Tudta, vagy tudnia kellett volna

áfa levonás

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. december 6.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Megtagadás”

A C-285/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. június 8-án érkezett, 2011. május 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Bonik 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 (előadó), K. Lenaerts, Juhász E., T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. szeptember 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Bonik EOOD képviseletében O. Minchev advokat és M. Patchett-Joyce barrister,

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,

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

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: P. Moser barrister,

– 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 tanács irányelv (HL L 347., 1. o.) 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. és 178. cikkének értelmezésésre vonatkozik.

2 E kérelmet a Bonik EOOD (a továbbiakban: Bonik) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a Nemzeti Központi Beszedési Ügynökség Várnai „Végrehajtás-megtámadási és -kezelési” Igazgatóság igazgatója) között az e társaság által vásárolt búzára vonatkozó, adójóváírás formájában fennálló hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonása jogának tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

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

4 Ezen 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 kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 62. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 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.”

7 A 2006/112 irányelv 167. cikke kimondja:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

8 Ezen irányelv 168. cikke 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 héát;

[...]”

9 Az említett irányelv 178. cikke előírja:

„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;

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A Bonik 2009. február és március hónapra vonatkozó adóellenőrzés tárgyát képező társaság.

11 Ezen ellenőrzést követően a bolgár adóhatóságok megállapították, hogy nem bizonyított a Közösségen belüli búza- és napraforgóértékesítés, amelyet bejelentése szerint a Bonik a romániai Agrisco SRL részére teljesített, és hogy figyelembe véve, hogy a Bonik által kibocsátott számlákon feltüntetett búza és napraforgó mennyisége, e társaság könyvelése szerint annak raktárából származott, és mivel az említett ellenőrzés végrehajtásakor nem volt meg, e mennyiségek bolgár területen végzett adóköteles értékesítések tárgyát képezték.

12 Emellett az említett adóhatóságok ellenőrzéseket folytattak azon búza beszerzését illetően, amelyet a Bonik a bejelentése szerint a Favorit stroy Varna EOOD-től (a továbbiakban: Favorit stroy) és az Agro treyd BG Varna EOOD-től (a továbbiakban: Agro treyd) vásárolt, és amelyek tekintetében levonásra került a héa.

13 A Bonik birtokában volt a Favorit stroy, valamint az Agro treyd által e beszerzések vonatkozásában kibocsátott számla.

14 Mindazonáltal a bolgár hatóságok, annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak az említett beszerzések valódiságáról, keresztellenőrzést végeztek a Bonik szállítóinál, úgymint a Favorit stroynál és az Agro treydnél, valamint az utóbbi szállítóinál, azaz a Lyusi treyd EOOD-nél, az Eksim plyus EOOD-nél és a Riva agro stil EOOD-nél.

15 Mivel ezen ellenőrzések nem tették lehetővé annak megállapítását, hogy a Lyusi treyd EOOD, az Eksim plyus EOOD és a Riva agro stil EOOD ténylegesen értékesített termékeket a Favorit stroy és az Agro treyd részére, a bolgár adóhatóságok ebből azt a következtetést vonták le, hogy az utóbbi társaságok nem rendelkeztek a szükséges menniységű termékkel a Boniknak szánt értékesítések teljesítéséhez, és megállapították, hogy nem történt tényleges értékesítés az említett társaságok és a Bonik között.

16 Ennélfogva az említett adóhatóságok a 2010. március 10-i helyesbített adómegállapítási határozatban elutasították a Boniknak a Favorit stroy és az Agro treyd szállítói által teljesített búzaértékesítéshez kapcsolódó héára vonatkozó, adójóváírás formájában történő levonási jogát.

17 A Bonik közigazgatási jogorvoslatot nyújtott be ezen adómegállapítási határozattal szemben a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite előtt, amely 2010. június 21-i határozatában helybenhagyta az említett határozatot.

18 A Bonik keresetet indított ugyanazon adómegállapítási határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e bíróság megállapítja, hogy a bolgár adóhatóságok nem vitatják azt a tényt, hogy a Bonik ugyanolyan típusú és azonos mennyiségű termékkel összefüggő, egymást követő értékesítéseket teljesített, és nem állítják, hogy e társaság e terméket a Favorit stroy és az Agro treydtől eltérő értékesítőktől szerezte be.

20 Továbbá a bíróság hozzáteszi, hogy rendelkezésre állnak olyan bizonyítékok, amelyek alapján megállapítható a közvetlen értékesítések teljesítése, és hogy az előszállítások teljesítésére vonatkozó bizonyítékok hiánya nem vezethet arra a következtetésre, hogy a közvetlen értékesítéseket sem teljesítették.

21 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a nemzeti szabályozás nem rendeli alá az adójóváírás formájában fennálló héalevonási jogot a termék eredete bizonyításának.

22 E bíróság szerint az adóhatóság a gyakorlatában, és bizonyos bolgár bíróságok megkövetelik az előszállítások teljesítésének bizonyítását, ahhoz, hogy elismerjék az adóalany héalevonási jogát.

23 Ezen összeüggések mellett az Administrativen sad – Varna úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1) Levezethető-e értelmezés útján a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) és b) pontjából, valamint 14., 62., 63., 167. és 168. cikkéből a »tényleges értékesítés hiányának« fogalma, és ha igen, meghatározása szempontjából megegyezik-e a »tényleges értékesítés hiányának« fogalma az »adócsalás« fogalmával, vagy azt e fogalom magában foglalja-e? Mit ölel fel [ezen] irányelv értelmében az »adócsalás« fogalma?

2) Megkívánja-e a [2006/112] irányelv az »adócsalás« fogalmának meghatározása, valamint a 178. cikke b) pontjával összefüggésben értelmezett (26) és (59) preambulumbekezdése fényében, hogy az alaki követelményeket kifejezetten jogalkotás útján a tagállam legfelsőbb szintű jogalkotó szervének aktusa állapítsa meg, vagy lehetőséget biztosít arra, hogy ezen alaki követelményeket ne jogalkotás útján állapítsák meg, hanem azok közigazgatási (adóellenőrzési), valamint ítélkezési gyakorlatot képezzenek? Bevezethetők-e alaki követelmények a közigazgatási hatóságok jogalkotási aktusai és/vagy közigazgatási utasítások útján?

3) Abban az esetben, ha annak fogalma eltér az »adócsalás« fogalmától, és azt e fogalom nem foglalja magában, a »tényleges értékesítés hiánya« olyan, a [2006/112] irányelv 178. cikkének b) pontja szerinti alaki követelményt vagy annak (59) preambulumbekezdése szerinti intézkedést képez-e, amelynek bevezetése az adólevonási jog megtagadását eredményezi, és megkérdőjelezi a héa semlegességét, a közös [héa]-rendszernek a vonatkozó közösségi jog által bevezetett egyik lényeges elvét?

4) Előírhatók-e az adóalanyok számára olyan alaki követelmények, amelyek szerint igazolniuk kell a közöttük (az utolsó megrendelő és az értékesítő között) teljesített értékesítést megelőző értékesítéseket ahhoz, hogy az értékesítés ténylegesen teljesített értékesítésnek legyen tekinthető, amennyiben a hatóság nem vitatja, hogy az érintettek (az utolsó értékesítők) későbbi megrendelők számára később azonos termékeket azonos mennyiségben értékesítettek?

5) A közös [héa]-rendszer és a 2006/112 irányelv 168. és 178. cikke szerinti rendelkezések körében a kereskedőnek a valamely meghatározott ügylet utáni héabefizetések elismeréséhez való jogát

a) kizárólag azon konkrét ügylet vonatkozásában kell-e értékelni, amelyben a kereskedő részt vesz, figyelembe véve a kereskedőnek az ügyletben való részvételre irányuló szándékát, és/vagy

b) az ügyletek összességére figyelemmel kell-e értékelni, beleértve azokat a korábbi és későbbi ügyleteket is, amelyek a kérdéses ügyletet magában foglaló értékesítési láncot alkotják, figyelembe véve a lánc egyéb – a kereskedő által nem ismert és/vagy nem megismerhető – résztvevőinek szándékait, illetve a számlát kiállító személynek és a lánc egyéb résztvevőinek, mégpedig a számlát kiállító személy azon előszállítóinak cselekményeit és/vagy mulasztásait, akiket a megrendelő nem ellenőrizhet, és akiktől a megrendelő nem követelheti bizonyos magatartás tanúsítását, és/vagy

c) a lánc azon más résztvevőinek csalárd cselekményeire és szándékaira figyelemmel kell-e értékelni, akiknek részvételéről a kereskedő nem tudott, és akiknek cselekményeit vagy szándékait illetően nem állapítható meg, hogy azokról a kereskedő tudomást szerezhetett-e, mégpedig attól függetlenül, hogy e cselekmények és szándékok valamely adott ügyletet megelőzték-e vagy követték-e?

6) Az ötödik kérdésre adandó választól függően: a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek, illetve az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalany által végzett gazdasági tevékenység részének kell-e tekinteni az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló ügyleteket?

7) Lehetőség van-e arra, hogy ne a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek tekintsék az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló, az értékesítő által a héa megállapítása céljából megfelelően dokumentált és bevallott azon ügyleteket, amelyek tekintetében a megrendelő ténylegesen megszerezte a kiszámlázott termék tulajdonjogát, és nem áll rendelkezésre arra vonatkozó adat, hogy a megrendelő a terméket valójában olyan személytől szerezte-e be, aki nem azonos a számlát kiállító személlyel, pusztán azért, mert az értékesítőt nem találták a megadott címen, és az értékesítő nem nyújtotta be az adóellenőrzés során kért dokumentumokat, vagy az adóhatóságok előtt nem igazolta az értékesítések teljesítésének minden körülményét, köztük az értékesített termék származását?

8) Az adóbeszedés biztosítását és az adócsalás megelőzését szolgáló megengedett intézkedésnek tekintendő-e az, hogy a [hozzáadottérték-]adó levonásának jogát az értékesítőnek és/vagy az értékesítő előszállítójának a magatartásától teszik függővé?

9) A második, harmadik és negyedik kérdésre adandó válaszoktól függően: ellentétesek-e az arányosság, az egyenlő bánásmód és a jogbiztonság közösségi jogi elvével az adóhatóságoknak az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló olyan intézkedései, amelyek a jóhiszemű kereskedő által kötött ügyletek vonatkozásában a héa-szabályozás alkalmazásának kizárását eredményezik?

10) Az előző kérdésekre adandó válaszoktól függően: az alapügy tárgyát képező körülményekhez hasonló körülmények között megilleti-e a megrendelőt a vele szemben az értékesítők által felszámított adó levonásához való jog?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

24 Az együttesen vizsgálandó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az arányosság, az egyenlő bánásmód és a jogbiztonság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – ellentétes, ha azzal az indokkal elutasítják az adóalany valamely termékértékesítéshez kapcsolódó héalevonási jogát, hogy figyelembe véve az ezen értékesítést megelőzően teljesített ügyletekre vonatkozó körülményeket, az utóbbi értékesítést ténylegesen nem teljesítettnek kell tekinteni.

25 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd a C-80/11. és 142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 E tekintetben 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 C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11087. o.] 50. pontját; 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.] 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontját).

27 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 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját; a C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját; a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját; a C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 25. pontját; a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 78. pontját; a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját; a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontját).

28 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanynak az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (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 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 40. pontját).

29 Továbbá kitűnik a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontjának megfogalmazásából, hogy a levonási joghoz szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig 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 (lásd a fent hivatkozott Centralan Property ügyben hozott ítélet 52. pontját és a C-324/11. sz. Tóth-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 26. pontját).

30 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó termékértékesítésben érintett felek, úgymint Bonik és szállítói, a 2006/112 irányelv szerinti adóalanyok.

31 Mindazonáltal annak megállapítása érdekében, hogy a Bonikot e termékértékesítések alapján megillette a levonási jog, meg kell vizsgálni, hogy az utóbbiakat ténylegesen teljesítették-e, és hogy a Bonik az érintett termékeket adóköteles ügyleteihez használta-e fel.

32 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy 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 annak meghatározása érdekében, hogy a Bonik élhet-e levonás joggal az említett termékértékesítések alapján (lásd ebben az értelemben a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 53. pontját).

33 Ha ezen értékelésből az következik, hogy az alapügyben szóban forgó termékértékesítéseket ténylegesen teljesítették, és a Bonik e termékeket utóbb adóköteles ügyleteihez használta fel, főszabály szerint nem utasítható el a levonási jog.

34 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a bolgár adóhatóság nem erősíti meg, hogy a Bonik az alapügyben szóban forgó termékeket a Favorit stroy-tól és az Agro treydtől eltérő szállítótól szerezte be, és hogy bizonyításra került, hogy teljesítették a közvetlen értékesítéseket. Megállapítja továbbá, hogy az említett hatóságok nem vitatják azt a tényt, hogy a Bonik egymást követő értékesítéseket teljesített az alapügyben szereplő termékekkel egyező típusú és azonos mennyiségű termékekkel.

35 Ezenfelül emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat (lásd különösen a fent hivatkozott Halifax és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 71. pontját; a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontját; a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 36. pontját; a C-504/10. sz Tanoarch-ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontját).

36 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen a fent hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 32. pontját, a fent hivatkozott Halifax és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 68. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontját).

37 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 a fent hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 34. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 55. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontját).

38 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 (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 58 és 59. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 53. pontját).

39 Ugyanígy azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (lásd a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját).

40 Ebből következik, hogy a levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 56–61. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 45. pontját).

41 Az említett 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 (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 52. és 55. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45., 46. és 60. pontját, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját).

42 Ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját).

43 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 (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 49. pontját).

44 Ebből következik, hogy ha a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja az alapügyben szereplő termékértékesítés tényleges teljesítését, és e termékeknek utóbb a Bonik által, adóköteles ügyletekhez történő felhasználását, ezt követően e bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását.

45 E feltételek mellett azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – ellentétes, ha azzal az indokkal elutasítják az adóalany valamely termékértékesítéshez kapcsolódó héalevonási

jogát, hogy figyelembe véve az ezen értékesítést megelőzően vagy utóbb elkövetett adócsalást vagy szabálytalanságokat, az utóbbi értékesítést ténylegesen nem teljesítettnek kell tekinteni, anélkül hogy az objektív körülményekre figyelemmel megállapításra kerülne, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel az értékesítési láncban korábban vagy később elkövetett héacsalásban vesz részt, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

46 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:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanács irányelv 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – ellentétes, ha azzal az indokkal elutasítják az adóalany valamely termékértékesítéshez kapcsolódó hozzáadottérték-adólevonási jogát, hogy figyelembe véve az ezen értékesítést megelőzően vagy utóbb elkövetett hozzáadottértékadó-csalást vagy szabálytalanságokat, az utóbbi értékesítést ténylegesen nem teljesítettnek kell tekinteni, anélkül hogy az objektív körülményekre figyelemmel megállapításra kerülne, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel az értékesítési láncban korábban vagy később elkövetett héacsalásban vesz részt, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

---

*Az eljárás nyelve: bolgár.