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.] 24. 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 [EBHT 2011., I-12899. o.] 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 [EBHT 2011., I-10947. o.] 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 [EBHT 2011., I-5059. o.] 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 53. pontját és a C-285/11. sz. Bonik-ügyben, 2012. december 6-án hozott ítélet 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 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.