A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2014. február 13.(*)

„Adózás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonása – Nyújtott szolgáltatások – Ellenőrzés – A szükséges eszközökkel nem rendelkező szolgáltató – Az adócsalás fogalma – Az adócsalás hivatalból történő megállapításának kötelezettsége – A szolgáltatás tényleges nyújtásával kapcsolatos követelmény – Megfelelően részletes nyilvántartás vezetésének követelménye – Peres eljárások – Annak tilalma, hogy a bíróság büntetőjogilag minősítse a csalást, és súlyosbítsa a felperes helyzetét”

A C-18/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (Bulgária) a Bírósághoz 2013. január 14-én érkezett, 2012. december 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Maks Pen EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia,** korábban Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, G. Arestis és J.-C. Bonichot (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, korábban Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia képviseletében A. Georgiev, meghatalmazotti minőségben,

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

– a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou és M. Vergou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay 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.) 63. cikkének, 178. cikke első bekezdése a) pontjának, 226. cikke első bekezdése 6. pontjának, valamint 242. és 273. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Maks Pen EOOD (a továbbiakban: Maks Pen) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, korábban Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia (a nemzeti központi adóhatóság szófiai „jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának” igazgatója) között, Maks Pen egyes szolgáltatói által kibocsátott számlákkal kapcsolatos hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történő levonásához való jog megtagadásának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 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.”

4 Ezen irányelv 63. cikke előírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

5 Az említett irányelv 167. cikke előírja:

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

6 Ugyanezen 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;

[…]”

7 A 2006/112 irányelv 178. cikke értelmében:

„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 A 2006/112 irányelv 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.

9 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.

10 Az említett irányelv 242. cikkének szövege a következő:

„Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

11 Ugyanezen irányelv 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 bolgár jog

12 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; a továbbiakban: a héáról szóló törvény) 70. cikkének (5) bekezdése szerint a jogtalanul felszámított héa nem levonható.

13 A héáról szóló törvény végrehajtásáról szóló rendelet alapeljárásban alkalmazandó változatának „Az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontja termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás esetében” című 12. cikke az (1) bekezdésében előírja:

„[…] a szolgáltatásnyújtás teljesítésének törvény szerinti időpontja az az időpont, amelyben az alkalmazandó számvitelről szóló törvénynek és az alkalmazandó számviteli standardoknak megfelelően teljesültek az e szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei.”

14 A adó- és társadalombiztosítási perrendtartás (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 160. cikkének (1), (2) és (5) bekezdése szerint:

„(1) A Bíróság az ügy érdemében határoz, és egészben vagy részben hatályon kívül helyezheti, illetve módosíthatja az adóellenőrzési határozatot, vagy elutasíthatja a keresetet.

(2) A bíróság értékeli az adóellenőrzési határozat jogszerűségét és megalapozottságát, vizsgálva, hogy a hatáskörrel rendelkező szolgálat, a megfelelő formában, az alaki és az anyagi rendelkezések tiszteletben tartásával bocsátotta-e ki.

[…]

(5) Az adóellenőrzési határozat nem módosítható a felperes terhére bírósági határozattal.”

15 A polgári perrendtartás (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) 17. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A bíróság a jogvita eldöntéséhez jelentőséggel bíró minden kérdésben határoz, azon kérdés kivételével, hogy jogsértés történt-e.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A Maks Pen bolgár jog alá tartozó társasaság, amely irodaszerek és reklámeszközök nagykereskedelmével foglalkozik.

17 A 2007. január 1-je és 2009. április 30-a közötti adómegállapítási időszakok vonatkozásában végzett adóellenőrzés során az adóhatóság vizsgálta az e szolgáltatók közül hét szolgáltató által kibocsátott számlákon feltüntetett adó okán tett héalevonás megalapozottságát.

18 Bizonyos szolgáltatók vagy az alvállalkozóik vonatkozásában az ellenőrzés során kért adatok alapján nem lehetett megállapítani, hogy rendelkezésükre álltak a számlázott szolgáltatások teljesítéséhez szükséges eszközök. Megállapítva, hogy vagy az egyes alvállalkozók ügyleteinek tényleges teljesítése nem volt bizonyított, vagy hogy azokat nem a számlákon feltüntetett szolgáltatók teljesítették, az adóhatóság adóellenőrző határozatot bocsátott ki, a hét vállalkozás számláin szereplő héa levonhatóságát vitatva.

19 Maks Pen vitatta ezen adóellenőrzési határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Szófia előtt, majd a kérdést előterjesztő bíróság előtt a következőképpen érvelt: birtokában voltak a számlák és a jogszerű szerződéses dokumentumok, e számlák banki úton kerültek kifizetésre és szerepeltek a szolgáltatók könyvelésében, a szolgáltatók bevallották az említett számlákhoz kapcsolódó héát, ezáltal bizonyított a szóban forgó szolgáltatások ténylegessége, egyébiránt pedig nem vitatott, hogy önmaga teljesítette az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó termékértékesítéseket.

20 Az adóhatóság úgy érvelt, hogy a jogszerű számlák birtoklása nem elegendő a levonási jog alapításához, jóllehet többek között az érintett szolgáltatók által a számlák alátámasztására benyújtott magánjellegű dokumentumok nem rendelkeztek megbízható keltezéssel, és nem rendelkeztek bizonyító erővel, és hogy az alvállalkozók nem jelentették be az igénybe vett munkavállalókat, sem pedig a végrehajtott szolgáltatásokat. A kérdést előterjesztő bíróság előtt az adóhatóság új szempontokat adott elő, egyrészt vitatva a két szolgáltató képviselői aláírásának érvényességét, másrészt pedig hangsúlyozva, hogy egyikük sem a számviteli dokumentumaiban, sem pedig az adóbevallásaiban nem tüntette fel az igénybe vett egyik alvállalkozó számláit. Az adóhatóság elismerte ugyan, hogy a kiszámlázott szolgáltatásokat Maks Pennek nyújtották, azokat azonban nem az e számlán szereplő szolgáltatók teljesítették.

21 E körülmények között az Administrativen sad Sofia-grad úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az uniós jog szerint az adólevonás céljából elkövetett »adócsalásra« utaló ténybeli körülményekként kell-e kezelni azokat a körülményeket, hogy a számlán feltüntetett szolgáltató vagy alvállalkozója nem rendelkezik a szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének költségei nincsenek dokumentálva, és a szolgáltató vagy alvállalkozójának könyvelése nem tartalmaz ilyen költségeket, valamint hogy az e dokumentumokat a szolgáltató nevében aláíró személyek kiállítói minőségét illetően hamis dokumentumokat olyan szerződés vagy átadás átvételi jegyzőkönyv formájában állították ki, amelyeket a teljesítendő ellenszolgáltatások és azon szolgáltatásnyújtás teljesítésének bizonyítékaként mutattak be, amelyről héás számlát bocsátottak ki, és amelynek tekintetében gyakorolták az adólevonás jogát?

2) Az adócsalás esetén az adólevonási jog megtagadására vonatkozó, az uniós jogból és a […] Bíróság […] ítélkezési gyakorlatából eredő bírósági kötelezettség alapján köteles-e a nemzeti bíróság arra is, hogy az alapeljárás körülményei között hivatalból megállapítsa az adócsalás megtörténtét azáltal, hogy a bíróság azon nemzeti jogi kötelezettségére tekintettel, hogy érdemben eldöntse a jogvitát, tiszteletben tartsa a felperessel való kedvezőtlenebb bánásmód tilalmát, valamint a hatékony jogorvoslathoz való jog és a jogbiztonság elvét, továbbá hogy hivatalból alkalmazza a vonatkozó jogszabályokat, értékeli a bíróság előtt először előadott új tényeket; minden bizonyítékot – köztük a színlelt ügyletekre vonatkozó bizonyítékokat is –, hamis dokumentumot és valótlan tartalmú dokumentumot értékel?

3) Az következik-e a […] 2006/112 […] irányelv 178. cikke első bekezdésének a) pontjából a nemzeti bíróság azon kötelezettségére tekintettel, hogy adócsalás esetén megtagadja az adólevonási jogot, hogy az adólevonási jog gyakorlásához a szolgáltatásnyújtást ténylegesen a számlán feltüntetett szolgáltatónak vagy alvállalkozójának kell teljesítenie?

4) Azt jelenti-e a 2006/112 irányelv 242. cikkében foglalt, az adólevonási jog ellenőrzése céljából vezetett részletes nyilvántartás követelménye, hogy a tagállam azon megfelelő nemzeti számviteli jogszabályait is alkalmazni kell, amelyek az uniós jog nemzetközi számviteli standardjaival való összhangot írják elő, vagy az csak az említett irányelvben meghatározott, a héával kapcsolatos számviteli dokumentumok – számlák, héabevallások és összesítő nyilatkozatok – vezetésének követelményét jelenti?

A második fordulatra adandó igenlő válasz esetén az alábbi kérdés is válaszra szorul:

Az következik-e a 2006/112 irányelv 226. cikke első bekezdésének 6. pontja szerinti követelményből, amely szerint a számlákon kötelezően fel kell tüntetni »a nyújtott szolgáltatás mérték[ét] és jelleg[ét]«, hogy szolgáltatásnyújtás esetén a számlákon vagy az azokkal összefüggésben kiállított dokumentumon kötelezően fel kell tüntetni a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésére vonatkozó adatokat – ellenőrizhető objektív körülményeket – egyrészt arra vonatkozó bizonyítékként, hogy a szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették, másrészt arra vonatkozó bizonyítékként, hogy a szolgáltatásnyújtást a számlán feltüntetett szolgáltató teljesítette?

5) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 63. és 273. cikkével összefüggésben értelmezett, az adólevonási jog ellenőrzése céljából vezetett részletes nyilvántartásra vonatkozó követelményt rögzítő 242. cikkét, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amelyben az alkalmazandó – az uniós jog nemzetközi számviteli standardjaival és a kereskedelmi ügyletek számviteli kimutatásának, a tartalom formával szembeni elsőbbségének, valamint a bevételek és költségek összevethetőségének elvével való összhangot előíró – számviteli jogszabályoknak megfelelően teljesültek az abból származó bevétel elismerésének feltételei?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a harmadik kérdésről

22 Az együttesen vizsgálandó első és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héát levonja, ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, mivel többek között az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, és hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult.

23 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-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 E tekintetben a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, hogy 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 a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 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 Bonik-ügyben hozott ítélet 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ha teljesülnek e feltételek, főszabály szerint nem utasítható el a levonáshoz való jog.

26 Így emlékeztetni kell arra, hogy a lehetséges adókijátszások, adóelkerülések és más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 35–37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

27 A kérdést előterjesztő bíróság azt is szeretné tudni, hogy a fenti kérdésre adandó válasz eltérő-e, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt. Ha ez az eset áll fenn, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást, ugyanez az eset áll fenn akor is, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által héacsalásra irányuló 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 Bonik-ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 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, vagy a 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 a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott objektív körülmények fennállását. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 43. és 44. pontját).

30 E tekintetben 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. Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata

tehát, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint, ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak, az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel történő meghatározása érdekében, hogy Maks Pen tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel a szolgáltató által elkövetett adócsalásban vesz részt.

31 E tekintetben azon puszta körülmény, hogy az alapügyben a Maks Pennek nyújtott szolgáltatást ténylegesen nem a számlákon szereplő szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, nem elegendő önmagában a Maks Pen által hivatkozott levonási jog kizárásához.

32 E feltételek mellett azt kell válaszolni az első és a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezi, hogy azzal ellenétes, hogy az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héát levonja, ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

33 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jog alapján köteles-e annak hivatalból történő vizsgálatára, hogy az alapeljárás körülményei között történt-e adócsalás a bíróság előtt először előadott új tények és minden bizonyíték értékelése alapján, jóllehet ilyen vizsgálat során e bíróság nem venné figyelembe az alkalmazandó nemzeti jog alapján rá háruló kötelezettségeket.

34 Amint arra a jelen ítélet 26. pontjában emlékeztettünk, az uniós jog előírja az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok számára, hogy meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Egyébiránt, még ha a felek nem is hivatkoznak az uniós jogra, a nemzeti bíróság köteles hivatalból megtagadni a kötelező erejű uniós jogra vonatkozó jogalapot, ha a nemzeti jog szerint a nemzeti bíróságok jogosultak vagy kötelesek ezt megtenni egy kötelező erejű nemzeti jogszabály vonatkozásában (lásd ebben az értelemben a C-2/06. sz. Kempter-ügyben 2008. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-411. o.] 45. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 Ennélfogva, amint azt maga a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 72. pontjában, az adó- és társadalombiztosítási perrendtartás 160. cikkének (2) bekezdéséből kitűnik, hogy e bíróság köteles megállapítani, hogy adócsalás áll fenn, amikor hivatalból vizsgálja az adóalany által tett héalevonást vitató adóellenőrző határozat nemzeti joggal való összeegyeztethetőségét, hivatalból meg kell tagadnia továbbá a

jelen ítélet előző pontjában hivatkozott uniós jogi követelményt is, a 2006/112 irányelvnek a lehetséges adókijátszások, adóelkerülések és más visszaélések elleni küzdelemre irányuló céljának megfelelően.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok kötelesek a belső jogot úgy értelmezni, hogy az érintett irányelv eredményének elérése érdekében a lehető legteljesebb mértékig figyelembe veszik annak szövegét és célját, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával (lásd ebben az értelemben a C-212/04. sz., Adeneler és társai ügyben 2006. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-6057. o.] 111. pontját). A kérdést előterjesztő bíróság köteles tehát vizsgálni, hogy az általa hivatkozott nemzeti jogi szabályok, amelyek álláspontja szerint ellentétesek lehetnek az uniós jogi követelményekkel, értelmezhetők az e követelmények alapját képező adócsalás elleni küzdelem céljával összhangban.

37 Ez alapján nem viatatottan igaz, hogy az uniós jog nem kötelezheti a nemzeti bíróságot arra, hogy hivatalból alkalmazza e jog valamely rendelkezését, amennyiben ezen alkalmazás következtében sérül a *reformatio in peius* tilalmának nemzeti eljárásjogában rögzített elve (a C-455/06. sz., Heemskerk és Schaap ügyben 2008. november 25-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8763. o.] 46. pontja). Mindazonáltal az alapügyben szereplőhöz hasonló jogvita esetében, amely alapját meghatározott számlákon szereplő héa levonási joga képezi, mindenesetre nem tűnik ki, hogy az ilyen tilalom alkalmazható az adóhatóság által a tárgyalás során előadott új tények bemutatására, amelyek ugyanezen számlák vonatkozásában nem tekinthetők az ezen levonási jogra hivatkozó adóalany helyzetét súlyosbítónak.

38 Egyébiránt, még ha valamely nemzeti jogszabály bűncselekménynek minősíti is az adócsalást, és e minősítést csak a büntetőbíró teheti meg, nem tűnik úgy, hogy az ilyen szabállyal ellentétes, ha az adóalany által tett héalevonást vitató adóellenőrző határozat jogszerűségét vizsgáló bíróság az adóhatóság által előadott objektív tényezőkre alapít a jelen ügyben a csalás fennállásának megállapításához, míg a nemzeti jog másik rendelkezése, mint például a héáról szóló törvény 70. cikkének (5) bekezdése szerint nem levonható a „jogtalanul felszámított” héa.

39 E feltételek mellett azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy ha a nemzeti bíróságok kötelesek vagy jogosultak hivatalból megtagadni a kötelező erejű nemzeti jogszabályra alapított jogalapot, kötelesek ezt megtenni a kötelező erejű olyan uniós jogszabály vonatkozásában is, amely előírja a hatóságok és a nemzeti bíróságok számára, hogy meg kell tagadniuk a héalevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. E bíróságok feladata az e levonási jogra történő hivatkozás csalárd vagy visszaélésszerű módjának értékelése során, hogy a lehető legteljesebb mértékig a 2006/112 irányelv szövegét és célját figyelembe véve értelmezzék a nemzeti jogot ezen irányelv eredményének elérése érdekében, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával.

A negyedik és az ötödik kérdésről

40 Az együttesen vizsgálandó negyedik és ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet, amelynek 242. cikke különösen azt írja elő, hogy minden adóalanynak a héa megállapításának és ellenőrzésének céljából részletes

nyilvántartást kell vezetnie, úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha az érintett tagállam minden adóalanytól megköveteli, hogy e tekintetben tartsa tiszteletben a nemzetközi számviteli standardoknak megfelelő nemzeti számviteli szabályokat, ideértve azon nemzeti rendelkezést is, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amikor teljesültek az érintett szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei.

41 Emlékeztetni kell arra, hogy a közös héarendszer keretében a tagállamok kötelesek biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, és e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkeznek, többek között a rendelkezésükre álló eszközök felhasználásának módja kapcsán. E kötelezettségek között a 2006/112 irányelv 242. cikke különösen előírja, hogy minden adóalanynak megfelelően részletes elszámolást kell vezetnie, hogy lehetővé tegye a héa megállapítását és annak adóhatóság általi ellenőrzését (lásd ebben az értelemben a C-188/09. sz. Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-7639. o.] 22. és 23. pontját).

42 Egyébiránt a 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdése szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. E lehetőséget, amellyel csak a tagállamok közötti kereskedelmet nem érintve lehet élni, amint azt ugyenezen cikk második bekezdése megállapítja, nem lehet felhasználni az említett irányelvben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további kötelezettségek előírására sem.

43 Az említett lehetőség nem teszi azonban lehetővé a tagállamok számára, hogy olyan intézkedéseket fogadjanak el, amelyek túlterjeszkednek azon a mértéken, amely az adó helyes beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges (a fent hivatkozott Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben hozott ítélet 26. pontja).

44 Feltéve, hogy tiszteletben tartják a korlátait, az uniós joggal nem ellentétesek az olyan kiegészítő nemzeti számviteli szabályok, amelyeket az Unióban alkalmazandó nemzeti számviteli standardokra hivatkozással fogadnak el, a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról szóló, 2002. július 19-i 1606/2002/EK rendelet európai parlamenti és tanácsi rendeletben (HL L 243., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 29. kötet, 609. o.) előírt feltételek mellett.

45 Azon kérdést illetően, hogy e nemzeti számviteli standardok előírhatják-e, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amikor teljesültek az érintett szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei, meg kell állapítani, hogy e szabálynak az lenne a hatása, hogy a héafizetési kötelezettség ilyen értékesítés esetében csak abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltató vagy alvállalkozója által viselt költségeket e gazdasági szereplők könyvelésébe felvették.

46 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, és hogy ezen irányelv 63. cikke szerint a héafizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Ennélfogva és az említett irányelv 64. és 65. cikkében érintett különleges helyzetekre figyelemmel, amelyek nem szerepelnek az alapügyben, az adófizetési kötelezettsége keletkezésének és tehát az adóalany által történő levonhatóságának időpontja általában nem

határozható meg olyan alakiságok teljesítésével, mint a szolgáltatók könyvelésébe a szolgáltatásnyújtásukhoz szükséges költségek felvétele.

47 Egyébiránt a számviteli jellegű egyes követelmények szolgáltató általi esetleges elmulasztása nem befolyásolhatja a nyújtott szolgáltatások címzettjeit megillető, a megfizetett héa levonására való jogot, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112 irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi adatot tartalmazzák (lásd ebben az értelemben a C-324/11. sz. Tóth-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 32. pontját).

48 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a negyedik és az ötödik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet, amelynek 242. cikke különösen azt írja elő, hogy, minden adóalanynak a héa megállapításának és ellenőrzésének céljából részletes nyilvántartást kell vezetnie, úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az érintett tagállam ezen irányelv 273. cikkének határai között minden adóalanytól megköveteli, hogy e tekintetben tartsa tiszteletben a nemzetközi számviteli standardoknak megfelelő nemzeti számviteli szabályokat, feltéve hogy az e vonatkozásban elfogadott intézkedések nem haladják meg az adó helyes beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges mértéket. E tekintetben a 2006/112 irányelvvel ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amikor teljesültek az érintett szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei.

A költségekről

49 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellenétes, hogy az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő hozzáadottérték-adót levonja, ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, mivel többek között az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

2) **Ha a nemzeti bíróságok kötelesek vagy jogosultak hivatalból megtagadni a kötelező erejű nemzeti jogszabályra alapított jogalapot, kötelesek ezt megtenni a kötelező erejű olyan uniós jogszabály vonatkozásában is, amely előírja a hatóságok és a nemzeti bíróságok számára, hogy meg kell tagadniuk a hozzáadottértékadó-levonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. E bíróságok feladata az e levonási**

jogra történő hivatkozás csalárd vagy visszaélésszerű módjának értékelése során, hogy a lehető legteljesebb mértékig a 2006/112 irányelv szövegét és célját figyelembe véve értelmezzék a nemzeti jogot ezen irányelv eredményének elérése érdekében, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával.

3) **A 2006/112 irányelvet, amelynek 242. cikke különösen azt írja elő, hogy minden adóalanynak a hozzáadottérték-adó megállapításának és ellenőrzésének céljából részletes nyilvántartást kell vezetnie, úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az érintett tagállam ugyanezen irányelv 273. cikkének határai között minden adóalanytól megköveteli, hogy e tekintetben tartsa tiszteletben a nemzetközi számviteli standardoknak megfelelő nemzeti számviteli szabályokat, feltéve hogy az e vonatkozásban elfogadott intézkedések nem haladják meg az adó helyes beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges mértéket. E tekintetben a 2006/112 irányelvvel ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amikor teljesültek az érintett szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: bolgár.