Fizetendő, de nem levonható áfa eladó és vevő eltérő megítélése

helyesbítés

+ [A C-643/11. sz. ügyben **LVK]**

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. március 13.(*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Előlegfizetés – Az adólevonás megtagadása – Adócsalás – A levonás korrekciója az adóköteles ügylet nemteljesülése esetén – Feltételek”

A C-107/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgária) a Bírósághoz 2013. március 4-én érkezett, 2013. február 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **FIRIN OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban levő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében A. Manov, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,

– az észt kormány képviseletében N. Grünberg és M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője A. De Stefano, avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és N. Nikolova, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. december 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 65. cikkének, 90. cikke (1) bekezdésének, 168. cikke a) pontjának, 185. cikke (1) bekezdésének, 193. cikkének és 205. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a FIRIN OOD (a továbbiakban FIRIN) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság veliko tarnovói jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, liszt értékesítéséhez kapcsolódóan e társaság által megfizetett előlegre eső hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történő levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az irányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

6 Ugyanezen irányelv 65. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

7 A 2006/112/EK irányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

8 Az irányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

9 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett [héát];

[…]”

10 Ugyanezen irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]”

11 A 2006/112 irányelv 184. cikke értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

12 Ezen irányelv 185. cikkének szövege a következő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [héa]bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

13 Az említett irányelv 186. cikke értelmében a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

14 Ugyanezen irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a [héát] az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

15 A 2006/112 irányelv 203. cikke értelmében a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.

16 Ezen irányelv 205. cikke értelmében:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a [héa] megfizetéséért.”

A bolgár jog

17 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) alapügyben alkalmazandó változata (DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, ha a héát jogalap nélkül tüntették fel a számlán.

18 A ZDDS 177. cikke értelmében:

„(1) A nyilvántartásba vett személy az adóköteles értékesítés beszerzőjeként felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetendő és meg nem fizetett adóért, amennyiben gyakorolták a fizetendő és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot.

(2) Az (1) bekezdés szerinti felelősség akkor áll fenn, ha a nyilvántartásba vett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, és ha ezt az ellenőrzési szervek az adózás és a társadalombiztosítási járulékok rendjéről szóló törvény 117–120. pontja alapján bizonyították.

(3) A (2) bekezdés alkalmazásában az, hogy az érintett személynek tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, az alábbi feltételek együttes fennállása esetén feltételezhető:

1. az – akár ugyanabban, akár átalakított vagy feldolgozott formában történő – adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás korábbi teljesítőinek egyike sem fizette meg ténylegesen a valamely adómegállapítási időszak eredményeként keletkező, az (1) bekezdés értelmében vett fizetendő adót;

2. az adóköteles ügylet fiktív, az a jogszabályok megkerülésével valósult meg, vagy arra a piaci ártól jelentős mértékben eltérő áron kerül sor.

(4) Az (1) bekezdés szerinti felelősség nincs összefüggésben a fizetendő adó meg nem fizetéséből fakadó valamely konkrét előnnyel.

(5) A (2) és (3) bekezdésben előírt feltételek között a meg nem fizetett adó megfizetésére köteles adóalany részére korábban teljesítő beszállító szintén felelős az adó megfizetéséért.

(6) Az (1) és (2) bekezdésben foglalt esetekben a felelősség azon adóalannyal szemben áll fenn, aki azon termékértékesítés közvetlen kedvezményezettje, amelynek tekintetében az adót nem fizették meg, és amennyiben annak beszedése nem jár eredménnyel, a felelősség az értékesítési lánc bármely későbbi kedvezményezettjével szemben fennáll.

(7) A (6) bekezdést értelemszerűen alkalmazni kell a korábban teljesítő értékesítőkre is.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 A FIRIN, amely a „Hlebozavod Korn” jogutódja, bolgár jog alá tartozó társaság, amely kenyér és cukrásztermékek előállításával és ezek kereskedelmével foglalkozik. Tőkéjének 99%-át a York Skay EOOD (a továbbiakban: York Skay), a fennmaradó részt pedig Krasen Yorkishev birtokolja.

20 2010 végén a FIRIN 10 000 tonna búzát rendelt az Agra Plani EOOD-tól (a továbbiakban: Agra Plani), amely 100%-ban Krasen Yorkishev tulajdonában áll. Ezen ügyletről, amelynek ellenértékét előre kellett megfizetni, az Agra Plani 2010. november 29-én 3 600 000 bolgár leva (BGN) összegről szóló számlát állított ki, 600 000 BGN héatartalommal.

21 A bolgár adóhatóság egy ellenőrzés alapján vitatta a FIRIN által a 2010. november–decemberi időszakra vonatkozó héabevallásában szerepeltetett e 600 000 BGN összeg levonását.

22 Az adóhatóság arra hivatkozással indokolta meg kifogását, hogy a szolgáltatás teljesítésére nem került sor, és hogy a 2010. november 29-i számla a vizsgálat által feltárt csalássorozat részét képezte. Ugyanis az Agra Plani a nemzeti gabonahivatalnál történő nyilvántartásba vétel hiányában a nemzeti jogra figyelemmel nem volt jogosult arra, hogy gabonával kereskedjen, ezzel pedig a FIRIN-nek tisztában kellett lennie. Ezenkívül a FIRIN által az Agra Plani javára 2010. november 30-án teljesített kifizetés összegét, amely 4 170 000 BGN-t, vagyis a számla alapján járónál magasabb összeget tett ki, ugyanezen a napon továbbutalták a York Skay számlájára. Szintén ugyanezen a napon a York Skay átutalta a 3 600 000 BGN összeget a FIRIN bankszámlájára.

23 Hitelt érdemlő indokolás hiányában az adóhatóság nem fogadta el azon pénzmozgások természete vonatkozásában nyújtott magyarázatokat, amelyek közül – a FIRIN szerint – az első az Agra Plani által a York Skay részére nyújtott kölcsön, az ezt követő második pedig a FIRIN részére nyújtott kiegészítő tőkehozzájárulás volt.

24 Ezen ellenőrzés következményeképpen az adóhatóság 2011. szeptember 26-án adóellenőrző határozatot bocsátott ki. A FIRIN közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a Direktorhoz. Ez utóbbi a 2012. január 16-i határozatával helybenhagyta e határozatot.

25 A FIRIN ezt követően keresettel támadta meg a kérdést előterjesztő bíróság előtt a Direktor helybenhagyó határozatát, arra hivatkozva, hogy a 600 000 BGN összeg levonása tekintetében előírt összes feltételt teljesítette, és hogy a levonás elutasításának az indokai

olyan körülményeken alapulnak, ideértve az ügylet fiktív jellegét, amelyeket nem a levonási jog elutasítására, hanem az értékesítője által meg nem fizetett héatartozásért való felelőssége megállapítására alkalmazandók.

26 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy elismerhető-e a héalevonási jog olyan körülmények között, ha a kikötött szolgáltatás nem valósulhatott meg, és ha az utólagos korrekció lehetősége továbbra is fennáll. Az a kérdés is felmerül továbbá, hogy a héa területén fennálló egyetemleges felelősség nemzeti rendszere összeegyeztethető-e az uniós joggal.

27 E körülmények között az Administrativen sad Veliko Tarnovo felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az alapeljárás szerintihez hasonló olyan esetekben, amelyekben a jövőbeli és egyértelműen meghatározott adóköteles termékértékesítés ellenében történő korábbi fizetéssel összefüggő héa-levonást azonnal és ténylegesen elvégezték, úgy kell-e egymással összefüggésben értelmezni a 2006/112 […] irányelv 65. cikkével, 90. cikkének (1) bekezdésével és 185. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerinti rendelkezéseket, hogy a fő ellenszolgáltatás szállítási feltételeknek megfelelő teljesítésének objektív és/vagy szubjektív okokból való elmaradására tekintettel az adólevonáshoz való jogot a gyakorlásának időpontjában meg kell tagadni?

2) Az következik-e a rendelkezések ezen egymással összefüggésben történő értelmezéséből a héa semlegességének elvére is tekintettel, hogy ebben a helyzetben jelentőséggel bír (illetve nem bír jelentőséggel) a beszállító objektív lehetősége arra, hogy a nemzeti jogszabály által előírt módon helyesbítse a felszámított héát és/vagy a számla adóalapját, és milyen hatást gyakorolna az ilyen helyesbítés az eredeti adólevonás megtagadására?

3) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkét az irányelv (44) preambulumbekezdésére is figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy az értékesítés beszerzőjétől kizárólag olyan kritériumok alkalmazásával tagadják meg az adólevonást, amelyeket maguk rögzítettek valamely olyan nemzeti jogszabályban, amelynek értelmében az adóalanytól eltérő személyt terhel az adófizetési kötelezettség, ha ebben az esetben az adójogi végeredmény eltérne attól az eredménytől, amelyre a tagállam által megállapított szabályok szigorú betartása mellett jutottak volna?

4) A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén megengedhetők és a hatékonyság és az arányosság elvével összeegyeztethetők-e a 2006/112 irányelv 205. cikkének alkalmazása esetén az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló nemzeti jogszabályok, ha azok a héa megfizetéséért viselt egyetemleges felelősséget olyan vélelmek alkalmazása mellett vezetik be, amelyek feltételeit nem közvetlenül megállapítható objektív tények, hanem a polgári jogban kialakult intézmények képezik, amelyekről a jogvitában végleges jelleggel más jogi úton döntenek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

28 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság a 2006/112 irányelv azon rendelkezéseinek értelmezését kéri a Bíróságtól, amelyek a héa rendszerének két különböző szempontjára vonatkoznak, tudniillik egyrészt arra, amely az előzetesen megfizetett adó levonásához való jogot szabályozza, másrészt pedig arra, amely az adóalany részéről valamely harmadik személy által fizetendő adó tekintetében ezen irányelv 205. cikke alapján viselt egyetemleges felelősséget szabályozza.

29 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés eszköze, amelynek révén az előbbi az utóbbiak által eldöntendő jogvita megoldásához szükséges támpontokat nyújt az uniós jog értelmezése terén (lásd különösen a C-279/12. sz., Fish Legal és Shirley ügyben 2013. december 19-én hozott ítélet 29. pontját).

30 Ezen együttműködés keretében vélelmezni kell az uniós jogra vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát. A nemzeti bíróságok által előterjesztett kérelmek Bíróság általi elutasítása csak akkor lehetséges, amikor nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, és a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja (lásd különösen a fent hivatkozott Fish Legal és Shirley ügyben hozott ítélet 30. pontját).

31 Jóllehet világos, hogy az alapeljárás a FIRIN héalevonási jogának vitatására vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság határozatából ezzel szemben az következik, hogy a bolgár adóhatóság nem tekintette a FIRIN-t egyetemlegesen felelősnek az Agra Plani által fizetendő héa megfizetéséért.

32 Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróságnak a 2006/112 irányelv 205. cikke értelmezésére irányuló harmadik kérdésének egy része és negyedik kérdése, amennyiben azok az ilyen egyetemleges felelősség terjedelmére vonatkoznak, nyilvánvalóan nem függenek össze az alapügy tárgyával, és következtetésképpen azokat elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

33 A héalevonási jog rendszerére vonatkozó kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés tekintetében történő előlegfizetésről kiállított számlán feltüntetett héának a számla címzettje által történő levonását korrigálni kell, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesítő ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.

34 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint az előzetesen megfizetett adó levonásának joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, valamint arra, hogy ugyanezen irányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

35 A 2006/112 irányelv 65. cikke, amely szerint, amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelően, az e 63. cikkben kimondott szabály alóli eltérésnek minősül, és önmagában megszorítóan kell értelmezni (a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 45. pontja).

36 Így a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt a héa felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában pontosan megjelöljék (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 50. pontját).

37 Annak megállapítása érdekében, hogy megillette-e a FIRIN-t az adólevonási jog a szóban forgó előlegfizetés alapján, meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben erről van-e szó.

38 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy amikor a FIRIN az alapügyben szóban forgó előleget megfizette, a termékértékesítés tárgyát képező termékeket egyértelműen meghatározták.

39 Ennek alapján, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványa 24. pontjában is rámutatott, a 2006/112 irányelv 65. cikke nem alkalmazható, ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában. Erről lenne szó különösen csalárd magatartás tanúsítása esetén.

40 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben a C-85/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 35–37. pontját).

41 Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adókijátszást. Ugyanis ebben az esetben nem teljesülnek az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek (a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 38. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg (a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 41. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ugyanis az ilyen szankciórendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

44 Következésképpen, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 43. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Azonban az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze (lásd különösen a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítéletet).

46 Ebből következően kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó adóhatóságok bizonyították-e az általuk hivatkozott objektív körülményeket annak megállapításához, hogy a FIRIN-nek tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az értékesítője részére kifizetett előleg valójában nem a termékértékesítéshez kapcsolódott, ahogyan az az értékesítő által kiállított számlán szerepel.

47 A kérdést előterjesztő bíróság részére adandó hasznos válasz érdekében ugyancsak jelentőséggel bír a FIRIN által levonásba helyezett héa korrekciójának feltételeire vonatkozó kérdések vizsgálata, arra az esetre, ha a rá háruló értékelés alapján a kérdést előterjesztő bíróság arra a megállapításra jutna, hogy a jövőbeni termékértékesítés valamennyi lényeges eleme ismert volt e társaság részéről az előlegfizetés időpontjában, és hogy ennélfogva a termékértékesítés nem tűnt bizonytalannak.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság az adóalanytól korrekciót követelhet (lásd ebben az értelemben a C-234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. október 18-án hozott ítélet 26. pontját).

49 Ami az adóalany által elvégzett héalevonás után bekövetkezett események levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követő időszakok folyamán tett esetleges azon korrekciók terjedelmét, amelyeket az ezen 184–186. cikkben foglalt feltételek mellett kell elvégezni (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ugyanis a fent említett cikkekben szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi a 2006/112 irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja).

51 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (a fent hivatkozott TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 32. pontja).

52 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyből a kérdést előterjesztő bíróság által adott tájékoztatás szerint az következik, hogy a termékértékesítés, amelynek címén a FIRIN megfizette az előleget, nem valósul meg, meg kell állapítani – ahogyan arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 35. pontjában –, hogy az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak. Ennélfogva ilyen helyzetben az adóhatóság követelheti az adóalany által levonásba helyezett héa korrekcióját.

53 Ezt a megállapítást nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy magát az értékesítő által fizetendő héát nem korrigálják.

54 E tekintetben ugyanis az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa kezelése kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelvből kitűnik, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul (a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 13-án hozott ítélet 46. és 47. pontja).

55 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (a fent hivatkozott LVK - 56 ügyben hozott ítélet 48. pontja).

56 Ezenkívül, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványa 43. pontjában rámutatott, ameddig az alapeljárás körülményei között az értékesítő az előleget nem fizeti vissza, az utóbbi által az ezen előleg átvétele címén fizetendő adó alapja a 2006/112 irányelv 65., 90. és 193. cikkének együttesen értelmezett rendelkezései alapján nem csökken (lásd ebben az értelemben, az adóalap árkedvezmény esetén való korrekciója vonatkozásában a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4167. o.] 35. pontját).

57 E körülmények között, és az adóalany azon jogának sérelme nélkül, hogy az irányadó nemzeti jogi úton visszakövetelje azon termékértékesítés ellenében megfizetett előleget, amely végül nem teljesült, az a körülmény, hogy magát az értékesítő által fizetendő héát megfizették-e, nem érinti az adóhatóság azon jogát, hogy az ezen adóalany által levont héa visszatérítését követelje azzal az indokkal, hogy e termékértékesítéshez kapcsolódóan előlegfizetésre került sor.

58 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a feltett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termékértékesítés tekintetében történő előlegfizetésről kiállított számlán feltüntetett héának a

számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesítő ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.

A költségekről

59 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termékértékesítés tekintetében történő előlegfizetésről kiállított számlán feltüntetett hozzáadottérték-adónak a számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesítő ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: bolgár.

InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

Kezdőlap > Kereső > A keresés eredménye > Dokumentumok

Nyomtatás indítása

A dokumentum nyelve :

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. december 19.(1)

C-107/13. sz. ügy

„FIRIN” OOD

kontra

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Az Administrativen sad Veliko Tarnovo [Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az adólevonás korrekciója előlegfizetések esetén, ha az ügylet teljesítésére nem kerül sor”

I – **Bevezetés**

1. Ismét olyan kérdéseket terjesztettek a Bíróság elé, amelyek az adólevonásnak egy feltételezett héacsalással összefüggő megtagadása miatt merültek fel a bolgár bíróságok előtt. A jelen ügy sajátosságát az adja, hogy az adólevonásra egy korábbi fizetés alapján került sor, a korábbi fizetést azonban nem követte teljesítés.

2. Az adólevonás ilyen helyzetbeli sorsával eddig még nem foglalkozott a Bíróság. Ezért a jelen ügyben a megszokottól eltérően nemcsak a Bíróságnak az adólevonás – olykor nehezen bizonyítható – héacsalás esetén történő megtagadásával kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlatát kell figyelembe venni, hanem egy eddig még nem tárgyalt általános héajogi jelentőségű értelmezési kérdésre is választ kell adni.

II – **Jogi háttér**

A – *Uniós jog*

3. Az adólevonási jogot a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) 168. cikkének a) pontja szabályozza:

„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;”.

4. A héairányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”. A 63. cikk értelmében „az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”. A 65. cikk azonban az alábbi különös szabályozást tartalmazza:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

5. A héairányelv bizonyos esetekben az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog korrekcióját írja elő. Az adófizetési kötelezettség korrekciójára a 90. cikk (1) bekezdése alapján kerülhet sor:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

6. A héairányelv 184. cikke értelmében „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. A héairányelv 185. cikke ezzel kapcsolatban a következőket írja elő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

7. A héairányelv 192a. és azt követő cikkei ezenkívül „[a]z adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek[re]” vonatkozó rendelkezéseket tartalmaznak. A 193. cikk főszabálya szerint „[…] a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.

8. A héairányelv (44) preambulumbekezdése ezzel összefüggésben a következőket írja elő:

„A tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett más személy legyen egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.”

9. A héairányelv 205. cikke ezért kiegészítő jelleggel a következőképpen rendelkezik:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a HÉA megfizetéséért.”

B – *Nemzeti jog*

10. A bolgár Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 177. cikke értelmében a nyilvántartásba vett személy, aki az adóköteles értékesítés beszerzője, felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetendő és meg nem fizetett

adóért, amennyiben gyakorolták a fizetendő és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot.

III – **Az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás**

11. Az alapeljárás tárgyát egy adóellenőrzési határozat képezi, amelyben a Firin OOD felperestől (a továbbiakban: Firin) megtagadták az Agra Plani EOOD (a továbbiakban: Agra Plani) egyik számláján alapuló adólevonási jogot.

12. Az említett társaságok 2010-ben 10 000 tonna búzára vonatkozó adásvételi szerződést kötöttek egymással, jóllehet az Agra Plani a bolgár jog alapján nem volt jogosult gabonával kereskedni. Az Agra Planinak legkésőbb 2012. december 31-ig kellett a búzát átadnia, a Firinnek pedig előre meg kellett fizetnie a 3,6 millió leva (körülbelül 1,8 millió euró) vételárat. A Firin erre tekintettel érvényesítette adólevonási jogát, miután az Agra Planinak megfizetett 4,17 millió levát.

13. Ezen összeget az Agra Plani állítólagos kölcsönként azonnal átutalta a York Skay EOOD társaságnak, amely állítólagos tőkejuttatásként 3,6 millió levát még ugyanaznap visszautalt a Firinnek. A Firin társaság tagja a York Skay EOOD, valamint egy természetes személy volt, aki a maga részéről az Agra Plani egyedüli tagja is volt.

14. Miután az Agra Plani nem fizetett héát az adásvételi szerződés alapján, és a búzát nem adta át, valamint ezen túlmenően 2011 áprilisában hivatalból törölték az adóalanyok nyilvántartásából, a bolgár adóhatóság visszakövetelte a Firintől az adásvételi szerződés alapján már levont előzetesen felszámított adót. Az adóhatóság úgy véli, hogy megszűnik a korábbi fizetésből eredő eredeti adólevonási jog, ha az ígért teljesítés később elmarad. Az adóhatóság ezenkívül feltételezi, hogy fiktív ügyletről és fiktív pénzmozgásról volt szó, ezért a Firin tudott arról, hogy az adásvételi szerződés alapján fizetendő héa megfizetésére nem kerül majd sor.

15. Az adólevonási jog megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitát elbíráló Administrativen sad Veliko Tarnovo (veliko tarnovói közigazgatási bíróság) az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Az alapeljárás szerintihez hasonló olyan esetekben, amelyekben a jövőbeli és egyértelműen meghatározott adóköteles termékértékesítés ellenében történő korábbi fizetéssel összefüggő héalevonást azonnal és ténylegesen elvégezték, úgy kell-e egymással összefüggésben értelmezni a héairányelv 65. cikkével, 90. cikkének (1) bekezdésével és 185. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerinti rendelkezéseket, hogy a fő-ellenszolgáltatás szállítási feltételeknek megfelelő teljesítésének objektív és/vagy szubjektív okokból való elmaradására tekintettel az adólevonáshoz való jogot a gyakorlásának időpontjában meg kell tagadni?

2. Az következik-e a rendelkezések ezen egymással összefüggésben történő értelmezéséből a héa semlegességének elvére is tekintettel, hogy ebben a helyzetben jelentőséggel bír (illetve nem bír jelentőséggel) a beszállító objektív lehetősége arra, hogy a nemzeti jogszabály által előírt módon helyesbítse a felszámított héát és/vagy a számla adóalapját, és milyen hatást gyakorolna az ilyen helyesbítés az eredeti adólevonás megtagadására?

3. Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkét az irányelv (44) preambulumbekezdésére is figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy az értékesítés beszerzőjétől kizárólag olyan kritériumok alkalmazásával tagadják meg az adólevonást, amelyeket maguk rögzítettek valamely olyan nemzeti jogszabályban, amelynek értelmében az adóalanytól eltérő személyt terhel az adófizetési kötelezettség, ha ebben az esetben az adójogi végeredmény eltérne attól az eredménytől, amelyre a tagállam által megállapított szabályok szigorú betartása mellett jutottak volna?

4. A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén megengedhetők és a hatékonyság és az arányosság elvével összeegyeztethetők-e a héairányelv 205. cikkének alkalmazása esetén az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló nemzeti jogszabályok, ha azok a héa megfizetéséért viselt egyetemleges felelősséget olyan vélelmek alkalmazása mellett vezetik be, amelyek feltételeit nem közvetlenül megállapítható objektív tények, hanem a polgári jogban kialakult intézmények képezik, amelyekről a jogvitában végleges jelleggel más jogi úton döntenek?

16. A Bíróság előtti eljárásban a bolgár adóhatóság, a Bolgár Köztársaság, az Észt Köztársaság, az Olasz Köztársaság és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV – **Jogi értékelés**

17. A kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv két különböző szabályozási területével kapcsolatban teszi fel előzetes döntéshozatalra előterjesztett négy kérdését. Egyrészt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésben az adólevonási jog megtagadásáról, különösen annak a héairányelv 167. és azt követő cikkei, illetve 184. és azt követő cikkei által szabályozott feltételeiről van szó. Másrészt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és részben a harmadik kérdés is az adóalany által más személy adótartozásáért a héairányelv 205. cikke alapján viselt egyetemleges felelősséggel foglalkozik.

18. Hangsúlyozandó, hogy az adólevonási jog megtagadását szigorúan el kell határolni a más személy adótartozásáért viselt felelősségtől. Az adólevonásra és a felelősségre ugyanis a héairányelv más-más feltételei és rendelkezései vonatkoznak.

19. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság maga fejtette ki, hogy a bolgár adóhatóság a Firin adóalanyt *nem* egyetemlegesen felelősnek tekintette az Agra Plani adótartozásáért, hanem megtagadta tőle az adólevonási jogot. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság elutasíthatja a nemzeti bíróság által kért értelmezést, amennyiben nyilvánvaló, hogy az nem függ össze az alapeljárás tárgyával.(3) E körülmények között az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanok annyiban, amennyiben azok az adóalany által más személy adótartozásáért viselt egyetemleges felelősségére vonatkoznak, mivel e kérdések alapeljárás szempontjából fennálló relevanciája nem derül ki az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából. Következésképpen nem kell megválaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdést és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés azon részét, amely szintén a héairányelv 205. cikkének értelmezésére vonatkozik.

20. Az adólevonási jog vonatkozásában a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésével arra kíván választ kapni,

hogy meg kell-e tagadni az említett jogot, ha a héairányelv 65. cikke szerinti előlegfizetés esetén elmarad a teljesítés (ehhez lásd a B pontot), és hogy jelentőséggel bír-e, hogy a beszállító továbbra is tartozik az elmaradt teljesítést terhelő héával (ehhez lásd a C pontot). Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság részére ezen túlmenően hasznos választ lehessen adni,(4) először annak kérdésével foglalkozom majd, hogy milyen körülmények között keletkezik egyáltalán adólevonási jog előlegfizetés alapján (ehhez lásd az A pontot).

A – *Az adólevonási jog keletkezése előlegfizetés esetén*

21. A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. A Firin alapeljárásban vitatott adólevonási jogának keletkezése az Agra Planival kötött adásvételi szerződés tekintetében eszerint azt feltételezi, hogy az adóhatóság jogosulttá váljon az adóra az Agra Planival szemben. Ez az adófizetési kötelezettség a héairányelv 63. cikkével összhangban főszabály szerint csak a termékértékesítés megtörténtekor keletkezik, amire azonban az Agra Plani esetében nem került sor.

22. Amennyiben azonban az adóztatandó ügylet tekintetében előlegfizetésre kerül sor, úgy az adófizetési kötelezettség és ezzel az adólevonási jog a héairányelv 65. cikke értelmében az előleg adóalany általi átvételének időpontjában keletkezik. Az ilyen előlegfizetésnek nem kell az ellenérték egy részére korlátozódnia, hanem az – akárcsak a jelen ügyben – a teljes ellenértéket felölelheti.(5) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 65. cikkének alkalmazásához azonban az is szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában kifejezetten megjelöljék.(6)

23. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolása abból indul ki, hogy a későbbi fizetési műveletektől függetlenül az ellenszolgáltatás ténylegesen az Agra Plani beszállító rendelkezésére állt, és így a héairányelv 65. cikke értelmében vett előlegfizetés történt. Ezenkívül különösen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés azt feltételezi, hogy az említett ítélkezési gyakorlat által a termékértékesítés megjelölését illetően szabott feltételek a jelen ügyben teljesülnek. A kérdést előterjesztő bíróság ebből arra következtet, hogy a Firint elvileg megilleti az adólevonási jog.

24. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban figyelembe kell vennie, hogy a héairányelv 65. cikke akkor sem alkalmazható, ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában.

25. Így a Bíróság az említett rendelkezés alkalmazhatóságát többek között azért utasította el egy ügyben, mert a vevő a szerződést bármikor egyoldalúan megszüntethette.(7) E megszüntetési lehetőségre tekintettel tehát nem volt biztos, hogy később ténylegesen sor kerül majd adóztatandó termékértékesítésre.

26. Ezen túlmenően a 65. cikket a héairányelv 63. cikke szerinti főszabály alóli kivételként az állandó ítélkezési gyakorlat szerint szigorúan kell értelmezni.(8) A héairányelv 62. cikkének 1. pontja szerint ugyanis az adóztatandó tényállás bekövetkezésekor csak az adóhatósággal szembeni adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei valósulnak meg. Ebből következően az adófizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontjában vagy azt követően keletkezhet, főszabály szerint azonban azt megelőzően nem.(9) A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának jelen ügyben

figyelembe veendő adóztatandó tényállása azonban csak akkor valósul meg, amikor a termékértékesítés teljesítése megtörténik. Ha mármost a héairányelv 65. cikke előlegfizetés esetén már azelőtt adófizetési kötelezettséget keletkeztet, hogy az adóztatandó tényállás megvalósult, és ezáltal egyáltalán jogalap teremtődött az adóztatásra, akkor elvárhatónak kell lennie, hogy rendes körülmények között sor kerüljön az adóköteles szolgáltatás teljesítésére. Ha ezt illetően konkrét kétségek állnak fenn, a héairányelv 65. cikke nem alkalmazható.

27. Ilyen kétségek állhatnak fenn az alapeljárásban.

28. Ez egyrészt arra tekintettel van így, hogy az adásvételi szerződést a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásában részben „fiktívnek” tekinti. Lehetséges tehát, hogy a búzát esetleg eleve nem is kívánták értékesíteni.

29. Ezzel összefüggésben másrészt azt a körülményt is figyelembe kell venni, hogy az Agra Plani a jogszabályok szerint nem volt jogosult búzát értékesíteni, és az adásvételi szerződés ezért esetleg érvénytelen volt. Az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek általános megkülönböztetése.(10) Az értékesítés jogszabályi tilalma azonban az előlegfizetés időpontjában mégis kétségeket vethet fel azt illetően, hogy az értékesítésre valaha is sor kerül-e majd.

30. Mivel mindkét említett körülmény a tényeket, illetve a nemzeti jog értelmezését érinti, azokat a kérdést előterjesztő bíróságnak kell tisztáznia az alapeljárás keretében. Amennyiben a héairányelv 65. cikke a jelen ügyben a jövőbeli teljesítést illetően az előlegfizetés időpontjában fennálló konkrét kétségekre tekintettel nem alkalmazható, úgy a héairányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikke alapján még nem keletkezett adólevonási jog az előlegfizetés időpontjában. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából azonban a következőkben abból indulok majd ki, hogy a Firin tekintetében ilyen jog keletkezett.

B – *Az adólevonási jog megtagadása a teljesítés elmaradása esetén*

31. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy fennmarad-e az adólevonási jog a héairányelv 65. cikkének alkalmazásával járó előlegfizetés esetén, ha az adóköteles értékesítés később nem teljesül.

32. Az eljárásban részt vevő felek ezzel összefüggésben rámutattak arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint meg kell tagadni az adólevonási jogot, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adókijátszást, vagy ha tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héakijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.(11)

33. Annak kérdését azonban, hogy csalárd magatartásra tekintettel meg kell-e tagadni az adólevonási jogot, logikusan megelőzi annak kérdése, hogy az általánosan alkalmazandó rendelkezések alapján – tehát az először bizonyítandó csalástól teljesen függetlenül – fennáll-e egyáltalán ilyen jog. A jelen ügyben ezért először azt kell tisztázni, hogy egyébként is korrigálni kell-e a 184. és azt követő cikkek alapján az adólevonási jogot, ha a héairányelv 65. cikke szerinti előlegfizetés esetén nem kerül sor termékértékesítésre.

34. A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az adólevonás korrekciójára különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett

tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak. Amint azt már a TETS Haskovo ügyben részletesen kifejtettem, e tekintetben többek között annak kérdéséről van szó, hogy az adólevonási jog keletkezésének alapjául szolgáló elvárások később ténylegesen megvalósultak-e.(12)

35. A héairányelv 65. cikke szerinti előlegfizetés esetén – amint már kifejtettem(13) – az adólevonás összegének meghatározásakor a jelen ügyben figyelembe veendő tényezők körébe tartozik azon elvárás is, hogy rendes körülmények között sor fog kerülni az adóköteles szolgáltatás teljesítésére. Ha megállapítható, hogy ezen elvárás már nem tartható fenn, mert az adóköteles szolgáltatás teljesítésére előreláthatólag nem fog sor kerülni, akkor módosultak az adólevonás szempontjából releváns tényezők. Az adólevonást így a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján főszabály szerint korrigálni kell, ha már nem lehet a teljesítéssel számolni. Ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell tisztáznia az alapeljárásban.

36. A héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése szerinti kivétel nem zárja ki a korrekciót. Az említett rendelkezés különböző olyan eseteket nevesít, amelyekben nem kerül sor korrekcióra. A teljesítés előlegfizetés utáni elmaradását azonban e rendelkezés nem említi.

37. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre ezért főszabály szerint azt a választ kell adni, hogy az adólevonást a héairányelv 65. cikkének alkalmazásával járó korábbi fizetés esetén korrigálni kell, ha az adóköteles szolgáltatás teljesítésére végeredményben nem kerül sor.

C – *Az adótartozás helyesbítésével való összefüggés*

38. Második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azonban kiegészítő jelleggel lényegében arra kíván választ kapni, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel az adólevonás korrekciója a jelen ügyben a párhuzamos adótartozás helyesbítésének objektív lehetőségétől függ-e. Ha ugyanis nem helyesbítik ezen adótartozást, jóllehet az adólevonást korrigálják, akkor az adóhatóság végső soron nagyobb bevételhez juthat annál, mint amekkorához rendes körülmények esetén juthatott volna.

39. Az adósemlegesség elve nem csak az egyenlő bánásmód elvének egyik különös kifejeződése a héajogban, hanem azt is magában foglalja, hogy a levonási mechanizmus révén a vállalkozónak teljes egészében mentesülnie kell a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól.(14) Az adóalany e rendszerrel ellentétes terhe feltételezhető a jelen helyzetben annyiban, amennyiben az Agra Plani beszállító továbbra is köteles lehet a héa megfizetésére, miközben szerződéses partnere, a Firin, előleget fizetett ugyan, de a levonható adót korrigálnia kell.

40. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy a jelen helyzetben két okból áll fenn adótartozás.

41. A beszállítónak egyrészt – amint arra az eljárás résztvevői helyesen mutattak rá – héát kell fizetnie a héairányelv 203. cikke alapján az általa a számlán feltüntetett héára tekintettel. Jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ezen adófizetési kötelezettség bizonyos feltételek mellett helyesbíthető a beszállító által,(15) minek körében a helyesbítést nem zárja ki, hogy a beszállító a helyesbítés időpontjában héaalanyként már nem szerepel a nyilvántartásban.(16) Ameddig azonban erre nem kerül sor, továbbra is fennáll az adófizetési

kötelezettség, miközben a párhuzamos adólevonást – amint láttuk – főszabály szerint korrigálni kell.

42. A Stroy trans ügyben és az LVK-ügyben hozott ítéletekben a Bíróság ennek megfelelően már megállapította, hogy az ügyletben részt vevő gazdasági szereplőket nem kell feltétlenül azonos módon kezelni, feltéve hogy a számlakibocsátó nem helyesbítette a számlát. A héairányelv 203. cikke alapján ugyanis a számla kibocsátója még tényleges ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát, míg a számla címzettjét ilyen esetben nem illeti meg az adó levonásának joga.(17)

43. A beszállító másrészt a jelen ügyben a héairányelv 65. cikkével összefüggésben értelmezett 193. cikke alapján is köteles héát fizetni az előlegfizetésre tekintettel. Főszabály szerint az ilyen adótartozás megszűnhet a héairányelv 90. cikke alapján az adóalap csökkentése révén. Kétséges azonban, hogy sor kerülhet-e erre az előleg visszafizetése nélkül. A Bíróság Freemans-ügyben hozott ítélete ugyanis úgy értelmezhető,(18) hogy az adóalap csökkentése általában azt feltételezi, hogy az adóalanynak fizetett összegeket ténylegesen visszafizessék.(19) Ha tehát a beszállító nem fizeti vissza az előleget, akkor az adófizetési kötelezettség eszerint – a héairányelv 203. cikkének esetétől eltérően – már nem korrigálható, jóllehet az adólevonást egyidejűleg korrigálni kellene.

44. E tekintetben két különböző szempontot kell megvizsgálni.

45. Egyrészt megállapítható, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint általánosságban nem kifogásolható, ha adófizetési kötelezettség áll fenn, miközben a párhuzamos adólevonási jog nem érvényesíthető. Így a Bíróság a Petroma Transports és társai ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezése nem függ a héalevonási jog tényleges gyakorlásától. Eszerint akkor is kivethető héa az ügyletekre, ha a párhuzamos adólevonási jog a számla alaki hibái miatt nem érvényesíthető.(20)

46. Ezen túlmenően felmerül azonban a kérdés, hogy azt feltételezi-e az adólevonás korrekciója az előlegfizetés konkrét esetében, hogy az előleget visszafizessék. Ez egyrészt megfelelne az adóalap és ezzel az adófizetési kötelezettség helyesbítése ismertetett feltételeinek. Ez másrészt a beszállítójának fizetésképtelensége esetén megkímélné az adólevonásra jogosultat attól, hogy az általa fizetett előlegre eső adóhányad mértékének megfelelő veszteséget szenvedjen el.

47. Függetlenül azonban attól, hogy a Freemans-ügyben hozott ítéletben foglalt megállapítások az előlegfizetés esetére is alkalmazhatók-e, az adóalapnak a héairányelv 90. cikke szerinti helyesbítésére és az adólevonásnak a héairányelv 184. és azt követő cikkei szerinti korrekciójára eltérő feltételek vonatkoznak. Így a Bíróság arra alapozta a Freemans-ügyben hozott ítéletét, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a végleges adóalapot a ténylegesen megkapott ellenérték képezi.(21) Az adólevonási jog esetében azonban nem létezik olyan hasonló elv, amely az adólevonást az ellenszolgáltatás tényleges teljesítéséhez köti. Ez már abban megmutatkozik, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése főszabály szerint kizárja az adólevonás korrekcióját részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében. Ebben az esetben tehát az adóalany megőrzi az adólevonási jogot, jóllehet nem is fizetett.

48. Ezenkívül az adósemlegesség elve nem teszi szükségessé, hogy előlegfizetés esetén addig ne korrigálják az adólevonási jogot, amíg az előleget nem térítették vissza. A Bíróság

már megállapította, hogy főszabály szerint összeegyeztethető ezen elvvel, ha a szolgáltatás igénybevevője csak polgári jogi jogosultsággal rendelkezik a visszafizetésre a másik szerződő féllel szemben pénzügyi érdekeinek megóvása érdekében.(22)

49. Noha a Bíróság a Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott megfelelő ítéletben a szolgáltatás igénybevevőjének közvetlen jogosultságot biztosít az adóhatósággal szemben a tartozatlanul megfizetett héa visszaigénylésére a másik szerződő fél fizetésképtelenségének esetén, ez nem hasonlítható össze a jelen helyzettel, amelyben az adóhatóság egyáltalán nem jutott héabevételhez. E tekintetben helyesen hangsúlyozta az Olasz Köztársaság, hogy a jelen ügyben az adólevonás megtagadása révén az adótartozás egyidejű meg nem fizetése mellett végeredményben csak azt kerülik el, hogy az adóhatóságot veszteség érje, nem történik azonban rendszerrel ellentétes héakivetés. Az, hogy e veszteség a jelen ügyben e helyett a szolgáltatás azon potenciális igénybevevőjénél merül fel, aki bizonyos körülmények között nem kapja vissza előlegét, azzal igazolható, hogy a szolgáltatás igénybevevője maga választotta ki szerződéses partnerét, és tudatosan vállalta a korábbi fizetés kockázatát.

50. Végeredményben tehát azt a választ kell adni a kérdést előterjesztő bíróság második és harmadik kérdésére, hogy az adólevonási jog korrekciója nem függ sem a párhuzamos adótartozás helyesbítésétől, sem az előleg visszafizetésétől.

V – **Végkövetkeztetések**

51. A fenti megállapítások alapján javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg az Administrativen sad Veliko Tarnovo kérdéseit:

1) Az adófizetési kötelezettség héairányelv 65. cikke szerinti keletkezésének feltétele azon elvárás, hogy rendes körülmények között sor fog kerülni az adóköteles szolgáltatás teljesítésére.

2) A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján korrigálni kell az adólevonást a héairányelv 65. cikke értelmében vett előlegfizetés esetén, ha az adóköteles szolgáltatás teljesítésére végeredményben nem kerül sor. Az adólevonás korrekciója nem függ sem a párhuzamos adótartozás helyesbítésétől, sem az előleg visszafizetésétől.

---

1 – Eredeti nyelv: német.

---

2 – HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007.12.20., 60. o.

---

3 – A C-290/12. sz. Della Rocca-ügyben 2013. április 11-én hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

---

4 – A Bíróság e jogkörével kapcsolatban lásd csak a 35/85. sz. Tissier-ügyben 1986. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontját és a C-342/12. sz. Worten-ügyben 2013. május 30-án hozott ítélet 30. pontját.

---

5 – A C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 37. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 39. pontja.

---

6 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 48. pontja; a C-270/09. sz. MacDonald Resorts ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-13179. o.) 31. pontja; a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet 26. pontja; a C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 28. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontja.

---

7 – Lásd a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 51. pontját.

---

8 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 45. pontja, a C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 27. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontja.

---

9 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 46. pontja.

---

10 – Lásd csak a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 22. pontját és a C-275/11. sz. GfBk-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontját.

---

11 – Lásd csak a C-78/12. sz. Evita-K-ügyben 2013. július 18-án hozott ítélet 39. és azt követő pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

---

12 – Lásd a C-234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. június 14-én ismertetett főtanácsnoki indítvány 25–28. pontját.

13 – Lásd a fenti 24. és azt követő pontokat.

14 – Lásd a C-174/11. sz. Zimmermann-ügyben 2012. november 15-én hozott ítélet 46–48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

15 – Lásd csak a C-138/12. sz. „Rusedespred”-ügyben 2013. április 11-én hozott ítélet 25–27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 – A C-643/11. sz. LVK-ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet 49. pontja.

17 – A C-642/11. sz. Stroy trans ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet 41. és azt követő pontja, a C-643/11. sz. LVK-ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet 46. és azt követő pontja.

18 – Így a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) V R 34/09. sz. 2010. szeptember 2-i ítéletének 17. pontja, hivatkozással a Bundesfinanzhof V R 56/06. sz. 2008. szeptember 18-i ítéletének 43. és azt követő pontjaira.

19 – Lásd a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4167. o.) 35. pontját.

20 – Lásd a C-271/12. sz., Petroma Transports és társai ügyben 2013. május 8-án hozott ítélet 41–43. pontját.

21 – Lásd a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4167. o.) 27. pontját.

22 – Lásd a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2425. o.) 39. pontját.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. január 31.(*)

„Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Levonási jog – Megtagadás – 203. cikk – A héa számlán való feltüntetése – Adófizetési kötelezettség keletkezése – Adóköteles ügylet fennállása – A számla kibocsátójára és címzettjére vonatkozó azonos megítélés – Szükségesség”

A C-643/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. december 15-én érkezett, 2011. december 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **LVK – 56 EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta, a harmadik tanács elnökeként eljáró bíró, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský és T. von Danwitz (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az LVK – 56 EOOD képviseletében P. Bakalova advokat,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében S. Zlateva, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az LVK – 56 EOOD (a továbbiakban: LVK) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy utóbbi nem ismerte el a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonására vonatkozó jogot arra hivatkozva, hogy nem nyert megállapítást, hogy a beszerzési ügyletek valósak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (39) preambulumbekezdése szerint „az adólevonás szabályait össze kell hangolni a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásoló mértékben; mivel a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”.

4 Az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja a héa hatálya alá vonja az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást.

5 Az említett irányelv 62. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

6 A 2006/112 irányelv 63. cikke előírja, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és a héafizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

7 Az ezen irányelv 73. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy

amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat”.

8 Az említett irányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

9 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja előírja:

„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”.

10 Az ezen irányelv 178. cikke kimondja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

11 Az említett irányelv 179. cikkének első bekezdése szerint „[a]z 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.”

12 A 2006/112 irányelv „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” címet viselő XI. címe alatt a „Fizetési kötelezettség” címet viselő 1. fejezetben található, „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakaszon belül az irányelv 203. cikke ekként rendelkezik:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

13 Az említett irányelvnek az ugyanezen XI. címe alatt található „Vegyes rendelkezések” című 7. fejezete alá tartozó 273. cikke kimondja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA megfelelő 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.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

14 Az említett irányelv 395. cikkének (1)–(3) bekezdése szerint:

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

Az adóbeszedés egyszerűsítését szolgáló intézkedések a végső fogyasztói szinten beszedett tagállami adóbevétel teljes összegét csak elhanyagolható mértékben befolyásolhatják.

(2) Az (1) bekezdésben említett intézkedéseket bevezetni kívánó tagállam kérelmet küld a Bizottsághoz, és megad számára minden szükséges információt. Ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy nem rendelkezik minden szükséges információval, a kérelem beérkezésétől számított két hónapon belül felveszi a kapcsolatot az érintett tagállammal, és meghatározza, hogy milyen kiegészítő információra van szüksége.

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

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

A bolgár jog

15 Az alapügyben alkalmazandó változatában a hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4., a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése szerint „[n]em vonható le az előzetesen felszámított héa, ha azt jogellenesen tüntették fel a számlán”.

16 A ZDDS 71. cikkének 1. pontja szerint az adóalany az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát akkor gyakorolhatja, ha a 114. és 115. cikk szerinti követelményeknek megfelelő adóügyi okirattal rendelkezik, amelyben az adó külön sorban van feltüntetve az általa beszerzett termék vagy igénybe vett szolgáltatás vonatkozásában.

17 A ZDDS 82. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „az adó megfizetésére az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítő, e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany köteles”.

18 A ZDDS 85. cikke szerint az a személy is köteles a héa megfizetésére, aki ezt az adót a 112. cikkben foglalt adóügyi okiratban, azaz különösen a számlán feltünteti.

19 A ZDDS 113. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Minden, ügyleteket végző adóalany köteles az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tekintetében vagy részére előleg átadása (átutalása) esetén a teljesítést megelőzően számlát kibocsátani, kivéve azokat az eseteket, amelyekben az ügyletet a 117. cikk szerinti dokumentum igazolja.

(2) A számlát legalább két példányban kell kibocsátani, egyet az értékesítő, és egyet a beszerző számára.”

20 A ZDDS 115. cikkének (1) bekezdése szerint az olyan ügylet adóalapjának módosulása és az olyan ügylettől való elállás esetén, amelynek tekintetében számlát bocsátottak ki, az értékesítő köteles a számlával kapcsolatban értesítést kiállítani.

21 A ZDDS 116. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A számlákon és az azokhoz kapcsolódó értesítéseken nem lehet helyesbítést és módosítást feltünteti. A helytelenül kiállított vagy helyesbített okiratokat érvényteleníteni kell, és új okiratokat kell kibocsátani.

[...]

(3) Helytelenül kiállított okiratoknak minősülnek az adót a feltüntetésre vonatkozó tilalom ellenére feltüntető számlák és az azokhoz kapcsolódó értesítések is.

(4) Ha az értékesítő vagy a beszerző könyvelése helytelenül kiállított vagy helyesbített okiratokat tartalmaz, azok érvénytelenítéséről minden egyes fél tekintetében az alábbi tartalmú okiratot kell kiállítani:

1. az érvénytelenítés indoka;

2. az érvénytelenített okirat száma és kelte;

3. az új okirat száma és kelte;

4. minden egyes fél tekintetében az érvénytelenítő okiratot kiállító személyek aláírása.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 A mezőgazdasági termelő LVK 2007 szeptemberében és októberében levonta az előzetesen felszámított héát, amely több, termékértékesítésre vonatkozó számlán alapult, amelyeket a REYA – 96 OOD (a továbbiakban: REYA) és a SITI GRUP 76 DZZD (a továbbiakban: SITI GRUP) bocsátott ki, amely társaságok héaalanyisága a nyilvántartásból való törlés miatt időközben megszűnt. Az LVK mindegyik számlát készpénzben kiegyenlítette és lekönyvelte. Az sem vitatott, hogy a megfelelő értékesítések szerepelnek az említett beszállítók számviteli nyilvántartásaiban.

23 Az adóhatóság keresztellenőrzést végzett a két beszállítónál. Ezen ellenőrzések során több, különösen az értékesített áruk származására és az értékesítés teljesítésére vonatkozó okirat bemutatását kérte. A beszállítók e felszólításra nem válaszoltak az előírt határidőn belül.

24 Az LVK az adóhatóság azon felszólítására, hogy igazolja, hogy a szóban forgó értékesítések ténylegesen megvalósultak, szállítóleveleket, súlytanúsítványokat és fuvarleveleket mutatott be, ezek azonban tartalmi szempontból szabálytalanok voltak.

25 Az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy nem állapítható meg, hogy a kiszámlázott értékesítések ténylegesen megvalósultak, tehát a héát jogellenesen tüntették fel a szóban forgó számlákon. Így az LVK részére megküldte a 2010. december 20-án kelt adóellenőrzési határozatot, amelyben elutasította az e számlákból eredő héa levonását (a továbbiakban: vitatott adóellenőrzési határozat).

26 Miután a vitatott adóellenőrzési határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite a 2011. február 18-i határozatában helybenhagyta, az LVK keresetet indított az Administrativen sad Varna előtt, és arra hivatkozott, hogy a szóban forgó számlák valós termékértékesítéseken alapulnak, ezért indokolatlan az adólevonási jog megtagadása.

27 Az alapeljárás folyamán az iratokhoz csatoltak két, a REYA, illetve a SITI GRUP társaságnak címzett adóellenőrzési határozatot. E határozatokat a vitatott adóellenőrzési határozat előtt bocsátottak ki, és az alapügyben érintett időszakra vonatkoznak. E határozatokból kiderül, hogy az adóhatóság megállapította, hogy nem szükséges helyesbíteni a REYA és a SITI GRUP által teljesített értékesítések adóalapját és az ezek tekintetében felszámított héát.

28 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy azt kell megítélnie, hogy az előzetesen felszámított héa tekintetében elégséges volt-e az adóztatandó tényállás bekövetkezésére vonatkozó megállapítás, mivel az adóhatóság a levonási jog megtagadását arra alapozta, hogy az LVK beszállítói nem mutatták be a kért okiratokat, és a vitatott értékesítések kedvezményezettje, az LVK által bemutatott okiratokban egyes adatok nem vagy nem megfelelően voltak feltüntetve. Ennek megítéléséhez az említett bíróság azt kívánja megtudni, hogy az uniós jogra tekintettel milyen jelentősége van az LVK beszállítóinak címzett adóellenőrzési határozatoknak, és hogy ezekből levonható-e az a következtetés, hogy az adóhatóság elismerte, hogy a szóban forgó számlák ténylegesen megvalósult adóköteles ügyleteken alapulnak.

29 Ilyen körülmények között az Administrativen sad Varna felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A héa helytelen felszámításának valamennyi esetére kiterjed-e a [2006/112] irányelv 203. cikkének hatálya, ideértve azokat az eseteket is, amelyekben adóztatandó tényállás megvalósulása nélkül bocsátották ki a héát feltüntető számlát? Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén: megköveteli-e a 2006/112 irányelv 203. és 273. cikke, hogy a tagállamok kifejezetten szabályozzák, hogy meg kell fizetni az olyan számlán feltüntetett héát, amelynek tekintetében az ügylet nem valósult meg, vagy elegendő az [említett] irányelv azon általános szabályának átültetése, amely szerint az adót bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki adót tüntet fel a számlán?

2) Megköveteli-e a 2006/112 irányelv 73., 179. és 203. cikke a 2006/112 irányelv (39) preambulumbekezdésére tekintettel és az adólevonások pontosságának biztosítása érdekében, hogy abban az esetben, ha adóztatandó tényállás megvalósulása nélkül tüntettek fel héát a számlán, az adóbeszedési szervek elvégezzék az adóalap és a felszámított adó helyesbítését?

3) A 2006/112 irányelv 395. cikke szerinti különös intézkedéseknek minősülhet-e az olyan adózási gyakorlat, mint az alapügybeli, amely szerint az adóbeszedési szervek az

adólevonások ellenőrzése céljából csak az elvégzett adólevonást vizsgálják felül, miközben a teljesített ügyletek utáni adót már pusztán azért feltétlenül megfizetendőnek tekintik, mert azt feltüntették a számlán? Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén: lehetőség van-e a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján arra – és ha igen, mely esetekben –, hogy ugyanazon ügylet tekintetében először – azért, mert adót tüntetett fel a számlán – az értékesítőre, másodszor pedig – azáltal, hogy megtagadják tőle az adólevonási jogot – a beszerzőre vessenek ki héát?

4) Sérti-e a héa halmozódásának tilalmát, és ellentétes-e a jogbiztonság, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvével az olyan adózási gyakorlat, mint az alapügybeli, amely szerint valamely adóköteles értékesítés kedvezményezettjétől »az ügylet teljesítését alátámasztó bizonyíték hiányában« anélkül tagadják meg az adólevonási jogot, hogy figyelembe vennék azokat a korábban tett megállapításokat, amelyek szerint az értékesítőt terhelő adófizetési kötelezettség keletkezett, és az adót annak meg kell fizetnie, miközben az adólevonási jog keletkezésének értékeléséig az érintett adóellenőrzési határozatot nem módosították, illetve nem merült fel annak indoka, és nem nyert megállapítást, hogy azt az állam által előírt módon meg kellene változtatni?

5) Lehetőség van-e a 2006/112 irányelv 167. cikke és 168. cikkének a) pontja alapján arra, hogy megtagadják az adólevonási jogot valamely adóköteles értékesítés olyan kedvezményezettjétől, aki az irányelv 178. cikkének valamennyi feltételét teljesíti, miután az értékesítővel szemben hozott és jogerőre emelkedett adóellenőrzési határozat nem helyesbítette az adott ügylet tekintetében felszámított héát »az adóztatandó tényállás megvalósulásának hiánya« miatt, hanem elismerte az adófizetési kötelezettség létrejöttét, és azt figyelembe vette az érintett adómegállapítási időszak elszámolási eredményének megállapítása során? Jelentőséggel bír-e e kérdés megválaszolása szempontjából az a körülmény, hogy az értékesítő az adóellenőrzés során nem mutatott be számviteli bizonylatokat, és az ezen időszak adóelszámolási eredményét kizárólag a héabevallások, valamint a beszerzésre és értékesítésre vonatkozó nyilvántartások adatai alapján állapították meg?

6) Az előző kérdésekre adandó válaszoktól függően: úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy olyan körülmények között, mint az alapügyben, az adósemlegesség megköveteli, hogy az adóalany levonhassa az ügyletek tekintetében felszámított héát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

30 A kérdést előterjesztő bíróság az első és a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy annak a személynek, aki héát tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie, és önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héát, arra lehet következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.

31 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az említett kérdések, miközben arra irányulnak, hogy fennáll-e a számlakibocsátó adóhatósággal szembeni adótartozása, az e hatóság és a

vitatott számlák címzettje közötti jogvita keretében merültek fel. E jogvita a bemutatott számlákon feltüntetett héa tekintetében a címzett adólevonási jogára vonatkozik, amelyet arra hivatkozva tagadtak meg, hogy e számlák nem valós, adóköteles értékesítéseken alapultak, amit az adóalany vitat.

32 Az említett jogvita keretében, amelyben a vitatott számlák kibocsátója nem vesz részt, az utóbbi személy adóhatósággal szembeni kötelezettségeinek csak közvetett jelentősége van, mivel az e kibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatot az adóköteles ügyletek tényleges megvalósulásának bizonyítékaként nyújtották be.

33 A 2006/112 irányelv 203. cikkét megelőző rendelkezés, azaz az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 21. cikke 1. pontjának c) alpontja kapcsán a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés szerint héa fizetésére kötelezett bármely személy, aki héát tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton. Így ezek a személyek a számlán feltüntetett héa alanyai függetlenül attól, hogy héaköteles tevékenységük miatt meg kell-e azt fizetniük (lásd a C-566/07. sz. Stadeco-ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5295. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

34 Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 63. cikkének megfelelően a felszámított héa levonásához való jog általában valamely héaköteles ügylet tényleges teljesítéséhez kapcsolódik (lásd a C-536/03. sz. António Jorge-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4463. o.] 25. és 25. pontját), és e jog gyakorlása nem terjed ki arra a héára, amely az ezen irányelv 203. cikke alapján kizárólag a számlán történt feltüntetése miatt fizetendő (lásd különösen a C-342/87. sz. Genius-ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet [EBHT 1989., 4227. o.] 13. és 19. pontját, valamint a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 23. pontját).

35 Azonban az adóbevétel-kiesés veszélye főszabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Stadeco-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

36 E körülmények között az ezen irányelv 203. cikkében előírt kötelezettség az említett irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani (lásd a fent hivatkozott Stadeco-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

37 E célra tekintettel korlátozza az említett kötelezettséget az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell a belső jogrendjükben előírniuk, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Genius-ügyben hozott ítélet 18. pontját, a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 56–61. és

63. pontját, valamint a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. pontját).

38 Figyelembe véve egyrészt az említett helyesbítési lehetőséget, másrészt pedig azt a veszélyt, hogy a héát jogtalanul feltüntető számlát az adólevonási jog gyakorlása céljából felhasználhatják, a 2006/112 irányelv 203. cikkében szereplő kötelezettség nem tekinthető olyannak, amely a fizetendő összegnek szankciós jelleget kölcsönöz.

39 Ezenkívül a fentiekből következik, hogy amennyiben a számla kibocsátója nem hivatkozik a jogtalanul felszámított héa helyesbítését lehetővé tévő, a jelen ítélet 37. pontjában említett esetek valamelyikére, az adóhatóság nem köteles az e számlakibocsátóval szembeni adóellenőrzés során megvizsgálni, hogy a számlán feltüntetett és bevallott héa alapját olyan adóköteles ügyletek képezik-e, amelyeket e számlakibocsátó ténylegesen teljesített.

40 Márpedig ilyen vizsgálati kötelezettség hiányában, önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság nem helyesbítette a számlakibocsátó által bevallott héát, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az előbbi által kibocsátott számlák valós, adóköteles ügyleteken alapulnak.

41 Az uniós jog azonban nem zárja ki, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság ellenőrizze, hogy léteznek-e a jogalany által kiszámlázott ügyletek, és adott esetben helyesbítse az adóalany által benyújtott bevallásokból eredő adótartozást. Az ilyen ellenőrzés eredménye, hasonlóan a felszámított héa számlakibocsátó általi bevallásához és megfizetéséhez, olyan körülményt képez, amelyet a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie annak megítélése során, hogy létezik-e az az adóköteles ügylet, amely a konkrét esetben adólevonási jogot biztosít a számla címzettje számára.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

– annak a személynek, aki héát tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie;

– önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héát, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.

A harmadik kérdés első részéről

43 Tekintettel az első és a második kérdésre adott válaszra, a harmadik kérdés első részét nem szükséges megválaszolni.

A harmadik kérdés második részéről, valamint a negyedik, ötödik és hatodik kérdésről

44 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdése második részével, valamint a negyedik, ötödik és hatodik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni az uniós jogot, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével és 168. cikkének a) pontjával, valamint az adósemlegesség, a jogbiztonság és az egyenlő bánásmód elvével

ellentétes az, ha a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát.

45 Így tehát az a kérdés merült fel, hogy megköveteli-e az uniós jog, hogy ugyanúgy ítéljék meg a számla kibocsátója és e számla címzettje vonatkozásában azt, hogy ténylegesen megvalósult-e valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás.

46 Az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa kezelése kapcsán a 2006/112 irányelvből kitűnik, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni, feltéve hogy a számlakibocsátó nem helyesbítette e számlát, amint a jelen ítélet 33–37 pontjából is következik.

47 Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul.

48 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, és amelyre a jelen ítélet 37. pontja is hivatkozik, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét.

49 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban felvetett kérdések kapcsán le kell szögezni, hogy az e lehetőségre való hivatkozást nem lehetetleníthetik el az adóhatóságok azáltal, hogy rendszeresen oly módon szervezik meg az ellenőrzéseiket, hogy először adóellenőrzési határozatot hoznak a számlakibocsátóval szemben, amely adott esetben már azelőtt jogerőssé válik, hogy a számla címzettje azt ellenőrizhette volna. Hasonlóképpen nem zárható ki e lehetőség pusztán azért, mert a helyesbítés időpontjában a számlakibocsátó héaalanyként már nem szerepel a nyilvántartásban.

50 Ebből következik, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével és 168. cikkének a) pontjával, valamint az adósemlegesség elvével nem ellentétes az, hogy az adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított héa levonását, noha a számlakibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát.

51 A jogbiztonság elve tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy ez az elv, amely az uniós jog alapelvei közé tartozik, megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előre láthatók legyenek annak érdekében, hogy az érintettek az uniós joggal kapcsolatos helyzetekben és jogviszonyokban eligazodhassanak (lásd a C-81/10. P. sz., France Télécom kontra Bizottság ügyben 2011. december 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 100. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

52 Az olyan körülmények között alkalmazandó adószabályok kapcsán, mint az alapügyben, semmi nem utal arra, hogy az érintett esetleg nem tudott megfelelően eligazodni az említett szabályok alkalmazását illetően.

53 Ezért a jogbiztonság elvével sem ellentétes az előzetesen felszámított héa levonásának vitatott megtagadása a jelen ítélet fenti 50. pontjában kifejtett feltételek mellett.

54 Ugyanez vonatkozik az egyenlő bánásmód elvére is.

55 Az egyenlő bánásmód általános elve, amelynek kifejeződése a héa területén az adósemlegesség elve (lásd a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 49. pontját, a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 41. és 44. pontját, valamint a C-259/10. és C-260/10. sz., The Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 61. pontját), megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltérően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontját, a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a C-285/10. sz. Campsa Estaciones de Servicio ügyben 2011. június 9-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 29. pontját).

56 Azonban, amint a jelen ítélet 33–37. pontjában, valamint 46. és 47. pontjában is megállapítást nyert, a 2006/112 irányelv rendelkezéseiből az következik, hogy nincs összehasonlítható helyzetben az olyan értékesítésre vonatkozó számla kibocsátója és címzettje, amely valójában nem került teljesítésre.

57 Márpedig ami az alapügyet illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóság különösen azért állapította meg, hogy nem történt termékértékesítés, mert a beszállító nem mutatott be minden olyan okiratot, amelyet az adóellenőrzés során kértek tőle. Mivel ezt a megállapítást támadta meg a felperes, a nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyítási szabályain alapuló átfogó értékelése útján ezt megvizsgálja (lásd analógia útján a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 53. pontját és a C-285/11. sz. Bonik-ügyben, 2012. december 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 32. pontját).

58 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy nem vitatott, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, valamint hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 68. és 71. pontját, a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 41. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját).

59 Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben 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.] 55. pontját, a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

60 Ugyanakkor, szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha e jog megtagadásával

szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg (lásd a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45., 46. és 60. pontját, a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

61 Ezenkívül a Bíróság a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 61–65. pontjában kimondta, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban okiratokkal rendelkezzen.

62 Ebből következik, hogy annak a nemzeti bíróságnak, amelynek arról kell döntenie, hogy a konkrét esetben az adóköteles ügylet létrejött-e, és amely előtt az adóhatóság különösen a számlakibocsátó, vagy annak valamely beszállítója által elkövetett szabálytalanságokra, például könyvelési hiányosságokra hivatkozik, ügyelnie kell arra, hogy a bizonyítékok értékelése ne eredményezze azt, hogy értelmét veszti a jelen ítélet 60. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat, a számla címzettjét pedig közvetett módon arra kötelezi, hogy szerződéses partnerénél olyan ellenőrzést végezzen, amely főszabály szerint nem is a feladata.

63 Az alapügy kapcsán azonban azt is figyelembe kell venni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a vitatott számlák címzettje által bemutatott dokumentumok is szabálytalanok voltak, ami olyan körülmény, amelyet a nemzeti bíróság által elvégzendő átfogó értékelés során számításba kell venni.

64 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdés második részére, valamint a negyedik, ötödik és hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot akként kell értelmezni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével és 168. cikkének a) pontjával, valamint az adósemlegesség, a jogbiztonság és az egyenlő bánásmód elvével nem ellentétes az, ha valós, adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát. Ha azonban azt állítják, hogy ez az ügylet az e számlakibocsátó által vagy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet megelőzően elkövetett adócsalásokra vagy szabálytalanságokra tekintettel ténylegesen nem valósult meg, bizonyítani kell – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet héacsalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

65 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:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét a következőképpen kell értelmezni:**

– **annak a személynek, aki hozzáadottérték-adót tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie;**

– **önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott hozzáadottérték-adót, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.**

2) **Az uniós jogot akként kell értelmezni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével és 168. cikkének a) pontjával, valamint az adósemlegesség, a jogbiztonság és az egyenlő bánásmód elvével nem ellentétes az, ha valós, adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott hozzáadottérték-adót. Ha azonban azt állítják, hogy ez az ügylet az e számlakibocsátó által vagy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet megelőzően elkövetett adócsalásokra vagy szabálytalanságokra tekintettel ténylegesen nem valósult meg, bizonyítani kell – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: bolgár.