A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2013. július 18.*

„2006/112/EK irányelv — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Termékértékesítés — Fogalom — Levonási jog — Megtagadás — Adóköteles ügylet tényleges teljesülése — 1760/2000/EK rendelet — Szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszere — Füljelzők”

A C-78/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (Bulgária) a Bírósághoz 2012. február 14-én érkezett, 2012. február 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **„Evita-K” EOOD**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök (előadó), G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és J. L. da Cruz Vilaça bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az „Evita-K” EOOD képviseletében A. Kashkina,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében A. Georgiev, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében Y. Atanasov, 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.) 14. cikke (1) bekezdésének, 178. cikke a) pontjának, 185. cikke (1) bekezdésének, 226. cikke 6. pontjának és 242. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az „Evita-K” EOOD (a továbbiakban Evita-K) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság szófiai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, a vágásra szánt borjak értékesítéséről kiállított számlákkal kapcsolatos, hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történő levonásához való jog megtagadásának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

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

4 Ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Ugyanezen irányelv 168. cikke 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;

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]”

7 A 2006/112 irányelv 184. cikke értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

8 Ezen irányelv 185. cikkének szövege a következő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

9 Az említett irányelv 186. cikke értelmében a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

10 Ugyanezen irányelv 220. cikke az alábbiakat írja elő:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

11 A 2006/112/EK irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

[...]”

12 Ezen irányelv 242. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

13 Az említett irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

Az 1760/2000/EK rendelet

14 A 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 1. o.) módosított, a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2000. július 17-i 1760/2000/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 204., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 30. kötet, 248. o., a továbbiakban: az 1760/2000 rendelet) (12) preambulumbekezdése értelmében:

„A szarvasmarhák azonosítására és nyilvántartására vonatkozó jelenlegi szabályozást az állatok azonosításáról és nyilvántartásáról szóló, 1992. november 27-i 92/102/EGK tanácsi irányelv [(HL L 355., 32. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 232. o.)] és a [szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről szóló, 1997. április 21-i] 820/97/EK rendelet [(HL L 117., 1. o.)] állapítja meg. A tapasztalat azt mutatta, hogy a 92/102/EGK irányelv végrehajtása a szarvasmarhákra vonatkozóan nem volt teljesen kielégítő, és továbbfejlesztése szükséges. Ezért a szarvasmarhákra vonatkozóan különös szabályokra van szükség az említett irányelv rendelkezéseinek megerősítésére.”

15 Az 1760/2000 rendelet 1. cikkének (1) bekezdése értelmében minden tagállam létrehoz egy, a szarvasmarhák azonosítására és nyilvántartására szolgáló rendszert e rendelet I. címének megfelelően.

16 Az említett rendelet 3. cikkének első albekezdése szerint:

„A szarvasmarhafélék azonosítási és nyilvántartási rendszere az alábbi elemekből áll:

a) füljelzők az állatok egyedi megjelölésére;

b) számítógépes adatbázisok;

c) marhalevelek;

d) egyedi nyilvántartások minden gazdaságon.”

17 Ugyanezen rendelet 4. cikke így rendelkezik:

„(1) Minden, egy adott gazdaságon található állatot, amely 1997. december 31. után született, vagy amelyet 1998. január1-je után kívánnak Közösségen belüli kereskedelmi forgalomba hozni, az illetékes hatóság által jóváhagyott füljelzővel kell megjelölni, mindkét fülén. [...] A Bulgáriában vagy Romániában a gazdaságban tartott valamennyi olyan állatot, amely a csatlakozás időpontját követően született, vagy amelyet ezen időpontot követően a Közösségen belüli kereskedelmi forgalomba kívánnak bocsátani, mindkét fülén az illetékes hatóság által jóváhagyott füljelzővel kell ellátni. Mindkét füljelzőn ugyanannak az egyedi azonosító kódnak kell szerepelnie, lehetővé téve minden egyes állat egyedi azonosítását, a gazdasággal együtt, amin született. [...]

[...]

(2) A füljelzőt az állat születése után egy, a tagállam által meghatározott időtartamon belül kell az állat fülébe rögzíteni, de mindenképpen még azelőtt, hogy az állat elhagyná a gazdaságot, ahol született. [...]

[...]”

Az 1725/2003/EK rendelet

18 Az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló, 2003. szeptember 29-i 1725/2003/EK bizottsági rendelettel (HL L 261., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 32. kötet, 4. o.) elfogadásra került az annak mellékletét képező, IAS 41 „Mezőgazdaság” nemzetközi számviteli standard (a továbbiakban: IAS 41 standard).

19 E standard célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatások és közzétételek előírása.

20 Az IAS 41 standard 10. és 11. bekezdésének szövege a következő:

„10. A gazdálkodónak egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

a) a gazdálkodó múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;

b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodóhoz; és

c) az eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

11. A mezőgazdasági tevékenység során az ellenőrzés bizonyítható például a szarvasmarha jogszerű tulajdonjogával és a szarvasmarhának a vásárlás, a születés vagy az elválasztás időpontjában történő megbillogozásával vagy egyéb jelölésével. A jövőbeni gazdasági hasznok rendszerint a lényeges fizikai jellemzők értékelésével becsülhetők fel.”

A bolgár jog

21 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) alapügyben alkalmazandó változata (DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, ha a héát jogellenesen tüntették fel a számlán.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 Az Evita-K a bolgár jog alá tartozó társaság, amelynek fő gazdasági tevékenysége az állatkereskedelem.

23 E társaság kilenc, 2007. szeptember és október folyamán az „Ekspertis-7” EOOD (a továbbiakban: Ekspertis-7) által, vágásra szánt borjak értékesítéséről kiállított számlát vallott be, az e számlákkal kapcsolatos, adójóváírás formájában történő héalevonás érdekében.

24 Egyébiránt az Evita-K azt nyilatkozta, hogy ugyanezen hónapok során élő borjakat exportált Albánia felé, ezek megvásárlását az említett számlákkal igazolta, és vámáru-nyilatkozatokat, az állatok füljelzőit feltüntető állat-egészségügyi bizonyítványokat, valamint állatok belföldi szállításához kiállított állat-egészségügyi igazolásokat mutatott be.

25 A szóban forgó állatok megszerzésének igazolására az Evita-K az Ekspertis-7 által kiállított kilenc számlán túl súlytanúsítványokat és e számlák megfizetésével kapcsolatos bankszámlakivonatokat mutatott be, és benyújtotta az Ekspertis-7-tel a borjak értékesítése tárgyában kötött szerződést.

26 Az Evita-K-nál adóellenőrzésre került sor 2007 szeptembere és októbere vonatkozásában. Ennek alkalmával a bolgár adóhatóság arra kérte az Ekspertis-7-et, hogy szolgáltasson adatokat az Evita-K-nak kiszámlázott értékesítésekkel kapcsolatban.

27 Tekintettel arra, hogy e hatóságok szerint az Ekspertis-7 által adott válaszokból ez utóbbi könyvelésének és a – többek között az állatok tulajdonjogával és azok füljeleivel kapcsolatos – állat-egészségügyi formalitások megtartásának bizonyos hiányosságai tűntek ki, az említett hatóságok úgy ítélték meg, hogy a kérdéses értékesítések tényleges teljesülése nem állapítható meg, és hogy következésképpen az Evita-K nem volt jogosult héalevonásra ezen értékesítések tekintetében.

28 Ekképpen a bolgár adóhatóság 2009. november 26-i adóellenőrzési határozatával megtagadta az Evita-K adójóváírás formájában történő adólevonáshoz való jogát az Ekspertis-7 által kibocsátott számlák tekintetében.

29 Az Evita-K közigazgatási jogorvoslati kérelemmel élt ez ellen a levonást elutasító határozat ellen a Direktornál, aki 2010. április 29-i határozatával helybenhagyta azt.

30 Az Evita-K ezt követően jogorvoslattal élt a 2009. november 26-i adóellenőrzési határozat ellen a kérdést előterjesztő bíróságnál. Ez utóbbi előtt többek között úgy érvelt, hogy az általa szolgáltatott adatok elégségesek voltak az Ekspertis-7 által kiszámlázott értékesítések valódiságának bizonyítására, illetve hogy ez utóbbi bármilyen esetleges szabálytalanságot követett is el, őt a bolgár jog szerint jóhiszemű tulajdonszerzőnek kell tekinteni, és a héalevonási jog kérdése független a megszerzett dolgok tulajdonának és eredetének kérdésétől.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, [2006/112] irányelv [EUMSZ] 345. [cikkel] összefüggésben értelmezett 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« fogalmát, hogy az az alapeljárás körülményei között lehetővé teszi, hogy a megrendelő a termékek (csak fajta szerint meghatározott ingó dolgok) feletti rendelkezési jogot azáltal szerezze meg, hogy az említett termékek feletti tulajdonjogot ellenérték fejében történő jóhiszemű birtokbavétel útján nem tulajdonostól szerzi meg, amire a tagállam nemzeti joga szerint lehetőség van, minek körében figyelembe kell venni, hogy a nemzeti jog szerint az ilyen dolgok feletti tulajdonjog azok átadása révén száll át?

2) Feltételét képezi-e a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« teljesítése – valamely konkrét számla tekintetében [ezen] irányelv 178. cikkének a) pontja szerinti, az említett számlán feltüntetett, ténylegesen megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásával összefüggésben történő – bizonyításának, hogy a megrendelő igazolja az értékesítő tulajdonjogát, ha az értékesítés tárgyát fajta szerint meghatározott ingó dolgok képezik, és az azok feletti tulajdonjog a tagállam nemzeti joga szerint azok átadása révén száll át, minek körében a nemzeti jog szerint az ilyen dolgok feletti tulajdonjognak nem tulajdonostól, ellenérték fejében történő jóhiszemű birtokbavétel útján történő megszerzésére is lehetőség van?

   Bizonyítottnak tekintendő-e a »termékértékesítés« a [2006/112] irányelv értelmében vett adólevonás szempontjából, *ha a megrendelő az alapeljárás körülményei között ugyanazon termékeket* (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok) vámáru nyilatkozat benyújtása mellett kivitel útján később *újra értékesítette*, és nincs bizonyíték arra, hogy harmadik személyek e termékekre igényt támasztottak?

3) *Abból kell-e kiindulni* a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« teljesítésének – valamely konkrét számla tekintetében [ezen] irányelv 178. cikkének a) pontja szerinti, az említett számlán feltüntetett, ténylegesen megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásával összefüggésben történő – bizonyítása szempontjából, *hogy a mezőgazdasági termelőnek nem minősülő értékesítő és megrendelő rosszhiszemű*, ha a termékek átvételekor nem mutattak be az előző tulajdonostól származó, az állatok füljelzőit az európai uniós [állat-egészségügyi] jogszabályok követelményeivel összhangban tartalmazó okmányt, és az állatok füljelzői nem szerepelnek a közigazgatási hatóság által kiállított és az állatokat a konkrét értékesítés teljesítése céljából történő szállításuk során kísérő állat-egészségügyi bizonyítványokon?

   Abból kell-e kiindulni abban az esetben, ha az értékesítő és a megrendelő egymástól függetlenül jegyzéket készített a részére értékesített állatok füljelzőiről, hogy megfeleltek az említett uniós állat-egészségügyi jogszabályok követelményeinek, amennyiben a közigazgatási hatóság az állatokat az értékesítésük esetén kísérő állat-egészségügyi bizonyítványban nem tüntette fel az állatok füljelzőit?

4) Köteles-e az alapeljárás mezőgazdasági termelőnek nem minősülő értékesítője és megrendelője a 2006/112 irányelv 242. cikke alapján arra, hogy az értékesítés tárgyát (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok, illetve »biológiai eszközök«) az [IAS 41] standardot alkalmazva feltüntesse a könyvelésében, és az említett standarddal összhangban bizonyítsa, hogy az eszközök az ellenőrzése alatt állnak?

5) Szükség van-e a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontja alapján arra, hogy az alapeljárásban vitatotthoz hasonló héaszámlákon azon állatok füljelzőit is feltüntessék, amelyekre az uniós állat-egészségügyi jogszabályok szerint azonosítási kötelezettség vonatkozik, és amelyek az értékesítés tárgyát képezik, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen állatok feletti tulajdonjog átruházásához nem ír elő kifejezetten ilyen követelményt, és az értékesítés felei nem mezőgazdasági termelők?

6) Lehetőség van-e a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján arra, hogy olyan nemzeti rendelkezés alapján, mint amely az alapeljárásban szerepel, helyesbítsék az adólevonást azon következtetés miatt, hogy az értékesítés tárgyát képező termékek értékesítőjének tulajdonjogát nem bizonyították, ha az értékesítést a résztvevőinek egyike sem hiúsította meg, a megrendelő ugyanazon termékeket később újra értékesítette, nincs bizonyíték arra, hogy harmadik személyek a szóban forgó termékekre (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok) igényt támasztottak, nem állítják a megrendelő rosszhiszeműségét, és az ilyen, csak fajta szerint meghatározott termékek feletti tulajdonjog a nemzeti jog szerint azok átadása révén száll át?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első három kérdésről

32 A kérdést előterjesztő bíróság első három kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” fogalma alapján, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyításához szükséges-e, hogy az érintett termékek értékesítőjének e termékek feletti tulajdonjogát formálisan igazolják, vagy e termékek tulajdonjogának jóhiszemű birtoklás útján történő megszerzése elégséges-e e tekintetben.

33 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha azok tulajdonosa lenne (lásd a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját, a C-435/03. sz., British American Tobacco és Newman Shipping ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7077. o.] 35. pontját, valamint a C-237/09. sz. De Fruytier-ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4985. o.] 24. pontját).

34 Ebben az összefüggésben a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben az adott tényállástól függően meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásra került-e (lásd a fent hivatkozott Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott ítélet 13. pontját).

35 Ebből következően akkor minősül valamely ügylet a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek”, ha azáltal az adóalany oly módon ruház át materiális javakat, amely feljogosítja a másik felet, hogy azokkal úgy rendelkezzék, mintha a tulajdonosuk lenne, anélkül hogy az érintett javak feletti tulajdonjog megszerzésének formája befolyásoló lenne e tekintetben.

36 Ugyanígy az ilyen termékértékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása – amely a levonáshoz való jog feltételét képezi – nem függhet az érintett termékek tulajdonjoga megszerzésének módjától.

37 Egyébiránt, amennyiben kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy a bolgár adóhatóság abból az okból tagadta meg az Evita-K-tól az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítésekkel kapcsolatos héalevonási jogot, hogy ez utóbbiak tényleges teljesülését nem igazolták, és amennyiben az Evita-K vitatja, hogy e teljesülés nem történt meg, emlékeztetni kell rá egyrészt, hogy annak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek, aki a héalevonást kérelmezi (lásd a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 24. pontját), és másrészt, hogy a nemzeti bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az Evita-K élhet-e levonási joggal az említett termékértékesítések alapján (lásd ebben az értelemben a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 53. pontját, a C-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 32. pontját és a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet 57. pontját).

38 Ezen átfogó értelmezés keretében az említett bíróság figyelembe vehet az alapeljárásban szóban forgó ügyleteknél korábbi vagy későbbi ügyletekre vonatkozó adatokat, valamint ezekhez kapcsolódó dokumentumokat, például az érintett állatok szállítása vagy exportálása során kiállított tanúsítványokat vagy igazolásokat.

39 Ebben az összefüggésben, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd a 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 C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 37. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 59. pontját).

40 Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adókijátszást, vagy ha tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héakijátszást megvalósító ügyletben vesz részt (lásd a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

41 Az említett irányelvben előírt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethető össze az, ha ezen 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 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 egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját; a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 60. pontját).

42 Ezenkívül a Bíróság már korábban is úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, 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 továbbá, hogy e vonatkozásban megfelelő okiratokkal rendelkezzen (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 61. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 61. pontját). Ugyanígy az említett hatóság nem kötelezheti ezt az adóalanyt e számla kibocsátójától származó, az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatok füljelzőit feltüntető dokumentumok benyújtására.

43 Ilyen feltételek mellett az első három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” ezen irányelv szerinti fogalma, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása nincs az érintett termékek feletti tulajdonjog megszerzésének formájához kötve. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az előtte folyamatban lévő ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítések ténylegesen teljesültek-e, és hogy adott esetben ezek alapján gyakorolható-e a levonási jog.

A negyedik kérdésről

44 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az azt írja elő a mezőgazdasági termelőnek nem minősülő adóalanyok számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 standardnak megfelelő ellenőrzést gyakoroltak.

45 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy ez a 242. cikk nem írja elő, hogy az adóalanyoknak meg kell felelniük az IAS 41 standardnak, hanem csupán azt követeli meg tőlük, hogy megfelelően részletes nyilvántartást vezessenek a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.

46 Ebből következően az a körülmény, hogy az Ekspertis-7 és az Evita-K könyvelése az említett standardnak meg nem felelő adatokat tartalmaz, nem releváns a héa szempontjából, amennyiben ezek az adatok az említett 242. cikk szerint megfelelően részletesek.

47 Ilyen körülmények között azt a választ kell adni a negyedik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az nem írja elő a mezőgazdasági termelőnek nem minősülő adóalanyok számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 standardnak megfelelő ellenőrzést gyakoroltak.

Az ötödik kérdésről

48 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az azt írja elő az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesítő adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelzőit a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.

49 E tekintetben emlékeztetni kell rá, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonási jog gyakorlásának feltétele a számlával való rendelkezés. Az említett irányelv 220. cikke 1. pontjának megfelelően tehát az adóalany által más adóalany részére teljesített valamennyi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében számlát kell kibocsátani (lásd a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7467. o.] 39. pontját és a C-280/10. sz. Polski Trawertyn ügyben 2012. március 1-jén hozott ítélet 41. pontját).

50 A 2006/112 irányelv 226. cikke pontosítja, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szereplő adatokat kell kötelezően feltüntetni (lásd a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 41. pontját).

51 A fentiekből következik, hogy a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő. Ezen értelmezést erősíti az említett irányelv 273. cikke, amelyik úgy rendelkezik egyrészt, hogy a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, másrészt azonban e lehetőséget nem lehet a – különösen az említett irányelv 226. cikkében – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni (lásd a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 41. pontját és a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 42. pontját).

52 A 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontjának megfelelően a héa megállapítása céljából az értékesített termékek mennyiségét és jellegét, vagy a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét kötelezően fel kell tüntetni a számlán.

53 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés nem kötelezi az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesítő adóalanyt, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelzőit a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.

54 Ilyen feltételek mellett azt a választ kell adni az ötödik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az nem írja elő az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat ékesítő adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelzőit a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.

A hatodik kérdésről

55 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján lehetőség van arra, hogy olyan nemzeti rendelkezés alapján, mint a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése, helyesbítsék a héalevonást azon okból, hogy az értékesítés tárgyát képező termékek értékesítőjének tulajdonjogát nem bizonyították.

56 Kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az említett bíróság azért teszi fel ezt a kérdést, mert úgy értékeli, hogy a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése a 2006/112 irányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabálynak minősül ez utóbbi 186. cikke értelmében.

57 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az említett 184. cikk értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

58 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, az említett 185. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (a C-257/11. sz. Gran Via Moineşti ügyben 2012. november 29-én hozott ítélet 40. pontja).

59 Következésképpen a 2006/112 irányelv 184. cikkét és 185. cikkének (1) bekezdését csak akkor lehet alkalmazni, ha az adóköteles ügyletre vonatkozó héát eredetileg levonták, tehát csak abban az esetben, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.

60 Ebből következően, amennyiben a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható a héa levonásához való jog, ha a héát jogellenesen tüntették fel a számlán, ez a rendelkezés nem képezheti az említett 185. cikk szerinti korrekció alapját, mivel az *per definitionem* olyan helyzetre vonatkozik, amikor az adóalanynak nincsen ilyen joga.

61 Ilyen feltételek mellett azt a választ kell adni a hatodik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján csak akkor van lehetőség a héalevonás helyesbítésére, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.

A költségekről

62 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” ezen irányelv szerinti fogalma, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása nincs az érintett termékek feletti tulajdonjog megszerzésének formájához kötve. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az előtte folyamatban lévő ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítések ténylegesen teljesültek-e, és hogy adott esetben ezek alapján gyakorolható-e a levonási jog.**

2) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az nem írja elő a mezőgazdasági termelőnek nem minősülő adóalanyok számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 „Mezőgazdaság” nemzetközi számviteli standardnak megfelelő ellenőrzést gyakoroltak.**

3) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az nem írja elő a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel módosított, a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2000. július 17-i 1760/2000/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesítő adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelzőit a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.**

4) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján csak akkor van lehetőség a héalevonás helyesbítésére, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.**

Aláírások