MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. november 10.[1]

C-564/15. sz. ügy

Farkas Tibor
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

(a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — Fordított adózás — A 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja — A termék beszerzője terhére »adókülönbözetet« megállapító adóhatósági határozat — Az előzetesen felszámított héa levonhatatlansága — Bírság kiszabása — A bírság arányossága”

I – Bevezetés

1. Farkas Tibor (a továbbiakban: felperes) egy árverés keretében mobilhangárt vásárolt egy fizetésképtelen társaságtól (a továbbiakban: a termék értékesítője). A felperes megfizette a vételárat, valamint az eladó által az ezen ügylet után felszámított héa összegét. Ezt követően héabevallásában levonásba helyezte ezt az összeget. Az adóhatóság azonban jelezte, hogy az ügyletre a fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni. Ezen szabályok értelmében a felperes köteles az adónak az adóhatóság részére való megfizetésére. Az adóhatóság erre tekintettel ezen összeg megfizetését követelte, ezenfelül pedig a fizetendő héa 50%-ának megfelelő összegű bírságot szabott ki a felperessel szemben.

2. A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy az ilyen adóhatósági határozat összhangban áll-e a 2006/112 irányelvvel (a továbbiakban: héairányelv).[2]

3. Mielőtt azonban az erre irányuló vizsgálatot lefolytathatnánk, először is egy előzetes kérdést kell tisztázni. Ez az előzetes kérdés, amely mellékesen merült fel a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések kapcsán, a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának helyes átültetésére és a jelen ügyben szóban forgó vagyontárgy ingóként vagy ingatlanként való besorolására vonatkozik.

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

II – Alkalmazandó jog

A – Az uniós jog

4. A jelen ügy szempontjából releváns időszakban a héairányelv a 193. cikkében azt írta elő, hogy a „194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.

5. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tagállamok előírhatják, hogy az adó megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére „ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítés[ét]” teljesítették.

6. A héairányelv 226. cikkének (11) bekezdése kimondja, hogy amikor az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt, illetve a szolgáltatás igénybe vevőjét terheli, a kiállított számlákon a héa megállapítása céljából főszabály szerint kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni: „ezen irányelv vonatkozó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatás adómentes vagy fordított adózási eljárás alá tartozik”.

B – A nemzeti jog

7. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 142. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy „az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője fizeti: […] g) a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék értékesítése, valamint egyéb, a teljesítésekor a szokásos piaci árat tekintve 100 000 forintnak megfelelő pénzösszeget meghaladó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetésképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll”.

8. Amennyiben valamely ügyletre a 142. § (1) bekezdésének g) pontja alkalmazandó, az áfatörvény 142. §-ának (7) bekezdése alapján „a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó […] nem szerepel”.

9. Az áfatörvény 169. §-ának n) pontja értelmében, ha az adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője kötelezett, a számlának kötelezően tartalmaznia kell a „fordított adózás” kifejezést.

III – A tényállás, a nemzeti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. A felperes a termék értékesítője eszközeinek kényszereladására irányulóan az adóhatóság által szervezett elektronikus árverés útján mobilhangárt vásárolt.

11. A termék értékesítője 2012. november 26-i teljesítési időponttal számlát állított ki az egyenes adózás szabályai szerint. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint a felperes megfizette a héát magában foglaló vételárat (a továbbiakban: a héa első összege). Ezt követően a felperes a héabevallásában levonásba helyezte a számla héatartalmát.

12. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága a felperes könyvelésének vizsgálata során azonban megállapította, hogy az ügyletre az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja szerinti fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni. Ebből következően az ügyletre eső héát a felperesnek mint a termék beszerzőjének kellett volna megfizetnie. Az elsőfokú adóhatóság a felperes fizetendő általános forgalmi adóját 744 000 HUF-tal megnövelte, e tekintetben ilyen összegű

adókülönbözetet állapított meg a terhére. Az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerint ez az összeg a fordított adózás szabályai alá eső ügylet után fizetendő héának felel meg (a továbbiakban: a héa második összege). Az elsőfokú adóhatóság elutasította a felperesnek az ezen összeg visszaigénylésére irányuló kérelmét, és 372 000 HUF adóbírságot szabott ki vele szemben.

13. A másodfokú adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: alperes) helybenhagyta e határozatot.

14. A felperes a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt vitatja e határozatot. Arra hivatkozik, hogy az ilyen, nemzeti adóhatóság által hozott határozatok sértik az uniós jogot. Azt állítja, hogy az alperes egy egyszerű alaki hiba alapján tagadta meg tőle a héalevonási jogát, mivel a termék értékesítője a szóban forgó ügyletről a fordított adózás szabályai helyett egyenes adózás szerinti számlát állított ki. Rámutat arra, hogy a termék értékesítője megfizette a héa első összegét a költségvetés javára. Ennélfogva a költségvetést nem érte kár, és minden adat rendelkezésre állt számára az adó helyes összegének megállapításához.

15. A kérdést előterjesztő bíróság több, a felperes által megfogalmazott kétséggel egyetért. Rámutat arra, hogy adókijátszásra utaló körülmény nem merül fel. Megállapítja, hogy az adóhatóság által megfogalmazott jogértelmezés nem tűnik arányosnak a fordított adózással elérni kívánt céllal.

16. E körülmények között a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) A héairányelv rendelkezéseivel, különösen az adósemlegesség és az adócsalás megelőzésére irányuló céllal való arányosság elvével összeegyeztethető-e az áfatörvény rendelkezéseire alapított adóhatósági gyakorlat, mely szerint az adóhatóság a termék beszerzője (szolgáltatás igénybe vevője) terhére adókülönbözetet állapít meg arra az esetre, ha a fordított adózás alá eső ügyletről a termék értékesítője (szolgáltatás nyújtója) az egyenes adózás alapján állítja ki a számlát, annak áfatartalmát bevallja és be is fizeti a költségvetés számára, a termék beszerzője (szolgáltatás igénybe vevője) pedig a számla kiállítójának megfizetett áfát [levonásba] helyezi, ugyanakkor a termék beszerzője az adókülönbözetként megállapított áfa tekintetében levonási jogával nem élhet?

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

17. Írásbeli észrevételt az észt és a magyar kormány, valamint a Bizottság nyújtott be. A magyar kormány és a Bizottság a 2016. szeptember 7-én megtartott tárgyaláson előadta szóbeli észrevételeit.

IV – Elemzés

18. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja kimondja, hogy az csak az „ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítés[ére]” alkalmazandó. Ennélfogva e rendelkezés egyértelműen az *ingatlan* vagyontárgyakra korlátozza alkalmazhatóságát.

19. Előzetes döntéshozatalra utaló végzésében a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a felperes által megvásárolt vagyontárgy egy „mobilhangár”. Ugyanakkor e bíróság nem tesz említést arról, hogy az előtte folyamatban lévő ügy tényállása alapján e hangárt ingó vagy ingatlan vagyontárgynak minősítette.

20. Az, hogy a kérdést előterjesztő bíróság csak korlátozott jelentőséget tulajdonított e kérdésnek, érthetőnek tűnik az alkalmazandó nemzeti jog szövege alapján (amely a jelen indítvány 7. pontjában szerepel), amely nem tesz különbséget az ingó és ingatlan vagyontárgyak között. E minősítés ugyanakkor kiemelt jelentőséggel bír a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának alkalmazhatósága szempontjából.

21. Jóllehet ennek megállapítása végeredményben a kérdést előterjesztő bíróság feladata, abból indulok majd ki, hogy a *mobil*hangár, ahogyan arra a neve ténylegesen utal, *ingó* vagyontárgy (A). Ezt követően azt a valószínűtlen esetet vizsgálom meg, amelyben a mobilhangár ingatlan vagyontárgynak minősül (B).

A – Ha a mobilhangár ingó vagyontárgynak minősül

22. Nem merül fel kétség a tekintetben, hogy a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja csak *ingatlan* vagyontárgyakra alkalmazandó.

23. A magyar kormány a tárgyaláson megerősítette, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának [3] átültetésére irányul. Szintén megerősítette, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja ingó és ingatlan vagyontárgyakra egyaránt alkalmazandó.

24. Ebből következően, amennyiben az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontját ingó vagyontárgyra alkalmazták, feltéve hogy a mobilhangár annak minősül, a fordított adózás alkalmazására a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának tárgyi hatályát túlterjeszkedve került sor.

25. Ezzel összefüggésben azt kell megvizsgálni, hogy a tagállamok jogosultak-e arra, hogy a 199. cikk (1) bekezdése g) pontja alkalmazásának tárgyi hatályát ilyen módon kiterjesszék. Úgy vélem, hogy az alábbi okokból nem jogosultak erre.

26. Először is, azt az alapvető szabályt, hogy mely személy köteles a héa megfizetésére, a héairányelv 193. cikke [4] írja elő. E rendelkezés kimondja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó adóalany köteles megfizetni.

27. Ugyanakkor e rendelkezés a jelen ügy szempontjából releváns időpontban azt is kimondta, hogy az adó megfizetésére a héairányelv 194–199. és 202. cikkében meghatározott esetekben más személy is kötelezhető.

28. Ebből következően az e rendelkezésekben bevezetett fordított adózás a 193. cikk szerinti főszabály alóli kivételt képez. Ennek eredményeképpen e rendelkezések hatályát szigorúan kell értelmezni. [5] A jelen ügy összefüggésében ez azt jelenti, hogy az általános szabály alóli eltérésekre csak akkor kerülhet sor, ha azt a héairányelv kifejezetten előírja.

29. Másodszor, a héairányelv 193. cikkének és 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának együttes értelmezéséből az következik, hogy az ingatlanvagyon kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése utáni héa megfizetésére kötelezett személy meghatározását teljes mértékben harmonizálták. Ahogyan azt a Bíróság korábban már kifejtette, a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontját

3 — A magyar kormány megjegyzi, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja egyúttal a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése f) pontjának átültetésére is irányul. Ugyanakkor nehezen érthető, hogy e rendelkezés miként bír jelentőséggel a jelen ügyben, mivel a 199. cikk (1) bekezdésének f) pontja a következő esetre vonatkozik: „a tulajdonjog fenntartás megszüntetését követően termék értékesítése az engedményes részére és e jognak a gyakorlása”.

4 — Kokott főtanácsnok Macikowski-ügyre vonatkozó 2014. november 6-i indítványa (C-499/13, EU:C:2014:2351, 29. pont).

5 — 2016. május 26-i Envirotec Denmark ítélet (C-550/14, EU:C:2016:354, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

többek között a 199. cikkben foglalt fordított adózás alkalmazása érdekében vezették be,[6] hogy valamennyi tagállam számára letetővé váljon az eltérő intézkedések alkalmazása; korábban csak egyes tagállamok számára engedélyezték, hogy az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem érdekében bizonyos ágazatokban vagy különleges ügyletek tekintetében ilyen intézkedéseket alkalmazzanak.[7]

30. Az ennek eredményeképpen megvalósult harmonizáció ennélfogva nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy saját kezdeményezésre kiterjesszék a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő kivétel tárgyi hatályát.

31. Harmadszor, az egyes tagállamok számára a 193. cikkben és a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontjában foglalt általános szabálytól való eltérés egyetlen lehetséges módja a héairányelv 395. cikkén alapuló eltérésre vonatkozó engedély megszerzése. E rendelkezés lehetőséget biztosít a tagállamok számára, hogy kérelmezzék az arra irányuló jogot, hogy „[a héa]irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen[ek] be az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására”.

32. Ennélfogva Magyarország a héairányelv 395. cikkén alapuló tanácsi határozatban biztosított eltérés révén terjeszthette volna ki a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja szerinti kivétel hatályát.[8]

33. Magyarország a tárgyaláson megerősítette, hogy nem engedélyeztek a részére ilyen egyedi eltérést.

34. Mivel Magyarország nem rendelkezett ilyen, a héairányelv 395. cikke alapján biztosított eltéréssel, az alapügybelihez hasonló mobilhangár értékesítésére e tagállam nem alkalmazhatja a fordított adózást.

35. Ebből következően az alapügybeli körülmények között a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a fordított adózás alkalmazásának a kényszereladási eljárás keretében értékesített ingó vagyontárgyakra történő kiterjesztése.

36. A kérdést előterjesztő bíróság által közölt ténybeli körülmények arra utalnak, hogy a felperes és a termék értékesítője a héairányelvnek megfelelően járt el, amikor a mobilhangár értékesítését az egyenes adózás szabályai szerint folytatták le.

37. Ha a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügy tényállása alapján arra a megállapításra jut, hogy a mobilhangár ténylegesen ingó vagyontárgynak minősül, e bíróság ebből a megállapításból a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban köteles levonni a szükségszerű következtetéseket.

6 — A 77/388 irányelvnek a hozzáadottérték-adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 221., 9. o.). 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 24. pont).

7 — A 2006/69/EK irányelv (1) preambulumbekezdése és a héairányelv (42) preambulumbekezdése, amely kifejezésre juttatja a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának célját. Amint azt a Bíróság megjegyezte, „e rendelkezés lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a szóban forgó ügyleteket terhelő héát akkor is beszedjék, ha az adós nem képes a héa megfizetésére”. 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 25. és 28. pont).

8 — A héairányelv 395. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő: „A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. […]”

38. A nemzeti jogszabályokat a lehető legteljesebb mértékig az uniós jog vonatkozó rendelkezéseivel összhangban kell értelmezni.[9] Ugyanakkor, ahogyan azt a Bíróság is elismerte, az uniós joggal összhangban álló értelmezésnek vannak korlátai. E kötelezettség különösen nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául.[10] Ha az uniós joggal összhangban álló értelmezés lehetetlennek bizonyul, a nemzeti bíróság köteles az uniós jog teljes érvényesülésének biztosítására, szükség esetén eltekintve a nemzeti jog rendelkezéseinek alkalmazásától, anélkül hogy az említett rendelkezéseket előzetesen meg kellene semmisíteni.[11] Annak a kérdésnek az eldöntése, hogy a nemzeti bíróságok jogosultak-e arra, hogy az uniós jogot hivatalból figyelembe vegyék, az egyenértékűség elve tiszteletben tartásának van alárendelve, nevezetesen hogy a nemzeti bíróságok hasonló helyzetben kötelesek lennének-e a nemzeti jog rendelkezéseinek a hivatalból való figyelembevételére.[12]

B – Ha a mobilhangár ingatlan vagyontárgynak minősül

39. Véleményem szerint a vizsgálat a fentiekben kifejtett okokból ezen a ponton véget is érhet.

40. Mindazonáltal, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság az előtte folyamatban lévő ügy tényállása alapján arra a következtetésre jutott, hogy a mobilhangár ingatlan vagyontárgynak minősül, ami már magából a vagyontárgy nevéből kiindulva kevéssé valószínű, annak érdekében, hogy teljeskörűen segítsem a kérdést előterjesztő bíróságot, az alábbiakban rövid alternatív iránymutatással szolgálok.

41. Először is, több előzetes megállapítást teszek a héa első és második összegének megfizetése közötti különbségtétel vonatkozásában (1). Ezt követően azzal a kérdéssel foglalkozom, hogy az adóhatóság jogosult volt-e arra, hogy követelje a felperestől, hogy az tegyen eleget a fordított adózás szerinti héakötelezettségeinek, miközben elutasította a felperes előzetesen felszámított héa levonása iránti kérelmét (2). Végül megvizsgálom a felperessel szemben kiszabott bírság arányosságát (3).

1. A héa első és második összege közötti különbségtétel

42. Pontosítani kell, hogy a következő részben vizsgált kérdések elsődlegesen azon adózás területén fennálló kötelezettségekre és jogokra vonatkoznak, amelyek a héa második összege tekintetében a felperesnél az adóhatósággal szemben felmerülnek. Ugyanakkor e kérdések nem érintik azokat a jogokat és kötelezettségeket, amelyek a héa első összege tekintetében a felperes, a termék értékesítője és a költségvetés közötti viszonyban merülnek fel.

43. A fordított adózás alkalmazása szempontjából, valamint feltételezve, hogy a szóban forgó ügyletre valóban ezen eljárást kellett alkalmazni, a héa első összegének megfizetése esetében hibáról van szó. Ezt a hibát a felperes és a termék értékesítője, valamint a termék értékesítője és a költségvetés között kell kijavítani.[13]

9 — 2016. április 19-i DI-ítélet (C-441/14, EU:C:2016:278, 42. pont); 2014. január 15-i Association de médiation sociale ítélet (C-176/12, EU:C:2014:2, 38. pont); 2013. december 19-i Koushkaki ítélet (C-84/12, EU:C:2013:862, 75–76. pont).

10 — Lásd: 2016. július 28-i JZ-ítélet (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33. pont); 2016. április 19-i DI-ítélet (C-441/14, EU:C:2016:278, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. november 11-i Klausner Holz Niedersachsen ítélet (C-505/14, EU:C:2015:742, 31. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2014. április 30-i Kásler és Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, 65. pont).

11 — Újabban többek között: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 — Lásd ebben az értelemben: 2008. február 12-i Willy Kempter KG ítélet (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, 45. és 46. pont). Lásd továbbá: 1995. december 14-i van Schijndel és van Veen ítélet (C-430/93 és C-431/93, EU:C:1995:441, 13., 14. és 22. pont); 1996. október 24-i Kraaijeveld és társai ítélet (C-72/95, EU:C:1996:404, 57., 58. és 60. pont).

13 — Lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 40–43. pont).

44. A Bíróság korábban már megállapította, hogy a tévesen felszámított héa visszatérítésére vonatkozó szabályozást a tagállamoknak kell biztosítaniuk [14] olyan körülmények között, amelyek tiszteletben tartják az egyenértékűség és a hatékonyság kettős követelményét. [15] Ami különösen a hatékonyság követelményét illeti, ki kell emelni azokat a meglehetősen sajátos körülményeket, amelyek között a mobilhangár értékesítése megvalósult, nevezetesen hogy a termék értékesítője az ügylet időpontjában fizetésképtelen volt, és hogy a kényszereladást az adóhatóság szervezte. [16]

45. Függetlenül attól, hogy milyen nemzeti eljárás vonatkozik a héa első összegének a visszatérítésére, hangsúlyozni kell, hogy ezen összeget főszabály szerint a költségvetésnek kell a termék értékesítője és/vagy a felperes részére visszatérítenie.

46. Ezen okra tekintettel vélem úgy, hogy a héa első összege, amelyet megfizettek a költségvetés részére, nem bír közvetlen jelentőséggel a felperesnek a fordított adózás alapján fennálló kötelezettségeire vonatkozó vizsgálat szempontjából. Ugyanakkor álláspontom szerint a felperes levonási jogának vizsgálata és a kiszabott bírság arányosságának értékelése szempontjából ugyanezen ténynek bizonyos szintű jelentőséget kell tulajdonítani.

2. A felperes héaalanyisága és a levonási jog

47. A fenti megállapítások alapján úgy vélem, hogy az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést úgy kell értelmezni, hogy az annak megállapítására irányul, hogy a héasemlegesség elve kizárja-e, hogy az adóhatóság azt követelje valamely olyan adóalanytól, aki tartozatlanul fizetett meg héát a termék értékesítője részére, hogy a héát a fordított adózás szerint fizesse meg, valamint megtagadja ezen adóalannyal szemben az előzetesen felszámított héa levonásához való jogát, jóllehet a részéről nem merült fel csalásra utaló körülmény.

48. Amennyiben a jelen ügyben a fordított adózást kellett alkalmazni, a felperes ténylegesen köteles volt a hangár beszerzése utáni héa megfizetésére. Ez azt jelenti, hogy e beszerzésre semmilyen héát nem kellett volna felszámítani, és a számlának tartalmaznia kellett volna a „fordított adózás” kifejezést, amint azt az áfatörvény 169. §-ának n) pontja előírja.

49. Ez azt jelenti továbbá, amint azt a Bizottság megjegyzi, hogy a felperes köteles volt a héa adóhatóság részére való bevallására. Következésképpen, amennyiben a hangár ingatlan vagyontárgynak minősül, ezen adóhatóság jogosult volt arra, hogy követelje a felperestől, hogy az teljesítse a fordított adózás szerinti kötelezettségeit. [17]

50. Ugyanakkor annak eldöntése, hogy az adóhatóság jogosult volt-e arra, hogy elutasítsa a felperesnek az előzetesen felszámított héa levonása iránti kérelmét, már egy másik kérdésnek minősül.

51. A Bíróság kimondta, hogy a levonás joga a héarendszer szerves részét képezi, és az nem korlátozható, kivéve főszabály szerint a csalás vagy visszaélés esetét. [18]

14 — 2013. április 11-i Rusedespred-ítélet (C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 — 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 37. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 — Lásd analógia útján: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).

17 — Amint azt a Bíróság megállapította, a fordított adózás alkalmazása esetén „semmiféle héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal főszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé”. 2014. február 6-i Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 29. pont).

18 — Lásd: Szpunar főtanácsnok Staatssecretaris van Financiën és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2217, 42. pont). 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 48. pont). Lásd továbbá: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 45–47. pont).

52. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a csalásnak semmilyen jele nem merül fel a felperes részéről. Különös módon az adóhatóság az alapeljárás során elismerte, hogy a felperes ténylegesen jogosult volt a szóban forgó előzetesen felszámított héa levonására. A magyar kormány egyetértett ezzel az állásponttal.

53. A fentiekben elmondottakkal szemben az ügy tényállása azt mutatja, hogy a felperest végeredményben megfosztották e jogtól.

54. Hogy ez milyen módon és miért történt, nem világos számomra. Úgy vélem, hogy amikor az adóhatóság megállapította, hogy a felperes nem tett eleget a fordított adózásból fakadó kötelezettségeinek, kijelentette, hogy a héa második összege „adókülönbözetnek” – vélhetően adóhiánynak – minősül. Ennélfogva úgy tűnik, hogy jogszabály hatálya vagy az adóhatóság közigazgatási gyakorlata folytán a héa második összege adóhiánnyá alakult, amelyre a levonási jog már nem alkalmazandó.

55. Ez valószínűleg azt jelenti, hogy az alperesnek az ezen előzetesen felszámított héához kapcsolódóan felmerült költségei a továbbiakban már nem helyezhetők levonásba. Ez olyan eredményhez vezet, amely álláspontom szerint nem egyeztethető össze a közös héarendszer lényegéből következő héasemlegesség elvével,[19] amennyiben az arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól,[20] és hogy biztosítsa, hogy a héa kizárólag a végfogyasztót terhelje.[21]

56. Közbenső következtetésként tehát megállapítható, hogy a héasemlegesség elve nem zárja ki, hogy az adóhatóság azt követelje valamely olyan adóalanytól, aki tartozatlanul fizetett meg héát a termék értékesítője részére, hogy a héát a fordított adózás szerint fizesse meg. Ugyanakkor a héasemlegesség elve kizárja, hogy az adóhatóság megtagadja ezen adóalannyal szemben az előzetesen felszámított héa levonásához való jogát, amelyet az adóalany a fordított adózás keretében helytelenül vallott be, amennyiben nem merül fel a részéről csalásra utaló körülmény.

3. A bírság arányossága

57. Az a következtetés, amelynek értelmében a felperest tévesen megfosztották attól, hogy gyakorolja levonási jogát, nem jelenti azt, hogy az adóhatóság ne lett volna jogosult arra, hogy bírságot szabjon ki vele szemben a fordított adózás szerinti kötelezettségeinek elmulasztása miatt. A levonási jog és az e levonási jog gyakorlásának feltételéül szolgáló kötelezettségek megszegése miatt kiszabott bírság megfizetésére vonatkozó kötelezettség két különálló kérdésnek minősül.

58. A Bíróság megállapította, hogy a héairányelv által az ezen irányelvben hivatkozott adóalanyokra vonatkozó kötelezettségek megszegésének esetére előírt szankciórendszer hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk.[22]

59. Amint arra az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, az arányosság elve ezek egyikének minősül.[23]

19 — 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. április 23-i GST–Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 — 2014. február 6-i Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 — 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont). Lást továbbá: Bot főtanácsnok Sjelle Autogenbrug ügyre vonatkozó indítványa (C-471/15, EU:C:2016:724, 24. pont vége).

22 — 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 — 2014. március 6-i Siragusa-ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60. Annak ellenőrzése érdekében, hogy tiszteletben tartották-e ezt az elvet, a nemzeti bíróságnak biztosítania kell, hogy a vizsgált szankció nem haladja meg az adó megfelelő behajtása és a csalás elkerülése célkitűzésének eléréséhez szükséges mértéket. [24] Figyelembe kell venni továbbá különösen az e szankcióval sújtandó jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját. [25]

61. A magyar kormány a tárgyaláson kifejtette, hogy az alkalmazandó nemzeti jogszabály, nevezetesen az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 170. §-a a bírság kiinduló mértékét 50%-ban határozza meg. E bírságmértéket alkalmazták a felperesre.

62. A magyar kormány szintén előadta, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 171. §-a értelmében a bírság 50%-os kiinduló mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén mérsékelhető, illetőleg kiszabása teljes egészében mellőzhető, ha az adózó az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el.

63. Az alkalmazandó nemzeti jogszabályozás láthatóan lehetővé teszi, hogy a szankció a konkrét ügy sajátosságainak függvényében arányos és mérsékelt legyen. [26] A nemzeti szabályozás tehát elméletben, úgy tűnik, megfelel az arányosság elvének.

64. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy ugyanezen szabályozást arányos módon alkalmazták-e a felperes egyedi helyzetére. Ugyanakkor a jelen üggyel összefüggésében több körülményt ki kell emelni.

65. Először is, úgy tűnik, hogy a felperes nem járt el csalárd módon. A héának mind az első, mind pedig a második összegét megfizették az adóhatóság részére. Másodszor, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tesz említést arról, hogy a felperes a héa második összegének megfizetését olyan különös késedelemmel teljesítette, amely meghaladta azt a késedelmet, amelyet a fordított adózás felperes által történt (téves) értelmezése okozott. Harmadszor, az áfatörvény 142. §-ának (7) bekezdése kimondja, hogy a fordított adózással összhangban álló számla kiállításáról a termék értékesítője, illetve a szolgáltatás nyújtója köteles gondoskodni. Hangsúlyozni kell, hogy a termék értékesítője olyan számlát állított ki, amely nem felelt meg a fordított adózásra alkalmazandó szabályoknak, valamint hogy az ügylet az adóhatóság által szervezett kényszereladás keretében valósult meg.

66. E sajátos körülményekre tekintettel, és amint azt a Bizottság felvetette, kérdéses, hogy az 50%-os kiinduló mértékű bírság alkalmazását a felperes ügyének tényleges egyedi értékelése előzte-e meg. A fentiekben kifejtettek alapján ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy az arányosság elvét a jelen ügyben tiszteletben tartották-e.

V – Végkövetkeztetések

67. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) 395. cikke alapján biztosított egyedi eltérés hiányában az ingó vagyontárgyak ezen irányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontja szerinti kényszereladás keretében való értékesítése nem tartozhat a fordított adózás hatálya alá.

24 — 2015. április 23-i GST–Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 — 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 — 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 40. pont). Ezzel szemben: 2012. július 19-i Rēdlihs-ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 50–52. pont).