A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2020. június 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Az uniós jog elvei – A védelemhez való jog tiszteletben tartása – Adóügyi eljárás – A levonási jog gyakorlása a hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében – A levonási jog megtagadása az adóalany beszállítói magatartásának állítólagosan nem megfelelő jellege miatt – A nemzeti adóhatóság által anélkül kibocsátott közigazgatási aktus, hogy az érintett adóalanynak biztosították volna az annak alapjául szolgáló információkhoz és okiratokhoz való hozzáférést – Adócsalás gyanúja – Nemzeti gyakorlat, amely a levonási jog gyakorlását az adót feltüntető számlán túli egyéb bizonylatok birtoklásának rendeli alá – Megengedhetőség”

A C-430/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2019. június 3-án érkezett, 2019. május 15-i határozatával terjesztett elő

az **SC C.F. SRL**

és

az **A.J.F.P.M.**,

a **D.G.R.F.P.C**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök (előadó), L. Bay Larsen és C. Toader bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SC C.F. SRL képviseletében T. D. Vidrean-Căpuşan és D. F. Paşcu avocați,

– a román kormány képviseletében kezdetben: E. Gane, A. Rotăreanu és C.-R. Canțăr, később: E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: román.

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és L. Lozano Palacios, 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 védelemhez való jog tiszteletben tartása uniós jogi alapelve és a hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszerének a tagállamok általi alkalmazását szabályozó elvek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SC C.F. SRL (a továbbiakban: CF) és az Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (M. megyei költségvetési hivatal, Románia, a továbbiakban: megyei hivatal) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (c.-i regionális költségvetési főigazgatóság, Románia, a továbbiakban: regionális igazgatóság) között azon adóigazgatási aktusok hatályon kívül helyezése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyek CF terhére kiegészítő adókötelezettségeket állapítottak meg a héa és a társasági adó tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 178. cikkének a) pontja előírja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

A román jog

4 A 2015. szeptember 8-i Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 688. sz., 2015. szeptember 10., a továbbiakban: adótörvény) 11. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a kötelező díj, adó vagy társadalombiztosítási hozzájárulás összegének meghatározásakor az adóhatóságok figyelmen kívül hagyhatják a gazdasági célkitűzés nélküli ügyletet, annak adójogi hatásait kiigazítva, vagy módosíthatják az ügylet vagy tevékenység formáját annak érdekében, hogy visszaadják annak gazdasági tartalmát.

5 Az adótörvénykönyv 25. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adóbevétel meghatározása céljából levonható költségeknek minősülnek a gazdasági tevékenység végzése céljából felmerült költségek, beleértve a hatályos törvények által előírtakat is, valamint a kereskedelmi és iparkamarák, munkáltatói szervezetek és szakszervezetek nyilvántartásbavételi díjainak, járulékainak és hozzájárulásainak költségeit.

6 Az említett törvénykönyv 299. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja az adóalany azon kötelezettségét, hogy az előzetesen megfizetett vagy fizetendő héára vonatkozóan adót feltüntető számlával és – meghatározott esetekben – a fizetési bizonylattal rendelkezzen.

7 A 2015. július 20-i Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (az adóügyi eljárási kódexről szóló, 207. sz. törvény; Monitorul Oficial al României, I. rész, 547. szám, 2015. július 23.) az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos szövege (a továbbiakban: adóügyi eljárási kódex) 6. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében:

„(1) Az adóhatóság – hatáskörén és illetékességén belül – jogosult mérlegelni az adóügyi tények relevanciáját a törvényben előírt bizonyítási eszközök felhasználásával, és jogosult a jogszabályi rendelkezéseken, valamint a határozat elfogadásának időpontjában az adott ügy valamennyi felvilágosítást nyújtó körülményére kiterjedő, teljes megállapításokon alapuló megoldást elfogadni. Mérlegelési jogkörének gyakorlása során az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az illetékes adóhatóságnak az érintett adóalanyhoz az adóalanyok támogatására és tájékoztatására irányuló tevékenysége keretében címzett írásbeli véleményét, valamint azt a megoldást, amelyet az adóhatóság adóigazgatási aktusban vagy bíróság korábbi jogerős határozatában az ugyanazon adóalanyt érintő hasonló tényállás tárgyában alkalmazott. Abban az esetben, ha az adóhatóság eltéréseket állapít meg az adóalany adójogi helyzete és az ugyanazon adóalanyra vonatkozó írásbeli véleményben vagy adóigazgatási aktusban figyelembe vett információk között, az adóhatóság a tényleges adójogi tényállásnak és az adójogszabályoknak megfelelően jogosult megállapításokat tenni, és köteles írásban megjelölni azokat az indokokat, amelyek miatt nem veszi figyelembe az előzetes véleményt.

(2) Az adóhatóság mérlegelési jogkörét az észszerűség és a méltányosság korlátain belül gyakorolja, biztosítva az elérni kívánt cél és az annak elérése érdekében alkalmazott eszközök közötti megfelelő egyensúlyt.”

8 Az adóügyi eljárási kódex „Meghallgatáshoz való jog” című 9. cikke (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Döntéshozatal előtt az adóhatóság köteles biztosítani a lehetőséget az adóalany számára, hogy álláspontját a döntéshozatal szempontjából releváns tényeket és körülményeket illetően kifejthesse.”

9 E kódex „Az adóigazgatási aktus tartalma és indokolása” című 46. cikke (2) bekezdésében előírja:

„A papír alapú adóigazgatási aktus a következő elemeket tartalmazza:

[…]

j) az adóalany meghallgatására vonatkozó adatok.”

10 A szóban forgó kódex „Az adóigazgatási aktus semmissége” című 49. cikkének szövege a következő:

„(1) Az adóigazgatási aktus semmis az alábbi esetek mindegyikében:

a) azt a hatáskörre vonatkozó jogi rendelkezések megszegésével hozták meg;

b) nem tartalmazza a következő elemek valamelyikét: az adóhatóság képviselőjének elő- és utónevét, valamint minőségét, az adóalany elő- és utónevét vagy elnevezését, a közigazgatási aktus tárgyát vagy az adóhatóság képviselőjének aláírását, a 46. cikk (6) bekezdésében rögzített kivétellel, továbbá a kibocsátó adóhatóság megnevezését;

c) nyilvánvaló hibában szenved. Az adóigazgatási aktus súlyos és nyilvánvaló hibában szenved, ha az elfogadását megalapozó okok olyannyira jelentős hibában szenvednek, hogy ha azokat az aktus elfogadása előtt vagy elfogadásakor figyelmen kívül hagyták volna, azt nem fogadták volna el.

(2) A semmisséget az illetékes adóhatóság vagy a panaszkezelésért felelős hatóság kérelemre vagy hivatalból megállapíthatja. Ha a semmisséget az illetékes adóhatóság állapítja meg, határozatot hoz, amelyet közölnek az adóalannyal.

(3) Az (1) bekezdésben foglaltaktól eltérő jogszabályi rendelkezéseket sértő adóigazgatási aktusok hatályon kívül helyezhetők. Az 50. cikk rendelkezései megfelelően alkalmazandók.”

11 Ugyanezen kódex 278. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A közigazgatási peres eljárás megindítása nem vonja maga után az adóigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztését.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A román jog hatálya alá tartozó, 2008-ban létrehozott CF gazdasági társaság fő tevékenysége az erdőforrások kiaknázása. A 2016. augusztus 29. és 2017. április 13. közötti időszakban a megyei hivatal adóellenőrzést folytatott vele szemben egyrészt a 2011. január 1-je és 2016. december 31. közötti időszakra vonatkozó társasági adó, másrészt a 2014. március 1-je és 2016. december 31. közötti időszakra vonatkozó héa tekintetében.

13 Ezen adóellenőrzést hat hónapra felfüggesztették, hogy lehetővé tegyék a csalás elleni küzdelemmel megbízott regionális igazgatóság számára, hogy vizsgálatot folytasson, amelyben részt vett a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék, Románia) mellett működő ügyészség. A bűnügyi nyomozás az eljárást megszüntető határozattal zárult.

14 A megyei hivatal az adóellenőrzési jelentésében jelezte, hogy a CF és két beszállítója közötti kereskedelmi ügyletek fiktívek voltak, mivel e két beszállító – mikrovállalkozások, amelyek esetében az adókulcs a forgalom 3%-a, míg a CF adómértéke16% – nem rendelkezett műszaki és logisztikai kapacitással az általuk a CF-nek számlázott szolgáltatások nyújtására.

15 A CF törvényes képviselőjét meghívták a megyei hivatal székhelyére, hogy ott átvegye ezen adóellenőrzési jelentés másolatát.

16 A CF vitatta az említett adóellenőrzési jelentést, és hozzáférést kért a teljes közigazgatási aktájához. Jelezte, hogy az adóellenőrzés időpontjában nem tájékoztatták arról, hogy a bűnügyi nyomozás hogyan befolyásolhatta volna az adóhatóságok ellenőrzését.

17 Miután e hatóságok elutasították panaszát, a CF keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunalul Clujhoz (Kolozs megyei törvényszék).

18 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a román adóhatóságok szerint a CF felelőssége megállapítható volt a beszállítói nem megfelelő adójogi magatartásáért. Az említett hatóságok szerint a CF és az említett beszállítók közötti kereskedelmi ügyletek fiktív jellege abból ered, hogy a CF az adót feltüntető számlán kívül más bizonylatokat nem tudott bemutatni. Ugyanakkor a román szabályozásnak megfelelően az adót feltüntető számla az egyetlen olyan bizonylat, amelyet az adóalanynak mind a héa, mind a társasági adó tekintetében az adólevonási jog gyakorlása érdekében fel kell mutatnia.

19 E bíróság megállapítja, hogy lehetetlen meghatározni, hogy a megyei hivatal által végzett adóellenőrzést hogyan befolyásolta a csalás elleni küzdelemmel megbízott regionális igazgatóság által végzett vizsgálat. Ugyanígy az említett bíróságnak nincsen tudomása azokról a bizonyítékokról, amelyek alapján az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy a CF és a beszállítói között létrejött kereskedelmi ügyletek fiktívek voltak.

20 E körülmények között Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A védelemhez való jog tiszteletben tartásának a Bíróság ítélkezési gyakorlatában […] eddig felvázolt elve alapján kifejezett semmisséggel szankcionálható és szankcionálandó-e a magánszeméllyel szemben meghozott adóigazgatási határozat abban az esetben, ha a magánszemélynek annak ellenére nem volt lehetősége hozzáférni azokhoz az adatokhoz, amelyek alapján vele szemben meghozták az említett határozatot, hogy a határozat a közigazgatási akta egyes elemeire utal?

2) Ellentétes-e a semlegesség, az arányosság és az egyenértékűség elvével a héa és a társasági adó levonásához való jog gyakorlása egy adójogi szempontból kifogástalan magatartást tanúsító olyan társaság esetében, amelytől a társasági adó levonásához való jog gyakorlását beszállítóinak adójogi magatartása miatt tagadják meg, amely olyan tényezők alapján, mint az az emberi erőforrások és a szállítóeszközök hiánya, feltételezetten nem megfelelő, amihez még az a tény is hozzájárul, hogy az adóhatóság nem szolgáltat bizonyítékot semmilyen olyan tevékenységre nézve, amelyből a szóban forgó beszállítók adó- vagy büntetőjogi felelőssége következne?

3) Összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan nemzeti gyakorlat, amely a héa és a társasági adó levonásához való jog gyakorlását az adót feltüntető számlán felül más, a nemzeti adójogi szabályozás által egyértelműen és pontosan meg nem határozott bizonylatok – mint például árajánlatok és munkanaplók – meglétéhez köti?

4) A 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) tükrében úgy tekinthető-e, hogy adócsalás valósul meg abban az esetben, ha valamely adóalany más, az övétől eltérő adószabályozás hatálya alá tartozó adóalanytól vásárol termékeket és szolgáltatásokat?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

21 A román kormány vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, mind a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikke, mind pedig amiatt, hogy az alapügy társasági adóra vonatkozó részét illetően nincs releváns uniós jogi szabályozás.

22 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson, valamint ahhoz, hogy megértse azon indokokat, amelyek alapján a nemzeti bíróság úgy vélte, hogy az e kérdésekre adandó válaszok szükségesek az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntéséhez (2019. december 12-i Slovenské elektrárne ítélet, C-376/18, EU:C:2019:1068, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ugyanakkor, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat az EUMSZ 267. cikk alapján a Bíróság előtti előzetes döntéshozatali eljárás alapjául szolgál, elengedhetetlen, hogy a nemzeti bíróság e határozatban kifejtse az alapeljárás ténybeli és jogszabályi hátterét, továbbá minimális magyarázatot adjon az értelmezni kért uniós rendelkezések kiválasztásának okaira, valamint az e rendelkezések és az elé terjesztett ügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás közötti kapcsolatra. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmára vonatkozó követelmények kifejezetten szerepelnek az eljárási szabályzat 94. cikkében (2019. december 12-i Slovenské elektrárne ítélet, C-376/18, EU:C:2019:1068, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ami közelebbről az eljárási szabályzat 94. cikkében szereplő követelményeket illeti, meg kell állapítani, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmazza az lapvető tényállási elemeket, és bemutatja mind az uniós, mind a nemzeti jog azon rendelkezéseinek tartalmát, amelyek alkalmazhatók az alapeljárás tekintetében.

25 Másrészt, ami az alapügynek a társasági adóra vonatkozó részét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ha valamely nemzeti szabályozás a tisztán belső helyzetekre adott megoldásaiban összhangban van az uniós joggal – például annak érdekében, hogy elkerüljék a belföldi állampolgárokkal szembeni hátrányos megkülönböztetést vagy a verseny esetleges torzulását, illetve biztosítsák a hasonló helyzetek egységes kezelését –, uniós érdek, hogy a jövőbeli eltérő értelmezések megakadályozása érdekében egységesen értelmezzék az uniós jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák őket (2019. október 24-i Belgische Staat ítélet, C-469/18 és C-470/18, EU:C:2019:895, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Ekképpen azt, hogy a Bíróság tisztán belső helyzetekben értelmezze az uniós jog rendelkezéseit, igazolja, hogy e rendelkezéseket a nemzeti jog közvetlenül és feltétel nélkül alkalmazandóvá tette a belső helyzetek és az uniós jog által szabályozott helyzetek azonos módon történő kezelésének biztosítása érdekében (2019. október 24-i Belgische Staat ítélet, C-469/18 és C-470/18, EU:C:2019:895, 23. pont).

27 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság pontosan kifejtette, hogy a jelen ügyben ez a helyzet áll fenn az alapügy társasági adóra vonatkozó részét illetően, a fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi alapelvét úgy kell-e értelmezni, hogy ha a héaalap ellenőrzésére és megállapítására irányuló nemzeti közigazgatási eljárások keretében az adóalanynak nem volt lehetősége hozzáférni a közigazgatási aktájában szereplő, és vele szemben a további adókötelezettségeket előíró közigazgatási határozat meghozatala során figyelembe vett információkhoz, ezen elv megköveteli, hogy a szóban forgó határozatot hatályon kívül helyezzék.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása az uniós jog általános alapelvének minősül, amelyet akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személlyel szemben kifogásokat tartalmaz. Ezen általános elvet alkalmazni kell olyan körülmények között, amikor a hatóság adóellenőrzésnek veti alá az adóalanyokat annak érdekében, hogy biztosítsa az érintett tagállam területén a héa teljes összegének beszedését, vagy az adócsalás elleni küzdelem keretében (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 26. és 27. pont, valamint 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 40. pont).

30 A védelemhez való jog tiszteletben tartásának szerves részét képező meghallgatáshoz való jog mindenkinek biztosítja azt a lehetőséget, hogy hasznos és hatékony módon ismertethesse az álláspontját minden közigazgatási eljárásban és minden olyan határozat elfogadása előtt, amely az érdekeit hátrányosan érintheti. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint annak a szabálynak, miszerint a sérelmet okozó határozat címzettjének olyan helyzetben kell lennie, hogy a határozat elfogadása előtt képes legyen észrevételeit megtenni, az a célja, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse az összes releváns körülményt. Az érintett személy hatékony védelmének biztosítása érdekében e szabálynak többek között lehetővé kell tennie ez utóbbi számára, hogy az kijavíthasson valamilyen hibát, vagy személyes helyzetére vonatkozó olyan tényekre hivatkozhasson, amelyek a határozat meghozatala vagy tartalma mellett vagy ellen szólnak (lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Habár a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig, hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken a tervezett határozat alapul, a héaalap ellenőrzésére és megállapítására irányuló közigazgatási eljárásokban valamely magánszemélynek lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a hatóság által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve, ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják (2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 32. és 39. pont).

32 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadták, hogy az adóalany tudomására hozzák az általa kellő időben kért releváns információkat, és nem említettek egyetlen olyan közérdekű célt sem, amely igazolná e megtagadást.

33 Ebben az összefüggésben e bíróság azt vizsgálja, hogy meg kell-e állapítania az említett adóalany számára további adókötelezettségeket előíró közigazgatási határozat *ipso iure* semmisségét.

34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben az uniós jog nem határozza meg sem azokat a feltételeket, amelyek mellett a védelemhez való jog tiszteletben tartását biztosítani kell, sem e jog megsértésének következményeit, e feltételek és következmények a nemzeti jog hatálya alá tartoznak, feltéve, hogy az ebben az értelemben megállapított intézkedések azonosak azokkal, amelyek a magánszemélyekre vonatkoznak a hasonló belső jogi tényállások esetén (az egyenértékűség elve), és nem teszik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. pont).

35 Közelebbről, a tényleges érvényesülés elvét illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az nem követeli meg, hogy a vitatott határozatot, amelyet a védelemhez való jog megsértésével fogadtak el, valamennyi esetben hatályon kívül helyezzék. A védelemhez való jog megsértése ugyanis csak akkor vonja maga után a szóban forgó közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezését, ha e szabálytalanság hiányában ez az eljárás más eredményre vezethetett volna (lásd ebben az értelemben: 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 78. és 79. pont).

36 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az adóellenőrzési eljárás milyen mértékben juthatott volna eltérő eredményre, ha a CF hozzáférhetett volna az aktához a szóban forgó közigazgatási eljárás során.

37 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi alapelvét úgy kell értelmezni, hogy ha a héaalap ellenőrzésére és megállapítására irányuló nemzeti közigazgatási eljárások keretében az adóalanynak nem volt lehetősége hozzáférni a közigazgatási aktájában szereplő, és vele szemben a további adókötelezettségeket előíró közigazgatási

határozat meghozatala során figyelembe vett információkhoz, és amennyiben az eljáró bíróság megállapítja, hogy e szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezethetett volna, ezen elv megköveteli, hogy a szóban forgó határozatot hatályon kívül helyezzék.

A második, a harmadik és a negyedik kérdésről

38 Az együttesen vizsgálandó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a nemzeti adóhatóságnak az adót feltüntető számla kibocsátásának alapjául szolgáló gazdasági ügyletek tényleges megvalósulására vonatkozó, alá nem támasztott, egyszerű gyanúja esetén a közös héarendszer tagállamok általi alkalmazását szabályozó elveket, különösen az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy az adóalanytól, aki az említett számla címzettje, megtagadják az héalevonás jogát, ha nem képes e számlán túl egyéb bizonyítékot szolgáltatni a teljesített gazdasági ügyletek valós jellegéről.

39 Mindenekelőtt pontosítani kell, hogy kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a Bíróság által az e kérdésekre válaszként adott értelmezés milyen hatással van az alapügy társasági adóval összefüggő vetületére.

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében 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. Amint azt a Bíróság következetesen megállapította, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben előírt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A közös héarendszer ily módon valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a teljes semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Mindezzel együtt az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra 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 (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont).

43 Bár ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el csalást, ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. 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 (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont).

44 A hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. pont).

45 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóságnak ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályainak megfelelően kell megállapítania. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékonyságát, és tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog, és különösen az Európai Unió Alapjogi Chartája által biztosított jogokat (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. pont).

47 Bár az ilyen adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg ezen adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban közreműködő gazdasági szereplők nem követtek el szabálytalanságot vagy csalást, 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 rendelkezzen iratokkal (2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 52. pont).

48 Mivel az ilyen kiegészítő iratok benyújtását nem írja elő a héairányelv 178. cikkének a) pontja, és ez aránytalanul érintheti a levonási jog gyakorlását, valamint ebből következően a semlegesség elvét, a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóság nem követelheti meg általánosságban az ilyen iratok benyújtását.

49 Ilyen feltételek mellett a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a közös héarendszer tagállamok általi alkalmazását szabályozó elveket, különösen az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy a nemzeti adóhatóságnak az adót feltüntető számla kibocsátásának alapjául szolgáló gazdasági ügyletek tényleges megvalósulására vonatkozó, alá nem támasztott, egyszerű gyanúja esetén az adóalanytól, aki az említett számla címzettje, megtagadják a héalevonás jogát, ha nem képes e számlán túl egyéb bizonyítékot szolgáltatni a teljesített gazdasági ügyletek valós jellegéről.

A költségekről

50 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi alapelvét úgy kell értelmezni, hogy ha a hozzáadottértékadó-alap ellenőrzésére és megállapítására irányuló nemzeti közigazgatási eljárások keretében az adóalanynak nem volt lehetősége hozzáférni a közigazgatási aktájában szereplő, és vele szemben a további adókötelezettségeket előíró közigazgatási határozat meghozatala során figyelembe vett információkhoz, és amennyiben az eljáró bíróság megállapítja, hogy e szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezethetett volna, ezen elv megköveteli, hogy a szóban forgó határozatot hatályon kívül helyezzék.**

2) **A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszerének a tagállamok általi alkalmazását szabályozó elveket, különösen az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy a nemzeti adóhatóságnak az adót feltüntető számla kibocsátásának alapjául szolgáló gazdasági ügyletek tényleges megvalósulására vonatkozó, alá nem támasztott, egyszerű gyanúja esetén az adóalanytól, aki az említett számla címzettje, megtagadják a héalevonás jogát, ha nem képes e számlán túl egyéb bizonyítékot szolgáltatni a teljesített gazdasági ügyletek valós jellegéről.**

Aláírások