

Számla kibocsátójára és címzettjére vonatkozó azonos megítélés

levonási jog

aki a számlán áfa-t tüntet fel

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. január 31. (*)

„Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Levonási jog – Megtagadás – 203. cikk – A héa számlán való feltüntetése – Adófizetési kötelezettség keletkezése – Adóköteles ügylet fennállása – A számla kibocsátójára és címzettjére vonatkozó azonos megítélés – Szükségesség”

A C-642/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. december 15-én érkezett, 2011. december 2-i határozatával terjesztett el az el tte

a **Stroy trans EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta, a harmadik tanács elnökeként eljáró bíró, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský és T. von Danwitz (el adó) bírák,

f tanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezet : A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ k által el terjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében S. Zlateva, meghatalmazotti min ségben,

– a bolgár kormány képviselőjében T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f. tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f. tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszer 11. szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Stroy trans EOOD (a továbbiakban: Stroy trans) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy utóbbi nem ismerte el a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonására vonatkozó jogot arra hivatkozva, hogy nem nyert megállapítást, hogy a beszerzési ügyletek valóságosak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja a héa hatálya alá vonja az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást.

4 Az ezen 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.”

5 Az említett irányelv 63. cikke előírja, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és a héafizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

6 A 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

7 Az ezen irányelv 168. cikkének a) pontja a következő képpen 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”.

8 Az említett irányelv 178. cikke kimondja:

„Az adóalanyok adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

9 A 2006/112 irányelv „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” címet viselő XI. címe alatt a „Fizetési kötelezettség” címet viselő 1. fejezetben található, „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakaszon belül az irányelv 203. cikke ekként rendelkezik:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

A bolgár jog

10 Az alapügyben alkalmazandó változatában a hozzáadottérték adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4., a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése szerint „[n]em vonható le az elzárva felszámított hÉA, ha azt jogellenesen tüntették fel a számlán”.

11 A ZDDS 82. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „az adó megfizetésére az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítő, a törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany köteles [...]”.

12 A ZDDS 85. cikke szerint az a személy is köteles a hÉA megfizetésére, aki ezt az adót a számlán feltünteti.

13 A ZDDS 113. cikkének (1) és (2) bekezdése a következő képpen rendelkezik:

„(1) Minden, ügyleteket végző adóalany köteles az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tekintetében vagy részére elvégzett átadása (átutalása) esetén a teljesítést megelőzően számlát kibocsátani [...]

(2) A számlát legalább két példányban kell kibocsátani, egyet az értékesítő, és egyet a beszerző számára.”

14 A ZDDS 115. cikkének (1) bekezdése szerint az olyan ügylet adóalapjának módosulása és az olyan ügylettel való elállás esetén, amelynek tekintetében számlát bocsátottak ki, az értékesítésköteles a számlával kapcsolatban értesítést kiállítani.

15 A ZDDS 116. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A számlákon és az azokhoz kapcsolódó értesítéseken nem lehet helyesbítést és módosítást feltüntetni. A helytelenül kiállított vagy helyesbített okiratokat érvényteleníteni kell, és új okiratokat kell kibocsátani.

[...]

(3) Helytelenül kiállított okiratoknak minősülnek az adót a feltüntetésre vonatkozó tilalom ellenére feltüntetett számlák és az azokhoz kapcsolódó értesítések is.

(4) Ha az értékesítő vagy a beszerző könyvelése helytelenül kiállított vagy helyesbített okiratokat tartalmaz, azok érvénytelenítéséről minden egyes fél tekintetében az alábbi tartalmú okiratot kell kiállítani:

1. az érvénytelenítés indoka;
2. az érvénytelenített okirat száma és kelte;
3. az új okirat száma és kelte;
4. minden egyes fél tekintetében az érvénytelenített okiratot kiállító személyek aláírása.

[...]”

Az alapeljárás és az elzárható döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A ZDDS-nek megfelelően nyilvántartásba vett Stroytrans fűtevékenységi köre a közúti áru fuvarozásra és különleges felszerelésekkel nyújtott gépesített szolgáltatásokra terjedt ki. E társaság 2009 folyamán több, gázolajszállításról szóló, a Hadzhi 98 EOOD, illetve a Dieseltrans-73 EOOD (a továbbiakban: Dieseltrans-73) által kibocsátott számla vonatkozásában levonta az elzárhatóan felszámított héát.

17 Az adóhatóság több ellenőrzést végzett a két társaságnál, valamint a beszállítóknál. Ezen ellenőrzések során bemutatták a kért okiratok egy részét.

18 Az említett ellenőrzések nyomán az adóhatóság úgy vélte, hogy a bemutatott okiratok alapján nem követhető nyomon az üzemanyag útja, és a szóban forgó számlák esetében ténylegesen nem került sor termékértékesítésre, így nem teljesültek az elzárhatóan felszámított hűlevonására vonatkozó jog keletkezéséhez szükséges feltételek. Így tehát az adóhatóság a Stroytrans részére adóellenőrzési határozatot küldött, amelyben az adólevonást összesen 42 759,22 BGN összeg tekintetében elutasította, valamint késedelmi kamatot számított fel (a továbbiakban: vitatott adóellenőrzési határozat).

19 Miután a vitatott adóellenőrzési határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za

prihodate a 2011. február 28-i határozatában helybenhagyta, a Stroy trans keresetet indított az Administrativen sad Varna el tt, és arra hivatkozott, hogy a szóban forgó számlák valós termékértékesítéseken alapulnak, ezért indokolatlan az adólevonási jog megtagadása.

20 Az alapeljárás folyamán benyújtásra került egy igazságügyi könyvszakért i vélemény is, amely szerint a Dieseltrans-73 számviteli adatai alapján minden egyes adásvétel időpontjában rendelkezésre állt az értékesített üzemanyag-mennyiség.

21 Ezenkívül a Stroy trans benyújtott egy, a beszállítójára, a Dieseltrans-73-ra vonatkozó adóellen rzési jegyz könyvet, valamint egy utóbbinak címzett adóellen rzési határozatot, amelyeket a vitatott adóellen rzési határozat el tt bocsátottak ki. A benyújtott okiratok szerint a Dieseltrans-73-al szemben az általa beszerzett üzemanyag tekintetében megtagadták az el zetesen felszámított héa levonását részben abból az okból, hogy az egyes beszállítók nem mutattak be bizonyítékokat, ami arra enged következtetni, hogy a Dieseltrans-73 felé az értékesítésekre nem került sor, részben pedig abból az okból, hogy a beszerzések tekintetében nem mutatták be az eredeti számlákat. Ellenben az Dieseltrans-73 által bevallott, az üzemanyag-értékesítéseket terhel áthárított héa esetében az adóhatóság megjegyezte, hogy „az adóellen rzés során nem nyert megállapítást a teljesített ügyletek és a felszámított héa adóalapja korrekciójának indokoltsága”.

22 A Stroy trans el adja, hogy a levonási joga alátámasztására hivatkozott értékesítések megvalósulását a beszállítójának, a Dieseltrans-73-nak címzett adóellen rzési határozat bizonyítja, amennyiben az adóhatóság e határozatban nem helyesbítette az e beszállító által bevallott, áthárított héát.

23 A kérdést el terjeszt bíróság szerint a Varhoven administrativen sad (legfels bb közigazgatási bíróság) ítélkezési gyakorlata nem egységes tekintetben, hogy mennyiben bizonyítja az értékesítés tényleges megvalósulását az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalany beszállítójának címzett adóellen rzési határozat. E bíróság néhány tanácsa úgy ítéli meg, hogy az ilyen határozat csak egy a bizonyítékok közül, és önmagában nem alkalmas annak igazolására, hogy a termékértékesítés ténylegesen megvalósult. Más tanácsok szerint az, ha az ilyen határozat nem rendelkezik a beszállító által felszámított héa helyesbítéséről, azt jelenti, hogy az adóhatóságok hivatalos okiratot bocsátottak ki, amely tanúsítja, hogy az ügylet ténylegesen megvalósult, és az ennek megfelelő héát helyesen tüntették fel a számlán.

24 A kérdést el terjeszt bíróság kifejti, hogy a ZDDS-nek a 2006/112 irányelv 203. cikkét átültet 85. cikkét úgy értelmezi, hogy e cikk a számlán feltüntetett héa fizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezésének különös esetét szabályozza, akár jogszerű a számla és a héa feltüntetése, akár nem. Ezenkívül, mivel a nemzeti rendelkezések azt írják el , hogy a számlákat a kibocsátójuknak kell helyesbíttenie és érvénytelenítenie, és nem adnak lehet séget arra, hogy az adóhatóság helyesbítse azokat, úgy véli, hogy a számlán feltüntetett héát saját okán kell megfizetni, és az ellen rzést végz szerv nem jogosult ennek helyesbítésére.

25 Ilyen körülmények között az Administrativen sad Varna felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 203. cikkét, hogy a valamely személy által a számlán feltüntetett héát attól függetlenül meg kell fizetni, hogy e feltüntetés indokolt-e (az értékesítés vagy a kifizetés meghiúsulása), valamint úgy, hogy a [ZDDS] alkalmazását ellen rz szervek arra a nemzeti rendelkezésre tekintettel, amely szerint a számlát csak annak

kibocsátója helyesbítheti, nem jogosultak az adott személy által feltüntetett héa helyesbítésére?

2) Sérti-e az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét az a közigazgatási és ítélkezési gyakorlat, amely szerint az egyik féllel (a számlán megjelölt beszerzővel vagy igénybevevővel) szemben adóellenőrzési határozat útján megtagadják a héalevonási jogot, míg a másik fél (a számla kibocsátója) esetében – ugyancsak adóellenőrzési határozat útján – mellőzik a feltüntetett héa helyesbítését, mégpedig a következő esetekben:

- a számla kibocsátója a nála végzett adóellenőrzés során nem mutatott be okiratokat;
- a számla kibocsátója az adóellenőrzési eljárásban bemutatott okiratokat, a beszállítói azonban nem terjesztette el bizonyítékokat, vagy az elterjesztett bizonyítékok alapján nem állapítható meg, hogy ténylegesen sor került a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra;
- a számla kibocsátójával szembeni adóellenőrzési eljárás során nem ellenőrizték az értékesítési láncban érintett ügyleteket?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 A kérdést elterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy annak a személynek, aki héát tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie, és önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héát, arra lehet következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.

27 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az említett kérdések, miközben arra irányulnak, hogy fennáll-e a számlakibocsátó adóhatósággal szembeni adótartozása, az e hatóság és a vitatott számlák címzettje közötti jogvita keretében merültek fel. E jogvita a bemutatott számlákon feltüntetett héa tekintetében a címzett adólevonási jogára vonatkozik, amelyet arra hivatkozva tagadtak meg, hogy e számlák nem valós, adóköteles értékesítéseken alapulnak, amit az adóalany vitat.

28 Az említett jogvita keretében, amelyben a vitatott számlák kibocsátója nem vesz részt, az utóbbi személy adóhatósággal szembeni kötelezettségeinek csak közvetett jelentősége van, mivel az e kibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatot az adóköteles ügyletek tényleges megvalósulásának bizonyítékeként nyújtották be.

29 A 2006/112 irányelv 203. cikkét megelőző rendelkezés, azaz az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 21. cikkének 1. pontjának c) alpontja kapcsán a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés szerint héa

fizetésére kötelezett bármely személy, aki héát tüntet fel számlán vagy számlát helyettesít bizonylaton. Így ezek a személyek a számlán feltüntetett héa alanyai függetlenül attól, hogy héaköteles tevékenységük miatt meg kell-e azt fizetniük (lásd a C-566/07. sz. Stadeco-ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5295. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 63. cikkének megfelelően a felszámított héa levonásához való jog f szabály szerint valamely héaköteles ügylet tényleges teljesítéséhez kapcsolódik (lásd a C-536/03. sz. António Jorge-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4463. o.] 24. és 25. pontját), és e jog gyakorlása nem terjed ki arra a héára, amely az ezen irányelv 203. cikke alapján kizárólag a számlán történt feltüntetése miatt fizetendő (lásd különösen a C-342/87. sz. Genius-ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet [EBHT 1989., 4227. o.] 13. és 19. pontját, valamint a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 23. pontját).

31 Azonban az adóbevétel-kiesés veszélye f szabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a héát jogtalanul feltüntet számla címzettje a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Stadeco-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

32 E körülmények között az ezen irányelv 203. cikkében el írt kötelezettség az említett irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani (lásd a fent hivatkozott Stadeco-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

33 E célra tekintettel korlátozza az említett kötelezettséget az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell a belső jogrendjükben el írniuk, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Genius ügyben hozott ítélet 18. pontját; a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 56–61. és 63. pontját, valamint a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. pontját).

34 Figyelembe véve egyrészt az említett helyesbítési lehetőséget, másrészt pedig azt a veszélyt, hogy a héát jogtalanul feltüntet számlát az adólevonási jog gyakorlása céljából felhasználhatják, a 2006/112 irányelv 203. cikkében szereplő kötelezettség nem tekinthető olyanoknak, amely a fizetendő összegnek szankciós jelleget kölcsönöz.

35 Ezenkívül a fentiekből következik, hogy amennyiben a számla kibocsátója nem hivatkozik a jogtalanul felszámított héa helyesbítését lehetővé tevő, a jelen ítélet 33. pontjában említett esetek valamelyikére, az adóhatóság nem köteles az e számlakibocsátóval szembeni adóellenőrzés során megvizsgálni, hogy a számlán feltüntetett és bevallott héa alapját olyan adóköteles ügyletek képezik-e, amelyeket e számlakibocsátó ténylegesen teljesített.

36 Márpedig ilyen vizsgálati kötelezettség hiányában, önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság nem helyesbítette a számlakibocsátó által bevallott héát, nem lehet arra

következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az el bbi által kibocsátott számlák valós, adóköteles ügyleteken alapulnak.

37 Az uniós jog azonban nem zárja ki, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság ellen értesítse, hogy léteznek-e a jogalany által kiszámlázott ügyletek, és adott esetben helyesbítse az adóalany által benyújtott bevallásokból eredő adó tartozást. Az ilyen ellen értesítés eredménye, hasonlóan a felszámított héa számlakibocsátó általi bevallásához és megfizetéséhez, olyan körülményt képez, amelyet a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie annak megítélése során, hogy létezik-e az az adóköteles ügylet, amely a konkrét esetben adólevonási jogot biztosít a számla címzettje számára.

38 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

- annak a személynek, aki héát tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie;
- abból, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellen értesítési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héát, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.

A második kérdésről

39 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét, hogy ezen elvekkel ellentétes az, ha a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellen értesítési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát.

40 Így tehát az a kérdés merült fel, hogy megköveteli-e az uniós jog, hogy azonos módon ítéljék meg a számla kibocsátója és e számla címzettje vonatkozásában azt, hogy ténylegesen megvalósult-e valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás.

41 Az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa kezelése kapcsán a 2006/112 irányelv 1. cikkének, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni, feltéve hogy a számlakibocsátó nem helyesbítette e számlát, amint a jelen ítélet 29–33. pontjából is következik.

42 Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul.

43 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, és amelyre a jelen ítélet 33. pontja hivatkozik, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét.

44 Ebből következik, hogy az adósemlegesség elvével nem ellentétes az, hogy az adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az elzáró felszámított hea levonását, noha a számlakibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát.

45 Márpedig, amint az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az alapügyben az adóhatóság különösen azért állapította meg, hogy nem történt termékértékesítés, mert a számlakibocsátó beszállítója, illetve beszállítói nem mutattak be minden olyan okiratot, amelyet az adóellenőrzés során kértek tőlük. Mivel ezt a megállapítást támadta meg a felperes, a nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyítási szabályain alapuló átfogó értékelése útján ezt megvizsgálja (lásd analógia útján a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 53. pontját és a C-285/11. sz. Bonik-ügyben, 2012. december 6-án hozott ítélet 32. pontját).

46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy nem vitatott, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, valamint hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 68. és 71. pontját, a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 41. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját).

47 Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elzáró nyit, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 55. pontját, a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

48 Ugyanakkor, szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, a 2006/112 irányelvben elzáró levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha a jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg (lásd a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 52. és 55. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45., 46. és 60. pontját, a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

49 Ezenkívül a Bíróság a fent hivatkozott Mahagében és Dávid ügyben hozott ítélet 61–65. pontjában kimondta, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az a jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanyának minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési

kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban okiratokkal rendelkezzen.

50 Ebből következik, hogy annak a nemzeti bíróságnak, amelynek arról kell döntenie, hogy a konkrét esetben az adóköteles ügylet létrejött-e, és amely elítéli az adóhatóság különösen a számlakibocsátó, vagy annak valamely beszállítója által elkövetett szabálytalanságokra, például könyvelési hiányosságokra hivatkozik, ügyelnie kell arra, hogy a bizonyítékok értékelése ne eredményezze azt, hogy értelmét veszti a jelen ítélet 48. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat, a számla címzettjét pedig közvetett módon arra kötelezi, hogy szerződéses partnerénél olyan ellenőrzést végezzen, amely a szabály szerint nem is a feladata.

51 Ha olyan esetben, mint az alapügybeli, az adólevonási jog megtagadása a 2006/112 irányelv alkalmazásából ered, amely figyelembe veszi a jelen ítélet 47–50. pontjából ered követelményeket, nincs ok azt feltételezni, hogy az ilyen megtagadás sérti az arányosság és a bizalomvédelem elvét.

52 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét akként kell értelmezni, hogy ezen elvekkel nem ellentétes az, ha valós, adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az elzárva felszámított hűlevonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott hűlevonást. Ha azonban azt állítják, hogy ez az ügylet az e számlakibocsátó által vagy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet megelőzően elkövetett adócsalásokra vagy szabálytalanságokra tekintettel ténylegesen nem valósult meg, bizonyítani kell – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet hűlevonás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság elítéli 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-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

- **annak a személynek, aki hozzáadottérték-adót tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie;**
- **önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott hozzáadottérték-adót, nem lehet arra következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.**

2) **Az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét akként kell értelmezni, hogy ezen elvekkel nem ellentétes az, ha valós, adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az elzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott hozzáadottérték-adót. Ha azonban azt állítják, hogy ez az ügylet az e számlakibocsátó által vagy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet megelőzően elkövetett adócsalásokra vagy szabálytalanságokra tekintettel ténylegesen nem valósult meg, bizonyítani kell – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenrzésre köteleznék, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.