



A Kúria

Jogegységi Panasz Tanácsa

6/2023. Jogegységi határozat (Jpe.IV.60.052/2022/13. szám)

A Kúria Jogegységi Panasz Tanácsa a Kúria K.V. tanácsának egyesített előzetes döntéshozatali indítványai alapján lefolytatott jogegységi eljárásban meghozta a következő

jogegységi határozatot:

1. Nem tagadható meg az adóalanynak az adószám törlését megelőző időszakra vonatkozó általános forgalmi adó levonáshoz való jogának gyakorlása, ha az adószámát az éves számviteli beszámolója letétbe helyezésének és elektronikus közzétételének elmulasztása miatt törölték, majd e mulasztás pótlását követően azt ismételten megállapították, feltéve, hogy teljesülnek az ezen adólevonáshoz való jog anyagi jogi követelményei, és ha ezen adóalany nem csalárd módon vagy visszaélészerűen járt el a célból, hogy e jogban részesülhessen.

2. A Kúria K.V. számú ítélkező tanácsa a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett Kfv.35.184/2020/6., Kfv.35.186/2020/6. és Kfv.35.182/2020/6. számú határozataitól eltérhet.

3. A Kúria Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett Kfv.35.184/2020/6., Kfv.35.186/2020/6., Kfv.35.182/2020/6. számú és hasonló tartalmú határozatai a továbbiakban kötelező erejüként nem hivatkozhatók.

Indokolás

I.

- [1] A Kúria előtt Kfv.V.35.361/2022. és Kfv.V.35.362/2022. számon folyamatban lévő közigazgatási perekben az eljáró tanács (a továbbiakban: Indítványozó tanács) a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CXLI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 32. § (1) bekezdés b) pontja alapján előzetes döntéshozatali indítványt terjesztett elő a jogegység érdekében, mert jogkérdésben el kíván térni a Kúria – az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVIII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2015. január 1. és 2017. december 31. között hatályos 137. § (3) bekezdésének azonos értelmezésén alapuló – Kfv.35.184/2020/6.,

Kfv.35.186/2020/6. és Kfv.35.182/2020/6. számú, a Bírósi Határozatok Gyűjteményében (a továbbiakban: BHGY) közzétett határozataitól.

- [2] Az Indítványozó tanács az előtte folyamatban lévő eljárásokat a Bszi. 32. § (2) bekezdése szerint felfüggesztette a jogegységi eljárás befejezéséig.

II.

- [3] Az Indítványozó tanács előtt folyamatban lévő felülvizsgálati eljárások tényállása szerint a felperes adószámát az adóhatóság 2015. április 8. napjával jogerősen törölte, miután felhívások és mulasztási bírságok kiszabását követően sem tett eleget a 2013. évre vonatkozó elektronikus beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettségének. A felperes a mulasztását 2015. június 10. napján pótolta, ezért az adóhatóság az adószámát és közösségi adószámát e napi hatállyal ismételtén megállapította.
- [4] A felperes az adóhatósághoz 2016. december 22. napján benyújtott kérelmében elsődlegesen a 2014. július-2015. szeptember 30. időszakra a bevallásaiban szerepeltetett, de nem érvényesített, összesen 75.889.000 Ft, másodlagosan – amennyiben az adószám törlésének időszakára eső általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) levonás nem érvényesíthető – 58.613.000 Ft, harmadlagosan pedig a 2014. december 31-ig terjedő időszakra vonatkozó 33.398.000 Ft levonható áfa jóváírását vagy visszafizetését kérte.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmét bevallási időszakonként külön-külön, összesen öt határozattal elutasította, a felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.
- [6] A felperes az elutasító határozatokkal szemben közigazgatási pereket indított. Az elsőfokú bíróság jogerős ítéleteivel a kereseteket – lényegében azonos indokkal – elutasította. Érvelése szerint az adószám és közösségi adószám ismételt megállapításáról szóló döntést követően kívánt a felperes az adószáma törlését megelőző időszakra vonatkozóan adólevonási jogot érvényesíteni. Az adóhatóságnak ezért az adószám jogerős törlésének elrendelésekor, azaz a 2015. január 1. napjától hatályos speciális anyagi jogszabályt, az Áfa tv. 137. § (3) bekezdését kellett alkalmaznia, amely az adószám törlése mint jogkövetkezményt keletkeztető jogi tényre figyelemmel írja elő az adólevonási jog elenyészését. Hangsúlyozta, hogy nem az adólevonási jog keletkezése, hanem az adószám törlése időpontjának van jelentősége, így a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 15. § (1) bekezdésének a) pontja értelmében – kifejezett átmeneti szabály hiányában – a 2015. január 1. napját követően jogerősen elrendelt adószámtörlés jogkövetkezményeit nem a 2014. december 31-ig hatályos szabályok szerint kell megállapítani. Kiemelte, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Héa-irányelv) 167., 168., 176. és 177. cikkében rögzített szabályok nem zárják ki, a 250-252. cikkek pedig lehetővé teszik, hogy a tagállamok az adólevonási jog elenyészése vonatkozásában speciális szabályokat alkossanak, a bevallásra, a bevallás időszakaiba, a határidőkre szabályokat állapítsanak meg. A felperes nem volt elzárva hiánytalan tartalmú, számszakilag helytálló, feldolgozásra alkalmas bevallás benyújtásával az adólevonási jog gyakorlásától, és nem volt megállapítható kettős adóbeszedés az adóhatóság részéről. Az adólevonás jogával az adóalany nem kötelező élni, az csak egy lehetőség számára.

- [7] A felperes felülvizsgálati kérelmeiben a jogerős ítéletek hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [8] A Kúria a 2014. július hónapra vonatkozóan a Kfv.35.184/2020/6. számú ítéletével, a 2014. augusztus tekintetében a Kfv.35.186/2020/6. ítéletével, míg a 2014. szeptember hónapra nézve a Kfv.35.182/2020/6. számú ítéletével az elsőfokú ítéleteket hatályában fenntartotta.
- [9] A Kúria ezen, a BHGY-ben közzétett ítéleteiben – azonos indokolással – nem tartotta teljesíthetőnek a felperes levonható adó érvényesítésére előterjesztett kérelmét. A HÉA-irányelv előírásából és az azon alapuló magyar jogi szabályozásból azt vonta le, hogy adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható, és e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. A levonási jogot elsődlegesen ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett. Ezen általános elvi tételekből azonban még nem következik, hogy a felperes adólevonási joga az irányadó Áfa tv. 137. § (3) bekezdése folytán ne enyészett volna el. Önmagában az irányelvi és törvényi levonási jog szabályozásából automatikusan, bevallás benyújtása nélkül a levonási jog nem érvényesül, amint azt a HÉA-irányelv 250. cikk (1) bekezdése is előírja. Ha pedig az adólevonási jog érvényesítése a bevallás benyújtásával nem történt meg az adószám törlését elrendelő határozat véglegessé válását megelőző időpontig, akkor utóbb, az említett tilalomra figyelemmel, már az adózó nem gyakorolhatja a levonási jogát. A felperes az adólevonási jogát bevallás benyújtásával gyakorolta ugyan, de miután a bevallása lényegi hibában szenvedett és azt a felperes többszöri felhívás ellenére sem javította, az feldolgozhatatlan volt. A bevallás kijavítására már csak az adószám törlését követően, annak ismételt visszaállítása után került sor, amikor viszont az adóhatóságnak már figyelembe kellett vennie az Áfa tv. 2015. január 1. napjától hatályos rendelkezését, az adólevonási jog elenyészésére vonatkozóan. A korábban benyújtott bevallás az adószám törlését követően nem önellenőrizhető, nem javítható, továbbá bevallással még le nem fedett időszakra bevallás már nem adható be abból a célból, hogy az elenyészett adólevonási jogot mégis gyakorolni lehessen. A jogvita elbírálása szempontjából nem mérvado, hogy a felperes adószámát milyen súlyú adminisztrációs hiba miatt törölték, mert az Áfa tv. az adószám törléséhez, mint jogkövetkezményt keletkeztető jogi tényre figyelemmel zárja ki az adólevonási jog gyakorlását. Az ítéletek elvi tartalma szerint önmagában az irányelvi és a törvényi levonási jog szabályozásából automatikusan, bevallás benyújtása nélkül a levonási jog nem érvényesül.
- [10] Az Alkotmánybíróság a 3069/2021. (II. 24.) AB határozatában (a továbbiakban: AB határozat) a felperesnek a Kúria Kfv.35.182/2020/6. számú, a Kfv.35.184/2020/6. számú és a Kfv.35.186/2020/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszát elutasította. Az Alkotmánybíróság a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma szempontjából értékelte a Kúria döntéseit és megállapította, hogy azok nem ellentétesek az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, mert tiszteletben tartották a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmát és a bizalomvédelem elvét [AB határozat 58. pont].

III.

- [11] Az Indítványozó tanács előtt folyamatban lévő felülvizsgálati eljárások alapját a felperesnek a 2014. október 1-31. közötti és a 2015. I. negyedéves bevallási időszakra vonatkozó kérelmei képezik. Az alperes a 2019. június 3. napján kelt 2234736851 számú határozatával, továbbá a 2019. június 3. napján kelt 2234736752 számú határozatával az elsőfokú elutasító határozatokat helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes 2014. október hónapra feldolgozásra alkalmas áfa-bevallását, illetve 2015. I. negyedévre vonatkozó helyesbített áfa-bevallását az adószáma törlését, majd ismételt megállapítását követően nyújtotta be, az Áfa tv. 2015. január 1. napjától hatályos 137. § (3) bekezdése értelmében azonban a felperesnek elenyészett az adószám törlése előtti időszakra vonatkozó adólevonási joga.
- [12] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéleteivel a határozatokat támadó felperesi kereseteket – a többi bevallási időszakra vonatkozó ítéleteivel lényegében azonos indokkal – elutasította.
- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmeiben a jogerős ítéletek hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítéletek sértik a Héta-irányelv 167., 168., 176. és 177. cikkeit, az Áfa tv. 55. § (1) bekezdését, 56. §-át, 119. § (1) bekezdését és 137. §-át, illetve a Kfv.V.35.361/2022. számú ügy esetében a Jat. 15. § (1) és (2) bekezdéseit is, továbbá ellentétesek az Alaptörvény 28. cikkével, az adósemlegesség elvével. Hivatkozott az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-80/11. és C-142/11. számú Mahagében és Dávid ügyben hozott ítéletére. Előadta, hogy a Héta-irányelvben foglalt adólevonás korlátozására vonatkozó rendelkezések nem bővíthetők. Folyamatosan működő gazdasági társaság adólevonási jogának Áfa tv. 137. §-a alapján történő megtagadása egyrészt ellentétes a Héta-irányelv rendelkezéseivel, másrészt a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmába is ütközik, mivel az adólevonási joga a gazdasági esemény teljesítésének időpontjában keletkezett.
- [14] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmeiben a jogerős ítéletek hatályában való fenntartását kérte.
- [15] A Kfv.I.35.173/2020. számú felülvizsgálati eljárásban az Indítványozó tanács által az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 267. cikke szerint előterjesztett előzetes döntéshozatali kezdeményezés alapján az EUB a C-188/21. számú, Megatherm-Csillaghegy végzésében (a továbbiakban: C-188/21. számú végzés) kimondta, hogy „A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 63., 167. és 168., 178–180., 182. és 273. cikkét, valamint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegességének elvét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti intézkedés, amelynek értelmében azon adóalanytól, akinek az adószámát az éves számviteli beszámolója letétbe helyezésének és elektronikus közzétételének elmulasztása miatt törölték, majd e mulasztás pótlását követően ismételt megállapították, még akkor is megvonják az e törlést megelőző időszakban előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, ha teljesülnek az ezen adólevonáshoz való jog anyagi jogi követelményei, és ha ezen adóalany nem család módján vagy visszaélészerűen járt el a célból, hogy e jogban részesülhessen.”

IV.

- [16] Az Indítványozó tanács szerint a Kúria Kfv.35.182/2020/6., Kfv.35.184/2020/6. és Kfv.35.186/2020/6. számú ítéleteiben megtestesülő közzétett gyakorlata nem tartható fenn, tekintettel arra, hogy az EUB kimondta, az adóhatóság és a Kúria által alkalmazott Áfa tv. 137. § (3) bekezdése ellentétes (volt) a közösségi (uniós) joggal.
- [17] A Kúria közzétett határozataiban perdöntő jelentőséget tulajdonított annak, hogy a felperes az adólevonási jog keletkezésének időpontjára vonatkozóan benyújtott bevallásai hibásak voltak, és az adóhatóság értesítései ellenére azokat csak az adószám törlését (2015. április 8.) követően javította. Az Indítványozó tanács álláspontja szerint az adólevonási jog érvényesítése ugyan bevalláshoz kötött, azonban olyan bevallás benyújtására, amellyel a levonási jogot érvényesíti, az adózónak 5 éves elévülési időn belül van lehetősége. Az adólevonási jog elévülési időn belül történő érvényesíthetőségét korlátozza az Áfa tv. perbeli időszakban alkalmazandó 137. § (3) bekezdése.
- [18] Az Indítványozó tanács utalt arra is, hogy az egyes adótörvények módosításáról szóló 2020. évi CXVIII. törvény módosította az Áfa tv. 137. §-át, így a 2020. november 27-től hatályos rendelkezések értelmében az adószámnak a törlését követő visszaállítása esetén az adólevonási jog elenyészése mint hátrányos jogkövetkezmény nem következik be. A folyamatban lévő felülvizsgálati eljárásokban ugyanakkor – ilyen tartalmú átmeneti rendelkezés hiányában – a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 85. § (2) bekezdése értelmében nincs törvényes lehetőség az Áfa tv. módosított 137. §-ának figyelembevételére, a perben alkalmazandó Áfa tv. 137. § (3) bekezdése pedig ellentétes az uniós joggal.
- [19] Álláspontja szerint az AB határozat nem érinti az indítvány teljesíthetőségét, tekintettel arra, hogy a felülvizsgálati kérelem alapján a visszamenőleges hatályú jogalkalmazás hiányában, illetve hiánya ellenére is dönteni kell az Áfa tv. 137. § (3) bekezdésének felülvizsgálati eljárásokban való alkalmazhatóságáról.

VI.

- [20] A legfőbb ügyész a Bszi. 37. § (2) bekezdése alapján tett nyilatkozatában – a Héma-irányelv, a C-188/21. számú végzés, valamint AB határozat elemzése alapján – leszögezte, hogy sem a közzétett kúriai döntések, sem az Alkotmánybíróság nem értékelte az Áfa tv. 137. § (3) bekezdésének második mondata Héma-irányelvnek való megfelelését, csak az azon alapuló jogalkalmazás visszaható hatályát vizsgálta. Ez utóbbi hozott EUB döntés megállapítása szerint azonban maga a jogszabályhely nem egyeztethető össze a Héma-irányelvvel. Az Indítványozó tanács az EUB jogértelmezéséhez kötve van, ezért a felülvizsgálati eljárásokban ennek megfelelően, az Áfa tv. 137. § (3) bekezdésének második mondata figyelmen kívül hagyásával kell döntést hoznia, amely szükségképpen eltér a felhívott, közzétett kúriai határozatoktól.

VII.

A felperes nyilatkozatában kifejtett álláspontja szerint indokolt az eltérés a Kúria BHGY-ben közzétett határozataitól, ellenkező esetben az Indítványozó tanácsnak olyan határozatot kellene hoznia, amely ellentétes a Héa-irányelvvel és a C-188/21. számú végzéssel is.

VIII.

- [21] A Jogegységi Panasz Tanács a következőkre alapozta döntését.
- [22] Az Áfa tv. 2015. január 1. és 2017. december 31. közötti időszakban hatályos 137. § (3) bekezdése így rendelkezett: „Abban az esetben, ha az állami adóhatóság – az Art. rendelkezései alapján – az adóalany adószámának felfüggesztését úgy szünteti meg, hogy egyúttal törli az adóalany adószámát, az adóalany adólevonási joga az adószám törlését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napjával elenyészik. Elenyészik az adóalany adólevonási joga az adószám törlését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napjával abban az esetben is, ha az adóhatóság az adóalany adószámát annak felfüggesztése nélkül törli.”
- [23] Az Áfa tv. 2018. január 1-jétől hatályos 137. §-a szerint: „Ha az állami adó- és vámhatóság az adóalany adószámát törli, az adóalany adólevonási joga az adószám törlését elrendelő határozat véglegessé válásának napjával elenyészik”.
- [24] Az Áfa tv. 2020. november 27-től hatályos 137. § (2) bekezdése szerint „Nem áll be az (1) bekezdés szerinti joghatás, ha az adóalany kérelemére az adószámának törlését követően az állami adó- és vámhatóság az adószámot ismételten megállapítja.”
- [25] A Héa-irányelv 63. cikke értelmében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. A 167. cikk kimondja, hogy az adózónak az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- [26] A Héa-irányelv 178. cikke alapján az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:
- a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;
 - b) a 168. cikk b) pontjában említett, termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenységhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.
- [27] A Héa-irányelv 179. cikke szerint az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héa-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol. A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben

említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.

- [28] A Héta-irányelv 180. cikke értelmében: a tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával. Az irányelv 182. cikke szerint a 180. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.
- [29] A Héta-irányelv 250. cikkének (1) bekezdése alapján minden adóalanynak héa-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.
- [30] A Héta-irányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket. E lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.
- [31] A C-188/21. számú végzés [34] bekezdésében az EUB megállapította, hogy a Héta-irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, és a közös héa-rendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is adókötelesek.
- [32] A héa-levonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása [35]. Az EUB azonban kiemelte, hivatkozva korábbi ítélezési gyakorlatára (többek között a C-358/20. sz. Promexor Trade ítéletre), az adósemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Következésképpen, amennyiben az érintett adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e, nem tagadhatja meg a levonáshoz való jog elismerését [38].
- [33] Az EUB álláspontja szerint, amennyiben megállapítást nyer, hogy teljesülnek az adóalany adószámának törlését megelőző időszakban megfizetett héa levonásához való jogot megalapozó anyagi jogi követelmények, valamint, hogy nem csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak e jogra, ezen adóalany jogosult a héa-levonási jog azt követően

való érvényesítésére, hogy a törlést eredményező alaki mulasztások pótlása következtében ez utóbbi adószáma ismételten megállapításra kerül [47].

[34] Az Áfa tv. 137. §-ának (3) bekezdésével összefüggésben az EUB megállapította, hogy e rendelkezés alapján az adóalany adószámának a számviteli beszámoló letétbe helyezésére és elektronikus közzétételére vonatkozóan őt terhelő kötelezettség elmulasztása miatt való törlése már önmagában az e törlést megelőző időszakban előzetesen felszámított HÉA levonásához való joga végleges megvonását eredményezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Így, amennyiben e mulasztás pótlását követően ezen adóalany adószáma ismételten megállapításra kerül, az adóalany már akkor sem jogosult e jog érvényesítésére, ha megállapítást nyer, hogy az annak igénybeviteléhez előírt anyagi jogi feltételek teljesülnek, és hogy e jogot nem csalárd módon vagy visszaélészerűen gyakorolták [48].

[35] Az EUB kiemelte, hogy bár a HÉA-irányelv 273. cikkének megfelelően a tagállamok intézkedéseket, így például a HÉA-levonási jog gyakorlására vonatkozó alaki feltételek be nem tartása esetén alkalmazandó szankciókat fogadhatnak el az adó helyes megállapítása és az adókiáértés elkerülése érdekében, ezen intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét [51]. A HÉA-levonási jog teljes egészében való megtagadásában álló szankció aránytalannak tűnik, amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható. Az, hogy az alaki követelmények megsértését a HÉA-levonási jog megtagadásával szankcionálják anélkül, hogy figyelembe vennék az anyagi jogi követelményeket, meghaladja az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéket [53].

[36] Mindezek alapján az EUB megállapította, hogy „A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 63., 167. és 168., 178–180., 182. és 273. cikkét, valamint a HÉA semlegességének elvét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti intézkedés, amelynek értelmében azon adóalanytól, akinek az adószámát az éves számviteli beszámolója letétbe helyezésének és elektronikus közzétételének elmulasztása miatt törölték, majd e mulasztás pótlását követően ismételten megállapították, még akkor is megvonják az e törlést megelőző időszakban előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot, ha teljesülnek az ezen adólevonáshoz való jog anyagi jogi követelményei, és ha ezen adóalany nem csalárd módon vagy visszaélészerűen járt el a célból, hogy e jogban részesülhessen” [57].

IX.

[37] Az előzetes döntéshozatali eljárás biztosítja, hogy az uniós normának egyetlen egységes értelme legyen az egész Európai Unióban.

[38] Az EUB ítélezési gyakorlata szerint az EUB EUMSZ 267. cikke alapján hozott döntése kötelező arra a tagállami bíróságra, amely előtt az ügy, amellyel kapcsolatban az EUB határozata született, folyamatban van (lásd többek között a 29/68. számú Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH kontra Hauptzollamt Saarbrücken ügyben hozott ítélet 2. pontját), továbbá – az EUB ítélezési gyakorlatából (283/81. számú CILFIT és C-561/19. számú Consorzio

ügyekben hozott ítéletek) levezethetően – minden hasonló ügyben, ugyanazon jogkérdésben döntést hozó más tagállami bíróságokra is.

- [39] Az EUB tehát nem a tagállami bíróság előtti ügyet dönti el, azonban indokolással ellátott határozata vagy végzése kötőerővel bír, a tagállami bíróság az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásakor köteles az EUB által adott értelmezést követni. Amint arra a Kúria a Kfv. 37.975/2016/7. számú döntésében is rámutatott, az előzetes döntéshozatali eljárásban az EUB által hozott döntésben adott iránymutatás a további eljárásra irányadó.
- [40] Ezt erősíti az EUB eljárási szabályzata is, amely szerint a tagállami bíróságnak annak megítélésére van lehetősége, hogy az előzetes döntés kellő felvilágosítást nyújt-e az ügy eldöntése szempontjából releváns uniós jog értelmezéséhez, ha nem, akkor nem a döntésben kifejtettek mellőzésére, hanem újból az EUB-hoz fordulásra van jogosultsága [EUB 2012. szeptember 25-i, egységes szerkezetbe foglalt eljárási szabályzata 104. cikk (2) bekezdés].
- [41] A BHGY-ben közzétett döntések azon alapulnak, a Héa-irányelv lehetőséget ad a tagállamoknak arra, hogy az áfa levonási jog gyakorlásával kapcsolatos egyes kötelezettségek megszegése esetére szankciókat alkalmazzanak, ezért nem ellentétes a Héa-irányelvvel az Áfa tv. 2015. január 1-jétől hatályos 137. § (3) bekezdése. Az EUB ítélkezési gyakorlata szerint azonban az adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható. Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa (áfa) az anyagi jogi követelmények teljesülése esetén még akkor is levonható legyen, ha az adózó egyes alaki követelményeket nem is teljesít. Az adólevonási jog gyakorlását jogszerűen ezért csak akkor lehet megtagadni, ha az alaki követelmények megsértése miatt nem lehet egyértelműen bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést sem. Az EUB megállapította, a levonási jog Áfa tv. 2015. január 1-jétől hatályos 137. § (3) bekezdése szerinti egészében való megtagadása aránytalan szankció akkor, amikor sem az adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható.
- [42] A C-188/21. számú végzésből következően az Áfa tv. 2015. január 1. és 2017. december 31. között hatályos 137. § (3) bekezdése ellentétes az uniós joggal. A tagállami bíróságok ezért kötelesek eltekinteni a nemzeti jogszabályok uniós joggal ellentétes rendelkezéseinek alkalmazásától (106/77. sz. Simmenthal ügyben hozott ítélet).
- [43] A Kúria BHGY-ben közzétett döntései jogszerűnek minősítették az adólevonási jog szankciós jellegű elenyészését tekintet nélkül arra, hogy a felperes adószámát milyen súlyú adminisztrációs hiba miatt törölték, mert az Áfa tv. az adószám törléséhez, mint jogkövetkezményt keletkeztető jogi tényre figyelemmel zárja ki az adólevonási jog gyakorlását.
- [44] A Jogegységi Panasz Tanács megítélése szerint azonban az EUB döntésében foglalt értelmezéstől eltérő jogértelmezésre, illetve az Áfa tv. 2015. január 1-jétől hatályos 137. § (3) bekezdésének alkalmazására nincs lehetőség.
- [45] Az Alkotmánybíróság a felperes alkotmányjogi panasza alapján járt el, melynek során a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma szempontjából és nem a Héa-irányelvnek való

megfelelés szempontjából vizsgálta a Kúria közzétett döntéseit, illetve az Áfa tv. 137. § (3) bekezdését, ezért az AB határozat nem akadályozza az EUB döntésben kifejtett jogértelmezés követésének.

[46] Mindezek alapján a Jogegységi Panasz Tanács megállapította, hogy az Áfa tv. 2015. január 1. és 2017. december 31. között hatályos 137. § (3) bekezdésén alapuló kúriai ítélezési gyakorlat nem tartható fenn, azoktól jogkérdésben az Indítványozó tanács eltérhet.

[47] A Kúria EUB döntésében foglalt értelmezéstől eltérő tartalmú határozatai a továbbiakban nem hivatkozhatók kötelező erejűként.

IX.

[48] A Kúria a Bszi. 40. § (1) és (2) bekezdése alapján a bíróságok jogalkalmazása egységének biztosítása érdekében a rendelkező részben foglaltak szerint határozott.

[49] A jogegységi határozatot a Bszi. 42. § (1) bekezdésének megfelelően a Magyar Közlönyben, a BHGY-ben, a bíróságok központi internetes honlapján és a Kúria honlapján közzé kell tenni.

[50] A jogegységi határozat a bíróságokra a Magyar Közlönyben történő közzététel időpontjától kötelező.

Budapest, 2023. június 12.

Dr. Varga Zs. András s.k. a tanács elnöke, Dr. Vitál-Eigner Beáta s.k. előadó bíró, Dr. Patyi András s.k. bíró, Böszörményiné dr. Kovács Katalin s.k. bíró, Dr. Farkas Katalin s.k. bíró, Dr. Gyarmathy Judit s.k. bíró, Dr. Kalas Tibor s.k. bíró, Dr. Magyarfalvi Katalin s.k. bíró, Molnár Ferencné dr. s.k. bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k. bíró, Dr. Orosz Árpád s.k. bíró, Dr. Puskás Péter s.k. bíró, Dr. Varga Zs. András s.k. a tanács elnöke az aláírásban akadályozott Salamonné dr. Piltz Judit bíró helyett, Dr. Simonné dr. Gombos Katalin s.k. bíró, Dr. Somogyi Gábor s.k. bíró, Dr. Suba Ildikó s.k. bíró, Dr. Stark Marianna s.k. bíró, Dr. Szabó Klára s.k. bíró, Dr. Tóth Kincső s.k. bíró