A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (tizedik tanács)

2013. május 16.(*)

„Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Levonási jog – Megtagadás – Gyanús ügyletek – Korábban elkövetett csalások – Bizonyítási teher”

A C-444/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2012. október 3-án érkezett, 2012. szeptember 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Hardimpex Kft.** felszámolás alatt

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, D. Šváby (előadó) és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke alapján indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

Végzést

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 felszámolás alatt álló Hardimpex Kft. (a továbbiakban: Hardimpex) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya, hogy az adóhatóság nem ismerte el az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jogot.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

4 Az ezen irányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.

A magyar jog

5 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.

6 Az áfatörvény 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, egyszerűsített számla és a számlát helyettesítő okmány.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 A Hardimpex 2006-ban és 2007-ben számítástechnikai eszközök és alkatrészek nagykereskedelmi forgalmazásával foglalkozott.

8 Az adóhatóság az áfatörvény 32. §-a (1) bekezdésének a) pontja és 35. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján elutasította a Hardimpexszel szemben a legjelentősebb beszállítója, a Cryp-Tech Kft. (a továbbiakban: CT) által kibocsátott

számlákban feltüntetett héa levonásához való jogot arra hivatkozva, hogy a szóban forgó számlák tartalmilag hiteltelenek voltak.

9 Az adóhatóság e tekintetben a korábban közreműködő társaságoknál végzett ellenőrzései alapján arra hivatkozott, hogy a CT számláiban szerepeltetett termékek igazolatlan eredetűek, mivel Magyarországon jogszerűtlenül kerültek belföldi forgalomba, ugyanis a CT legjelentősebb beszállítója, az M2 Data Kft., amely részben harmadik országból szerzett be számítástechnikai termékeket, az importáláshoz kapcsolódó bevallási és adófizetési kötelezettségének nem tett eleget, illetve az M2 Data Kft. belföldi beszállítója, a P társaság, a bejelentett székhelyén gazdasági tevékenységet nem végzett. Az adóhatóság az említett héalevonási jog elutasítása kapcsán arra a körülményre is hivatkozott, hogy a Hardimpex az érintett termékek beszerzésekor nem járt el kellő körültekintéssel, mivel nem vizsgálta, hogy az értékesítési láncban előtte szereplő gazdasági társaságok a termékértékesítés kapcsán eleget tettek-e héabevallási és -befizetési kötelezettségüknek, illetve a termékek harmadik országból való vásárlása esetén a termékimportra vonatkozó vámkezelési és vámfizetési kötelezettségüknek.

10 Az adóhatóság ugyanakkor nem vitatta, hogy a CT számítástechnikai eszközöket értékesített a Hardimpex részére, és hogy utóbbi az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a szóban forgó termékek vásárlását igazoló okiratokat.

11 Miután elutasították a héalevonási jog megtagadásáról szóló adóhatósági határozat elleni kifogásait, a Hardimpex keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra hivatkozással, hogy nem tagadható meg a héalevonási jog azon az alapon, hogy az áru eredete nem igazolt. A Hardimpex a szóban forgó gazdasági esemény megtörténtének alátámasztásául hivatkozott a számlákra, a termékek beszerzését igazoló gyártási számon, illetve garancialevélen alapuló dokumentációra, amelyet az ellenőrzés során az adóhatóság rendelkezésére bocsátott.

12 Mivel a Fővárosi Törvényszék kérdésesnek tartotta, hogy az alapügyben képviselt adóhatósági álláspont összeegyeztethető a 2006/112 irányelv 168. cikkével, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2006/112 irányelv termékértékesítésre vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy nem teljesülnek a termékértékesítés fogalmi feltételei, ha a számlakibocsátó adóalany igazolatlan eredetű terméket értékesít az adóalanynak?

2) Amennyiben [az] előző kérdésre nemmel kell válaszolni, abban az esetben a 2006/112 irányelv adósemlegesség[re], [illetve] adólevonásra vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes-e, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített termékértékesítés után felszámított vagy megfizetett héa levonására vonatkozó jogát pusztán a levonási jog megalapozására felhozott ügyletben szereplő áru igazolatlan eredetére hivatkozással, anélkül, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy a számla címzettje közvetett vagy közvetlen kapcsolatban állt az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplővel, illetve tudott, vagy tudnia kellett volna az említett gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásról?

3) A 2006/112 irányelv adólevonásra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy [azokkal] ellentéte[s], ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak

[a] héa levonására vonatkozó jogát azzal, hogy neki felróható módon elmulasztotta ellenőrizni [azt], illetve nem győződött meg arról, hogy a részére kibocsátott számlákban feltüntetett termékek eredete igazolt-e, azok jogszerűen kerültek[-e] belföldi forgalomba, illetőleg hogy a számlakibocsátó, vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő adóalany honnan szerezte be az értékesített termékeket? Az adóalany e magatartása tekinthető-e olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vett részt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

13 A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke szerint, ha a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés azonos egy olyan kérdéssel, amelyről a Bíróság már határozatot hozott, vagy az ilyen kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az előzetes döntéshozatalra elé terjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen ésszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

14 A jelen esetben ez a rendelkezés alkalmazandó.

15 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a tagállami adóhatóság megtagadja az adóalanytól azt a jogot, hogy az általa fizetendő héa összegéből levonja a részére teljesített termékértékesítés után általa fizetendő vagy megfizetett adó összegét, arra hivatkozva, hogy az értékesítési lánc részét képező korábbi ügylet a héaelőírások szempontjából szabálytalan volt, illetve hogy ezen adóalannyal szemben kifogásolható, hogy nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, anélkül hogy e hatóság jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna e szabálytalanságról.

16 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy 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-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját).

17 Amint a Bíróság már több alkalommal kimondta, 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 fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontját, és a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

18 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 minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontját, és a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 27. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

19 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 különösen a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 40. pontját, és a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 28. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

20 Továbbá a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontjának megfogalmazásából kitűnik, hogy a levonási joghoz egyrészt az szükséges, hogy az érintett személy az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy az e jog alátámasztására hivatkozott termékeket és szolgáltatásokat az adóalany adóköteles értékesítési tevékenységéhez használja fel, valamint hogy e termékeket és szolgáltatásokat más adóalanytól szerezze be, illetve vegye igénybe (lásd a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

21 Az alapügy kapcsán az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy a levonási jogát gyakorolni kívánó Hardimpex adóalanynak minősül a 2006/112 irányelv értelmében, hogy a legjelentősebb beszállítója, a CT, számítástechnikai alkatrészeket és eszközöket értékesített részére, amelyeket a Hardimpex adóköteles értékesítési ügyleteihez használt fel, és hogy az utóbbi az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a számlákat, valamint a termékek beszerzését igazoló gyártási számon, illetve garancialevélen alapuló dokumentációt. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság a CT-t is adóalanynak minősíti.

22 Márpedig, ha ezen értékelésből az következik, hogy az alapügybeli termékértékesítéseket ténylegesen teljesítették, és a Hardimpex e termékeket adóköteles értékesítési ügyleteihez használta fel, főszabály szerint nem tagadható meg tőle a levonási jog.

23 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból azonban kiderül, hogy az alapügyben az adóhatóság az előzetesen megfizetett héa levonását egyrészt olyan szabálytalanságok miatt tagadta meg, amelyeket nem maga az alapügy felperese, és nem is a legjelentősebb beszállítója követett el, hanem az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők, másrészt pedig amiatt, hogy az alapügy felperese nem járt el kellő körültekintéssel, mivel nem vizsgálta, hogy az előtte szereplő gazdasági társaságok eleget tettek-e héabevallási és -befizetési, valamint vámfizetési kötelezettségüknek.

24 Ami azt a körülményt illeti, hogy a beszerzési ügyletek szabálytalanok lennének, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha e jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző másik ügylet a héaelőírások szempontjából szabálytalan volt (lásd ebben az értelemben különösen a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 60. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Azon érv kapcsán, hogy az adóalany nem járt el kellő körültekintéssel, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy természetesen, ha szabálytalanságra utaló jelek merülnek fel, a körültekintő gazdasági szereplő az ügy körülményeitől függően köteles lehet arra, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 60. pontja).

26 Az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban közreműködő gazdasági szereplők szintjén nem történt szabálytalanság, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban okiratokkal rendelkezzen (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 61. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 61. pontját).

27 Ebből következik, hogy annak a nemzeti bíróságnak, amelynek arról kell döntenie, hogy a konkrét esetben az adóköteles ügylet létrejött-e, és amely előtt az adóhatóság különösen a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságokra hivatkozik, ügyelnie kell arra, hogy a bizonyítékok értékelése ne eredményezze azt, hogy értelmét veszti a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat, a számla címzettjét pedig közvetett módon arra kötelezi, hogy szerződéses partnerénél olyan ellenőrzést végezzen, amely főszabály szerint nem is a feladata (lásd ebben az értelemben fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 62. pontját).

28 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).

29 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az érintett adóhatóságok bizonyították-e ilyen objektív körülmények fennállását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 44. pontját).

30 Márpedig a jelen esetben – fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ezt megvizsgálja – nem nyert bizonyítást, hogy a Hardimpex tudott vagy tudnia kellett volna az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők által elkövetett szabálytalanságokról, és önmagában az a körülmény, hogy a Hardimpex nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, nem tekinthető olyan indoknak, amely alapján megtagadható a héalevonás.

31 A fenti megfontolások alapján a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a tagállami adóhatóság megtagadja az adóalanytól azt a jogot, hogy az általa fizetendő héa összegéből levonja a részére teljesített termékértékesítés után általa fizetendő vagy megfizetett adó összegét, arra hivatkozva, hogy az értékesítési lánc részét képező korábbi ügylet a héaelőírások szempontjából szabálytalan volt, illetve hogy ezen adóalannyal szemben kifogásolható, hogy nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, anélkül hogy e hatóság jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna e szabálytalanságról.

A költségekről

32 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a tagállami adóhatóság megtagadja az adóalanytól azt a jogot, hogy az általa fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből levonja a részére teljesített termékértékesítés után általa fizetendő vagy megfizetett adó összegét, arra hivatkozva, hogy az értékesítési lánc részét képező korábbi ügylet a hozzáadottértékadó-előírások szempontjából szabálytalan volt, illetve hogy ezen adóalannyal szemben kifogásolható, hogy nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, anélkül hogy e hatóság jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna e szabálytalanságról.

Luxembourg, 2013. május 16.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.