Nem a számlán szereplő felek között

áfa levonása

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. szeptember 6.(*)

„Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – 9. cikk – Az »adóalany« fogalma – Levonási jog – Megtagadás – Az adósemlegesség elve – Az egyéni vállalkozói nyilvántartásból törölt számlakibocsátó – Olyan számlakibocsátó, aki nem teljesítette a munkavállalóinak az adóhatóság felé történő bejelentésére irányuló kötelezettségét – Az adóalany azon kötelezettsége, hogy meggyőződjön a számlakibocsátó adóhatósággal szemben tanúsított jogszerű magatartásáról”

A C-324/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Legfelsőbb Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2011. június 29-én érkezett, 2011. április 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

Tóth Gábor

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és T. von Danwitz (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Tóth G. képviseletében Patakiné Schneider G. ügyvéd,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Bottka V. és Sipos A., 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 a Tóth G. és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály jogutódja, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága között gyanús körülmények között végrehajtott ügyletek után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jognak a Főigazgatóság általi megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

4 Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. […]”

5 Ugyanezen irányelvnek az „Adólevonás” című X. címe alá tartozó „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” című 1. fejezete alatt található 167. cikke szerint „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

6 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja előírja, hogy 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát.

7 Az említett irányelvnek az ugyanezen X. címe alatt található „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 4. fejezete alá tartozó 178. cikke kimondja:

„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;

[…]”

8 Ugyanezen irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe alá tartozó „Az adózó nyilvántartása” című 2. fejezete alatt található 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

9 A 2006/112 irányelv említett XI. címe alatt található „Számlázás” című 3. fejezete alá tartozó 220. cikkének 1. pontja előírja, hogy minden adóalany köteles biztosítani, hogy a másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki.

10 A 2006/112 irányelv 226. cikke felsorolja azon kizárólagos adatokat, amelyeket az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az ezen irányelv 220. és 221. cikkének értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kötelezően fel kell tüntetni.

11 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 pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

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

A magyar jog

12 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Magyar Közlöny 1992/128 [XII.19.], a továbbiakban: áfatörvény) 32. §-a (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított.

13 Az említett törvény 35. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében az adólevonási jog – ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik – kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, az egyszerűsített számla és a számlát helyettesítő okmány.

14 Az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 2007-ben Tóth G. építőipari tevékenységet végzett adóalanyok javára, részben alvállalkozókat, nevezetesen M. L. egyéni vállalkozót bevonva. Az utóbbi és Tóth G. között létrejött szerződések szerint az alvállalkozó köteles volt a munkálatokról építési naplót kellett vezetni, és teljesítésigazolást kellett kiállítania. Az építési naplók szerint M. L. 8–14 fővel dolgozott a munkaterületen. A munkák felmérésére és igazolására akkor került sor, amikor azokat Tóth G. a megrendelőnek átadta. M. L. a szóban forgó munkákról 20 számlát állított ki, amelyeket Tóth G. befogadott, könyvelésében és bevallásában szerepeltetett. A számlákat Tóth G. az elmondása szerint készpénzben rendezte.

16 M. L. adófizetési kötelezettségét a 2003. évtől nem teljesítette. Továbbá sem főállású, sem pedig alkalmi alkalmazottat nem jelentett be az adóhatósághoz. M. L. egyéni vállalkozói igazolványát az illetékes jegyző 2007. június 20-án jogerős határozatával visszavonta.

17 Az adóhatóság Tóth G. terhére a 2007. évre 5 600 000 HUF összegű adókülönbözetet állapított meg azzal az indokkal, hogy az M. L. által kiállított számlák adótartalma nem számolható el, mert 2007. június 20-tól a számla kibocsátója nem minősül adóalanynak, ezért ezt követően hiteles számlát sem bocsáthatott ki. Emellett az M. L. által kibocsátott számlák egy része a használt számlatömb vételének időpontját megelőző – úgymint 2007. szeptember 7-i – keltezéssel rendelkezett. Végül Tóth G. nem tájékozódott arról, hogy a munkát végző személyek milyen minőségben voltak jelen a munkaterületen.

18 Tóth G. e határozat ellen benyújtott fellebbezése folytán az alapügy alperese e határozatot 2010. január 8-i határozatával helybenhagyta. Az utóbbi többek között megállapította, hogy M. L. a szóban forgó 20 számla közül 16 számla kiállításakor már nem minősült adóalanynak, így az adó áthárítására sem volt jogosult. E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az adóhatóság adószám-nyilvántartásából adószámát a vizsgált adóévben nem törölték.

19 A Nógrád megyei bíróság 2010. június 9-i határozatában elutasította a Tóth G. által az alapügyben szereplő alperes határozata ellen indított keresetet. Ezen elutasítást arra alapozta, hogy M. L. adóalanyisága 2007. június 20-án megszűnt, ezért héa áthárítására sem volt jogosult. Az M. L. által ezen időpontot megelőzően kibocsátott számlák vonatkozásában e bíróság megállapította, hogy M. L. nem rendelkezett bejelentett alkalmazottal vagy alkalmi munkavállalóval, tehát nem bizonyított, hogy a szóban forgó munkákat ő teljesítette. Emellett Tóth G. nem győződött meg arról, hogy a számlában feltüntetett szolgáltatás valóban a

számlakibocsátó szolgáltatásának minősül-e és a munkaterületen munkát végzők M. L. alkalmazottai vagy alkalmi munkavállalói voltak-e.

20 Tóth G. felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz a Nógrád megyei bíróság említett elutasító határozata ellen. Egyrészt a Legfelsőbb Bíróság kétségbe vonja, hogy a levonási jog korlátozható azon indokkal, hogy a számlakibocsátót törölték a vállalkozói nyilvántartásból. Másrészt azt vizsgálja, hogy megállapítható-e, hogy Tóth G. tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, 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.) 59. pontja értelmében, mivel nem győződött meg arról, hogy a munkát végző személyek a számlakibocsátóval jogviszonyban álltak-e.

21 Mivel a Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az uniós jog értelmezésétől függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Nem ellentétes-e az adósemlegesség elvével (a [2006/112] irányelv 9. cikke) az a jogértelmezés, amely szerint kizárja a számlabefogadó adólevonási jogának érvényesíthetőségét, ha a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát az önkormányzat jegyzője a szerződés szerinti teljesítést, illetve a számla kibocsátását megelőzően visszavonta?

2) Az a körülmény, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozó az általa foglalkoztatott munkavállalókat nem jelenti be (»feketén foglalkoztatja«), és ezért az adóhatóság megállapítja, hogy »bejelentett munkavállalóval nem rendelkezik«, az adósemlegesség elvére tekintettel kizárhatja-e, hogy a számlabefogadó adólevonási jogával éljen?

3) Felróható-e a számlabefogadó mulasztásaként, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalókat nem ellenőrizte olyan szempontból, hogy azok a számlakibocsátóval állnak-e jogviszonyban, illetve a számlakibocsátó e munkavállalókkal kapcsolatos bejelentési illetve egyéb adókötelezettségét teljesítette-e? E magatartás tekinthető-e olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy [áfa] kijátszására irányuló ügyletben vett részt?

4) A nemzeti bíróság a fenti körülményeket az adósemlegesség elvére figyelemmel értékelési körébe vonhatja-e akkor, amikor az összes körülmény együttes értékelése alapján arra a következtetésre jut, hogy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között valósult meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett héa levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát a szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megelőzően visszavonták.

23 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8195. o.] 28. pontját, a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 14. pontját, valamint a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 37. pontját).

24 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját; a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontját).

25 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját, a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 78. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontját).

26 Ami a levonási jog keletkezésének anyagi feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kellett értékesítenie, illetve nyújtania.

27 Az alapügyet illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat az alapügy felperese utóbb az adóköteles ügyleteihez használta fel.

28 Az említett szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátójának adóalanyi minőségét illetően emlékeztetni kell e fogalomnak a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározására.

29 Az említett rendelkezés első albekezdése szerint „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ugyanezen rendelkezés második albekezdése szerint „gazdasági tevékenység” a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is.

30 Ebből következik, hogy az „adóalany” fogalmát tágan, a ténykérdésekre alapozva határozták meg. Ezzel ellentétben nem tűnik ki az említett 9. cikk (1) bekezdéséből, hogy az

adóalanyi minőség valamely, a gazdasági tevékenység folytatására kibocsátott hatósági engedélytől függne.

31 Nem vitatott, hogy a 2006/112 irányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése előírja, hogy minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését. Mindazonáltal az ilyen bejelentésnek a héarendszer megfelelő működése tekintetében fennálló jelentősége ellenére az nem lehet további feltétele az ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyi minőség elismerésének, mivel e 213. cikk az irányelv XI. címe alá tartozó, „Az adózó nyilvántartása” című 2. fejezete alatt található.

32 Emellett a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy az adóköteles tevékenység bejelentésére irányuló kötelezettség szolgáltató általi esetleges elmulasztása nem befolyásolhatja a nyújtott szolgáltatások címzettjeit megillető, a megfizetett héa levonására való jogot. Ennélfogva az említett címzettet megilleti a levonási jog akkor is, ha a szolgáltató nem a héanyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112 irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák (lásd a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 33., 36. és 38. pontját).

33 Ebből következik, hogy az adóhatóság nem utasíthatja el a levonási jogot azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó már nem rendelkezik egyéni vállalkozói igazolvánnyal, így már nem jogosult az adószáma használatára, ha e számla a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírt valamennyi adatot tartalmazza.

34 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett héa levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát a szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megelőzően visszavonták, amennyiben e számla az ezen irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazza.

A második kérdésről

35 E kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett héa levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat.

36 E kérdés – az olyan szolgáltatóra hivatkozva, aki a munkavállalók bejelentésének elmulasztásában álló szabálytalanságot követett el, így e munkavállalók a szóban forgó szolgáltatások nyújtásakor nem belejelentett munkát végeztek – hasonló helyzetet érint, mint amely a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet alapjául szolgál.

37 Ezen ítéletét a Bíróság egyrészt a levonási jog alapját képező elvekre, másrészt pedig a csalárd módon vagy visszaélésszerűen érvényesített jog által biztosított előny megtagadására vonatkozó ítélkezési gyakorlatra alapította (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 37–42. és 46–48. pontját).

38 A Bíróság ezek alapján úgy határozott, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany héalevonási jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pontját).

39 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett héa levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A harmadik kérdésről

40 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval állnak-e jogviszonyban, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, tekinthető-e olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy héa kijátszására irányuló ügyletben vett részt.

41 E kérdés hasonló helyzetet érint, mint amely a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet alapjául szolgál.

42 Az említett ítélet 53. és 54. pontjában a Bíróság először is emlékeztetett azon ítélkezési gyakorlatra, amely szerint azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat. Emellett ugyanezen ítélet 55–57. és 62–65. pontjában a Bíróság értelemszerűen figyelembe vette a 2006/112 irányelv 273. cikkét, és azt a tényt, hogy főszabály szerint az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, illetve az e szabálytalanságokat vagy e csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

43 Ennek alapján a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának

alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jóllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült, és az adóalanynak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 66. pontját).

44 Ezen, a termékértékesítésre vonatkozó következtetés a szolgáltatások nyújtására is alkalmazandó azon kérdést illetően, hogy tekinthető-e úgy, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott szolgáltatás révén a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, azzal az indokkal, hogy nem ellenőrizte, hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e a szükséges munkavállalókkal a szóban forgó szolgáltatások nyújtása érdekében, hogy a számlakibocsátó teljesítette-e az e munkavállalók bejelentésére irányuló kötelezettségét, és hogy e számlakibocsátó munkavállalói teljesítették-e a szóban forgó munkákat.

45 Következésképpen azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héa kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.

A negyedik kérdésről

46 E kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvvel és az adósemlegesség elvével ellentétes-e, ha a bíróság az első három kérdésben szereplő körülményeket figyelembe veszi, amikor a jelen ügyben fennálló összes körülmény együttes értékelése alapján arra a következtetésre jut, hogy a levonási jog alapjául szolgáló, hivatkozott ügylet valójában nem a számlán feltüntetett felek között valósult meg.

47 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem vitatott, hogy az alapügynek levonási jogot gyakorolni kívánó felperese adóalanynak minősül, és építőipari tevékenységet végzett, tehát adóköteles szolgáltatást nyújtott más adóalanyoknak. Mivel ezen adóalany nem a saját dolgozói révén végezte e munkákat, hanem alvállalkozókat vett igénybe, a szóban forgó szolgáltatásokat más gazdasági szereplő nyújtotta, és e szolgáltatásokat utóbb a saját adóköteles ügyleteihez használta fel.

48 Emellett az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az alapügy felperese szerződést kötött M. L.-lel a szóban forgó munkák elvégzésére, és az utóbbi által kiállított, e munkákra vonatkozó és a 2006/112 irányelvben előírt valamennyi adatot tartalmazó számlákat mutatott be. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz olyan pontosítást, amelyből arra lehet következtetni, hogy az alapügy felperese maga követett

el olyan visszaéléseket, mint például hamis bevallások benyújtását vagy szabálytalan számlák kiállítását.

49 E körülmények között úgy tűnik, hogy a negyedik kérdés olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a szóban forgó szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó, hanem más gazdasági szereplő munkavállalói teljesítették, amely ugyanúgy következménye lehet a szolgáltatató csalárd színlelésének, mint más alvállalkozó igénybevételének. Márpedig nem tűnik ki az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy e kérdés megingatná az azt az előzetes feltevést, amelyen az első három kérdés alapul, úgymint hogy az alapügyben teljesülnek a levonási jog keletkezésére és gyakorlására vonatkozó, a 2006/112 irányelvben előírt érdemi és formai követelmények.

50 Nem vitatott, hogy ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adóalany és az adóhatóság között a levonási jog elutasításának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében vizsgálja, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet, és ennek érdekében figyelembe veszi az adott ügyben felmerült összes körülményt, ideértve a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első és második kérdésben szereplő körülményeket is.

51 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy az ilyen vizsgálat nem kérdőjelezheti meg az első három kérdésre adott válasz alapjául szolgáló megfontolásokat, hacsak az adóhatóság objektív körülmények alapján nem állapítja meg, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

52 E következtetést megerősíti az Európai Unión kívüli kivitelre szánt termékértékesítés utáni héa alóli mentességre vonatkozó, C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-771. o.) 27. és 29. pontja, amelyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az értékesítő a héa alóli mentességhez való joga elvesztésének veszélye nélkül bízhat ügyletének jogszerűségében akkor, ha a vevő által benyújtott hamis kiviteli igazolás miatt még a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerheti fel, hogy a mentesség feltételei valójában nem teljesültek.

53 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni a negyedik kérdésre, hogy ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet. Mindazonáltal az alapügyben szereplő helyzethez hasonló helyzetben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A költségekről

54 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 irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát a szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megelőzően visszavonták, amennyiben e számla az ezen irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazza.**

2) **A 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.**

3) **A 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e e munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az említett jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.**

4) **Ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet. Mindazonáltal az alapügyben szereplő helyzethez hasonló helyzetben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz rész.**

Aláírások