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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. december 15-én érkezett, 2011. december 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

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 (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

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

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

* Az eljárás nyelve: bolgár.

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.) 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 várnai 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 valósak.

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 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”.

8 Az említett irányelv 178. cikke kimondja:

„Az adóalanynak 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 előzetesen 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, e 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 következőképpen rendelkezik:

„(1) Minden, ügyleteket végző adóalany köteles az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tekintetében vagy részére előleg 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 ügylettől való elállás esetén, amelynek tekintetében számlát bocsátottak ki, az értékesítő köteles 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 feltünteti. 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 feltüntető 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 érvénytelenítő okiratot kiállító személyek aláírása.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A ZDDS-nek megfelelően nyilvántartásba vett Stroy trans fő tevékenységi köre a közúti árufuvarozásra 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 előzetesen felszámított héát.

17 Az adóhatóság több ellenőrzést végzett e két társaságnál, valamint a beszállítóiknál. 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 előzetesen felszámított héa levonására vonatkozó jog keletkezéséhez szükséges feltételek. Így tehát az adóhatóság a Stroy trans 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 prihodite a 2011. február 28-i határozatában helybenhagyta, a Stroy trans keresetet indított az Administrativen sad Varna előtt, 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 könyvszakértői 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 adóellenőrzési jegyzőkönyvet, valamint egy utóbbinak címzett adóellenőrzési határozatot, amelyeket a vitatott adóellenőrzési határozat előtt bocsátottak ki. A benyújtott okiratok szerint a Dieseltrans-73-al szemben az általa beszerzett üzemanyag tekintetében megtagadták az előzetesen 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 terhelő áthárított héa esetében az adóhatóság megjegyezte, hogy „az adóellenőrzés során nem nyert megállapítást a teljesített ügyletek és a felszámított héa adóalapja korrekciójának indokoltsága”.

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

23 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ítélkezési gyakorlata nem egységes atekintetben, hogy mennyiben bizonyítja az értékesítés tényleges megvalósulását az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalany beszállítójának címzett adóellenőrzési 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 előterjesztő bíróság kifejti, hogy a ZDDS-nek a 2006/112 irányelv 203. cikkét átültető 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 elő, hogy a számlákat a kibocsátójuknak kell helyesbítenie és érvénytelenítenie, és nem adnak lehetőséget arra, hogy az adóhatóság helyesbítse azokat, úgy véli, hogy a számlán feltüntetett héát saját okán kell megfizetni, és az ellenőrzést végző szerv nem jogosult ennek helyesbítésére.

25 Ilyen körülmények között az Administrativen sad Varna felfüggesztette az eljárást, és előzetes 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 ellenőrző 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 terjesztettek elő bizonyítékokat, vagy az előterjesztett 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 A kérdést előterjesztő 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 bizonyítékaként 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. cikke 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 helyettesítő 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 főszabály 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 főszabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a héát jogtalanul feltüntető 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 előírt 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 előírniuk, 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 feltüntető számlát az adólevonási jog gyakorlása céljából felhasználhatják, a 2006/112 irányelv 203. cikkében szereplő kötelezettség nem tekinthető olyannak, 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 tévő, 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 előbbi által kibocsátott számlák valós, adóköteles ügyleteken alapulnak.

37 Az uniós jog azonban nem zárja ki, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság ellenőrizze, hogy léteznek-e a jogalany által kiszámlázott ügyletek, és adott esetben helyesbítse az adóalany által benyújtott bevallásokból eredő adótartozást. Az ilyen ellenőrzés 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 adóellenőrzési 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 adóellenőrzési 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 irányelvből kitűnik, 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 előzetesen felszámított héa levonását, noha a számlakibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát.

45 Márpedig, amint az előzetes 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 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 előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e 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 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 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 e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak 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 előtt 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 főszabály 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 eredő 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 előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott héát. 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 kötelezné, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügylet héacsalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, noha az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési 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 ellenőrzésre kötelezték, 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 előterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások