

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2016. október 5.(*)

„Elztes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A 9. cikk (1) bekezdése – A 14. cikk (1) bekezdése – 73., 80. és 273. cikk – Az adósemlegesség és az arányosság elve – Adócsalás – Nyilvántartásbeli szabálytalanságok – Értékesítések és bevételek eltitkolása – Adóalap meghatározása”

A C-576/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (veliko tarnovói közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2015. november 9-én érkezett, 2015. október 28-i határozatával terjesztett el az eltte

a **??ya ??rinoa ET**

és

a **Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lév eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: C. Toader tanácselnök, A. Rosas és E. Jarašinas (eladó) bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következók által elterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében A. Manov, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviselőjében D. Drambozova és E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és S. Petrova, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következó

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o., a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának, 9. cikke (1) bekezdésének, 14. cikke (1) bekezdésének, valamint 73., 80. és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Maya Marinova ET (a továbbiakban: MM) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság veliko tarnovói jogorvoslati és adó?, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: igazgató) között hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) és késedelmi pótlék utólagos megállapításáról szóló adóellenrzési határozat tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (59) preambulumbekzdése a következ?képpen szól:

„Bizonyos korlátozások és feltételek mellett célszer?, hogy a tagállamok ezen irányelvt?l eltér?, külön intézkedéseket hozzanak vagy továbbra is alkalmazzanak annak érdekében, hogy egyszer?sítsék az adókiivetést, illetve megelőzzék az adócsalás és az adókerülés bizonyos formáit.”

4 Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

„a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]”

5 Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint:

„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

6 Ugyanezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése elírja:

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

7 A héairányelv 73. cikkének szövege a következ?:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

8 Ezen irányelv 80. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a [jelen rendelkezésben felsorolt] esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezett részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítő (szolgáltató) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen.”

9 Az említett irányelv 242. cikke elírja, hogy „[m]inden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet, hogy lehetővé tegye a HÉA felhasználását és annak adóhatóság általi ellenőrzését”.

10 Ugyanezen irányelv 244. cikke értelmében „[m]inden adóalany biztosítja a saját maga által, a vevő (megrendelő) által, vagy harmadik fél által az adóalany nevében és megbízásából kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számla megőrzését”.

11 A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

12 Ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék 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.”

A bolgár jog

13 A *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (a hozzáadottértékadóról szóló törvény, a DV 2006. augusztus 4-én 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) alapeljárás tényállására alkalmazandó változata a 3. cikkének (1) bekezdésében elírja, hogy adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

14 A ZDDS 6. cikkének (1) bekezdése szerint e törvény értelmében „termékértékesítésnek” minősül a terméken fennálló tulajdonjog vagy más dologi jog átruházása.

15 A ZDDS 25. cikkének (1) bekezdése szerint e törvény értelmében „adóztatandó tényállás” az említett törvény értelmében vett adóalany által végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, a közösségen belüli termékbeszerzés, valamint a ZDDS 16. cikke értelmében vett termékimport.

16 A ZDDS 26. cikke szerint e törvény értelmében az adóalap az az összeg, amelyre a héát kivetik, vagy amely mentesül a héa alól, attól függően, hogy adóköteles értékesítésről van szó, vagy sem. E cikk (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adóalap meghatározásának alapját képezi minden olyan összeg, amelyet az eladó a vevőtől vagy valamely harmadik személytől bolgár levában (BGL) vagy szótinkában kifejezve, az e törvény értelmében fizetendő adó levonását követően, ellenértékként kap vagy kapnia kell. A kamatok és a kártérítés jellegű kötbér nem minősül a termékértékesítés ellenértékének.

17 A ZDDS 96. cikke (1) bekezdésének megfelelően valamennyi adóalany, akinek adóköteles forgalma a folyó hónapot megelőző utolsó tizenkét egymást követő hónapban eléri vagy meghaladja az 50 000 BGN-t (körülbelül 25 000 euró), e törvény alkalmazásában nyilvántartásba vételi kérelem benyújtására köteles azon adózási időszak lejártát követő tizennégy napon belül, amelynek során e forgalmat elérte.

18 A ZDDS 2012. január 1-ig hatályos változata szerinti 102. cikke (3) bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezett, hogy azon személy adótartozásának megállapítása során, aki az előírt határidőn belül nem teljesítette az őt terhelő nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettséget, úgy kell tekinteni, hogy e személy köteles az általa a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettségre előírt határidő lejártának napjától az adóhatóságnál való tényleges nyilvántartásba vétel időpontjáig terjedő időszakban végzett adóköteles termékértékesítések és közösségen belüli termékbeszerzések utáni adó megfizetésére.

19 A 2006. január 1-jei Danachnoosiguriteln protsesualen kodeks (adó- és társadalombiztosítási perrendtartás; a DV 2005. december 29-ii 105. száma; a továbbiakban: DOPK) 122. cikkének (1) bekezdése értelmében az adóhatóság a vonatkozó törvényben meghatározott adómértéket alkalmazhatja az ezen cikk (2) bekezdésének megfelelően meghatározott adóalapra, különösen termék- vagy bevételeltitkolást alátámasztó bizonyítékok esetén, a zakon za schetovodsvotoban (számvitelről szóló törvény) előírtaknak megfelelő nyilvántartás hiányában, amennyiben a nyilvántartást nem mutatják be, vagy amennyiben a bemutatott nyilvántartás nem teszi lehetővé az adóalap megállapítását, valamint amennyiben a fizetendő adó vagy társadalombiztosítási járulék alapjának meghatározásához szükséges dokumentumokat szabálytalanul megsemmisítették.

20 A DOPK 122. cikke (2) bekezdésének 1., 4., 6., 8. és 16. pontja előírja, hogy az adóhatóság az alábbi összes egyedi körülményt figyelembe veszi az adóalap megállapításához: a ténylegesen végzett tevékenység típusa és jellege; a hivatalos, valamint a hiteles adatokat tartalmazó dokumentumok; a tevékenység gyakorlására szolgáló hely gazdasági jelentősége; a bruttó termék/bevétel (forgalom), és más olyan bizonyítékok, amelyek az adóalap meghatározásának alapjául szolgálhatnak.

21 A DOPK 124. cikkének (2) bekezdése értelmében a DOPK 122. cikkének megfelelően lefolytatott felülvizsgálatot követően hozott ellenőrzési határozattal szemben kezdeményezett jogorvoslati eljárás keretében az e határozatban szereplő ténybeli megállapításokat az ellenkező bizonyításáig igaznak kell tekinteni, amennyiben a DOPK 122. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételek teljesülnek.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 Az MM egyéni vállalkozás, amely Maya Vasileva Marinova, a bolgár jog szerint egyéni vállalkozóként bejegyzett bolgár állampolgár tulajdonában áll. E vállalkozás élelmiszeripari, valamint nem élelmiszeripari termékek végső fogyasztók részére történő kiskereskedelmi

értékesítésére irányuló tevékenységet folytat egy Troyan város (Bulgária) területén található üzletben.

23 Az MM-nél adóellenőrzést végeztek, amelynek eredményeképpen a Natsionalna agentsia po prihodite (nemzeti központi adóhatóság; a továbbiakban: bolgár adóhatóság) 2014. június 5-én héa utólagos megállapításáról szóló határozatot bocsátott ki 30 545,73 BGN (körülbelül 15 618 euró) 16 442,85 BGN (körülbelül 8407 euró) kamattal növelt összegre vonatkozóan.

24 E vizsgálat keretében az MM héanyilvántartásba vett kereskedelmi partnereinek ellenőrzése során a bolgár adóhatóság megállapította, hogy közülük többen számlát bocsátottak ki az MM részére olyan dohánytermékekről és élelmiszerekről, amelyeket a részére le is szállítottak. E számlák a számlakibocsátók nyilvántartásában szerepeltek, nem pedig az MM könyvelésében, amely az említett számlák héatartalmát nem helyezte levonásba.

25 A bolgár adóhatóság álláspontja szerint az MM ténylegesen átvette ezen árukat, és figyelemmel arra, hogy ezen áruk nem voltak e vállalkozás raktárában, valamint tekintettel ezen áruk jellegére, az adóhatóság feltételezte, hogy az MM azokat kiskereskedelmi forgalomban ismeretlen harmadik személyeknek értékesítette az említett számlák kiállításának időpontja szerinti adómegállapítási időszakokban. Figyelemmel arra, hogy az MM sem az áruk szállítók általi értékesítését, sem pedig azok utólagos továbbértékesítését nem szerepeltette a nyilvántartásában, a bolgár adóhatóság megállapította, hogy e vállalkozás eltitkolta ezen értékesítéseket, valamint az említett áruk továbbértékesítéséből származó bevételeket.

26 A bolgár adóhatóság ezenkívül megállapította, hogy az MM a 2008. május 1-je és 2010. április 26. közötti időszakban nem szerepelt a héaalanyok nyilvántartásában, mivel a bevallott forgalma nem érte el a nemzeti szabályozásban előírt 50 000 BGN-t (körülbelül 25 000 euró), amely összeg felett az ilyen nyilvántartásba vétel kötelező. Ugyanakkor ezen adóhatóság szintén az e vállalkozás beszállítói által kiállított számlák alapján megállapította, hogy a 2007. május 1-je és 2008. április 30. közötti időszakban az MM tényleges forgalma meghaladta az említett értékhatárt, és hogy ebből következően ez utóbbinak 2008. május 1-jei időponttal kellett volna kérelmeznie a héaalanyok nyilvántartásába való felvételét, miközben ennek csak 2010. április 26-án tett eleget.

27 Következésképpen a bolgár adóhatóság kiszámította a visszamenőleg fizetendő héa összegét, és kibocsátotta az alapügyben szóban forgó utólagos adómegállapításról szóló határozatot. Megállapította az MM kereskedelmi partnerei által kiállított számlában feltüntetett termékek vélelmezett kiskereskedelmi forgalomban való értékesítésének adóalapját, valamint az MM által a 2008. május 1-je és 2010. április 26. közötti időszakban teljesített értékesítések adóalapját. Ezen adóalap meghatározása érdekében az adóhatóság a nemzeti jogszabályok alapján olyan árrésszel növelte az említett számlákon feltüntetett értékesítések árát, amelyet az MM által a vonatkozó termékekre szokásosan alkalmazott ár függvényében állapított meg.

28 Az MM közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben az igazgatóhoz. Mivel az igazgató a 2014. augusztus 15-i határozatával elutasította e kérelmet, az MM keresetet nyújtott be az Administrativen sad Veliko Tarnovóhoz (veliko tarnovói közigazgatási bíróság, Bulgária) az említett határozattal szemben.

29 Az MM arra hivatkozik, hogy az adóalapnak az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály által előírt „analógia útján” történő megállapítása megalapozatlan. E tekintetben hangsúlyozza, hogy az a körülmény, hogy az áruértékesítésekről szóló számlákat a beszállítók szerepeltették a nyilvántartásukban, nem jelenti azt, hogy az azokon szerepeltetett termékeket ténylegesen átadták a részére, és hogy eltitkolta ezen értékesítéseket. Ugyanis nem áll rendelkezésre olyan bizonyíték, amely az említett áruk MM által való átvételét vagy ezen áruk

utóbbi által való későbbi továbbértékesítését támasztaná alá.

30 Az igazgató álláspontja szerint a nemzeti szabályozás értelmében az adóalany által vezetett szabályos nyilvántartás hiánya alapján vélemezhet?, hogy a nyilvántartásban nem szerepeltetett árukat később harmadik személyek részére értékesítették, ezen értékesítések pedig nyereségszerzésre irányultak, valamint megállapítható az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontja és az adóalap.

31 A kérdést elterjeszt? bíróság bizonyítottanak tekinti, hogy a héairányelv értelmében adóalanyként eljáró és önálló gazdasági tevékenységet folytató MM ténylegesen átvette a beszállítók által kiállított számlákon megjelölt árukat az ezen számlák kiállításának időpontja szerinti adómegállapítási időszakokban, és hogy rendelkezésére álltak e számlák, azonban azokat nem szerepeltette a nyilvántartásában, és nem is mutatta be azokat a bolgár adóhatóság részére az adóellen?zés során.

32 Ugyanakkor a kérdést elterjeszt? bíróság úgy véli, hogy ezen áruk átvétele és az MM által elkövetett nyilvántartásbeli szabálytalanság más objektív tényez?k hiányában nem szükségszer?en jelenti azt, hogy ezen árukat később az MM továbbértékesítette. Rámutatva arra, hogy a DOPK rendelkezései nem követelik meg minden egyes feltételezett későbbi továbbértékesítésre es? eltitkolt bevétel fennállásának a bizonyítását, és hogy az e szabályozás alapján kiszámított adóalap nem tükrözi szükségképpen az adóalany által ténylegesen kapott ellenértéket, megállapítja, hogy a DOPK 122. cikkének (2) bekezdése eltér? szabályokat ír el? az értékesítések adóalapjának meghatározására, mint az említett irányelv 73–80. cikke.

33 Ennélfogva a kérdést elterjeszt? bíróság arra vár választ, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a tagállamok eljárási autonómiája keretében összeegyeztethet?e az adósemlegesség és az arányosság elvével, valamint az ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével, 14. cikkének (1) bekezdésével és a 73., 80. és 273. cikkel.

34 E körülmények között az Administrativen sad Veliko Tarnovo (veliko tarnovói közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni egymással összefüggésben a [héairányelv] 273. cikkét, 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését és 14. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség és az arányosság elvére figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehet?ségük van a valamely adóalanynak adóztatandó értékesítések nyomán átadott termékek tényleges hiányát ugyanazon termékek ugyanazon személy által utólag, ellenszolgáltatás fejében teljesített adóztatandó értékesítéseként kezelni anélkül, hogy a termékek megrendel?jének kiléte megállapítást nyert volna, ha ennek célja a héacsalás megakadályozása?

2) Úgy kell?e értelmezni az els? kérdésben említett rendelkezéseket az adósemlegesség és az arányosság elvére figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehet?ségük van a teljesített adóztatandó értékesítésekre vonatkozó, adójogi szempontból releváns dokumentumok könyvelésbe vételének valamely adóalany általi elmulasztását a fent vázolt módon kezelni, ha ez az említett célt szolgálja?

3) Úgy kell?e értelmezni egymással összefüggésben a [héairányelv] 273., 73. és 80. cikkét az egyenl? bánásmód és az arányosság elvére figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehet?ségük van arra, hogy olyan nemzeti rendelkezések alapján, amelyek nem a héairányelv átültetését szolgálják, a héairányelv 73. cikkében foglalt általános szabálytól és az ezen irányelv 80. cikkében kifejezetten rögzített kivételekt?l eltér?en határozzák meg az adóalapot adóalanyok által teljesített termékértékesítések esetében, ha ennek célja egyrészt a héacsalás megakadályozása, másrészt

a lehet? legmegbízhatóbb adóalap meghatározása az adott ügyletek tekintetében?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

35 Elzetiesen meg kell állapítani, hogy a héairányelv 80. cikke, amelyre a kérdést elterjeszt? bíróság az általa elterjesztett kérdések egyikében hivatkozik, a jelen ügyben nem releváns, mivel e cikk olyan ügyletek adóalapjának meghatározására vonatkozik, amelyek között kapcsolat áll fenn, az alapügyben szóban forgó ügyletek pedig nem tartoznak ebbe a körbe.

36 Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseivel, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkének (1) bekezdését, valamint 73. cikkét és 273. cikkét, továbbá az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében, amennyiben valamely adóalanynak átadott termékek nem találhatóak az adóalany raktárában, és ezen adóalany nem szerepelteti a nyilvántartásában az ezen ügyletekhez kapcsolódó adózási dokumentumokat, az adóhatóság feltételezheti, hogy az említett adóalany e termékeket harmadik személyek részére továbbértékesítette, és a rendelkezésére álló tényekre tekintettel, az ezen irányelvben el? nem írt szabályok alapján megállapíthatja az említett termékek értékesítésének adóalapját.

37 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság bizonyítottnak tekinti, hogy az MM ténylegesen megkapta a beszállítói által kiállított számlákon feltüntetett termékeket, hogy a birtokában voltak e számlák, azonban azokat nem szerepeltette a nyilvántartásában, és azokat nem mutatta be a bolgár adóhatóság el?tt sem, hogy e termékek nem voltak fellelhet?k e vállalkozás raktárában az adóellen?rzés során, és hogy e vállalkozás az e termékeket érint? esetleges kés?bbi ügyleteket sem szerepeltette a nyilvántartásában.

38 E körülményekre tekintettel emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 242. cikke megfelel? nyilvántartás vezetését írja el? az ezen adó megfizetésére köteles adóalanyokkal szemben, hogy az ezen irányelv 244. cikke valamennyi számla meg?rzésére vonatkozó kötelezettséget ír el? velük szemben, és hogy az említett irányelv 250. cikkének (1) bekezdése héabevallás benyújtását írja el?, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetend? héa összegének megállapításához szükséges.

39 Az ilyen nyilvántartás vezetésének a hiánya, amely lehet?vé teszi a héa alkalmazását és annak adóhatóság általi ellen?rzését, továbbá a kiállított és megfizetett számlák nyilvántartásba vételének hiánya alkalmas arra, hogy akadályozza ezen adó pontos beszedését, és következésképpen veszélyeztesse a közös héarendszer megfelel? m?ködését. Ebb?l következ?en az uniós jog nem akadályozza meg, hogy a tagállamok az ilyen mulasztásokat adókijátszásnak tekintsék (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7?i R.?ítélet, C?285/09, EU:C:2010:742, 48. és 49. pont; 2016. július 28?i Astone?ítélet, C?332/15, EU:C:2016:614, 56. pont).

40 A héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében a héairányelv 273. cikkének els? bekezdése alapján a tagállamok az ezen irányelvben el?írtakon kívül más kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket e célok megvalósítása érdekében szükségesnek ítélnek, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl? bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg? alaki követelményeket.

41 A Bíróság pontosította, hogy e rendelkezésből, valamint az említett irányelv 2. cikkéből és 250. cikkének (1) bekezdéséből, továbbá az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből az következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes hía teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen (2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy valamely adóalany olyan csalárd magatartása, mint az értékesítések és bevételek eltitkolása, nem képezheti akadályát a hía beszedésének. Ugyanis, tekintettel az ugyanezen irányelv 273. cikkére, valamint a jelen ítélet elz pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra, a hatáskörrel rendelkező nemzeti intézmények feladata azon helyzet visszaállítása, amely az adókijátszás hiányában fennállt volna.

43 Ezenkívül a Bíróság korábban már kimondta, hogy az általuk rögzített korlátokon kívül a híaírányelv 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, és hogy ennél fogva e rendelkezések mérlegelési mozgásteret biztosítanak a tagállamok számára a jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott célok eléréséhez szükséges eszközöket illetően (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 23. pont; 2015. március 26-i Macikowski ítélet, C-499/13, EU:C:2015:201, 36. pont).

44 Ugyanakkor azon intézkedések, amelyeket a tagállamok az említett 273. cikk értelmében elfogadhatnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a hía semlegességét (lásd: 2015. március 26-i Macikowski ítélet, C-499/13, EU:C:2015:201, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A jelen ügyben – fenntartva, hogy e kérdés vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – az igazgató és a bolgár kormány észrevételeiből kitűnik, hogy a DOPK 122. cikke az adócsalás elleni küzdelem eszközének minősül, amely az értékesítések vagy bevételek eltitkolása, valamint a nemzeti jogszabályoknak megfelelő nyilvántartás hiánya, vagy e nyilvántartás adóhatóság előtti bemutatásának elmaradása esetén az adótartozásnak és az adóalany által ténylegesen átvett ellenértékhez lehet legközelebb eső adóalapnak az adóhatóság rendelkezésére álló olyan tények alapján való meghatározására irányul, mint a ténylegesen végzett tevékenység típusa és jellege, a hiteles adatokat tartalmazó dokumentumok, a tevékenység gyakorlására szolgáló hely gazdasági jelentősége, az érintett termékek és a bruttó bevétel, valamint más, e tekintetében releváns bizonyítékok.

46 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedések az alapügybeli körülmények összességére tekintettel összeegyeztethetők-e a jelen ítélet 44. pontjában meghatározott követelményekkel. A Bíróság ugyanakkor az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából minden hasznos útmutatást megadhat számára (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ami egyrészt az arányosság elvéből fakadó első követelményt illeti, meg kell állapítani, hogy a Bírósághoz benyújtott ügyiratokból nem következik, hogy az alapügyben szóban forgó intézkedések túllépik a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket.

48 Úgy tűnik ugyanis, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás célja az adóalany által ténylegesen átvett ellenértékhez lehet legközelebb eső adóalap megállapítása olyan esetekben, amelyekben az adóalany csalárd magatartása és különösen a megfelelő

nyilvántartás vezetésére irányuló kötelezettségének elmulasztása folytán az adóköteles ügyletekre, azok címzettjeire, valamint az adóalany adóköteles bevételeire vonatkozó objektív adatok beszerzése nem lehetséges, lehetővé téve a hatáskörrel rendelkező nemzeti intézmények számára, hogy a rendelkezésükre álló információk alapján, az összes egyedi körülmény figyelembevételével orvosolják a helyzetet.

49 Ami másrészt az adósemlegesség elvét illeti, amellyel az uniós jogalkotó a hía területén az egyenlő bánásmód alapelvét fejezi ki (lásd: 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. pont; 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-502/13, EU:C:2015:143, 50. pont), meg kell állapítani, hogy azok az adóalanyok, akik adóköteles ügyletek és az arra eső bevételek eltitkolásában megnyilvánuló adókijátszást követnek el, nincsenek összehasonlítható helyzetben azon adóalanyokkal, akik tiszteletben tartják a hía nyilvántartására, bevallására és megfizetésére irányuló kötelezettségeiket. Ennélfogva nem hivatkozhat ezen elvre azon adóalany, amely szándékosan vett részt ilyen adócsalásban, és veszélyeztette a közös héarendszer működését (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, 163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 48. pont, valamint 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 58. pont).

50 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkének (1) bekezdését, valamint 73. cikkét és 273. cikkét, továbbá az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében, amennyiben valamely adóalanynak átadott termékek nem találhatók az adóalany raktárában, és ezen adóalany nem szerepelteti a nyilvántartásában az ezen ügyletekhez kapcsolódó adózási dokumentumokat, az adóhatóság feltételezheti, hogy az említett adóalany e termékeket harmadik személyek részére továbbértékesítette, és a rendelkezésére álló tényekre tekintettel, az ezen irányelvben elő nem írt szabályok alapján meghatározhatja az említett termékek értékesítésének adóalapját. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e nemzeti szabályozás rendelkezései nem haladják meg a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása eléréséhez szükséges mértéket.

A költségekről

51 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkének (1) bekezdését, valamint 73. cikkét és 273. cikkét, továbbá az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében, amennyiben valamely adóalanynak átadott termékek nem találhatók az adóalany raktárában, és ezen adóalany nem szerepelteti a nyilvántartásában az ezen ügyletekhez kapcsolódó adózási dokumentumokat, az adóhatóság feltételezheti, hogy az említett adóalany e termékeket harmadik személyek részére továbbértékesítette, és a rendelkezésére álló tényekre tekintettel, az ezen irányelvben elő nem írt szabályok alapján meghatározhatja az említett termékek értékesítésének adóalapját. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e nemzeti szabályozás rendelkezései nem haladják meg a hozzáadottértékadó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása eléréséhez

szükséges mértéket.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.