta volna oly módon, hogy semmivel ne tartozzon az államkincstárnak.
- 57 Ugyanakkor, ha a fordított adózási eljárás alkalmazható, mint az alapügyekben is, a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja felhatalmazza a tagállamokat, hogy olyan formalitásokat írjanak elő, amelyeknek a joggyakorlásához az adóalanyoknak meg kell felelnie.
- 58 Ennek az olasz jogban különösen a 331/93 törvényrendelet 47. cikke (1) bekezdésében előírt formalitásnak az értelmében az Ecotrade-nek a szóban forgó ügyletekre vonatkozó „önszámlát” kellett volna kibocsátani, ezt külön-külön be kellett volna jegyeznie a kibocsátott számlák nyilvántartásába és a beszerzések nyilvántartásába, így módon a fizetendő adó összegével pontosan megegyező HÉA-követelése keletkezett volna.
- 59 Továbbá a hatodik irányelv 22. cikkének (2) és (4) bekezdése értelmében minden adóalany megfelel-e részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a HÉA felhasználását és annak adóhatósági ellenőrzését, és minden adóalany bevallást nyújt be a megállapított határig, amely bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához. Ennek biztosítása érdekében, hogy minden adóalany teljesítse a kötelezettségeket, a 22. cikk (7) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat az erre cél eléréséhez szükséges intézkedések meghozatalára, beleértve a fordított adózás esetét is.
- 60 Márpedig az alapügyekben arról van szó, hogy az Ecotrade nem teljesítette egyfelől a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében előírt formalitásokból eredő kötelezettségeit, másfelől pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2), illetve (4) bekezdéséből eredő nyilvántartási és bevallási kötelezettségeit (a továbbiakban: a nyilvántartási kötelezettségek megszegése).
- 61 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy ez a kötelezettség-szegés érvényesen szankcionálható-e a levonási jog megtagadásával a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.
- 62 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját illetően meg kell állapítani, hogy még ha igaz is, hogy e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy fordított adózás esetén a levonási jogra vonatkozó formalitásokat írjanak elő, ez utóbbiak megsértése nem foszthatja meg az adóalanyt a levonási jogától.
- 63 Ugyanis, mivel vitathatatlan, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazható volt az alapügyekre, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem tesz is eleget az adóalany (lásd analógia útján a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 31. pontját).

- 64 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – tartozik-e HÉÁ-val, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet sége a nullára csökkenhet (lásd a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontját).
- 65 Ugyanez a helyzet a hatodik irányelv 22. cikkének (7) és (8) bekezdése esetében is, amelyek értelmében a tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy az adóalanyok betartsák a fenti, bevállással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket, illetve megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő megállapítása és az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 66 Ugyanis, ha e rendelkezések lehet vé is teszik, hogy a tagállamok bizonyos intézkedéseket tegyenek, ezen intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az el z pontban hivatkozott célkit zések eléréséhez szükséges. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy szisztematikusan megkérd jelezzék a HÉÁ levonásához való jogot, amely a HÉÁ-nak a közösségi szabályozás által a vonatkozó jogterületen bevezetett közös rendszere egyik alapelvét képezi (lásd a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját).
- 67 Márpedig a kijavítás és a megállapítás olyan gyakorlata, mint az alapügyekben szerepl , amely az adóalanyok a nyilvántartási és bevállási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja, egyértelm en meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkit zés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelelő alkalmazását a hatodik irányelv 22. cikkének (7) bekezdése értelmében, tekintve hogy a közösségi jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki a hivatkozott kötelezettségek megszegésének szankcionálása céljából.
- 68 A hivatkozott gyakorlat túlmegy a HÉÁ megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken is, mivel e gyakorlat az adólevonási jog elvesztéséhez is vezethet, ha a bevállásnak az adóhatóság általi kijavítása csak azon jogveszt határid elteltét követ en történik meg, amely az adóalanyok a levonás elvégzése tekintetében rendelkezésére áll (lásd analógia útján a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 53. és 54. pontját).
- 69 Az ilyen kijavítási és megállapítási gyakorlatot a hatodik irányelv 17. cikkének (6) és (7) cikkére történ hivatkozással sem lehet megindokolni. E két rendelkezést ugyanis nem lehet alkalmazni olyan helyzetben, mint az alapügyekben szerepl , mivel e rendelkezések magára a levonási jogra vonatkoznak, nem pedig e jog gyakorlásának feltételeire. Továbbá a hivatkozott (6) bekezdés csak az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadásokra alkalmazandó, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, noha bizonyos, hogy az alapügyekben nem ilyen kiadásokról van szó. Ami a tagállamok azon lehet ségét illeti, amellyel a hivatkozott (7) bekezdés értelmében rendelkeznek, elegend azt hangsúlyozni, hogy ezzel csak az ugyanezen irányelv 29. cikkében el írt konzultáció el zetes lefolytatásának feltételével élhetnek (lásd ebben az értelemben a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 61. és 63. pontját és a C-228/05. sz.

Stradasfalti-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8391. o.] 29. pontját), ami az ügy iratai alapján az Olasz Köztársaság esetében nem valósult meg.

- 70 Következésképpen az el zetes döntéshozatalra utaló határozatokból nem derül ki, és erre a bíróság el tt sem történt hivatkozás, hogy nyilvántartási kötelezettségeinek megsértése az Ecotrade rosszhiszem ségének vagy adócsalásának következménye.
- 71 Az adóalany jóhiszem sége mindenesetre csak annyiban releváns a nemzeti bíróságnak adandó válasz tekintetében, hogy ezen adóalany magatartása következtében az érintett tagállam esetében fennáll-e az adóbevétel-kiesés veszélye (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját). Ugyanakkor a nyilvántartási kötelezettségek olyan megszegését, mint az alapügyben szerepl , nem lehet úgy min síteni, hogy ez az adóbevétel-kiesés veszélyével jár, mivel, amint már a jelen ítélet 56. pontjában megállapításra került, a fordított adózási eljárás alkalmazásának keretében f szabály szerint nem áll fenn tartozás az államkincstárral szemben. Ezen okból ez a kötelezettségzegés nem tekinthet adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek, mivel ezt nem jogtalan adóel ny megszerzése érdekében hajtották végre (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 39. pontját).
- 72 A nemzeti bíróságnak tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes a HÉA-bevallások kijavításának és a HÉA megállapításának azon gyakorlata, amely egyfel l a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében el írt formalitásokból ered kötelezettségek, másfel l pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2) és (4) bekezdéséb l ered nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek az alapügyekben szerepl vel azonos módon történ megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a hivatkozott fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.
- 73 A jelen ítélet 54. pontjában adott válaszra tekintettel a ciprusi kormány azon javaslatáról, miszerint a jelen ítélet joghatását id ben korlátozni kell, nem kell döntést hozni.

A költségekr l

- 74 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 (harmadik tanács) a következ képpen határozott:

- 1) A 2000. március 30-i 2000/17/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkével, 18. cikkének (2) és (3) bekezdésével, valamint 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a levonási jog gyakorlása

tekintetében olyan jogveszt határid t ír el , mint az alapügyben szerepl , feltéve ha tiszteletben tartja az egyenérték ség és a tényleges érvényesülés elveit. A tényleges érvényesülés elvét nem sérti az a pusztá tény, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett hozzáadottérték-adó megállapítására hosszabb határid áll rendelkezésére, mint az adóalanyok tekintetében az adólevonási jog gyakorlására el írt határid .

- 2) Ugyanakkor a 2000/17 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes a hozzáadottérték-adó bevallások kijavításának és a hozzáadottérték-adó megállapításának azon gyakorlata, amely egyfel l a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében el írt formalitásokból ered kötelezettségek, másfel l pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2) és (4) bekezdéséb l ered nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek az alapügyekben szerepl vel azonos módon történ megszégését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a hivatkozott fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.

Vadász Iván **A formalizmus elvetése**

Az Európai Bíróság 2008. május 8. napján kelt ítéletének fényében egyértelm en kimondhatjuk, hogy az el biekben ismertetett PM álláspont, illetve a kialakulóban lév adóhatósági gyakorlat ellentétes a hozzáadottérték adó rendszer alapelveivel. Err l szól az Európai Bíróság egyik legújabb ítélete. Az Ecotrade ügy¹ tényállása szerint egy olasz vállalkozás nem tartotta tiszteletben a fordított adózással kapcsolatos nyilvántartási és eljárási kötelezettségekre vonatkozó nemzeti el írásokat.

Az olasz adóhatóság érvelése szerint az Ecotrade elveszítette az ÁFA levonásának jogát, de fizetési kötelezettsége továbbra is fennáll.

Az Európai Bíróság ítéleti indokolásának 62-63. pontjában elvi éllel leszögezte, hogy a közösségi jog (a hatodik irányelv) lehet vé teszi „...a tagállamok számára, hogy fordított adózás esetén a levonási jogra vonatkozó formalitásokat írjanak el , ez utóbbiak megsértése nem foszthatja meg az adóalanyt a levonási jogától. az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az el zetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany”

Tehát az Európai Bíróság „a tartalom els dlegessége a formával szemben” alapelvvel összhangban egyértelm en leszögezte, hogy az adózó által elkövetett formai hibák nem eredményezhetik az adólevonási jog megtagadását.

¹ C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyek.

Az Európai Bíróság ítéletének indokolása egyértelmű iránymutatást ad a tagállamok adóhatóságai számára abban az esetben, ha egy fordított adózás alá tartozó ügylet során a nyilvántartási, és eljárási szabályok megsértését észlelik az adózónál. Az Európai Bíróság megállapította: „...mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany, mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje tartozik-e HÉÁ-val, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet sége a nullára csökkenhet...”

A bíróság érvelése szerint a tagállamok hatóságai a költségvetési bevételek biztosítása érdekében tehetnek bizonyos intézkedéseket, de ezeket „...nem lehet úgy alkalmazni, hogy szisztematikusan megkérd jelezzék a HÉÁ levonásához való jogot, amely a HÉÁ-nak a közösségi szabályozás által a vonatkozó jogterületen bevezetett közös rendszere egyik alapelvét képezi...” Az olyan adóhatósági gyakorlat, amely „... az adóalanyok a nyilvántartási és bevallási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja, egyértelmű en meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkit zés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelel alkalmazását...”

A ítélet indokolása több ízben használja „szükséges” és „arányos” kifejezéseket Ez visszautalást jelent az arányosság elvére, amely – egy másik ítélet szerint – „...a közösségi jog általános elve, és amelyet a Bíróság ítélkezési gyakorlatában több alkalommal meger sített.... Ezen elv megköveteli, hogy a közösségi intézmények jogi aktusai ne lépjenek túl azon, ami alkalmas és szükséges a szóban forgó szabályozás által elérni kívánt jogszer cél megvalósításához, így amikor több alkalmas intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé kényszerít t kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest....”²

Az Ecotrade ügy ítéletének indoklása felhívja a tagállamok figyelmét, hogy „...a közösségi jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki a hivatkozott kötelezettségek megszegésének szankcionálása céljából.”

Az ítélet az adóalany jóhiszem ségét vizsgálva megállapítja, hogy „...a nyilvántartási kötelezettségek olyan megszegését, mint az alapügyben szerepl , nem lehet úgy min síteni, hogy ez az adóbevétel-kiesés veszélyével jár, mivel, amint...a fordított adózási eljárás alkalmazásának keretében f szabály szerint nem áll fenn tartozás az államkincstárral szemben. Ezen okokból ez a kötelezettségszegés nem tekinthet adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek, mivel ezt nem jogtalan adóel ny megszerzése érdekében hajtották végre....”

Az Európai Bíróság világos és egyértelmű iránymutatását a magyar hatóságok is kötelesek eljárásuk során figyelembe venni, ami a gyakorlatban azt jelenti, hogy nem adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot kell kiszabni a fordított, illetve az általános adózás szabályait félreért , de egyébként jóhiszemű adózókkal szemben, hanem – az arányosság alapelvének tiszteletben tartásával – elegendő az ellen rzés keretében az eladót kötelezni az általa kiállított számla helyesbítésére.

² C-534/06. sz. ügy 25. pont.

BH2011. 181

EBH2011. 2378

Fordított adózás esetén is lehet ség van az adólevonásra, és a nemzeti bíróság köteles biztosítani a közösségi jog hatályosulását, a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és hatályának megfelelő en (2007. évi CXXVII. törvény 142. §, 119. §, 120. §, 127. §).

A D. I. Kft., mint építet (a továbbiakban: Kft.) a 2006. szeptember 25-én kelt határozatban kapott építési engedélyt D. Fórum Kulturális és Kereskedelmi Központ (a továbbiakban: Központ) megépítésére, az ideiglenes használatba vételi engedély kiadására a 2008. november 6-án kelt határozattal került sor.

A Kft. és a felperes között 2007. december 13-án megkötött bérleti szerz és szerint a bérelt terület bérl nek történ átadásakor fennálló állapota további jelent s építészeti munkálatokat igényel ahhoz, hogy ott szórakoztató elektronikai szaküzletet lehessen m ködtetni, ezért a felperes, mint bérl köteles a területet üzemszer állapotba hozni, és valamennyi szükséges építészeti és egyéb munkálatot - beleértve a szükségessé váló különleges m szaki berendezéseket is - saját költségén megvalósítani.

A felperes a Központban lév bérleményének szerz és szerinti bels kialakítási munkálataira megrendelést adott az A., az Ar. 7. és az U.-I. Kft. részére. Az volt a felperes álláspontja, hogy e megrendelések nem építési engedélyköteles munkák, ezért a vele szerz d vállalkozóknak nem adott át az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa. tv.) 142. § (1) bekezdés *b*) pontja szerinti nyilatkozatot. A felperes a vállalkozók által kibocsátott 6 db számlát általános forgalmi adóval (a továbbiakban: áfa) növelt összegben befogadta, és ezek alapján bevallásában 32 730 940 Ft áfát helyezett levonásba.

Az adóhatóság a felperesnél 2008. július 8-tól szeptember 30-ig terjed id szakra áfa-adónemben ellen rzést végzett.

A revízió eredményeként hozott els fokú határozatban a felperes terhére 65 462 000 Ft áfa-adókülönbözetet írt el , amelyb l 52 011 000 Ft-ot adóhiánynak min sített, adóbírságot nem szabott ki, késedelmi pótléket nem számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a határozatában az els fokú határozatot helybenhagyta.

Érdemi döntését az új Áfa. tv. 60. § (1) és (2) bekezdéseiben, 119. § (1) bekezdésében, 120. § *b*) pontjában, 127. § (1) bekezdés *b*) pontjában, 142. § (1) bekezdés *b*) pontjában, (7) bekezdésében, a számvitelr l szóló 2000. évi C. törvény 165-166. §-aiban foglaltakra alapította. Határozatában megállapította, hogy a felperes a vizsgált id szakban nem vallotta be, és nem fizette meg az állami költségvetés felé a 32 730 940 Ft összeg szolgáltatás igénybe vev jét fordított adózás alapján terhel adót, továbbá a fordított adózás törvényi el írásai miatt alakilag hiteltelen számlák birtokában 32 730 940 Ft-tal jogosulatlanul csökkentette a fizetend adóját. Az alperes érdemi döntését a következ kkel indokolta:

A m ködési engedély nem min sül építési hatósági engedélynek, és nem befolyásolja az adózási módot. D. Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatala M szaki Osztályának megkeresésére adott válasza szerint a határozatokkal érintett számlákon feltüntetett gépészeti,

kivitelezési illetve elektromos munkák szükségesek voltak a használatba vételi engedély kiadásához, ezek az építési engedélyköteles beruházás részét képezték. Abban az esetben, amikor egy építési, szerelési vagy egyéb szerelési munka olyan beruházás során valósul meg, amely ingatlan létrehozására, b vítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányul és e tevékenység építési hatósági engedélyköteles, akkor fordított adózás alá esik akkor is, ha maga a konkrét építési ipari szolgáltatás nem építési engedélyköteles, illetve azt nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Fordított adózás szerinti szolgáltatások igénybevétele esetén is helye van a fizetendő adó levonásának, de annak az a feltétele, hogy az adóalany rendelkezésére álljon nevére szóló áthárított, százaléktartalmú fizetendő adó összegszerű meghatározásához szükséges számla, ilyenkor azonban a felperes nem rendelkezett.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és az általa megfizetett adókülönbötet visszatérítését kérte késedelmi kamatokkal együtt. Hivatkozott az alperesi határozat megalapozatlan voltára, az új Áfa. tv. 142. §-ának téves értelmezésére és alkalmazására. Kifejtette, hogy az általa elvégzett építési, szerelési munkák nem voltak építési hatósági engedélykötelesek, és az általa megbízott kivitelezők az építést felé sem nyújtottak ilyen jellegű szolgáltatásokat. Az alperes tévesen állapította meg, hogy az általa megrendelt munkák az ideiglenes használatba vételi engedély kiadásának feltételét képezték volna, ezekre nem kellett alkalmazni a fordított adózás szabályait. Sérelmezte, hogy a vitatott számlák áfa-tartalmát az alperesi határozat értelmében kétszeresen kell megfizetnie, mégpedig oly módon, hogy egyszer sem válik levonásra jogosulttá. A Von Colson és Bockemühl ügyben kifejtett bírósági jogértelmezésre figyelemmel azt hangsúlyozta, hogy az alperes köteles lett volna a fordított adózás során az ebből eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonható adóként történő megállapítására is, de nem így járt el, ezért terhére az adóhiánynak minősülő adókülönbötet 32 731 000 Ft-tal magasabb összegben írta elő.

A megyei bíróság az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

Jogi álláspontja a következő volt:

Az ingatlan létrehozatalára irányuló építési, szerelési, és egyéb szerelési munka, mint építésügyi hatósági engedélyköteles tevékenység a Központ, mint épületkomplexum létrehozására irányuló építési tevékenységekben testesült meg. A Központon belüli üzlethelyiségek azonban egyfajta önálló életet éltek amiatt, hogy magának az üzlethelyiségnek a konkrét kialakítására nem az építést, hanem a bérelt volt jogosult és kötelezett, ezért a Központ - az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjának alkalmazása szempontjából - mint építési hatósági engedélyköteles építési, szerelési munka már az ideiglenes használatba vételi engedélyezési eljárást megelőzően megvalósult. Az egyes üzlethelyiségek belső építészeti kialakulása már nem tartozott ehhez, az ezekre vonatkozó engedélyezési eljárás teljes mértékben elvált az építési, illetve a használatba vételi engedélyezési eljárástól.

Alperes tévesen alapította jogi álláspontját az építésügyi hatóság megkeresésre adott válaszára. Az ideiglenes használatba vételi engedélyből ugyanis az állapítható meg, hogy a bérelt üzletek kialakítása ebben az időpontban éppen a felperes által megrendelt munkálatok elvégzése tekintetében korántsem volt teljes, az ideiglenes használatba vételi engedély mégis kiadásra került.

A felperes által bérelt üzlethelyiség belső építészeti munkáit nem lehet olyan építési munkálatoknak minősíteni, amelyek fordított adózás alá esnének, mert ezek nem voltak építési engedélykötelesek, és a Központ, mint épületkomplexum megvalósulásához sem

voltak közvetlenül szükségesek, a Központot (épületkomplexumot) már az egyes konkrét üzlethelyiségek kialakítása el tt megvalósulnak kell tekinteni.

Alperes szem el l tévesztette az új Áfa. tv. szabályozási rendszerének célját is, mert egy jogértelmezésnek nem lehet az a következménye, hogy az egyenes vagy fordított adózást rosszul megválasztó személy adózási jogai a levonással kapcsolatban megsz njenek. Az adózási mód megválasztásával kapcsolatos adózási tévedést nem a jog elvonásával, hanem mulasztási bírsággal kell szankcionálni. A felperes ugyanakkor alaptalanul kérte a kamatokkal történ visszafizetésre kötelezést, mivel ilyen tárgyú döntés meghozatalára nem terjed ki a bíróság hatásköre.

Az új eljárás során az adóhatóságnak figyelemmel kell lennie arra, hogy a felperes által megrendelt munkálatok egyenes adózás alá esnek, és ennek figyelembevételével kell döntenie a felperes által bevallott, megfizetett, visszaigényelt áfa összegszer sége tárgyában is.

A joger s ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének teljes kör elutasítását. Vitatta a megyei bíróság ítéletében megállapított tényállást, téves ténybeli és jogkövetkeztetésekre hivatkozott, kifejtette, hogy az ítéleti döntés nem felel meg az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontjában foglaltaknak. Érvelése szerint minden építési, szerelési és egyéb szerelési munka, amelyre az ingatlan építési engedélye kiterjed, vagyis, amely elvégzése a használatba vételi engedély kiadásának feltétele az fordítottan adózik még akkor is, ha a konkrét épít ipari szolgáltatást nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Azt, hogy egy adott épít ipari szolgáltatás részét képezi-e az engedélyköteles beruházásnak, az építési engedélyt kiállító hatóság tájékoztatása alapján kell megállapítani. A megyei bíróság építési hatósági szempontból is tévesen állapította meg, hogy a felperes által bérelt területen végzett kivitelezési munkák már nem voltak szükségesek az épületkomplexum megvalósulásához, és tévesen tulajdonított jelent séget a bérleti szerz dés id pontjának, továbbá az építési engedélyben el írt feladatok körébe tartozó szolgáltatásokat konkrétan megrendel személyének is. A felperes által 2008. július és augusztus hónapban igénybe vett szolgáltatások még az épületkomplexum építési engedély köteles kivitelezésének a részét képezték, ezért az adót a szolgáltatás igénybe vev jének, azaz a felperesnek kellett volna megfizetnie a fordított adózás szabályaira figyelemmel.

A felülvizsgálati kérelem részben és az alábbiak szerint alapos:

Az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdésének *b*) pontja akként rendelkezik, hogy „az adót a termék beszerz je, szolgáltatás igénybe vev je fizeti a szolgáltatás nyújtásának min sül olyan építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, b vítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására - ide értve az ingatlan bontással történ megszüntetését is - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, b vítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása, építési hatósági engedélyköteles, amelyr l a szolgáltatás igénybe vev je el zetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának”.

Az új Áfa. tv. 142. § (7) bekezdése kimondja, hogy az (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesít je, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illet leg 83. §-ban meghatározott százalékként nem szerepel.

Az új Áfa. tv. nem határozza meg az ingatlan forgalmát, ezért ez alatt az 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) szerinti ingatlant kell érteni. Mivel a Ptk. e körben csak a földr l és épületr l tesz említést, továbbá 686. §-ában rögzíti, hogy a Ptk. épületekre vonatkozó rendelkezéseit más építményekre megfelelő en alkalmazni kell az épített környezet alakításáról és védelmér l szóló 1997. évi LXXVIII. törvény 2. § 8. pontja szerinti fogalom-meghatározás az irányadó. Ez utóbbi szerint építménynek min sül az építési tevékenységgel létre hozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított - rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára készültségi fokára, és kiterjedésére tekintet nélkül - minden olyan

helyhez kötött műszaki alkotás, amely a terepszint a víz vagy azok alatti talaj illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre. Az építményhez tartoznak annak rendeltetésszerű és biztonságos használatához, működtetéséhez, működtetéséhez szükséges alapvető műszaki és technológiai berendezések is.

Az új Áfa. tv. 2008. május 1-jétől hatályos 142. § (1) bekezdés *b*) pontjából következően tehát ahhoz, hogy egy ingatlanhoz, építményhez kapcsolódó szolgáltatás fordított adózás alá essen, az ingatlan, építmény létrehozására, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására kell irányulnia, építési-szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkának kell lennie. Az egyéb szerelési munkába beletartoznak azok a szolgáltatások is, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a fel-, át-, vagy beépíteni kívánt ingatlan (építmény) a rendeltetésszerű használatra alkalmas legyen. (pl. villanyszerelés, víz-gáz-fűtésszerelés stb.) Az építési tartalmú szolgáltatások körébe továbbá klasszikusan beletartozik a közműves munka, a burkolás és minden olyan, ami kifejezetten az ingatlan vagy annak egy része, helyisége rendeltetésszerű működtetésére, az ingatlan (építmény) készre építésére irányul. (pl. festés... stb.)

Az ingatlanhoz kapcsolódó építési - szerelési és egyéb szerelési munka akkor esik fordított adózás alá a törvényhely értelmében, ha az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles. Ebből következően amennyiben olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési, bontási tartalmú engedély kiadása szükséges, akkor az annak során kifejtett építési-szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás fordított adózás alá tartozik, és nemcsak az építési engedély birtokosa és a vele szerződéses kapcsolatban álló felek közötti relációban áll fenn a fordított adózás. Az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontja ugyanis kizárólag a szolgáltatás jellegére tekintettel rendel el a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szereplő, azaz az építési engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban állók vagy egyéb további résztvevők között teljesül. Ezért ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési-szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontja szerint minősül, tehát fordítottan adózik.

Az előzőekben ismertetettekre figyelemmel az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontjának törvényi tényállásából nem vonható le olyan következtetés, hogy magának a konkrét építési-szerelési vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, mivel a törvény úgy fogalmaz, hogy fordított adózás alá esik „a szolgáltatás nyújtásának minősülő építési-szerelési és egyéb szerelési munka, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására - ide értve az ingatlan bontással történő megszüntetését - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles”. E szabályozás szerint tehát az a törvényi feltétel, hogy olyan ingatlan (építmény) létrehozatala, bővítése, átalakítása, megváltoztatása során teljesüljön az adott szolgáltatás, amely létrehozatal, bővítés, átalakítás, vagy egyéb megváltoztatás engedélyköteles.

A kifejtettekben következően az alperes alappal hivatkozott arra, hogy nem annak van jelentősége, hogy a számla szerinti építési szerelési munka önmagában építési engedélyezési kötelezettség alá esik-e vagy sem, hanem annak, hogy mely építési munkákat foglalja magában az építési engedélykötelezettséggel érintett beruházás, és nincs döntő jelentősége annak, hogy a konkrét építési munkát nem az építési engedély jogosultja rendelte meg.

Az alperes az építési engedélyt kiadó hatóság tájékoztatása alapján helytállóan állapította meg, hogy jelen ügyben vitatott építési ipari szolgáltatások az engedélyköteles beruházás részét képezték.

Rögzíti a Legfelsőbb Bíróság továbbá azt is az 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) bekezdése alapján eljárva az iratoknak megfelelően, hogy a felperes által megrendelt, 2008 július és augusztus hónapokban elvégzett szolgáltatások (padlóburkolatok kiépítése, falburkolatok készítése, ajtók és üvegfalak beépítése, téglafal, gipszkarton és vasbeton felületek festése, pihenő és előterek burkolása, vakolat alatti felület dugaszoló aljzat és felületi szoros kapcsoló beépítése, vakolat alatti mozgásérzékelő kiépítése, energia és adattovábbító kábelek kiépítése, mérkészülékek és transzformátorok beépítése, dugaljok, kapcsolók, elosztók, összekötő dobozok, világítótestek beépítése, tűvédelmi szigetelés, légvezeték védelem megvalósítása, szelepes lapradiátor, fűtest, termosztátfej beépítése) beletartoztak a Központ építésére kiadott építési engedélyben meghatározott munkák körébe, és szükségesek voltak a 2008. november 6-i ideiglenes használatba vételi engedély kiadásához, részét képezték az ingatlan engedélyköteles létrehozására irányuló beruházásnak, mint építési ipari szolgáltatások.

A Legfelsőbb Bíróság tehát nem osztja a megyei bíróság azon jogi álláspontját, mely szerint a perben vitatott számlák szerinti építési munkálatokra az egyenes adózás szabályait kell alkalmazni.

Egyetért ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontjával a tekintetben, hogy jelen ügyben az adózó tévedése nem vezethet adólevonási jogának elenyészéséhez a következők miatt:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer, egységes adóalap meghatározásról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel, és az annak helyébe lépett - közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szabályaiból, és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélkezési gyakorlatából következően az érintett adóalanynak be kell tartania tagállam által meghatározott formai követelményeket ahhoz, hogy a HÉA (áfa) levonási jogát gyakorolhassa, de ezek nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképpen szükségesek. (Pl.: Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontja, C-392/09. számú ítélet 38. pontja). A Bíróság több ítéletében kimondta azt is, hogy az adó semlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított áfa (HÉA) levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha az egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (Pl.: C-95/07. és C-96/07. ügyben hozott ítélet 63. pontja, C-392/09. számú ítélet 39. pontja).

A Von Colson ügyben a Bíróság kifejtette azt a jogi álláspontját is, mely szerint a nemzeti bíróságok kötelesek a közösségi jog hatályosulását biztosítani, és a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és céljának megfelelően értelmezni. Amennyiben az adólevonási jogot korlátozó nemzeti rendelkezések nem felelnek meg az irányelvben rögzítetteknek, akkor az adóhatóság az adóalanyokkal szemben nem hivatkozhat ezekre. (C-228/05.)

Az alperes jelen ügyben - általa sem vitatottan - tudta, hogy a számlák szerinti felek között a számla szerinti gazdasági események a számlák szerinti módon végbementek, az ügyleteket a felperes adóköteles tevékenységéhez használta fel, a számlakibocsátók eleget tettek adófizetési kötelezettségüknek, és a felperes adólevonási jogának gyakorlásával az állami költségvetést nem érte kár. A felperes terhére az adókülönbözetet mégis úgy írta elő, mégpedig kizárólag formai okokra figyelemmel, hogy a felperest nem mentesítette 32 730 000 Ft áfa teher alól. Az alperes lényegében, tartalmát tekintve tartozatlan adó megfizetésre kötelezte az általa sem vitatottan jogszabályi rendelkezések téves értelmezése alapján eljáró

adózt akkor, amikor terhére - a fordított adózás miatt - nemcsak adófizetési kötelezettséget írt el, hanem a levonható áfa tekintetében is adókülönböt állapított meg. Az alperes a határozatába foglalt érdemi döntéssel megfosztotta a felperest attól, hogy a fordított adózásból eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonására is jogosult legyen, mivel a felperes számára - a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan - az önellenőrzés továbbá a számlakibocsátók tekintetében a reparáció, számlahelyesbítés lehetőségei nem álltak fenn. Jelen ügyben továbbá az alperes nem vitatta azt a felperesi eljárást sem, mely szerint rendelkezett minden olyan információval és okirattal, amelyek szükségesek voltak ahhoz, hogy az adóhatóság ne csak ellenőrizze, hanem meg is állapítsa a határozatokkal érintett ügyletek és számlák kapcsán az áfa fizetési kötelezettséget, az áfa levonási jogosultságot, továbbá ezek összességét is. Ennél fogva jelen ügyben az alperes eljárása és határozata nem felel meg a közösségi jog szabályainak, amelyek fordított adózás esetén is lehetőséget adnak az adólevonásra, és nem tesznek lehetővé olyan jogértelmezést, illetve jogalkalmazást, amelyet a perbeli esetben megállapítható tényállás kapcsán az alperes határozata tartalmaz. Ez ugyanis nem az adókülönböt elírásánál, hanem a bírság és a késedelmi pótlék kapcsán értékelte az ügy eldöntése szempontjából releváns, elzáróan felsorolt tényeket.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben - eltérő indokolással - hatályában fenntartotta, mert a jogerős ítélet rendelkezésének szerinti érdemi döntés törvényes [Pp. 275. § (3) bekezdése]. Az adóhatóságnak az új eljárás során figyelemmel kell lennie arra, hogy bár a számlák esetén a fordított adózás szabályai az irányadók, nem hozható olyan érdemi döntés, amely a felperest levonási jogának gyakorlásától megfosztja, mert a levonási jog a HÉA (áfa) mechanizmusának szerves részét képezi, és a szabály szerint nem korlátozható, célja pedig az, hogy mentesítse az adóalanyt a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetendő HÉA (áfa) alól [hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése, 2006/112/EU irányelv 167-168., 178. cikkei, 199. cikk (1) bekezdés a) pontja]. Az adóhatóságnak az új eljárás során a Legfelsőbb Bíróság ítéletében kifejtettekre figyelemmel kell határoznia a perrel érintett számlák kapcsán az adójogi konzekvenciák tekintetében. (*Legf. Bír. Kfv. V. 35.411/2010.*)

EBH2012. K.13

Amennyiben az összeszereléssel nem jött létre „épület”, azaz nincs az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezhető ingatlan, úgy nem valósult meg az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 10. § d) pontjában foglalt azon feltétel, hogy a jogügylet ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő ingatlan átadására vonatkozott. Ennél fogva a fordított adózáshoz szükséges együttes feltételek nem álltak fenn.

A felperesnél az adóhatóság 2009. januártól márciusig terjedő időszakra bevallások utólagos vizsgálatát végezte, a pénzösszeg kiutalása előtt általános forgalmi adónemben. A tárgyi időszakra vonatkozó bevallásában a felperes tárgyi eszköz beszerzése után levonható áfát szerepeltetett. Ezen tétel mögöttes dokumentuma Zrt. által kibocsátott számla volt. A számlán a feltüntetett gazdasági események pedig egy B3-15 IKR elnevezésű toronyszárító részegységeinek megvásárlása, összeszerelése és kapcsolódó egyéb gazdasági események

voltak. Az épített terményszárító berendezés ugyanis egy felszínre telepített gépészeti berendezés, mely az aratás után terepre szállított terményszemek szárítását végzi a termény tárolóépületekbe történő betárolása előtt. A terményszárító korszerűsítéséhez építési engedélyt is kellett kérni, melyet az illetékes jegyző megadott.

Az első fokú adóhatóság azt állapította meg, hogy az ingatlanon felépített terményszárító az ingatlan elválaszthatatlan részét képező felépítmény. Az ingatlanon tehát olyan építési munka folyt, mely építési hatósági engedély köteles, és ez a részletezett munka a fordított adózás szabálya alá tartozik. Mindezek alapján az adó megfizetésére a termék beszerzése köteles, a számlának pedig erre egyértelmű utalást kell tartalmaznia. Mivel az adó megfizetésére a termék beszerzése köteles, ezért a számlán az általános forgalmi adó tartalmát nem kell feltüntetni. Fentiekre tekintettel az első fokú adóhatóság határozatával a felperesi adózó terhére adókülönbötetet állapított meg.

A másodfokú hatóság határozatával az első fokú határozat indokolási részét megváltoztatta, de érdemben helyben hagyta. Utalt arra, hogy az első fokú hatóság teljes körűen és helyesen feltárt tényállásból helytálló jogi következtetésre jutott abban a kérdésben, hogy a vitatott számla a fordított adózás hatálya alá tartozik, azonban nem a revízió és az első fokú hatóság által megállapított jogszabályhely alapján. Lényegében a másodfokú hatóság a döntés jogcímét változtatta meg.

A felperes keresetet nyújtott be a bíróságon, melyben kifejtette, hogy az ügy iratanyagából egyértelműen meghatározható azoknak a berendezéseknek a köre, amelyek önálló gépegységként kerültek felhasználásra, felszerelésre. A felperes gépkatalógusban szereplő gépeket, berendezéseket, részegységeket vásárolt, a szárítótelepi beruházáshoz építészeti jellegű munka csak a betonépítmény megerősítése és az épületszerkezetek átalakítása volt. Kifejtette, hogy jelen esetben az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. tv.) 70. § alapján kell eljárni. E szerint a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak a járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére. Jelen esetben a földmunka és szerelési munka beletartoznak a fenti szolgáltatás (gépeladás) adójának alapjába, ezért az általános szabályok szerint adóznak. Nem állnak fenn az Áfa. tv. 10. § d) pontjában foglalt azon feltételek, amelyek megalapoznák a fordított adózást. A rendszergazdától megvásárolt gépek helyszíni összeszerelésével nem jön létre ingatlan.

A Pest Megyei Bíróság 6.K.26.637/2010/6. számú ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott a bíróság egyebek mellett az Áfa. tv. 2008. május 1-jétől hatályos rendelkezéseire: a 142. § a) pontjára, 10. § d) pontjára és a 60. § (1) bekezdésére. Rögzítette az ítéletben az egyenes és a fordított adózás közötti különbséget. E szerint az Áfa rendszerében a fordított adózás szabálya szerint az adót a terméket saját nevében értékesítő, illetve a szolgáltatást saját nevében nyújtó adóalany számítja fel és fizeti meg, ezzel együtt azonban annak összegét át is hárítja a megrendelőre. Ez az egyenes adózás. Ugyanakkor fordított adózás esetén a fentiekkel ellentétben az adót nem a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany, azaz nem a teljesítésre kötelezett fél számítja fel és hárítja át, hanem a megrendelő az, aki az adó felszámításáról és megfizetéséről gondoskodni köteles. Külön kiemelte az ítélet, hogy az ingatlanhoz kapcsolódó - fordított adózás alá eső - ügyletek közül csak az minősül a fentiek szerinti termékértékesítésnek, amelynek tárgya az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő ingatlan. Ezzel szemben a fordított adózás szabályainak hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtás esetében a törvény nem köti ki az ingatlan-nyilvántartási bejegyzést figyelemmel az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltakra. Rögzítette az ítélet, hogy mivel az adóhivatal az Áfa. tv. 10. § d) pontja alapján bírálta el a jogügyletet és az abban írt feltételek megvalósultak, ezért a fordított adózás érvényesül. Fennállni látta az első fokú bíróság az ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzés, mint feltétel megvalósulását. Kiemelte, hogy az 1938/2009. ügyiratszámú, az építményről használatbavételi engedélyt adó határozat egyértelműen

rögzítette, hogy a megvalósult állapotról változási vázrajzot kell benyújtani az illetékes földhivatalhoz, amely - noha bár tény, hogy a tulajdoni lapra bejegyzést eszközölni nem kell - mégis kielégíti a jogszabályi feltételt, azaz az ingatlan-nyilvántartási bejegyzést. Végül megállni látszik az a feltétel is, hogy az ingatlan építési-szerelési munkával jött létre, hiszen a vitatott ingatlan értékesítése kapcsán kiállított számla és a vonatkozó szerződés egyértelműen rögzíti, hogy a számlakibocsátó társaság a termék értékesítését, létrehozását, üzembe helyezését, összeszerelését is vállalta. Ennél fogva az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *a*) pont, 10. § *d*) pont szerinti együttes feltétel megáll, azaz a szóban forgó jogügylet a fordított adózás hatálya alá tartozik.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet, lényegében a három együttes feltétel fennállását vitatta úgy, hogy egyik feltétel teljesülését sem fogadta el. Kifejtette, hogy sok jogszabály egymásra épül és együttes értelmezése alapján lehet arra a következtetésre jutni, hogy a felperes telephelyén összeszerelt és felállított terményszárító nem minősül ingatlanoknak. E körben utalt az 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 94. § (1) bekezdésére, 95. §-ára, rögzítve, hogy e szerint tulajdon tárgya mi lehet, illetve kifejtette a Ptk.-nak a dolog-kapcsolatokról szóló rendelkezéseinek az adott ügyben alkalmazható szabályait, az alkotórész és a tartozék fogalmát. Utalt az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) 2. §-ára, ezen belül a fogalom-meghatározásokra, és kifejtette, hogy azért téves a bíróság álláspontja, mert az „épület” általában az ismertetett rendelkezések alapján nem ingatlan önmagában, hanem a földterület alkotórésze. Ez igaz a sajátos építményformának minősített terményszárítóra is. A terményszárító továbbá nem önálló ingatlan az ingatlan-nyilvántartási törvény vonatkozó rendelkezései alapján sem. E körben hivatkozott az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény (a továbbiakban: Iny.tv.) 11. és 12. §-ára, majd rögzítette, hogy a terményszárító egyébiránt az adójogi szabályok alapján sem minősül ingatlanoknak.

Jelen esetben a különleges rendeltetésű építmény nem minősül ingatlanoknak, ez nem vezethető le a jogszabályokból. A felperes kifejtette, hogy egy dolog képezhetne volna vita tárgyát, hogy az összeszerelt, felállított terményszárító a föld alkotórésze-e vagy sem. Ebben az esetben azonban nem a hivatkozott Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés *a*) pontja, hanem a 142. § (1) bekezdés *b*) pontja szerinti feltételek vizsgálatára lett volna szükség. Kifejtette továbbá a felperes felülvizsgálati kérelmében, hogy abban is törvénysért a jogerős ítélet, hogy az építmény térképen történő feltüntetése nem azonos az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzéssel, és hivatkozott e körben az Iny.tv. 21. § (1) bekezdésére, továbbá a (3) bekezdés *d*) pontjára. Rögzítette, hogy a terményszárító külön ingatlanként nem jegyezhető be egyrészt, mert nem minősül ingatlanoknak, másrészt, mert a terményszárító létesítje és a földterület tulajdonosa azonos.

Végül kifejtette a Ptk. vállalkozási szerződésen belüli nevesített esetek elemzése kapcsán a felperes, hogy a megkötött szerződésből és a számlából is kiderült, hogy alapvetően különböző gépi berendezések vételéről és ezek összeszereléséről volt szó azzal a nem vitás ténnyel, hogy részbeni bontást, valamint új aljzatbetont is kellett készíteni, de jellemzően ez a szolgáltatás szerelési szerződésnek és nem építési szerződésnek minősült, tehát a jogszabály által megkívánt harmadik feltétel sem áll meg. Visszautalt a felülvizsgálati kérelem a keresetben is kifejtett értékcsökkenési leírással kapcsolatban eladottakra.

Az alperes ellenkérelmében a felülvizsgálati kérelem elutasítását kérte. Összefoglalta a tényállást, fenntartotta eddigi álláspontját, amelynek rövid összegzése, hogy az ellenrész során vizsgált gazdasági esemény a szerződésben és a számlában is feltüntetettek alapján termékértékesítés, és az ahhoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásnyújtás volt, amelyhez kapcsolódtak egyéb szolgáltatások és költségek is. Ezek összességében a terményszárító, mint építmény telephelyen történő felállításához, funkciójának megfelelő használatához voltak

szükségesek. Ezek az értékesítések és részmunkák együttesen kielégítik az Áfa. tv. 10. § *d)* pontja alapján megfogalmazott termékértékesítést.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott:

Az Áfa. tv. 10. § *d)* pontja alapján: „Termék értékesítésének min sül továbbá: az építési-szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzend ingatlan átadása a jogosultnak, még abban az esetben is, ha a teljesítéshez szükséges anyagokat és egyéb termékeket a jogosult bocsátotta rendelkezésre.”

A 142. § (1) bekezdés *a)* és *b)* pontja szerint: „Az adót a termék beszerz je, szolgáltatás igénybe vev je fizeti: a 10. § *d)* pontja szerinti termékértékesítés esetében; a szolgáltatás nyújtásának min sül olyan építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, b vítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására - ideértve az ingatlan bontással történ megszüntetését is - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, b vítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedély-köteles, amelyr l a szolgáltatás igénybe vev je el zetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának.”

Az Iny.tv. 3. § (1) bekezdés értelmében: „Egyes jogok az ingatlan-nyilvántartásban a tulajdoni lapra történ bejegyzéssel keletkeznek.” A 17. § (1) bekezdés *i)* pontja alapján: „Az ingatlan-nyilvántartásba csak az ingatlanhoz kapcsolódó következ , jogilag jelent s tények jegyezhet k fel: épület létesítése vagy lebontása.” Az Iny.tv. 19. § (1) bekezdés szerint: „Az ingatlan-nyilvántartásban az ingatlan adatait, valamint az ingatlanhoz kapcsolódó jogokat és jogilag jelent s tényeket, továbbá azok jogosultjait és a jogosultak adatait a tulajdoni lapra kell bejegyezni, feljegyezni, illetve azon átvezetni.” Az Iny.tv. 21. § (1), (2) bekezdés, (3) bekezdés *d)* pontja értelmében: „Az ingatlan-nyilvántartás céljára a külön jogszabályban meghatározott állami földmérési alaptérkép nyilvántartási példánya szolgál. Ingatlan-nyilvántartási térképként a számítógépes adathordozón (digitális formában) rögzített földmérési alaptérképet kell használni, ha e térkép a településr l elkészült és azt az erre el írt eljárás során el zetesen hitelesítették. Az ingatlan-nyilvántartási térkép az ingatlan-nyilvántartás szempontjából a következ ket tartalmazza: épület, építmény.”

A Ptk. 96. §-a alapján: „A föld tulajdonjoga a föld méhének kincseire és a természeti er forrásokra nem terjed ki.” A 97. § (1) bekezdés szerint: „Az épület tulajdonjoga a földtulajdonost illeti meg.” A 686. § értelmében: „E törvény épületekre vonatkozó rendelkezéseit más építményekre is megfelelő en alkalmazni kell.”

Az Étv. 2. § 8., 10. pontjai alapján: „E törvény alkalmazásában: Építmény: építési tevékenységgel létrehozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított, - rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára, készültségi fokára és kiterjedésére tekintet nélkül - minden olyan helyhez kötött m szaki alkotás, amely a terepszint, a víz vagy az azok alatti talaj, illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre. Az építményhez tartoznak annak rendeltetésszer és biztonságos használatához, m kódéséhez, m ködtetéséhez szükséges alapvet m szaki és technológiai berendezések is (az építmény az épület és m tárgy gy jt fogalma). Épület: jellemz en emberi tartózkodás céljára szolgáló építmény, amely szerkezeteivel részben vagy egészben teret, helyiséget vagy ezek együttesét zárja körül meghatározott rendeltetés vagy rendeltetésével összefügg tevékenység, avagy rendszeres munkavégzés, illetve tárolás céljából.”

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a fentiekben részletesen rögzített tényállás és idézett jogszabályok alapján azt állapította meg, hogy az alperesi hatóság által a döntése alapjául alkalmazott jogszabályhely alapján a fordított adózás feltételei nem állnak fenn. Az alperes a perbeli terményszárító építmény létrehozását olyan különleges gazdasági tevékenységnek tekintette, olyan sajátos termékértékesítésnek, amelyre nem az általános adózási, hanem a fordított adózásra vonatkozó, speciális szabályok az irányadók. Nevezetesen, az idézett Áfa. tv. 10. § *d)* pontja szerinti eset valamennyi feltétele együttes fennállását állapította meg, azaz

olyan építési-szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő ingatlan átadását látta fennállni a szerződés alapján, amely az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés a) pontjában nevesített fordított adózás alá esik.

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság ugyanakkor a jogszabály által megkívánt három együttes feltétel közül nem látta megvalósulni, hogy a perbeli esetben létrehozott terményszárító olyan ingatlan minősülne, ami az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő. Kétségtelen tény, hogy az ingatlan pontos definícióját a jogszabályok nem rögzítik. A Ptk.-nak a tulajdonjogra vonatkozó szabályai földre, mint a tulajdonjog tárgyáról beszélnek, és ezzel összefüggésben említik meg, hogy az adott földterületen álló épület tulajdonjoga f szabály szerint a földtulajdonost illeti meg. Ez a kettő egymástól csak kivételesen és akkor válhat el, azaz az építkezést akkor illeti meg önálló tulajdonjog, ha erre külön törvény vagy a földtulajdonossal kötött írásbeli megállapodás lehetőséget ad. A földhöz, mint „ingatlanhoz” és az azon lévő felépítményhez kapcsolódó tulajdonjog az azonos tulajdonosra is tekintettel az ingatlan-nyilvántartásba is így jegyzendő be. Kétségtelen tény, hogy a Ptk. 686. §-a tartalmaz egy utaló szabályt, mely szerint az épületekre vonatkozó szabályokat „megfelelően” alkalmazni kell az építményekre is. A „megfelelően” szó nyilvánvalóan az épület és az építmény rendeltetésbeli, funkcióbeli különbségét hivatott kifejezni. A kettő közötti különbséget egyértelműen mutatja az Étv. fogalom-meghatározása, amely külön definíciót ad az építménynek és más meghatározást az épület fogalmának. A fentiekben idézett jogszabályhelyben is látható, a kettő között igen lényeges különbség van. Az Iny.tv. pontosan rögzíti, hogy a nyilvántartásban melyek a bejegyezhető jogok, tények, illetve leg az ingatlan-nyilvántartás mellékletét képező térkép mit tartalmazhat. Az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezhető tények között az Iny.tv. 17. § (1) bekezdés i) pontjában a törvény csak az épület létesítését vagy lebontását nevesíti, ezzel szemben az ingatlan-nyilvántartási térképen feltüntethető adatok között az épület és építmény megjelölése is megtalálható. Az építésügyi hatóság által kiadott használatbavételi engedély alapján sem arra kötelezték a felperest, hogy az ingatlan-nyilvántartásba jogként vagy tényként jegyeztesse be a terményszárító létrehozását, csupán a térképen történő feltüntetésre hívták fel.

Összefoglalva tehát, azt kell rögzíteni, hogy a szóban forgó terményszárító egy különleges rendeltetésű építmény, amely egy olyan ingatlanon (földterületen) került elhelyezésre, melynek tulajdonosa azonos a terményszárító tulajdonosával, és amely ingatlan már az ingatlan-nyilvántartásban szerepel. A létrehozott különleges rendeltetésű terményszárító ilyen módon osztja az „alapföld” jogi sorsát, az nem minősül olyan „önálló ingatlan”, amely miatt az ingatlan-nyilvántartásba akár a bejegyezhető tények körébe is bejegyzésre lenne köteles. Erre a hatóság sem hívta fel a felperest. A térképen történő feltüntetés nem jelent ingatlan-nyilvántartási bejegyzést az Iny.tv. fogalomrendszerében. Lényegében tehát a szárító összeszerelésével nem jött létre „épület”, azaz nincs az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezhető ingatlan. Ezáltal nem valósult meg az Áfa. tv. 10. § d) pontjában foglalt azon feltétel, hogy a jogügylet ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő ingatlan átadására vonatkozott. Ennél fogva a fordított adózáshoz szükséges együttes feltételek nem álltak fenn.

Mindezekre tekintettel a felülvizsgálati bíróság az első fokú ítéletet, valamint az első-, másodfokú közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezte új eljárás elrendelése mellőzésével, ugyanis azon a jogcímen, amin az alperesi határozat alapul, a felperes fizetési kötelezettsége nem állapítható meg. (Kúria Kfv. I. 35.425/2011.)

Amennyiben a számlakibocsátó felszámolás alatt áll, 100 000 Ft-ot meghaladó ügylet esetén a fordított adózás szabályait kell alkalmazni. Önmagában a vállalkozói igazolvány visszavonása a számlabefogadó oldalán nem járhat az adólevonás megtagadásával [2007. évi CXXVII. tv. 142. § (1) bek.].

A baromfitenyéssel foglalkozó egyéni vállalkozó felperest az adóhivatal 2009. szeptemberben ellen rizte és a jelen per szempontjából két releváns megállapítást tett. Egyrészt az adott id szakban a felperes befogadott a Ny. Sz. Kft.-t 1 (továbbiakban: Kft.) - amely felszámolás alatt állt - 35 db számlát 31 817 000 Ft összegben, melyben szerepeltetett 6 363 000 Ft levonható áfát. A Kft. ugyanakkor nem tüntethetett volna fel a számlában áthárított adót az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. tv.) 142. § (1) bekezdés g) pontja és (7) bekezdése alapján, mert a felszámolás alatt álló adózónak 100 000 Ft értéket meghaladó ügylete (jelen esetben naposcsibe és táp) esetén a fordított adózás szabályait kell alkalmaznia. Ezen számlák alapján tehát a felperes nem gyakorolhatja adólevonási jogát.

Másodsorban a felperes ugyanezen id szakban befogadott 2 db számlát (tollfosztás és személyszállítás) M. K. egyéni vállalkozótól 1 753 936 Ft összértékben, melynek áfatartalma 438 484 Ft volt, de a számlakibocsátó ekkor már nem volt adóalany, 2007. júniusban bejelentette tevékenysége megsz nését, 2008. április 2-ára véglegesen megsz nt adózói min sége. A számlák tehát nem hitelesek, az Áfa. tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján adólevonásra nem jogosítanak.

Mindennek kihatásaként az els fokú adóhatóság 6 456 000 Ft adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, melyb 1 6 036 000 Ft-ot min sített jogosulatlan igénylésnek, az ezen túli különbözetet - 420 000 Ft-ot - a felperesnek meg kell fizetnie, és a teljes összeg után 1 810 000 Ft összeg bírságot is kiszabott.

A fellebbezés nyomán eljárt másodfokú adóhatóság 2010. november 23-án kelt határozatával a bírság összegét számítási hiba miatt 1 719 000 Ft-ra csökkentette, egyebekben az els fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében vitatta, hogy alkalmazható lenne a 142. § (1) bekezdés g) pontja, hivatkozott az APEH e tárgykörben kiadott állásfoglalására.

A Békés Megyei Bíróság joger s ítéletével a keresetet részben alaposnak tartotta. A fordított adózás kérdésében osztotta az alperes jogi álláspontját, de kifejtette, hogy az adóbírság teljes eltörlése indokolt, mivel a jogkérdés megítélése, a jogszabály értelmezése körében még az adóhatóság is bizonytalan volt. Egy id ben eltér tartalmú állásfoglalások jelentek meg, másrészt nem róható a felperes terhére, hogy nem ismerte fel a számlák téves adattartalmát. A számlakibocsátónak kellett volna tisztában lennie a rá vonatkozó speciális szabályokkal. Az adózás rendjér l szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 171. § (2) bekezdésére való tekintettel a bíróság az adóbírságot törölte.

A második kérdésben teljesen osztotta az alperesi álláspontot. Nem volt hiteles a számla, a felperes pedig nem tanúsított kell körültekintést, e körben tehát a kereset nem volt alapos. Ily módon tehát az els fokú bíróság az alperesi határozatot úgy változtatta meg, hogy az adóbírságot összesen 219 250 Ft-ra mérsékelte.

A joger s ítélettel szemben a felperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet, mindkét kérdéskörben vitatta a jogalapot is, nem csak a bírságot.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

A Kúria rögzíti, hogy a felperes által indított azonos tényállású (csak más vizsgálati id szakot érint) perben, azonos jogkérdésben a Kúria már Kfv.I.35.791/2012/3. számon ítéletet hozott, mely során figyelemmel volt az Európai Bíróság C-324/11. számú (Tóth-ügy) ítéletére is. A Kúria jelen tanácsa a megjelölt ítéletben foglaltakat teljes kör en osztja, attól

eltérni nem kíván. E helyütt is utal arra, hogy a Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272. § (2) bekezdés, 275. § (2) bekezdés, BH2002. 490. KGD2002. 262.). Ennek következtében a felülvizsgálati eljárás nem érintette a jogerős ítéletnek a Kft. számlájához kapcsolódó bírságot mellőző rendelkezését.

Az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja szerint az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék és egyéb, a teljesítéskor szokásos piaci árát tekintve 100 000 forintnak megfelelő pénzüsszeget meghaladó termék értékesítése esetében, ha az értékesítő adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll.

Az Áfa. tv. ezen rendelkezése alapján nemcsak a tárgyi eszközként használt termékeknél, hanem - további feltételek esetén - minden egyéb termékénél annak megszerzője tartozik megfizetni az áfát akkor, ha az eladó felszámolás alatt áll. Azt is egyértelműen tartalmazza az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja, hogy az eladó vállalkozásában tárgyi eszközként használt termék esetén a fordított adózás szabályainak alkalmazására értékhatártól függetlenül kerül sor. A Kft. azonban a felperes részére takarmányt, azaz az Áfa. tv. szerinti egyéb terméket értékesített, ennek folytán vált relevánssá az értékhatár.

Az Áfa. tv. hatálya alatt a „szokásos piaci ár” nem valamely termék egységára, hanem a törvényalkotó által meghatározott jogi kategória. A „szokásos piaci” ár fogalmát az Áfa. tv. 255. § (1) és (2) bekezdései szerint kell alkalmazni. Így az (1) bekezdés alapján szokásos piaci ár az a teljes pénzüsszeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett az adott termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással összehasonlítható körülmények között a teljesítés helye szerinti államban és a teljesítés időpontjában a beszerzőnek vagy az igénybevevőnek fizetnie kellene egyáltalán függetlenül értékesítőnek vagy nyújtónak. A (2) bekezdés a) pontja szerint összehasonlítható körülmények hiányában - az (1) bekezdéstől eltérően - a szokásos piaci ár nem lehet alacsonyabb a termék vagy az ahhoz hasonló termék beszerzési áránál, ilyen ár hiányában pedig a teljesítés időpontjában megállapított elállítási értékénél.

A Kft. által kiállított számla tartalmának vizsgálata során nem merült fel, hogy az abban foglalt ár nem tisztességes versenyfeltételek mellett, nem az adott termékértékesítéssel összehasonlítható körülmények között lett volna meghatározva, ezért erről az adóhatóság nem tett megállapítást, ennek hiányában pedig a jogerős ítéletben sem kellett vizsgálni a szokásos piaci árat. Az első fokú bíróságnak a számlában feltüntetett értékhez igazított eljárása helytálló volt.

Az Áfa. tv. 9. § (1) bekezdése folytán a termék értékesítése birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet. Az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja a fordított adózás alkalmazását a termék értékesítéséhez köti, amely a 9. § (1) bekezdés törvényi definíciója következtében csak magával a szerzéshez vezető ügylettel, és nem annak egyes tételeivel határozható meg. A termék értékesítés törvényi meghatározására tekintettel jogszerűen járt el az első fokú bíróság akkor, amikor az Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés g) pontjának alkalmazása során az ügyleti értéket vette alapul, helytállóan utasította el a 100 000 forintot meghaladó értékű számlára vonatkozó kereseti kérelmet.

A vállalkozó számláit érintő felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúriának azt kellett vizsgálnia, hogy a több éve fennálló gazdasági kapcsolatban az adólevonási jog gyakorlását miként befolyásolja az adószám és a vállalkozási engedély hiánya. Az Európai Unió Bírósága a C-324/11. számú Tóth-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítéletének 1. pontjában megállapította, hogy a HÉA irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanyt a számára teljesített

szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát, szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megel z en visszavonták, amennyiben e számla az ezen irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazza.

Az ítélet az indoklás 32. pontjában utal a C-438/09. számú Dankowski-ügyben hozott ítéletére is. Megállapította, hogy a címzettet megilleti a levonási jog akkor is, ha a szolgáltató nem a héa-nyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112. irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazzák.

Joger s ítéletének meghozatala során az els fokú bíróság a vállalkozó számláira nézve alkalmazta az alperesi határozatban megjelölt jogszabályok értelmezésére kialakult gyakorlatot. A Kúriának azonban már tekintettel kellett lenni az Európai Unió Bíróságának id közben meghozott ítéletére, és a rendelkezésre álló adatok alapján nem értékelhette helytállónak a joger s ítéletet.

Mindezekre tekintettel a Kúria, a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával, a joger s ítéletnek a Kft. számláihoz tartozó, bírság mell zésre vonatkozó rendelkezését nem érintette. A felülvizsgálati kérelemmel támadott körben a joger s ítéletet hatályon kívül helyezte. Egyik részében, a vállalkozó számláihoz kapcsolódóan az alperesi határozatot is hatályon kívül helyezve az alperest új eljárásra kötelezte. A másik támadott részében, az Kft. számláit érint en pedig, elutasította a keresetet.

Az új eljárásban az alperesnek az adószámra és a vállalkozói igazolványra vonatkozó korábbi megállapításokat mell zve kell újra vizsgálni és értékelni, hogy fennállnak-e a HÉA irányelv szerinti feltételek, és megállapításaihoz képest kell rendelkeznie a jogkövetkezményekr l. (Kúria Kfv. I. 35.164/2013.)

BH2011. 52

Az 1992. évi LXXIV. törvény hatályba lépését szabályozó átmeneti rendelkezések értelmezése. Az adójogszabály visszamen leges hatályának vizsgálata körében az adókötelezettség keletkezésének id szakát kell irányadónak tekinteni. Nem tiltott visszamen leges hatály az, ha a fordított áfa új szabályait a törvény hatályba lépése el tt megkötött vállalkozási szerz désekre kell alkalmazni (2007. évi CXXVII. törvény 269. §).

A felperes 2007. évben kötött 5 vállalkozási szerz désben új társasház kivitelezéséhez kapcsolódó építési-szerelési munkákat rendelt meg a K. Kft.-t l (a továbbiakban: Kft.). A vállalkozó 2008. február 22. - március 7. közötti id szakban a szerz dés szerinti munkálatok elvégzésér l 5 számlát bocsátott ki, amelyben áfát számított fel. A felperes a számlákban feltüntetett általános forgalmi adót levonható adóként elszámolta.

Az adóhatóság 2008. január-március hónapokra vonatkozóan általános forgalmi adónemben a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Ellen rzése során megállapította, hogy a fenti ügyletek az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa. tv.) 142. § (1) és (7) bekezdése értelmében fordított adózás alá esnek, a vállalkozó tehát a számlában általános forgalmi adót nem számolhatott volna fel, azt a

felperes, mint megrendel volt köteles megfizetni. Ezért a felperes terhére 2008. I. negyedévére 7 849 000 Ft általános forgalmi adóhiányt állapított meg, amelyhez kapcsolódóan 10%-os mérték adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. május 26-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Határozatának indokolásában kifejtette, hogy az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdésének átmeneti szabálya folytán a kérdéses számláknál az új Áfa. tv. rendelkezéseit kellett alkalmazni.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint a felperes és a Kft. között 2007. évben csak a vállalkozási szerződést kötötték meg, illetve a vállalkozó megkezdte a munkálatokat, ami önmagában számla-kibocsátási kötelezettséget nem keletkeztetett. Ennek megfelelően 2007 évben a szerződés felek számára önadózással gyakorlandó jogok és kötelezettségek sem keletkeztek. A felperes áfa-kötelezettségére tehát az új Áfa. tv. rendelkezései voltak irányadók.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett előfelülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Álláspontja szerint a megyei bíróság tévesen értelmezte az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdését. Kifejtette, hogy a felperes áfa-fizetési kötelezettségére a régi és az új Áfa. tv. is tartalmaz rendelkezéseket, ezért az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdése révén az áfa-kötelezettségre az 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa. tv.) rendelkezései az irányadók. Hangsúlyozta, hogy az átmeneti szabályokból nem olvasható ki az a bíróság által elfogadott jogértelmezés, hogy csak azok az átnyúló ügyletek adóznak a régi Áfa. tv. alapján, amelyek esetében már 2007. évben történt részteljesítés vagy előlegfizetés. Hivatkozott arra, hogy az e tárgyban kiadott APEH tájékoztató kötetével nem rendelkezik. Kifejtette, hogy az áfa-kötelezettség szempontjából jelentősége van annak a körülménynek is, hogy a vállalkozó a munkálatokat 2007. évben már megkezdte. Kiemelte, hogy a polgári jogi jogviszony és az adójogviszony ilyen mértékben nem válhat el egymástól. A vállalkozási szerződés megkötésekor ugyanis még a régi jogszabály volt hatályban. Az alperes, illetve a bíróság álláspontjának elfogadása esetén a felperes arra kényszerült volna, hogy a vállalkozási szerződést az új Áfa. tv. hatályba lépése miatt módosítsa. Eladta, hogy a vállalkozó arra tekintettel határozta meg a vállalkozói díjat, hogy beszerzéseinek általános forgalmi adóját levonhatja, a fordított adózás alkalmazásával hátrányosabb helyzetbe kerülne, mint a szerződés megkötésekor azt gondolhatta. Ezért a szerződés felek helyzetének és a logika szabályainak jobban megfelelne, ha a kérdéses számlákra a régi Áfa. tv. rendelkezéseit lehetne alkalmazni. Utalt arra, hogy az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdésének átmeneti rendelkezései erre lehetőséget adnak: a régi Áfa. tv. alkalmazandó, amennyiben az önadózással érintett jogok és kötelezettségek az új és a régi törvény egyaránt rendelkezést tartalmaz. Véleménye szerint a megyei bíróság az említett átmeneti rendelkezéseket meg nem engedett módon kiterjesztően értelmezte.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Álláspontja szerint az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdésének átmeneti szabályai az Áfa. tv. 55. § (1) bekezdésével, 60. § (1) bekezdésével, 120. §-ával, 127. § (1) bekezdés *a*) pontjával, 168. § (1) bekezdésével, 169. § *j*) és *k*) pontjával együttesen értelmezve a perbeli esetben oly módon alkalmazandó, hogy a 2008 évben a vállalkozó által kibocsátott számlákra a fordított adózás új Áfa. tv. szerinti előírásai vonatkoznak. Hangsúlyozta, hogy önmagában a szerződés kötése, illetve a teljesítés megkezdése számla-kibocsátási kötelezettséget, önadózással gyakorlandó jogot és kötelezettséget nem keletkeztet.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdése szerint abban az esetben, ha e törvény és az Áfa. tv. ugyanazon érintett félre vagy felekre nézve ugyanazon tényállásbeli elemeken nyugvó

adóztatandó ügyletből származó, önadózással gyakorlandó jogokról és kötelezettségekről egyaránt rendelkezik, az önadózással gyakorlandó jogokat és kötelezettségeket e törvény hatálybalépésétől kezdve en is kizárólagosan az Áfa. tv. rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni, kivéve, ha e törvény az Áfa. tv.-hez képest valamennyi érintett félre együttesen és összességében a kötelezettségek hiányát állapítja meg, vagy kevésbé terhes kötelezettségeket állapít meg, illetve új jogokat vagy többletjogokat állapít meg. Utóbbi esetben a jogokat és kötelezettségeket - valamennyi érintett fél együttes döntése alapján - e törvény rendelkezései alapján lehet megállapítani és alkalmazni még akkor is, ha azok e törvény hatálybalépését megelőzően - az elévülési időn belül - keletkeztek, feltéve, hogy erről a döntéssel valamennyi érintett fél közös elhatározással, elzárva és írásban nyilatkozik az állami adóhatóságnak, amelynek legkésőbb 2008. február 15. napjáig az állami adóhatóság illetékes szervéhez be kell érkeznie. A határidő elmulasztása esetében igazolási kérelem benyújtásának nincs helye. Ilyen esetben az önellenőrzés pótlékmentesen végezhető el.

Az Alkotmánybíróság a visszamenleges jogalkotás tilalmára vonatkozó alkotmányos tézisek körében a 25/1992. (IV. 30.) AB határozatában kifejtette, hogy a jogállamiság fontos alkotóeleme a jogbiztonság, amely megköveteli, hogy meglegyen a tényleges lehetőség arra, hogy a jogalanyok magatartásukat a jogelírásaihoz tudják igazítani. Ennek érdekében a jogszabályok a kihirdetésüket megelőző időre nézve nem állapítsanak meg kötelezettséget, illetve valamely jogszerű magatartást visszamenleges érvénnyel nem minősítsenek jogellenesnek. A visszamenleges hatály tilalmának kérdését az Alkotmánybíróság összekapcsolta a felkészülési idő megfelelő időtartamának kérdésével, hangsúlyozva, hogy a felkészülési idő hiánya miatt akkor állapítható meg valamely jogszabály alkotmányellenessége, ha az szerzett jogot korlátoz, és a korábbiakhoz képest úgy állapít meg hátrányosabb rendelkezést, illetve oly módon hárít fokozott kockázatot a címzettekre, hogy a megismerés és a felkészülés lehetőségének hiánya az érintettek számára sérelmet okoz, illetve akadályozza a jogalkalmazót a jogszabály alkalmazásában.

Az új Áfa. tv. hatályba lépésével kapcsolatban - miután 2007. november 16-án került kihirdetésre - a legalább 45 napos felkészülési idő biztosított volt. A 349/B/2001. AB határozattal összefüggésben a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a szerződésfelek vállalkozási jogviszonya az új Áfa. tv. hatályba lépése előtt ugyan létrejött, azonban lezárt anyagi jogi jogviszonynak nem tekinthető. Az Alkotmánybíróság 903/B/1990. AB határozatában adójogszabály visszamenleges hatályának vizsgálata körében megállapította, hogy adókötelezettséget érintő szabályozásnál nem az adóbevallás időpontját, hanem az adókötelezettség keletkezésének időszakát kell irányadónak tekinteni. Az Alkotmánybíróság hivatkozott döntésében jelentőseget tulajdonított annak, hogy a módosítás az adókötelezettség tényét és az adó mértékét nem érintette.

A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság nem látott alkotmányos aggályt a tekintetben, hogy a fordított Áfa. tv. új szabályait a törvény hatályba lépése előtt megkötött vállalkozási szerződésekre alkalmazni kellett.

Az új Áfa. tv. átmeneti szabályának értelmezése körében a Legfelsőbb Bíróság utal arra, hogy következetes joggyakorlata szerint közigazgatási ügyekben elfogadott hatályba léptetési technika az, ha eltérő átmeneti szabály hiányában a jogszabályt a folyamatban levő közigazgatási ügyekben is alkalmazni kell (Kfv. III. 37.407/2006/8.).

Ennek megfelelően az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdése átmeneti szabályának értelmezésében a megyei bíróságot nem korlátozta sem szerzett jog védelme, sem a kötelezettség visszamenleges megállapításának tilalma. A Legfelsőbb Bíróság az alkalmazandó Áfa. tv. meghatározása körében - egyetértve az alperes és a megyei bíróság által kifejtettekkel - az adókötelezettség keletkezésének időpontját tekintette irányadónak. Az adókötelezettség létrejöttéhez az adótevénytől az adótevénytől kell megvalósulniuk. Amennyiben az adótevénytől az adótevénytől megvalósulnak, ahhoz az Áfa. tv. szerinti jogkövetkezmények - az

adókötelezettség keletkezése - járul. Az alperes ellenkérelmében helyesen mutatott rá arra, hogy az Áfa. tv. 55. § (1) bekezdése értelmében az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszer en megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). Az Áfa. tv. 56. §-a is egyértelműen sítí, hogy a fizetend adót a teljesítéskor kell megállapítani. A perben nem volt vitatott, hogy a vállalkozási szerz és alapján 2007. évben teljesítés (részteljesítés, el legfizetés) nem történt. Ennek megfelel en nem teljesült az új Áfa. tv. 269. § (1) bekezdésének azon feltétele, hogy az önadózással gyakorolandó jogokról és kötelezettségekr l a régi és új Áfa. tv. is egyaránt rendelkezzen. A felperes jogairól és kötelezettségeir l ugyanis 2007. évi teljesítés hiányában csak az új Áfa. tv. rendelkezett oly módon, hogy az új Áfa. tv. 142. §-a szerinti fordított adózást írta el , amely a felperest a vállalkozó által kiállított számlában feltüntetett áfa levonására nem jogosította.

A kifejtettekre tekintettel a Legfels bb Bíróság a joger s ítéletet az 1952. évi III. törvény (Pp.) 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. (*Legf. Bír. Kfv. I. 35.063/2010.*)

AVÉ 2011/7.

I. Az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja kizárólag a szolgáltatás jellegére tekintettel rendeli el a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szerepl k, azaz az építési engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban állók vagy egyéb további résztvevők között teljesül. Ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szerepl vel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, b vítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési - szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás, illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja szerint minősül, tehát fordítottan adózik

II. Amennyiben az adóhatóság az adózó ellenőrzése során megállapítja, hogy a számla szerinti felek között, a számla szerinti gazdasági esemény a számla szerinti módon végbement, az ügyletet az adózó adóköteles tevékenységéhez használta fel, a számlakibocsátó eleget tett adófizetési kötelezettségének, és az adózó adólevonási jogának gyakorlásával az állami költségvetést nem érte kár, azonban a felek nem a megfelelő adózási mechanizmust - a fordított adózás helyett az egyenes adózási módot - választották, úgy kizárólag formai okokra, hibákra figyelemmel az adólevonási jogosultság nem enyészhet el

[az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa tv.) 60. § (1) és (2) bekezdése, 119. § (1) bekezdése, 120. § b) pontja, 127. § (1) bekezdés b) pontja, 142. § (1) bekezdés b) pontja, (7) bekezdése; a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165. §, 166. §]

Az építet (a továbbiakban: Kft.) a 2006. szeptember 25-én kelt határozatban kapott építési engedélyt a Központ megépítésére, majd az ideiglenes használatba vételi engedély kiadására a 2008. november 6-án kelt határozattal került sor. A Kft. és a tárgybeli ügy felperese között 2007. december 13-án megkötött bérleti szerződés szerint a bérelt terület - bérlőnek történő átadásakor fennálló állapota - további jelentős építészeti munkálatokat igényel ahhoz, hogy ott szórakoztató elektronikai szaküzletet lehessen működtetni, ezért a felperes, mint bérlő köteles a területet üzemszerű állapotba hozni, és valamennyi szükséges építészeti és egyéb munkálatot - beleértve a szükségessé váló különleges műszaki berendezéseket is - saját költségén megvalósítani. A felperes a Központban lévő bérleményének szerződés szerinti belső kialakítási munkálatainak elvégzésére megrendelést adott különböző kft-k részére. A felperes álláspontja szerint megrendelése nem építési engedélyköteles munkák, ezért a vele szerződő vállalkozóknak nem adott át az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja szerinti nyilatkozatot; a felperes a vállalkozók által általános forgalmi adóval (a továbbiakban: áfa) növelt összegben kibocsátott számlákat befogadta, azok alapján bevallásában áfát helyezett levonásba.

Az adóhatóság a felperesnél 2008. július 8-tól szeptember 30-ig terjedő időszakra áfaadó-nemben ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban a felperes terhére 65 462 000 Ft áfa-adókülönbötet írt elő, amelyből 1 52 011 000 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírságot nem szabott ki, késedelmi pótlékot nem számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes az első fokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntését az új Áfa tv. 60. § (1) és (2) bekezdéseiben, 119. § (1) bekezdésében, 120. § b) pontjában, 127. § (1) bekezdés b) pontjában, 142. § (1) bekezdés b) pontjában, (7) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165-166. §-aiban foglaltakra alapította. Határozatában megállapította, hogy a felperes a vizsgált időszakban nem vallotta be, és nem fizette meg az állami költségvetés felé a 32 730 940 Ft összegű szolgáltatás igénybe vételét fordított adózás alapján terhelendő adót, továbbá a fordított adózás törvényi előírásai miatt alakilag hiteltelen számlák birtokában 32 730 940 Ft-tal jogosulatlanul csökkentette a fizetendő adóját. Az alperes érdemi döntésében foglalt indokolás szerint a működési engedély nem minősül építési hatósági engedélynek, és nem befolyásolja az adózási módot. Debrecen Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatala Műszaki Osztályának megkeresésére adott válasza szerint a határozatokkal érintett számlákon feltüntetett gépészeti, kivitelezési, illetve elektromos munkák szükségesek voltak a használatbavételi engedély kiadásához, ezek az építési engedélyköteles beruházás részét képezték. Abban az esetben, amikor egy építési, szerelési vagy egyéb szerelési munka olyan beruházás során valósul meg, amely ingatlan létrehozására, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányul és e tevékenység építési hatósági engedélyköteles, akkor fordított adózás alá esik akkor is, ha maga a konkrét építési ipari szolgáltatás nem építési engedélyköteles, illetve azt nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Fordított adózás szerinti szolgáltatások igénybe vétele esetén is helye van a fizetendő adó levonásának, de annak az a feltétele, hogy az adóalany rendelkezésére álljon nevére szóló áthárított, százaléktartalmú fizetendő adó összegszerű meghatározásához szükséges számla, ilyenkor azonban a felperes nem rendelkezett.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és az általa megfizetett adókülönbötet visszatérítését kérte késedelmi kamatokkal együtt. Hivatkozott az alperesi határozat megalapozatlan voltára, az új Áfa tv. 142. §-ának téves értelmezésére és alkalmazására. Kifejtette, hogy az általa elvégzett építési, szerelési munkák nem voltak építési hatósági engedélykötelesek, és az általa megbízott kivitelezők az építet felé sem nyújtottak ilyen jellegű szolgáltatásokat. Az alperes tévesen állapította meg, hogy az általa megrendelt munkák az ideiglenes használatbavételi engedély kiadásának feltételét képezték volna, ezekre nem kellett alkalmazni a fordított adózás szabályait. Sérelmezte, hogy a vitatott

számlák áfatartalmát az alperesi határozat értelmében kétszeresen kell megfizetnie, mégpedig oly módon, hogy egyszer sem válik levonásra jogosulttá. A Von Colson és Bockemühl ügyben kifejtett bírósági jogértelmezésre figyelemmel azt hangsúlyozta, hogy az alperes köteles lett volna a fordított adózás során az ebből eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonható adóként történő megállapítására is, de nem így járt el, ezért terhére az adóhiánynak minősülő adókülönbötetet 32 731 000 Ft-tal magasabb összegben írta el.

A megyei bíróság az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladón a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja szerint az ingatlan létrehozatalára irányuló építési, szerelési, egyéb szerelési munka, mint építésügyi hatósági engedélyköteles tevékenység a Központ, mint épületkomplexum létrehozására irányuló építési tevékenységekben testesült meg. A Központon belüli üzlethelyiségek azonban egyfajta önálló életet éltek amiatt, hogy magának az üzlethelyiségnek a konkrét kialakítására nem az építési, hanem a bérelt volt jogosult és kötelezett, ezért a Központ - az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjának alkalmazása szempontjából - mint építési hatósági engedélyköteles építési, szerelési munka már az ideiglenes használatbavételi engedélyezési eljárást megelőzően megvalósult. Az egyes üzlethelyiségek belső építészeti kialakulása már nem tartozott ehhez, az ezekre vonatkozó engedélyezési eljárás teljes mértékben elvált az építési, illetve legfeljebb használatbavételi engedélyezési eljárástól.

Alperes tévesen alapította jogi álláspontját az építésügyi hatóság megkeresésre adott válaszára. Az ideiglenes használatbavételi engedélyből ugyanis az állapítható meg, hogy a bérelt üzletek kialakítása ebben az időpontban éppen a felperes által megrendelt munkálatok elvégzése tekintetében korántsem volt teljes, az ideiglenes használatbavételi engedély mégis kiadásra került. A felperes által bérelt üzlethelyiség belső építészeti munkáit nem lehet olyan építési munkálatoknak minősíteni, amelyek fordított adózás alá esnének, mert ezek nem voltak építési engedélykötelesek, és a Központ, mint épületkomplexum megvalósulásához sem voltak közvetlenül szükségesek, a Központot (épületkomplexumot) már az egyes konkrét üzlethelyiségek kialakítása előtt megvalósultnak kell tekinteni.

A megyei bíróság álláspontja szerint az alperes szem előttevéstette az új Áfa tv. szabályozási rendszerének célját is, mert egy jogértelmezésnek nem lehet az a következménye, hogy az egyenes vagy fordított adózást rosszul megválasztó személy adózási jogai a levonással kapcsolatban megszűnjenek. Az adózási mód megválasztásával kapcsolatos adózói tévedést nem a jog elvonásával, hanem mulasztási bírsággal kell szankcionálni. A felperes ugyanakkor alaptalanul kérte a kamatokkal történő visszafizetésre kötelezést, mivel ilyen tárgyú döntés meghozatalára nem terjed ki a bíróság hatásköre. A megyei bíróság az új eljárás kapcsán elírta, hogy az adóhatóságnak figyelemmel kell lennie arra, hogy a felperes által megrendelt munkálatok egyenes adózás alá esnek, és ennek figyelembe vételével kell döntenie a felperes által bevallott, megfizetett, visszaigényelt áfa összegszerű sége tárgyában is.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének teljes körű elutasítását. Vitatta a megyei bíróság ítéletében megállapított tényállást, téves ténybeli és jogkövetkeztetésekre hivatkozott, kifejtette, hogy az ítéleti döntés nem felel meg az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltaknak. Érvelése szerint minden építési, szerelési és egyéb szerelési munka, amelyre az ingatlan építési engedélye kiterjed, vagyis, amely elvégzése a használatbavételi engedély kiadásának feltétele, az fordítottan adózik még akkor is, ha a konkrét építési ipari szolgáltatást nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Azt, hogy egy adott építési ipari szolgáltatás részét képezi-e az engedélyköteles beruházásnak, az építési engedélyt kiállító hatóság tájékoztatása alapján kell megállapítani. A megyei bíróság építési hatósági szempontból is

tévesen állapította meg, hogy a felperes által bérelt területen végzett kivitelezési munkák már nem voltak szükségesek az épületkomplexum megvalósulásához, és tévesen tulajdonított jelentőseget a bérleti szerződés időpontjának, továbbá az építési engedélyben elírt feladatok körébe tartozó szolgáltatásokat konkrétan megrendelő személyének is. A felperes által 2008. július és augusztus hónapban igénybe vett szolgáltatások még az épületkomplexum építési engedély köteles kivitelezésének a részét képezték, ezért az adót a szolgáltatás igénybevevőjének, azaz a felperesnek kellett volna megfizetnie a fordított adózás szabályaira figyelemmel.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati eljárás során megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem részben és az alábbiak szerint alapos.

Az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontja akként rendelkezik, hogy „az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti a szolgáltatás nyújtásának minősül olyan építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására - ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles, amelyről a szolgáltatás igénybevevője elzárólag és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának”.

Az új Áfa tv. 142. § (2) bekezdése kimondja, hogy az (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illetve a leg 83. §-ban meghatározott százaléktétel nem szerepel.

Az új Áfa tv. nem határozza meg az ingatlan forgalmát, ezért ez alatt a Ptk. szerinti ingatlant kell érteni. Mivel a Ptk. e körben csak a földrajzi és épületrajzi tesz említést, továbbá a 686. §-ában rögzíti, hogy a Ptk. épületekre vonatkozó rendelkezéseit más építményekre megfelelően alkalmazni kell az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény 2. § 8. pontja szerinti fogalom meghatározásának irányadó. Ez utóbbi szerinti építménynek minősül az építési tevékenységgel létrehozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított - rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára, készülségi fokára, és kiterjedésére tekintet nélkül - minden olyan helyhez kötött műszaki alkotás, amely terepszint, a víz vagy azok alatti talaj illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre. Az építményhez tartoznak annak rendeltetés szerinti és biztonságos használatához, működtetéséhez, működtetéséhez szükséges alapvető műszaki és technológiai berendezések is.

Az új Áfa tv. 2008. május 1-jétől hatályos 142. § (1) bekezdés *b*) pontjából következően tehát ahhoz, hogy egy ingatlanhoz, építményhez kapcsolódó szolgáltatás fordított adózás alá essen, az ingatlan, építmény létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására kell irányulnia, építési-szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkának kell lennie. Az egyéb szerelési munkába beletartoznak azok a szolgáltatások is, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a fel-, át-, vagy beépíteni kívánt ingatlan (építmény) a rendeltetés szerinti használatra alkalmas legyen (pl. villanszerelés, víz-, gáz-fűtőtest szerelés stb.). Az építési tartalmú szolgáltatások köré továbbá klasszikusan beletartozik a közműves munka, a burkolás és minden olyan, ami kifejezetten az ingatlan vagy annak egy része, helyisége rendeltetés szerinti működtetésére, az ingatlan (építmény) készre építésére irányul (pl. festés stb.). Az ingatlanhoz kapcsolódó építési-szerelési és egyéb szerelési munka akkor esik fordított adózás alá a törvényhely értelmében, ha az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles. Ebből következően amennyiben olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési, bontási tartalmú engedély kiadása szükséges, akkor az annak során kifejtett építési-szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás fordított adózás alá tartozik, és nemcsak az építési engedély birtokosa és a vele szerződéses kapcsolatban álló felek közötti relációban áll fenn a fordított adózás. Az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontja ugyanis kizárólag a szolgáltatás

jellegére tekintettel rendeli el a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szereplő, azaz az építési engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban állók vagy egyéb további résztvevők között teljesül. Ezért ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, bontására, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési-szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás, illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja szerint minősül, tehát fordítottan adózik.

Az előzőekben ismertetettekre figyelemmel az új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjának törvényi tényállásából nem vonható le olyan következtetés, hogy magának a konkrét építési-szerelési vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, mivel a törvény úgy fogalmaz, hogy fordított adózás alá esik „a szolgáltatás nyújtásának minősülő építési-szerelési és egyéb szerelési munka, amely ingatlan létrehozatalára, bontására, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására - ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles”. E szabályozás szerint tehát az a törvényi feltétel, hogy olyan ingatlan (építmény) létrehozatala, bontása, átalakítása, megváltoztatása során teljesüljön az adott szolgáltatás, amely létrehozatal, bontás, átalakítás vagy egyéb megváltoztatás engedélyköteles.

A kifejtettekben következően az alperes alappal hivatkozott arra, hogy nem annak van jelentősége, hogy a számla szerinti építési szerelési munka önmagában építési engedélyezési kötelezettség alá esik-e vagy sem, hanem annak, hogy mely építési munkákat foglalja magában az építési engedélykötelezettséggel érintett beruházás, és nincs döntő jelentősége annak, hogy a konkrét építési munkát nem az építési engedély jogosultja rendelte meg. Az alperes az építési engedélyt kiadó hatóság tájékoztatása alapján helytállóan állapította meg, hogy jelen ügyben vitatott építési munkálatok az engedélyköteles beruházás részét képezték.

Rögzítette a Legfelsőbb Bíróság továbbá azt is a Pp. 275. § (1) bekezdése alapján eljárva az iratoknak megfelelően, hogy a felperes által megrendelt, 2008. július és augusztus hónapokban elvégzett szolgáltatások (padlóburkolatok kiépítése, falburkolatok készítése, ajtók és üvegfalak beépítése, téglafal, gipszkarton és vasbeton felületek festése, pihenő és előterek burkolása, vakolat alatti felület dugaszoló aljzat és felületi szoros kapcsoló beépítése, vakolat alatti mozgásérzékelő kiépítése, energia és adattovábbító kábelek kiépítése, mérőműszerek és transzformátorok beépítése, dugaljok, kapcsolók, elosztók, összekötődobozok, világítótestek beépítése, tűzvédelmi szigetelés, légvezeték védelem megvalósítása, szelepes lapradiátor, fűtőtest, termosztátfej beépítése) beletartoztak a Központ építésére kiadott építési engedélyben meghatározott munkák körébe, és szükségesek voltak a 2008. november 6-i ideiglenes használatbavételi engedély kiadásához, részét képezték az ingatlan engedélyköteles létrehozására irányuló beruházásnak, mint építési munkálatoknak.

A Legfelsőbb Bíróság tehát nem osztotta a megyei bíróság azon jogi álláspontját, mely szerint a perben vitatott számlák szerinti építési munkálatokra az egyenes adózás szabályait kell alkalmazni. Egyetértett ugyanakkor a megyei bíróság jogi álláspontjával a tekintetben, hogy jelen ügyben az adózó tévedése nem vezethet adólevonási jogának elenyésztéséhez.

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer, egységes adóalap meghatározásról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel, és az annak helyébe lépett - közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szabályaiból, és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélkezési gyakorlatából következően az érintett adóalanyak be kell tartaniuk a tagállam által

meghatározott formai követelményeket ahhoz, hogy a HÉA (áfa) levonási jogát gyakorolhassa, de ezek nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképpen szükségesek. (Pl. Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontja, C-392/09. számú ítélet 38. pontja). A Bíróság több ítéletében kimondta azt, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított áfa (HÉA) levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha az egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (Pl. C-95/07. és C-96/07. ügyben hozott ítélet 63. pontja, C-392/09. számú ítélet 39. pontja).

A Von Colson ügyben a Bíróság kifejtette azt a jogi álláspontját is, mely szerint a nemzeti bíróságok kötelesek a közösségi jog hatályosulását biztosítani, és a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és céljának megfelelően értelmezni. Amennyiben az adólevonási jogot korlátozó nemzeti rendelkezések nem felelnek meg az irányelvben rögzítetteknek, akkor az adóhatóság a adóalanyokkal szemben nem hivatkozhat ezekre (C-228/05.).

Az alperes jelen ügyben - általa sem vitatottan - tudta, hogy a számlák szerinti felek között a számlák szerinti gazdasági események a számlák szerinti módon végbementek, az ügyleteket a felperes adóköteles tevékenységéhez használta fel, a számlakibocsátók eleget tettek adófizetési kötelezettségüknek, és a felperes adólevonási jogának gyakorlásával az állami költségvetést nem érte kár. A felperes terhére az adókülönbötet mégis úgy írta el, mégpedig kizárólag formai okokra figyelemmel, hogy a felperest nem mentesítette 32 730 000 Ft áfa teher alól. Az alperes lényegében, tartalmát tekintve tartozatlan adó megfizetésre kötelezte az általa sem vitatottan jogszabályi rendelkezések téves értelmezése alapján eljáró adózót akkor, amikor terhére - a fordított adózás miatt - nemcsak adófizetési kötelezettséget írt el, hanem a levonható áfa tekintetében is adókülönbötet állapított meg. Az alperes határozatába foglalt érdemi döntéssel megfosztotta a felperest attól, hogy a fordított adózásból eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonására is jogosult legyen, mivel a felperes számára - a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan - az önellenőrzés, továbbá a számlakibocsátók tekintetében a reparáció, számlahelyesbítés lehetőségei nem álltak fenn. Jelen ügyben továbbá az alperes nem vitatta azt a felperesi eljárást sem, mely szerint rendelkezett minden olyan információval és okirattal, amelyek szükségesek voltak ahhoz, hogy az adóhatóság ne csak ellenőrizze, hanem meg is állapítsa a határozatokkal érintett ügyletek és számlák kapcsán az áfa fizetési kötelezettséget, az áfa levonási jogosultságot, továbbá ezek összességét is. Ennél fogva jelen ügyben az alperes eljárása és határozata nem felel meg a közösségi jog szabályainak, amelyek fordított adózás esetén is lehetőséget adnak az adólevonásra, és nem tesznek lehetővé olyan jogértelmezést, illetve jogalkalmazást, amelyet a perbeli esetben megállapítható tényállás kapcsán az alperes határozata tartalmaz. Ez ugyanis nem az adókülönbötet elírásánál, hanem a bíróság és késedelmi pótlék kapcsán értékelte az ügy eldöntése szempontjából releváns, elzárólag felsorolt tényeket.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben - eltérő indokolással - hatályában fenntartotta, mert a jogerős ítélet rendelkezésének szerinti érdemi döntés törvényes [Pp. 275. § (3) bekezdése]. Az adóhatóságnak az új eljárás során figyelemmel kell lennie arra, hogy bár a számlák esetén a fordított adózás szabályai az irányadók, nem hozható olyan érdemi döntés, amely a felperest levonási jogának gyakorlásától megfosztja, mert a levonási jog a HÉA (áfa) mechanizmusának szerves részét képezi, és a szabály szerint nem korlátozható, célja pedig az, hogy mentesítse az adóalanyt a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetendő HÉA (áfa) alól (hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése, 2006/112 irányelv 167-168, 178. cikkei, 199. cikk (1) bekezdés a./ pontja). Az adóhatóságnak az új eljárás során a

Legfels bb Bíróság ítéletében kifejtettekre figyelemmel kell határoznia a perrel érintett számlák kapcsán az adójogi konzekvenciák tekintetében.

A Legfels bb Bíróság megállapította, hogy a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik a Pp. 81. § (1) bekezdésében, és a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében, illetve 14. §-ában foglaltak alapján.

[Legfels bb Bíróság Kfv.V.35.411/2010/4.; Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 7.K.30.650/2009/9.]

AEÉ 2010/12.

I. Amennyiben az egyes építmények (jelen esetben szénhidrogén termelőkutak) - mint a talaj természetes állapotának megváltoztatásával létesített, azzal betonlapokkal tartósan egyesített építmények - funkcionális egységet képeznek, és mint építési engedélyköteles építmények az ingatlan alkotórészei, úgy az általános forgalmi adóra vonatkozó szabályok alapján - ha ennek egyéb feltételei is fennállnak - az értékesítésük fordított adózás alá esik.

II. A tulajdonjog kiterjed mindarra, ami a dologgal olyképpen van tartósan egyesítve, hogy az elválasztással a dolog vagy elválasztott része elpusztulna, illet leg az elválasztással értéke vagy használhatósága számottev en csökkenne.

[Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa törvény) 142. § (1) bekezdésének e) pontja; bányászatról szóló 1993. évi XLVIII. törvény (a továbbiakban: Btv.) 12. § (4) bekezdése, 23. §-a, 26/A. § (1) és (4) bekezdései, 38. §-a; épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) 2. §-a; polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 95. §-a]

Az adóügyi perrel érintett eset tényállása szerint a felperes és a felperesi beavatkozó vállalkozói szerződést kötött gáztározó létrehozására, amely magában foglalta földalatti és földfelszíni létesítmények és azok tartozékainak tervezési, engedélyezési, beszerzési, kivitelezési és üzembe helyezési munkálatait is akként, hogy a felperesi beavatkozó, mint kizárólagos jogosult a felperesre ruházta az új bányatelepre megállapított földgáztárolói tevékenységre vonatkozó engedéllyel kibírt bányászati jogot, továbbá a biztonsági gáztároló üzemeltetéséhez szükséges eszközöket és szolgalmi jogokat.

A felek között három megállapodás jött létre: a bányászati és kereskedelmi tárolási jogot átruházó, a bányaszolgalmi jogot átruházó és az eszközátruházó megállapodás.

A felek a megállapodásokat 2007. január 3-án írták alá, az új bányatelek 2008. január 24-én került a felperes birtokába, az eszközátruházásról a felperesi beavatkozó 2008. január 4-i dátummal bocsátotta ki az erre vonatkozó számlát, amely 372 678 407 Ft általános forgalmi adót tartalmazott.

Az illetékes adóhatóság a felperesnél 2008. január hónapra általános forgalmi adót érint bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzüsszeg kiutalása elleni részét végezte.

A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére általános forgalmi adóban 372 678 000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 1 251 528

000 Ft-ot adóhiánynak min sített, ugyanakkor adóbírságot nem szabott ki, és késedelmi pótléket nem számított fel.

Az alperesi másodfokú adóhatóság a határozatában az els fokú határozatot - annak helyes ténybeli és jogi megállapításai alapján - helybenhagyta. A másodfokú adóhatóság azt állapította meg, hogy a szénhidrogén termel kutak, mint építési engedélyköteles építmények az ingatlan alkotórészei, ezért az új Áfa törvény 142. § (1) bekezdés e) pontja értelmében értékesítésük fordított adózás alá esik. A felperesi beavatkozó által 2008. január 4-én kiállított 372 678 407 Ft általános forgalmi adót tartalmazó számla hibás, ezért a felperes köteles üzleti partnerét felszólítani a számla helyesbítésére. A számla szerinti összeggel a felperes fizetend adóját növelni kell, és a számla szerinti összeg jogosulatlanul visszaigényelt adónak min sül.

Az alperesi másodfokú adóhatóság a jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott még a Btv., az Étv., a Ptk. fogalom meghatározásaira és egyéb szabályaira is.

A felperes és a felperesi beavatkozó a joger s másodfokú határozattal szemben bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett, melynek során az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, és a Ptk. 95. §-ában, 108. és 171. §-aiban, a Btv. 12. § (4) bekezdésében, 23. §-ában, 26/A. § (1) és (4) bekezdéseiben, valamint a 38. §-ában foglaltak megsértésére hivatkozott. Azzal érveltek, hogy az eszközátruházó szerz dés nem ingatlan, hanem ingóságok átruházására irányult. A szénhidrogén kutak esetén a bélés cs a fúróluk elengedhetetlen szerves része, és a föld jogi sorsát osztja. A termel cs azonban a bélés cs ben a talajtól függetlenül, attól fizikailag elkülönítve biztosítja az anyag felszínre hozatalát. A termel csövet a kitermelés befejezését követ en a bányavállalkozó jogosult és köteles a bányatelekr l elszállítani, azt másik bányatelken felhasználhatja, a bélés cs azonban a földben marad. A bélés cs ingatlan, és nem képezte az eszközátruházó szerz dés tárgyát. A termel cs ingóságnak min sül, ezért kizárt a fordított adózás.

Kifejtették, hogy az alperesi adóhatóság döntése - álláspontjuk szerint - azért is jogsért , mert nem alkalmazta a nagyobb érték szolgáltatás általános forgalmi adójára vonatkozó - az adóhatóság honlapján 2008. január 8-án közzétett tájékoztatásban (továbbiakban: Tájékoztató) szerepl fizetési kötelezettséget.

Az els fokú bíróság a felperesek keresetét elutasította, ítéletében a következ ket állapította meg:

A gázkutak funkcionális egységet képeznek, a sapakagázkút bélés cs és termel cs nélkül nem használható, nem alkalmas a szénhidrogén kinyerésére, a bélés cs és a termel cs egymás alkotórészei, legalábbis tartozékai.

Az eszközátruházó szerz dés 5.2. pontja szerint valamennyi olyan m szaki berendezés átruházásra került, amely alkotórésze és tartozéka a gázkutaknak és a felperesi beavatkozó tulajdonában, illetve birtokában volt. A számlán, a csatolt vagyoneleltárban és a szerz désben sincs olyan kitétel, amely arra utalna, hogy a bélés cs tulajdonjogát a felperesi beavatkozó nem ruházta át a felperesre. A felperes nem bizonyította, hogy a gázkút nem ingatlan, valamint azt sem, hogy az nem egységes egész, továbbá azt sem, hogy a bélés cs re nem terjedt ki az eszközátruházó szerz dés, ezért az alperes határozata megalapozott és törvényes döntést tartalmaz.

A joger s ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és a kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy az els fokú bíróság azzal, hogy az átruházott eszközöket egységesen, mint funkcionális egységet alkatrésznek, és így a felszíni ingatlan, valamint a föld mélye részének min sítette, megsértette a Ptk. 95. §-ában, 108. és 171. §-aiban, a Btv. 12. § (4) bekezdésében, 23. §-ában, 26/A. § (1) és (4) bekezdéseiben, valamint 38. §-ában foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy az új Áfa törvény nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely el írná a Ptk. vagy az illetékekr l szóló törvény szabályainak alkalmazhatóságát.

Hivatkozott az adóhatóság honlapján közzétett Tájékoztatásra is, mely szerint a nagyobb érték szolgáltatás általános forgalmi adójára vonatkozó fizetést kell alkalmazni olyan szolgáltatás általános forgalmi adó fizetési kötelezettségének elbírálásakor, amely szolgáltatáshoz az általános és az Áfa törvény 142. §-a alá tartozó fizetési kötelezettséggel járó szolgáltatási elem is tartozik.

Az alperesi adóhatóság ellenkérelmében - fenntartva a jogerős döntésében részletesen kifejtett álláspontját - a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperesi beavatkozó érdemi nyilatkozatot nem terjesztett elő.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati eljárás eredményeként a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) bekezdése alapján eljárva a rendelkezésére álló iratok alapján megállapította, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint megalapozatlan.

A felperes és a felperesi beavatkozó között létrejött eszközök átruházásáról szóló 2007. január 3-i megállapodás 5.2 pontja értelmében a felperesi beavatkozó a szerződés 1.1 pontja szerinti földgázkutak és az azokhoz kapcsolódó eszközök átadásával valamennyi olyan műszaki berendezés, és ezek alkotórészeinek és tartozékainak tulajdonjogát átruházta a felperesre, amely tulajdonában és birtokában volt, és amelyek a biztonsági gáztároló működtetéséhez szükségesek. Ez a megállapodás - ahogyan azt az első fokú bíróság is rögzítette - nem tartalmaz olyan kitételt, mely szerint a béléscső továbbra is a felperesi beavatkozó tulajdonában maradna, és ilyen adatot a szerződés 1-es számú melléklete, a számla és a vagyonleltár sem rögzít. A felperes által sem vitatottan a biztonsági gáztároló működtetéséhez a béléscső is szükséges, e nélkül a gázkút funkcióját nem töltheti be. A közigazgatási eljárás során a felperes is ingóságként jelölte meg a teljes kutat, és nem hivatkozott arra, hogy a gázkutak nem képeznek funkcionális egységet. Az első fokú bíróság erre, valamint a felperes által rendelkezésre bocsátott okiratok tartalmára figyelemmel is iratszertan és helytállóan állapította meg, hogy a gázkutak funkcionális egységet képeznek, a gázkút sem béléscső, sem termelőcső nélkül nem használható, nem alkalmas szénhidrogén kinyerésére.

A régi és az új Áfa törvény nem határozza meg az ingatlan fogalmát, ezért az alperes és az első fokú bíróság is jogszertan járt el akkor, amikor az ingatlan, illetve az építmény fogalmának meghatározásánál figyelemmel volt a Btv., a Ptk., és az Étv. továbbá az ingatlan-nyilvántartásról szóló jogszabály rendelkezéseire. A perbeli jogvita eldöntése szempontjából ezek az adójogi jogszabályok háttérjogszabályai, alkalmazásukat az adójogszabályok nem zárják ki. A felperes érvelése kapcsán megjegyzi a Legfelsőbb Bíróság e körben azt is, hogy ezeket a háttérjogszabályokat értelemszeren irányadónak kell tekinteni, hiszen önmagában azért, mivel a régi és az új Áfa törvény e körben nem ad fogalom-meghatározást, nem lehet eltekinteni az egyébként e törvények szerint adótárgynak minősülő, illetve ingatlan adóztatásától, avagy esetleges adómentességétől.

A perbeli jogvita tárgyát képező kutak helyhez kötött, a talaj természetes állapotának megváltoztatásával létesített, azzal betonlapokkal tartósan egyesített építménynek minősülnek az alperes határozatában és az első fokú bíróság ítéletében megjelölt jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel. Állagsérelem nélkül ezt a tartós fennmaradásra szánt építményt a földtől elválasztani nem lehet, a szétszereléssel az adott funkciójú műszaki létesítmény alkalmatlanná válna az eredeti rendeltetésének megfelelő használatra. A létesítmény, azaz a szerződés tárgyat képező eszköz tehát komplex formájában funkcionális egységként kimeríti az építmény jogi kategóriáját. A gázkutakat ezért az alperes és az első fokú bíróság is helyesen minősítette funkcionális egységként ingatlannak. Azt pedig a perben a felperes sem vitatta, hogy az átruházott eszközök ingatlanná minősítésük esetén nem minősülnek új ingatlannak. Az ún. régi ingatlanok értékesítése fennmaradási szabály szerint az új Áfa törvény 86. § (1) bekezdésének j)-k) pontjai alapján adómentes, azonban a perbeli esetben a felperesi

beavatkozó élt az új Áfa törvény 88. §-a szerinti választási jogával, ezért fennálltak a fordított adózás feltételei és az e szerinti számlázási kötelezettség. A perrel érintett gázkutak, mint építési engedélyköteles építmények az ingatlan alkotórészei, így az új Áfa törvény 142. § (1) bekezdés e) pontja értelmében értékesítésük fordított adózás alá esett, így a felperesi beavatkozó által kibocsátott számla hibás, a fordított adózás szerint ugyanis az adót a vevő fizeti meg, amit számla birtokában azonos idő szakban le is vonhat, adólevonási jogát az új Áfa törvény 120. § b) pontja, illetve 127. § (1) bekezdésének b) pontja alapján érvényesítheti.

A perbeli esetben a valós gazdasági esemény a szerződés és a számla szerint nem szolgáltatás-nyújtás, hanem termékértékesítés volt, ennél fogva nincs ügyszéke a felperes által hivatkozott Tájékoztatásnak, amely egyébként sem jogszabály és nem a termékértékesítésekre, hanem szolgáltatásokra vonatkozik.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben megalapozott és jogszerű, a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő törvényes döntést tartalmaz, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

[Fvárosi Bíróság 19.K.32.259/2009/9.; Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.026/2010/8.]

C-392/09. sz. ügy

Uszodaépítő Kft.

kontra

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(a Baranya Megyei Bíróság [Magyarország] által benyújtott elzáró döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az elzáróan megfizetett adó levonásának joga – Új tagállami szabályozás – A számla tartalmára vonatkozó követelmények – Visszaható hatályú alkalmazás – A levonási jog elvesztése”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az elzáróan felszámított adó levonása – Fordított adózási eljárás – Termékek vagy szolgáltatások címzettjeként hozzáadottértékadó-fizetésre kötelezett adóalany – Levonási jog

(2006/112 tanácsi irányelv, 167., 168. és 178. cikk)

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály visszaható hatályú alkalmazása, amely a fordított adózási eljárás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó levonásának jogát az említett ügyletekre vonatkozó számlák módosításától és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtásától teszi függővé annak ellenére, hogy az érintett adóhatóság mindazon

információkkal rendelkezik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy megállapítsa, az adóalany a szóban forgó ügyletek címzettjeként hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett, és hogy ellen rizza a levonható adó összegét.

Ugyanis az a körülmény, hogy az adóalany az új hozzáadottérték-adóról szóló tagállami törvény alkalmazását választja a régi törvény helyett, önmagában nem befolyásolhatja az el zetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogát, amely közvetlenül a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkéb l következik. Az adósemlegesség elve megköveteli továbbá, hogy az el zetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany. Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – köteles-e hozzáadottérték-adót fizetni, a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkével, illetve a 178. cikkének f) pontjával ellentétes az olyan szabályozás, amely az említett adóalanyt a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében olyan további feltételeket ír el , amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet sége elenyészik. Márpedig ezt eredményezheti, ha az adólevonási jog megszerzésének a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontja szerinti anyagi jogi feltételei teljesülnek, és akkor, amikor az adóhatóság megtagadja a hozzáadottérték-adó levonásának jogát az adóalanytól, e hatóság mindazon információkkal rendelkezik, amelyek az adóalany adófizetési kötelezettségének megállapításához szükségesek.

(vö. 36., 39–40., 42–43., 46. pont és a rendelkező rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. szeptember 30.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az el zetesen megfizetett adó levonásának joga – Új tagállami szabályozás – A számla tartalmára vonatkozó követelmények – Visszaható hatályú alkalmazás – A levonási jog elvesztése”

A C-392/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2009. október 5-én érkezett, 2009. április 2-i határozatával terjesztett el az el tte

az **Uszodaépít Kft.**

és

az **APEH Központi Hivatal Hatósági F osztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (el adó), R. Silva de Lapuerta, Juhász E., J. Malenovský és D. Šváby bírák,

f tanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezet : R. Grass,

tekintettel a következ k által el terjesztett észrevételekre:

– a magyar kormány képviselőjében Fazekas J., Fehér M. és Tóth Zs., meghatalmazotti min ségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében Simon B. D., meghatalmazotti min ségben,

tekintettel a f tanácsnok meghallgatását követ en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL L 15, 24. o.; magyar nyelv különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. és 20. cikkének, valamint az uniós jog általános elveinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Uszodaépít Kft. és az APEH Központi Hivatal Hatósági F osztály (a továbbiakban: APEH) között annak tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el , hogy az utóbbi megtagadta az alapeljárás felperesét l a részére végzett építési munkákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) az általa fizetend HÉÁ-ból való levonását.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszer l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 411. és 413. cikkének megfelelő en 2007. január 1-jét l hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekkezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy a tagállamok HÉÁ-ra vonatkozó jogszabályainak összehangolására irányuló rendelkezések világos és ésszer módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A 2006/112 irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A 2006/112 irányelvnek – a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének szövegét átvev – 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (1) bekezdéséből következő szövegével, az alábbiak szerint 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 HÉA-t”.

6 A 2006/112 irányelv 178. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének az utóbbi irányelv 28f. cikkének 2. pontjából következő szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

[...]

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

7 A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontja kimondja:

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

a) építési szolgáltatások [...]”.

8 A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontjából eredő eljárás általában „fordított adózás” néven ismert, és azt korábban a hatodik irányelv 21. cikkének (1) bekezdése írta elő.

A nemzeti szabályozás

9 A 2008. január 1-jén hatályba lépett, általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (a továbbiakban: új áfatörvény) 127. §-a (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy „[a]z adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon [...] a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla”.

10 Az új áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adót a termék beszerzése, szolgáltatás igénybevétele fizeti:

[...]

b) a szolgáltatás nyújtásának minősül [...] építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében [...].”

11 Az új áfatörvény 142. §-ának (7) bekezdése értelmében „[a]z (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illetéleg [...] százaléktétel nem szerepel”.

12 Az új áfatörvény 169. §-ának k) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A számla kötelező adattartalma a következők:

k) [...] abban az esetben, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett, jogszabályi hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása

[...]

kb) [...] után a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője az adófizetésre kötelezett”.

13 Az új áfatörvény 269. §-ának (1) bekezdése kimondja továbbá:

„Abban az esetben, ha e törvény és az [általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi áfatörvény)] ugyanazon érintett félre vagy felekre nézve ugyanazon tényállásbeli elemeken nyugvó adóztatandó ügyletben származó, önadózással gyakorlandó jogokról és kötelezettségekről egyaránt rendelkeznek, az önadózással gyakorlandó jogokat és kötelezettségeket e törvény hatálybalépésétől kezdődően is kizárólagosan [a régi áfatörvény] rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni, kivéve, ha e törvény [a régi áfatörvényhez] képest valamennyi érintett félre együttesen és összességében a kötelezettségek hiányát állapítja meg, vagy kevésbé terhes kötelezettségeket állapít meg, illetéleg új jogokat vagy többletjogokat állapít meg. Utóbbi esetben a jogokat és kötelezettségeket – valamennyi érintett fél együttes döntése alapján – e törvény rendelkezései alapján lehet megállapítani és alkalmazni még akkor is, ha azok e törvény hatálybalépését megelőzően – az elévülési időn belül – keletkeztek, feltéve, hogy erről a döntésről valamennyi érintett fél közös elhatározással, elzárólagosan és írásban nyilatkozik az állami adóhatóságnak, amelynek legkésőbb 2008. február 15. napjáig az állami adóhatóság illetékes szervéhez be kell érkeznie. A határidő elmulasztása esetében igazolási kérelem benyújtásának nincs helye. Ilyen esetben az önellenőrzés pótlékmentesen végezhető el.”

Az alapeljárás és az elzárólagos döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 Az alapeljárás felperese 2006. június 9-én építési munkákra irányuló vállalkozási szerződést kötött a NÁD MPS-4 Kft. beruházóval. Az említett építési munkák kivitelezését a felperes különböző alvállalkozók közreműködésével végezte.

15 A kivitelezés 2007 tavaszán kezdődött meg, ugyanezen év nyarán azonban pénzügyi problémák miatt a kivitelezés félbeszakadt. Az addig elvégzett teljesítésekről a számlák kiállításra kerültek. A felperes és annak alvállalkozói is eleget tettek a régi áfatörvény alapján fennálló áfabevallási és -fizetési kötelezettségüknek.

16 Az új áfatörvény hatálybalépését követően, 2008. február 14-én a felperes, a beruházó és az alvállalkozók az említett törvény 269. §-ának (1) bekezdése alapján együttes nyilatkozatot tettek arra vonatkozóan, hogy mind a felperes és a beruházó, mind a felperes és az alvállalkozók közötti szerződés alapján végzett építési munkákra az új törvény rendelkezéseit kívánják alkalmazni (a továbbiakban: a 2008. február 14-i nyilatkozat).

17 A felperes 2007. évre vonatkozóan benyújtott áfabevallásának az adóhatóság általi ellenőrzését követően e hatóság a 2008. május 23-i határozatával a felperes terhére 2007. április–szeptember hónapokra mindösszesen 52 822 000 HUF adóhiányt állapított meg. Az adóhatóság indokolásában e tekintetben kifejtette, hogy a felperes nem gyakorolhatott adólevonási jogot az alvállalkozók által kiállított számlák alapján, mivel e számlák nem feleltek meg az új áfatörvény rendelkezéseinek. A 2008. február 14-i nyilatkozat következtében ugyanis az új áfatörvény fordított adózásra vonatkozó rendelkezései visszaható hatállyal alkalmazandók voltak a 2007. év során kiállított számlákra. Az említett hatóság álláspontja szerint az alvállalkozók által kiállított számláknak meg kellett volna felelniük az új áfatörvény 142. §-a (7) bekezdése és 169. §-a k) pontja rendelkezéseinek. Következésképpen ahhoz, hogy a felperes az új áfatörvény rendelkezéseinek megfelelően gyakorolhassa adólevonási jogát, egyfelől az alvállalkozóknak módosítaniuk kellett volna a kiállított számlákat, másfelől a felperesnek önellenőrzéssel módosítania kellett volna a 2007. évre vonatkozó áfabevallását.

18 2008. szeptember 5-i határozatával az APEH helybenhagyta a 2008. május 23-i határozatot.

19 A felperes a kérdést elterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében az APEH 2008. szeptember 5-i határozatának hatályon kívül helyezését kérte. E bíróság álláspontja szerint az új áfatörvény 269. §-ának (1) bekezdése, mivel visszaható hatállyal megvonja a régi áfatörvény alapján a felperes által jogszerűen gyakorolt adólevonási jogot, sérti a hatodik irányelv 17. és 20. cikkét, valamint az uniós jog általános elveit.

20 E körülmények között a Baranya Megyei Bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv 17. és 20. cikkével összeegyeztethető-e az adólevonási jog keletkezését követő időpontban – 2008. január 1-jével [– hatályba lép] tagállami jogi rendelkezés, mely a 2007. évben végzett szolgáltatásnyújtás illetve termékértékesítés után megfizetett és bevallott áfa levonását a számlák tartalmának módosításával és [önellenőrzés] beadásával követeli meg?

2) Az új áfatörvény 269. §-ának (1) bekezdésében foglalt intézkedés, mely szerint az e szakaszban foglalt feltételek fennállása esetén az új törvény rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni jogokat és kötelezettségeket még akkor is, ha azok e törvény hatálybalépését megelőzően – az elévülési időn belül – keletkeztek, megfelelő-e [az uniós] jog általános elveinek, nevezetesen objektív módon igazolható, ésszerű, arányos, és figyelemmel van-e a jogbiztonság követelményére?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

21 A magyar kormány azzal érvel, hogy az alapeljárás nem teszi szükségessé az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott rendelkezések és jogelvek értelmezését. E tekintetben megjegyzi egyfelől, hogy az új áfatörvény rendelkezéseinek visszaható hatályú alkalmazása kizárólag a felperes, valamint a többi érintett adóalany kifejezett és önkéntes szándéknyilatkozatán alapul. Márpedig a felperesnek, mivel kifejezetten kérte e törvény visszaható hatályú alkalmazását, tudomásul kell vennie az ehhez kapcsolódó jogkövetkezményeket is. Másfelől az alapeljárás az új áfatörvény átmeneti rendelkezéseinek a felperes általi téves értelmezéséből ered. Ezen eljárás a nemzeti jog, és nem az uniós jog értelmezését teszi szükségessé.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az Európai Unió Bírósága és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikkben elírt együttműködés keretében kizárólag az ügyben eljáró és a meghozandó döntésért felelős tagállami bíróság feladata annak eldöntése, hogy az ügy sajátos jellemzőit tekintve az ítélet meghozatalához szükség van-e az elzetes döntéshozatalra, és hogy a Bíróságnak feltett kérdések valóban relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezését vetik fel, a Bíróság felfüggetlenül köteles határozatot hozni (lásd különösen a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 38. pontját, a C-103/08. sz. Gottwald-ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet [EBHT 2009., I-9117. o.] 16. pontját és a C-82/09. sz. Dimos Agiou Nikolaou ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 14. pontját).

23 Ebből következik, hogy a nemzeti bíróság által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések relevanciájának véelmét csak kivételesen lehet megdönteni, ha nyilvánvaló, hogy az e kérdésekkel érintett uniós jogi rendelkezések kért értelmezése semmilyen kapcsolatban sem áll az alapügy tényállásával vagy tárgyával (lásd különösen a fent hivatkozott Gottwald-ügyben hozott ítélet 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Márpedig a jelen esetben függetlenül attól, hogy a felperes választotta az új áfatörvény rendelkezéseinek az alkalmazását, és még ha e választás az érintett törvény téves értelmezésén alapult is, az alapeljárásban ezen új törvény rendelkezései alkalmazandók, és a kérdést elterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy az említett törvény átmeneti rendelkezései összeegyeztethetők-e az uniós jog különböző rendelkezéseivel, mivel ezen intézkedések akadályozzák a felperest abban, hogy HÉA-levonási jogát gyakorolja.

25 Meg kell tehát állapítani, nem történik nyilvánvalónak, hogy az uniós jog kért értelmezése irreleváns a nemzeti bíróság által meghozandó határozat szempontjából.

26 Következésképpen az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az első kérdésről

27 Ami elször is az első kérdés tárgyát illeti, meg kell állapítani, hogy a kérdést elterjesztő bíróság kérelme a hatodik irányelv 17. és 20. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

28 Mindazonáltal a 2006/112 irányelv 411. és 413. cikkének megfelelően az utóbbi irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.

29 Ezért, mivel az alapügy tényállásának valamennyi eleme 2007. január 1-jét követően valósult meg, ezen ügy szempontjából kizárólag a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése releváns.

30 Az a körülmény, hogy a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket formálisan kizárólag a hatodik irányelv rendelkezéseire hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előterjesztett ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem (lásd ebben az értelemben a C-115/08. sz. EZ-ügyben 2009. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10265. o.] 81. pontját és a C-341/08. sz. Petersen-ügyben 2010. január 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 48. pontját).

31 E vonatkozásban meg kell említeni, hogy - mint ahogy az a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekzdéséből következik - ezen irányelv a tagállamok HÉÁ-ra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló meglévő jogszabály, nevezetesen a hatodik irányelv átdolgozása, amely átdolgozás elveiben nem eredményez érdemi változásokat e szabályozásban.

32 E feltételek mellett úgy kell tekinteni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkének értelmezésére irányul, amelyek megegyeznek a hatodik irányelvnek az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett rendelkezéseivel. Egyébiránt, mivel az első kérdés lényegében a HÉÁ-levonási jog gyakorlásának szabályaira irányul, azt úgy kell tekinteni, mint amely a 2006/112 irányelv 178. cikkének értelmezésére is vonatkozik.

33 Másodszor, ami a kérdés érdemét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkével ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a fordított adózásra vonatkozó új rendelkezések visszaható hatályú alkalmazása keretében a HÉÁ-levonási jog gyakorlásának feltételeként előírja az új törvény hatálybalépését megelőzően teljesített ügyletekre vonatkozó számlák módosítását és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtását.

34 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra egyfelől, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉÁ mechanizmusának szerves részét képezi, és a fenti szabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (a C-368/09. sz., Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉÁ terhe alól. A közös HÉÁ-rendszer következtéképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek a fenti szabály szerint maguk is HÉÁ-kötelesek (lásd különösen a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját, a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 70. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 48. pontját).

36 Az a körülmény tehát, hogy az adóalany az új áfatörvény alkalmazását választotta a régi törvény helyett, önmagában nem befolyásolhatja az elzárólagosan felszámított HÉA levonására vonatkozó jogát, amely közvetlenül a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkéből következik.

37 Másfelől, ami az adólevonási jog gyakorlásának a 2006/112 irányelv 178. cikkében elírt szabályait illeti, mivel a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá eső fordított adózási eljárásról van szó, meg kell állapítani, hogy kizárólag a 178. cikk f) pontja szerinti szabályok alkalmazandók. Ennélfogva azon adóalanyok, akik valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó HÉA megfizetésére kötelezettek, nem kell a 2006/112 irányelv formai követelményeinek megfelelően kiállított számlával rendelkezni ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassák, és kizárólag az érintett tagállam által – a számára ugyanezen irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül – meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3303. o.] 47. pontját).

38 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények, amelyeket az adóalanyok be kell tartaniuk ahhoz, hogy HÉA-levonási jogát gyakorolhassák, nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontját).

39 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzárólagosan felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (a C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontja).

40 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – köteles-e HÉA-t fizetni, a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkével, illetve a 178. cikkének f) pontjával ellentétben az olyan szabályozás, amely az említett adóalanyok a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében olyan további feltételeket ír elő, amelyek hatására a jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontját és a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 64. pontját).

41 Az alapeljárásban az adóhatóság megtagadta a felperestől a 2007. év folyamán az utóbbi alvállalkozói által kivitelezett építési munkákhoz kapcsolódó áfa levonásának jogát egyfelől azzal az indokkal, hogy a felperes az említett ügyletekről nem rendelkezett a visszaható hatállyal, 2008. január 1-jétől alkalmazandó új áfatörvény 142. §-a (7) bekezdésének és 169. §-a k) pontjának megfelelően módosított számlákkal, és másfelől azzal, hogy nem módosította önellenőrzéssel a 2007. évre vonatkozó adóbevallását az így módosított számlák alapján.

42 Az iratokból először is megállapítható, hogy az ügyben teljesültek a HÉA-levonási jog megszerzésének a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontja szerinti anyagi jogi feltételei ahhoz, hogy a felperes gyakorolhassa az alvállalkozói által végzett építési munkákhoz kapcsolódó áfa vonatkozásában az említett levonási jogot. Meg kell állapítani, hogy ez utóbbi ügyleteket ténylegesen az adóalanyok az érintett tagállamban végzett adóköteles tevékenységéhez

használták fel. Egyébiránt a 2007. évre vonatkozó adóbevallás alapján a szóban forgó adóhatóságnak tudomása volt arról, hogy az említett anyagi jogi feltételek teljesültek.

43 Másodszor nem vitatott, hogy abban az időpontban, amikor az adóhatóság megtagadta a felperestől az áfalevonási jogot, e hatóság a 2007. évre vonatkozó adóbevallás, valamint a 2008. február 14-i nyilatkozat alapján mindazon információkkal rendelkezett, amelyek annak megállapításához szükségesek, hogy a felperes köteles volt az alvállalkozói által végzett építési munkák címzettjeként áfát fizetni.

44 Amint az Európai Bizottság kifejti, az olyan formai követelmények elírása, mint amilyenek az alapügy tárgyát képezik, azzal a hatással jár, hogy a felperes levonási joga gyakorlásának lehetősége elenyészik.

45 A jelen ítélet 39. és 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel meg kell tehát állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkével ellentétes az olyan formai követelmények elírása, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik.

46 E körülmények között a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály visszaható hatályú alkalmazása, amely a fordított adózási eljárás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogát az említett ügyletekre vonatkozó számlák módosításától és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtásától teszi függvé annak ellenére, hogy az érintett adóhatóság mindazon információkkal rendelkezik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy megállapítsa, az adóalany a szóban forgó ügyletek címzettjeként HÉA fizetésére kötelezett, és hogy ellenőrizze a levonható adó összegét.

A második kérdésre

47 Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekre

48 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály visszaható hatályú alkalmazása, amely a fordított adózási eljárás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó levonásának jogát az említett ügyletekre vonatkozó számlák módosításától és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtásától teszi függvé annak ellenére, hogy az érintett adóhatóság mindazon információkkal rendelkezik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy megállapítsa, az adóalany a szóban forgó ügyletek címzettjeként hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett, és hogy ellenőrizze a levonható adó összegét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.