

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. november 11.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 168. cikk – Levonási jog – 199. cikk – Fordított adózás – Az adósemlegesség elve – A levonási jog anyagi jogi feltételei – Az értékesítő adóalanyisága – Bizonyítási teher – Csalás – Visszaélésszerű magatartás – Fiktív értékesítő feltüntetett számla”

A C-281/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) a Bírósághoz 2020. június 26-án érkezett, 2020. február 11-i határozatával terjesztett el

a **Ferimet SL**

és

az **Administración General del Estado**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírójaként eljárva, C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, I. Jarukaitis (előadó) és M. Ilešić bírák,

előtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Ferimet SL képviseletében M. A. Montero Reiter procurador és F. Juanes Ródenas abogado,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vlášil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 168. cikkének az – adott esetben – ezen irányelv más rendelkezéseivel és az arányosság elvével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Ferimet SL és a Administración General del Estado (az állam általános közigazgatási hivatala, Spanyolország) között anyagukban újrahasznosítható anyagok 2008-ban teljesített értékesítését terhelő elzetes felszámított hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 Ugyanezen irányelv 168. cikke elírja:

„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;

[...]

5 Az említett irányelv 178. cikke értelmében:

„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;

[...]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

6 A 2006/112 irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok elírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

d) a VI. mellékletben felsoroltak szerinti használt anyagok, adott állapotukban újrafelhasználásra alkalmatlan használt anyagok, törmelék, ipari és nem ipari hulladék, anyagában hasznosítható hulladék, részben feldolgozott hulladék értékesítése, valamint az ott meghatározott termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása;

[...]

7 Ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

„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 spanyol jog

8 Az 1992. december 28-ai Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottértékadóról szóló törvény; a BOE 1992. december 29-ai 312. száma, 44247. o.) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) szerinti 84. cikke (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontja elírja, hogy ipari hulladék, öntöttvas, vas vagy acélhulladék és törmelék, vaskérmeket és nemvasférmeket tartalmazó maradványok és egyéb, anyagukban hasznosítható anyagok, valamint ezek ötvözeeteinek, salakjának és hamujának, valamint férmeket tartalmazó ipari maradványainak vagy ezek ötvözeeteinek értékesítése esetén a héa hatálya alá tartoznak azok a vállalkozók vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személyek, amelyek érdekében héaköteles ügyleteket kötnek.

9 A héatörvény 92. cikke (1) bekezdésének 3. pontja értelmében az adóalany a belföldön teljesített adóköteles ügyletek után fizetendő héából levonhatja a szintén belföldön fizetendő azon héát, amelyet közvetlen áthárítás útján viselt, vagy amelyet az e törvény 84. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti termékértékesítések után fizetett meg.

10 Az említett törvény 97. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A kereskedő és vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személyek csak akkor gyakorolhatják adólevonási jogukat, ha rendelkeznek a levonási jogukat megalapozó dokumentummal.

E célból kizárólag a következő dokumentumok minősülnek adólevonási jogot megalapozó dokumentumoknak:

[...]

4^o az adóalany által a jelen törvény 165. cikkének (1) bekezdésében elírt esetekben kiállított számla. [...]

(2) Azok a korábbi dokumentumok, amelyek nem felelnek meg a törvényi vagy rendeleti úton meghatározott valamennyi feltételnek, nem alapozzák meg az adólevonási jogot [...]

[...]"

11 A héatörvény 165. cikkének (1) bekezdése értelmében „[a] jelen törvény 84. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában említett esetekben az adó felszámítását tartalmazó számlát csatolják az adott esetben az érintett termékeket értékesítő vagy szolgáltatásokat nyújtott személy által kiállított számlához, vagy az ügyletről kiállított számviteli bizonylathoz. E számlának meg kell felelnie a rendeleti úton megállapított követelményeknek.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Ferimet a nyilatkozatában előadottak szerint 2008-ban anyagukban hasznosítható anyagokat (vashulladék) szerzett be a Reciclatges de Terra Alta társaságtól, egyúttal jelezte, hogy az ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozik, és hogy sor került a vonatkozó számla kiállítására.

13 Egy ellenőrzés során az Inspección de los Tributos (adóhatóság, Spanyolország) többek között megállapította, hogy a számlán ezen anyagok értékesítőjeként feltüntetett vállalkozás valójában nem rendelkezett az említett anyagok értékesítéséhez szükséges tárgyi és személyi eszközökkel, és megállapította, hogy a Ferimet által kiállított számlákat hamisnak kell tekinteni. Álláspontja szerint, jöllehet az említett anyagokat vitathatatlanul leszállították, a szóban forgó ügylet színleltnek minősül, mivel azok valódi értékesítőjének személyét szándékosan eltitkolták. Az adóhatóság ezen indokok alapján úgy határozott, hogy nem lehet helyt adni az ezen ügyletet terhelő hálá levonásának, és a 2008. adóév vonatkozásában 140 737,68 összegű bírság kiszabása mellett 140 441,71 euró összegű előző adómegállapító határozatot bocsátott ki.

14 Mivel a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Katalónia regionális közigazgatási bírósága, Spanyolország) elutasította az ezen adómegállapító határozattal és e szankcióval szemben benyújtott keresetét, a Ferimet fellebbezést nyújtott be ezen elutasító határozattal szemben a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña-hoz (Katalónia felső bírósága, Spanyolország). A Ferimet ez utóbbi előtt arra hivatkozott, hogy valóban megvásárolta a szóban forgó anyagukban hasznosítható anyagokat, hogy a fiktív értékesítő számlán való feltüntetése pusztán alaki szempontból releváns, mivel ténylegesen sor került a beszerzésre, hogy a hálálevonási jog az ügylet valóságának megállapítása esetén nem tagadható meg, illetve hogy a fordított adózás nemcsak a hálá beszédését és annak ellenőrzését, hanem azt is biztosítja, hogy semmilyen olyan adóelőny nem áll fenn, amelyre az adóalany szert tehet.

15 2017. november 23-ai ítéletével a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalónia felső bírósága) azzal az indokkal utasította el a Ferimet keresetét, hogy az adóhatóság megfelelően bizonyította, hogy az értékesítő színlelt személy, hogy ez utóbbinak a számlán történő feltüntetése nem tekinthető pusztán formai hivatkozásnak, mivel az olyan információnak minősül, amely lehetővé teszi a hálálánc szabályszerűségének ellenőrzését, és amely ennél fogva érinti az adósemlegesség elvét. E bíróság azt is megállapította, hogy jöllehet a fordított adózás fűszabály szerint nem eredményez adóbevételkiesést, a hálálevonási jog az anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ, amelyek között az a feltétel is szerepel, hogy a feltüntetett személynek a valódi értékesítőnek kell lennie.

16 A Ferimet ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunal Supremo-hoz (legfelsőbb bíróság, Spanyolország), amely előtt azt állítja, hogy a nemzeti és európai szabályozás, valamint a Bíróság ítélezési gyakorlata alapján szükségszerűen az állapítható meg, hogy jogosult volt az anyagukban hasznosítható anyagok beszerzését terhelő

híja levonására. E tekintetben arra hivatkozik, hogy ez utóbbiak anyagok beszerzésének? maga volt a valódi címzettje, azokat ténylegesen megvásárolta és átvette, valamint hogy nem valósult meg, illetve nem valósulhatott meg adóbevétel?kiesés, mivel a fordított adózás hatálya alatt sem?, sem az értékesít?je tekintetében nem merült fel híafizetési kötelezettség.

17 A spanyol kormány e bíróság el?tt arra hivatkozik, hogy a fiktív értékesít? számlán történ? feltüntetése színlelt ügylet fennállását bizonyítja, hogy a valódi értékesít? személyazonosságának eltitkolását úgy kell tekinteni, mint amely híacsalással és a közvetlen adókat érint? csalással függ össze, és hogy a Ferimet nem bizonyította azon adóel?ny fennállásának hiányát, amelyre hivatkozott.

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy az el?tte folyamatban lév? jogvita arra vonatkozik, hogy lehet?ség van-e azon hía levonására, amelyet a Ferimet önmagára hárított át és viselt azáltal, hogy a fordított adózás keretében állított ki számlát, miközben a szóban forgó ügylet ténylegesen megvalósult, ugyanakkor az említett anyagokban hasznosítható anyagok valódi értékesít?jének kiléte rejtve maradt azáltal, hogy e számlán fiktív vagy nem létez? értékesít?t tüntettek fel.

19 E bíróság úgy véli, hogy e jogvita megoldása érdekében el?ször is azt kell megállapítani, hogy az érintett termékek értékesít?jének feltüntetése a híalevonáshoz való jog tisztán alaki jogi feltételének min?sül?e, másodszor hogy milyen következménnyel jár, ha az értékesít? tekintetében hamis személyazonosságot tüntetnek fel, és a beszerz? tudomással bírt e megjelölés valótlán jellegér?l, harmadszor pedig hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából szükségképpen az következik-e, hogy a hía levonása csak abban az esetben – a rosszhiszem?ség esetét is beleértve – tagadható meg, ha a tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, miközben a fordított adózás keretében az adóalany részér?l f?szabály szerint semmilyen híafizetési kötelezettség nem áll fenn az államkincstár felé.

20 Az említett bíróság szerint a Bíróság ítélezési gyakorlatából nem következik szükségszer?en, hogy a híalevonási jog soha nem tagadható meg abban az esetben, ha a fordított adózást alkalmazzák, és ha az érintett termékek tényleges átadása, valamint e termékeknek az adóalany általi megszerzése bizonyított. Ezen ítélezési gyakorlatból az sem vezethet? le, hogy az értékesít?nek a számlán történ? feltüntetése pusztán formai jelleg? megjelölésnek min?sül, amely e jog gyakorlása szempontjából nem releváns, ha az érintett ügylet valós.

21 Másfel?l azon adóel?nyt illet?en, amelynek fennállása a híalevonási jog megtagadását vonja maga után, a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy az említett ítélezési gyakorlatból nem következik, hogy e kedvezmény kizárólag a levonást kér? adóalanyra vonatkozik, az e levonás alapjául szolgáló ügylet más résztvev?ire pedig adott esetben nem. Úgy véli, hogy nem szükségszer?en hagyható figyelmen kívül az értékesít? magatartása azon kérdés megválaszolása során, hogy hivatkozhat-e az adóalany a levonási jog gyakorlására a fordított adózás keretében, különösen, ha sérülhet a közvetlen adózás.

22 E körülmények között a Tribunal Supremo (legfels?bb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 168. cikkét és [az ahhoz kapcsolódó cikkeket], valamint az adósemlengességnek az ezen irányelvb?l ered? elvét, illetve az Európai Unió Bíróságának az irányelvet értelmez? ítélezési gyakorlatát, hogy azok nem teszik lehet?vé az el?zetesen felszámított hía levonását azon vállalkozások számára, amelyek a fordított adózási eljárásban az általuk végrehajtott, termékbeszerzésre irányuló ügyletekre vonatkozó igazoló

dokumentumot (számla) oly módon állítják ki, hogy azon egy fiktív értékesítőt tüntetnek fel, [miközben] nem vitatott, hogy a beszerzést ténylegesen a szóban forgó vállalkozó hajtotta végre, aki a megvásárolt termékeket a saját kereskedelmi vagy üzleti tevékenységéhez használta fel?

2) Abban az esetben, ha az említetthez hasonló gyakorlat – amelyet az érdekelt személynek ismernie kell – visszaélésszerűnek vagy csalárdnak minősíthető, az elzárólagosan felszámított hál levonása vonatkozásában szükséges-e a hivatkozott levonás megtagadásához annak teljes körű bizonyítása, hogy a hál szabályozás által követett célkitűzésekkel összeegyeztethetetlen adóelőny áll fenn?

3) Végül, ha az említett bizonyítás szükséges, a levonás megtagadását lehetővé tevő adóelőnynek, amelyet – ha szükséges – a konkrét esetben kell meghatározni, kizárólag az adóalanynál (a termék megszerzőjénél) kell-e jelentkeznie, vagy esetleg az eljárás során részt vevő más szereplők tekintetében is fenn kell állnia?”

Az elzárólagos döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

23 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesítőt tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhelő hál levonásához való jog gyakorlását.

24 A kérdést elterjesztő bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy az értékesítőnek a hál levonási jog gyakorlása alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számlán történő feltüntetése tisztán alaki feltételnek minősül-e. Ezt követően arra keresi a választ, hogy milyen következményekkel jár e jog gyakorlására nézve e termékek valódi értékesítőjének az adóalany által való eltitkolása abban az esetben, ha nem vitatott, hogy e termékek értékesítésére ténylegesen sor került, és azokat az adóalany később a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel. Végül arra keresi a választ, hogy a levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható-e meg a rosszhiszemű adóalanytól, ha az érintett tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, ezen adóalanynál vagy a szóban forgó ügylet más résztvevőinél pedig adóelőny jelentkezik.

25 Előjáróban hangsúlyozni kell, hogy az elterjesztett kérdések kizárólag a levonási jog gyakorlására, nem pedig arra vonatkoznak, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozottakhoz hasonló körülmények között az érintett adóalanyra a 2006/112 irányelvben előírt bizonyos követelmények megsértése miatt pénzbírságot kell-e kiszabni, vagy hogy az ilyen szankció megfelel-e az arányosság elvének.

26 Ennélfogva, először is, emlékeztetni kell arra, hogy a hál levonási jog feltételül szabott anyagi és alaki jogi feltételeknek teljesülniük kell. Az anyagi jogi feltételeket illetően a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy az említett jog gyakorlásához egyrészt az szükséges, hogy az érdekelt ezen irányelv értelmében „adóalany” legyen. Másrészt az szükséges, hogy az adólevonási jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat előbb valamely másik adóalany értékesítse vagy nyújtsa, és hogy az adóalany e termékeket vagy szolgáltatásokat utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel. Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki feltételek közé tartoznak, a hál irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany e ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-ii Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 39. és 40. pont; 2020. szeptember

3?i Vikingo F?vállalkozó végzés, C?610/19, EU:C:2020:673, 43. pont).

27 Ebb?l az következik, hogy az értékesít?nek a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán történ? feltüntetése e jog gyakorlásának alaki jogi feltételének min?sül. Ezzel szemben a termékek értékesít?jének vagy a szolgáltatás nyújtójának adóalanyiséga, amint azt a spanyol és a cseh kormány megjegyzi, annak anyagi jogi feltételei közé tartozik.

28 Ami kifejezetten a héalevonási jognak a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésében foglalt fordított adózási eljárásban való gyakorlására vonatkozó feltételeket illeti, hozzá kell tenni, hogy azon adóalany, aki valamely termék beszerz?jeként az e termékhez kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a héairányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?i Farkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az adóalany tudatosan tüntetett fel fiktív értékesít?t az alapügyben szóban forgó számlán, ami megakadályozta az Inspección de los Tributos (adóhatóság) abban, hogy azonosítsa a valódi értékesít?t, és ennél fogva a héalevonáshoz való jog anyagi jogi feltételeként megállapítsa ez utóbbi adóalanyi min?ségét.

30 Másodszor, a valódi értékesít? adóalany által való eltitkolásából fakadó következményeket illet?en emlékeztetni kell arra, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2020. szeptember 3?i Vikingo F?vállalkozó végzés, C?610/19, EU:C:2020:673, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend? héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetend? vagy el?zetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és f?szabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részér?l az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (2020. szeptember 3?i Vikingo F?vállalkozó végzés, C?610/19, EU:C:2020:673, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Jóllehet a 2006/112 irányelv 273. cikke els? bekezdésének megfelel?en a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben el?írtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, a tagállamok által elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennél fogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérd?jelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2020. szeptember 3?i Vikingo F?vállalkozó végzés, C?610/19, EU:C:2020:673, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Így a Bíróság megállapította, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az ezen

elzetenen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 38. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont).

34 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek-e, az adóalanynak az említett adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont).

35 E megfontolások a fordított adózás alkalmazása keretében különösen érvényesek (lásd ebben az értelemben: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet, C-90/02, EU:C:2004:206, 50. és 51. pont; 2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 62–64. pont; 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 34. és 35. pont).

36 Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Márpedig ez az eset állhat fenn, amikor a valódi értékesítő személyét nem tüntetik fel a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, amennyiben ez megakadályozza ezen értékesítő azonosítását, és következésképpen annak megállapítását, hogy ezen értékesítő adóalanynak minősül-e, mivel – amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet – ezen adóalanyiság a héalevonási jog egyik anyagi jogi feltételének minősül.

38 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy egyrészt az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont). Másrészt a héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez elírt feltételeknek (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 43. pont). Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ebből az következik, hogy f szabály szerint a héalevonási jogot gyakorló adóalanynak kell bizonyítania, hogy azon termékek vagy szolgáltatások értékesítője, illetve nyújtója, amelyek tekintetében e jogot gyakorolják, adóalanynak minősül-e. Ennek megfelelően az adóalanynak objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia a tekintetben, hogy elzetenen ténylegesen adóalanyoktól szerzett be termékeket, illetve azok nyújtottak számára szolgáltatásokat saját héaköteles tevékenységeinek végzéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát. E bizonyítékok közé tartozhatnak többek között az olyan beszállítók és szolgáltatók birtokában lévő dokumentumok, akikől az adóalany olyan termékeket szerzett be, illetve szolgáltatásokat vett igénybe, amelyek vonatkozásában megfizette a héát (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 44. és 45. pont).

40 Az adóhatóság ugyanakkor a héacsalás elleni küzdelemmel összefüggésben nem követelheti meg általános jelleggel a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy ellenrizze többek között, hogy azon termékek vagy szolgáltatások értékesítője, illetve nyújtója, amelyek tekintetében az említett jogot gyakorolják, adóalanynak minősül-e (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373,

61. pont; 2020. szeptember 3-ai Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 56. pont).

41 Ami az arra vonatkozó bizonyítási terhet illeti, hogy az értékesítő adóalanynak minősül-e, különbséget kell tenni egyrészt a héalevonási jog valamely anyagi jogi feltételének meghatározása, másrészt pedig a héacsalás fennállásának megállapítása között.

42 Így, jóllehet a héacsalás elleni küzdelem keretében nem követelhet meg általános jelleggel a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól annak ellenőrzése, hogy az érintett termékek értékesítője vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak minősül-e, ez nem vonatkozik arra az esetre, ha ezen adóalanyiség megállapítása szükséges annak vizsgálatához, hogy a levonási jog ezen anyagi jogi feltétele teljesül-e.

43 Ez utóbbi esetben az adóalany feladata, hogy objektív bizonyítékok alapján alátámassza, hogy az értékesítő adóalanynak minősül, kivéve ha az adóhatóság rendelkezik az annak ellenőrzéséhez szükséges adatokkal, hogy a héalevonási jog ezen anyagi jogi feltétele teljesül-e. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéből az következik, hogy az „adóalany” fogalmát tágan, a ténykérdésekre alapozva határozták meg (2012. szeptember 6-ai Tóth ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. pont; 2015. október 22-ai PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 34. pont), így a jelen ügy körülményei alapján felmerülhet az értékesítő adóalanyi minősége.

44 Ebből következik, ami a héalevonási jog anyagi jogi feltételeinek megállapítását illeti, amennyiben a valódi értékesítő személyét nem tüntetik fel a héalevonási jog gyakorlása alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, az adóalanytól e jogot meg kell tagadni, ha – a ténybeli körülményekre figyelemmel és az adóalany által szolgáltatott bizonyítékok ellenére – nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő adóalanynak minősül-e.

45 Másfelől, amint arra a Bíróság több alkalommal emlékeztetett, az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. A Bíróság e tekintetben kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra, és hogy ennél fogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elnyit, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-ai Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. és 55. pont; 2019. október 16-ai Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 14-ai Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 21. pont).

46 Ami a csalást illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog által biztosított elnyit nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el csalást, hanem akkor is, ha bizonyításra került, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-ai Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 59. pont; 2012. június 21-ai Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 45. pont; 2019. október 6-ai Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont; 2021. április 14-ai Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 22. pont).

47 E tekintetben megállapítást nyert, hogy azt az adóalanyt, aki tudta vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv

alkalmazása szempontjából ezen adócsalás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem, ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az említett adócsalás elkövetőinek, és az adócsalás részesévé válik (2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Azokkal az esetekkel összefüggésben, amikor az adólevonáshoz való jog anyagi jogi feltételei teljesültek, a Bíróság több alkalommal azt is megállapította, hogy az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra kerül, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele révén az értékesítő vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A Bíróság ugyanis e tekintetben kimondta, hogy a levonási jognak a 2006/112 irányelvben előírt rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az ezen adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket (2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Egyébiránt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Továbbá a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2020. szeptember 3-ii Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket az adóhatóságnak a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítania. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (2020. szeptember 3-ii Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 A jelen ítélet 46. és 51. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adólevonáshoz való jog csak akkor tagadható meg ezen adóalanytól, ha az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján elvégzett átfogó értékelését követően megállapítást nyer, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-ii Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 30. pont; 2016. november 10-ii Signum Alfa Sped végzés, C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 36. pont). Az adólevonáshoz való jog csak akkor tagadható meg, ha e tényállást a jogilag megkövetelt módon – nem feltételezések alapulvételével

– bizonyították (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-ai Crewprint ítélet, C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674, 45. pont).

53 A jelen ügyben ezen átfogó értékelés keretében az a körülmény, hogy azon adóalany, aki az adólevonási jog által nyújtott előnnyel kíván élni, és aki a számlát kiállította, tudatosan tüntetett fel fiktív értékesítést e számlán, olyan releváns körülmény, amely arra utalhat, hogy ezen adóalany tudatában volt annak, hogy olyan termékértékesítésben vesz részt, amely héacsalást valósít meg. Ugyanakkor a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy valamennyi ténybeli elemét és körülményét figyelembe véve ténylegesen ez a helyzet áll-e fenn az alapügyben.

54 A visszaélésszerű magatartás lehetőségét illetően meg kell jegyezni, hogy az ilyen magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, nevezetesen egyrészt az, hogy a szóban forgó ügylet, jóllehet megfelel az említett irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételeknek, olyan adóelőny megszerzését eredményezze, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése (lásd különösen: 2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont; 2019. július 10-ai Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. pont; 2020. június 28-ai KrakVet Marek Batko ítélet, C-276/18, EU:C:2020:485, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Következésképpen az, hogy fiktív értékesítést tüntetnek fel a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, nem tartozik az ilyen magatartások körébe, mivel – amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet – az értékesítőnek a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán történő szerepeltetése e jog alaki jogi feltételének minősül, és mivel az ilyen információ feltüntetése nem eredményezi azt, hogy az adólevonáshoz való jogra vonatkozó rendelkezésekben előírt anyagi jogi feltételek teljesülnek.

56 Harmadszor, ami azt a kérdést illeti, hogy a levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható-e meg a rosszhiszemű adóalanytól, ha a tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, az adóalanytól vagy a szóban forgó ügylet más résztvevőinél pedig adóelőny jelentkezik, meg kell jegyezni, hogy a fordított adózás alkalmazásának keretében fűszabály szerint semmilyen fizetési kötelezettség nem áll fenn az államkincstár felé (lásd különösen: 2014. február 6-ai Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 29. pont; 2017. április 26-ai Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. pont). Másfelől az a kérdés, hogy az érintett termékek korábbi vagy későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem érinti az adóalanynak a héalevonáshoz való jogát (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-ai Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 44. és 46–52. pontjából kitűnik, meg kell tagadni az adóalanytól a levonási jog gyakorlását, amennyiben nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy az érintett termékek értékesítje vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak minősül-e, vagy amennyiben a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy ezen adóalany héacsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az e jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Következésképpen az ilyen megtagadás megalapozásához nem szükséges az adóbevételkiesés veszélyének megállapítása.

57 Ehhez hasonlóan ebből a szempontból nincs jelentősége annak, hogy a szóban forgó ügylet adóelőnyt biztosított-e az adóalany vagy az értékesítési vagy szolgáltatásnyújtási láncban részt vevő más szereplők számára, vagy sem. Egyrészt ugyanis az ilyen előny fennállása nem függ attól, hogy teljesülnek-e a levonási jog anyagi jogi feltételei, így például hogy az érintett termékek

értékesít?je vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak min?sül?e. Másrészt a visszaél?sszer? magatartással kapcsolatban megállapítottaktól eltér?en az adóalany héacsálásban való részvétele megállapításának nem feltétele, hogy ezen ügylet olyan adóel?nyt biztosítson ezen adóalany számára, amely ellentétes a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek célkit?zéseivel (2021. április 14?i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C?108/20, EU:C:2021:266, 35. pont).

58 Mivel a kérdést el?terjeszt? bíróság utalt a valódi értékesít? személyét eltitkoló adóalany esetleges rosszhiszem?ségére, hozzá kell tenni, hogy jóllehet nem ellentétes az uniós joggal annak a gazdasági szerepl?tl való megkövetelése, hogy jóhiszem?en járjon el, a levonási jog által biztosított el?ny megtagadásához azonban nincs szükség az adóalany rosszhiszem?ségének bizonyítására (2021. április 14?i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C?108/20, EU:C:2021:266, 30. és 31. pont).

59 Végül, amennyiben a kérdést el?terjeszt? bíróság továbbá arra hivatkozik, hogy a valódi értékesít? eltitkolása révén sérülhet a közvetlen adóztatás azáltal, hogy megfosztják az adóhatóságot az ellen?rzés eszközeit?l, hangsúlyozni kell, hogy a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a levonási jog ezen okból nem tagadható meg. A levonási jog ilyen megtagadása ugyanis ellentétes lenne e jog általános elvével, ebb?l következ?en pedig az adósemlegesség elvével.

60 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesít?t tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhel? hea levonásához való jog gyakorlását, ha a ténybeli körülményekre és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokra figyelemmel nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesít? adóalanynak min?sült?e, vagy ha a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy az említett adóalany héacsálást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt.

A költségekr?l

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesít?t tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhel? hozzáadottérték?adó (hea) levonásához való jog gyakorlását, ha a ténybeli körülményekre és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokra figyelemmel nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesít? adóalanynak min?sült?e, vagy ha a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy az említett adóalany héacsálást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.