

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. március 13.(*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az elzeteresen felszámított adó levonása – Ellegfizetés – Az adólevonás megtagadása – Adócsalás – A levonás korrekciója az adóköteles ügylet nemteljesülése esetén – Feltételek”

A C-107/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgária) a Bírósághoz 2013. március 4-én érkezett, 2013. február 14-i határozatával terjesztett el az eltte

a **FIRIN OOD**

és

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

között folyamatban lev eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők 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 E. Petranova és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviselőjében N. Grünberg és M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és N. Nikolova, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. december 19?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 65. cikkének, 90. cikke (1) bekezdésének, 168. cikke a) pontjának, 185. cikke (1) bekezdésének, 193. cikkének és 205. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a FIRIN OOD (a továbbiakban FIRIN) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság veliko tarnovói jogorvoslati és adó?, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, liszt értékesítéséhez kapcsolódóan e társaság által megfizetett el?legre es? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történ? levonásához való jog tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

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 Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

5 Az irányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

6 Ugyanezen irányelv 65. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Amennyiben el?legfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelő?z?en, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

7 A 2006/112/EK irányelv 90. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

8 Az irányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

9 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következ?képpen 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 [hét];

[...]

10 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;

[...]

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

12 Ezen irányelv 185. cikkének szövege a következő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [hét]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.”

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

14 Ugyanezen irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a [hét] az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

15 A 2006/112 irányelv 203. cikke értelmében a hét bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki hét tüntet fel a számlán.

16 Ezen irányelv 205. cikke értelmében:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a [hét] megfizetéséért.”

A bolgár jog

17 A hozzáadottértékadóóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost)

alapügyben alkalmazandó változata (DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható az elzetiesen felszámított hea levonásához való jog, ha a héát jogalap nélkül tüntették fel a számlán.

18 A ZDDS 177. cikke értelmében:

„(1) A nyilvántartásba vett személy az adóköteles értékesítés beszerzőjeként felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetendő és meg nem fizetett adóért, amennyiben gyakorolták a fizetendő és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot.

(2) Az (1) bekezdés szerinti felelősség akkor áll fenn, ha a nyilvántartásba vett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, és ha ezt az ellenőrzési szervek az adózás és a társadalombiztosítási járulékok rendjéről szóló törvény 117–120. pontja alapján bizonyították.

(3) A (2) bekezdés alkalmazásában az, hogy az érintett személynek tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, az alábbi feltételek együttes fennállása esetén feltételezhető:

1. az – akár ugyanabban, akár átalakított vagy feldolgozott formában történő – adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás korábbi teljesítőinek egyike sem fizette meg ténylegesen a valamely adómegállapítási időszak eredményeként keletkező, az (1) bekezdés értelmében vett fizetendő adót;

2. az adóköteles ügylet fiktív, az a jogszabályok megkerülésével valósult meg, vagy arra a piaci ártól jelentős mértékben eltérő áron kerül sor.

(4) Az (1) bekezdés szerinti felelősség nincs összefüggésben a fizetendő adó meg nem fizetéséről fakadó valamely konkrét előnnyel.

(5) A (2) és (3) bekezdésben előírt feltételek között a meg nem fizetett adó megfizetésére köteles adóalany részére korábban teljesítő beszállító szintén felelős az adó megfizetéséért.

(6) Az (1) és (2) bekezdésben foglalt esetekben a felelősség azon adóalannal szemben áll fenn, aki azon termékértékesítés közvetlen kedvezményezettje, amelynek tekintetében az adót nem fizették meg, és amennyiben annak beszédése nem jár eredménnyel, a felelősség az értékesítési lánc bármely későbbi kedvezményezettjével szemben fennáll.

(7) A (6) bekezdést értelemszerűen alkalmazni kell a korábban teljesítő értékesítőkre is.”

Az alapeljárás és az elzeties döntéshozatalra elterjesztett kérdések

19 A FIRIN, amely a „Hlebozavod Korn” jogutódja, bolgár jog alá tartozó társaság, amely kenyér és cukrásztermékek előállításával és ezek kereskedelmével foglalkozik. Tőkéjének 99%-át a York Skay EOOD (a továbbiakban: York Skay), a fennmaradó részt pedig Krasen Yorkishev birtokolja.

20 2010 végén a FIRIN 10 000 tonna búzát rendelt az Agra Plani EOOD-tól (a továbbiakban: Agra Plani), amely 100%-ban Krasen Yorkishev tulajdonában áll. Ezen ügyletről, amelynek ellenértékét előre kellett megfizetni, az Agra Plani 2010. november 29-én 3 600 000 bolgár leva (BGN) összegről szóló számlát állított ki, 600 000 BGN héatartalommal.

21 A bolgár adóhatóság egy ellenőrzés alapján vitatta a FIRIN által a 2010. november–decemberi időszakra vonatkozó héabevallásában szerepeltetett e 600 000 BGN

összeg levonását.

22 Az adóhatóság arra hivatkozással indokolta meg kifogását, hogy a szolgáltatás teljesítésére nem került sor, és hogy a 2010. november 29-i számla a vizsgálat által feltárt csalássorozat részét képezte. Ugyanis az Agra Plani a nemzeti gabonahivatalnál történő nyilvántartásba vétel hiányában a nemzeti jogra figyelemmel nem volt jogosult arra, hogy gabonával kereskedjen, ezzel pedig a FIRIN-nek tisztában kellett lennie. Ezenkívül a FIRIN által az Agra Plani javára 2010. november 30-án teljesített kifizetés összegét, amely 4 170 000 BGN-t, vagyis a számla alapján járónál magasabb összeget tett ki, ugyanezen a napon továbbutalták a York Skay számlájára. Szintén ugyanezen a napon a York Skay átutalta a 3 600 000 BGN összeget a FIRIN bankszámlájára.

23 Hitelt érdemlő indokolás hiányában az adóhatóság nem fogadta el azon pénzmozgások természete vonatkozásában nyújtott magyarázatokat, amelyek közül – a FIRIN szerint – az első az Agra Plani által a York Skay részére nyújtott kölcsön, az ezt követő második pedig a FIRIN részére nyújtott kiegészítő tekehozzájárulás volt.

24 Ezen ellenőrzés következményeképpen az adóhatóság 2011. szeptember 26-án adóellenőrző határozatot bocsátott ki. A FIRIN közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a Direktorhoz. Ez utóbbi a 2012. január 16-i határozatával helybenhagyta e határozatot.

25 A FIRIN ezt követően keresettel támadta meg a kérdést előterjesztő bíróság előtt a Direktor helybenhagyó határozatát, arra hivatkozva, hogy a 600 000 BGN összeg levonása tekintetében előírt összes feltételt teljesítette, és hogy a levonás elutasításának az indokai olyan körülményeken alapulnak, ideértve az ügylet fiktív jellegét, amelyeket nem a levonási jog elutasítására, hanem az értékesítője által meg nem fizetett héatartozásért való felelőssége megállapítására alkalmazandók.

26 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy elismerhető-e a héalevonási jog olyan körülmények között, ha a kikötött szolgáltatás nem valósulhatott meg, és ha az utólagos korrekció lehetősége továbbra is fennáll. Az a kérdés is felmerül továbbá, hogy a héa területén fennálló egyetemleges felelősség nemzeti rendszere összeegyeztethető-e az uniós joggal.

27 E körülmények között az Administrativen sad Veliko Tarnovo felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az alapeljárás szerintihez hasonló olyan esetekben, amelyekben a jövőbeli és egyértelműen meghatározott adóköteles termékértékesítés ellenében történő korábbi fizetéssel összefüggő héalevonást azonnal és ténylegesen elvégezték, úgy kell-e egymással összefüggésben értelmezni a 2006/112 [...] irányelv 65. cikkével, 90. cikkének (1) bekezdésével és 185. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerinti rendelkezéseket, hogy a fű ellenszolgáltatás szállítási feltételeknek megfelelő teljesítésének objektív és/vagy szubjektív okokból való elmaradására tekintettel az adólevonáshoz való jogot a gyakorlásának időpontjában meg kell tagadni?

2) Az következik-e a rendelkezések ezen egymással összefüggésben történő értelmezéséből a héa semlegességének elvére is tekintettel, hogy ebben a helyzetben jelentőséggel bír (illetve nem bír jelentőséggel) a beszállító objektív lehetősége arra, hogy a nemzeti jogszabály által előírt módon helyesbítse a felszámított héát és/vagy a számla adóalapját, és milyen hatást gyakorolna az ilyen helyesbítés az eredeti adólevonás megtagadására?

3) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkét az irányelv (44) preambulumbekzdésére is figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehet-ségük van arra, hogy az értékesítés beszerz-jét?l kizárólag olyan kritériumok alkalmazásával tagadják meg az adólevonást, amelyeket maguk rögzítettek valamely olyan nemzeti jogszabályban, amelynek értelmében az adóalanytól eltér? személyt terhel az adófizetési kötelezettség, ha ebben az esetben az adójogi végeredmény eltérne attól az eredményt?l, amelyre a tagállam által megállapított szabályok szigorú betartása mellett jutottak volna?

4) A harmadik kérdésre adandó igenl? válasz esetén megengedhet?k és a hatékonyság és az arányosság elvével összeegyeztethet?k?e a 2006/112 irányelv 205. cikkének alkalmazása esetén az alapeljárásban szóban forgókhöz hasonló nemzeti jogszabályok, ha azok a héa megfizetéséért viselt egyetemleges felel?sséget olyan vélelmek alkalmazása mellett vezetik be, amelyek feltételeit nem közvetlenül megállapítható objektív tények, hanem a polgári jogban kialakult intézmények képezik, amelyekr?l a jogvitában végleges jelleggel más jogi úton döntenek?"

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az elfogadhatóságról

28 Kérdéseivel a kérdést el?terjeszt? bíróság a 2006/112 irányelv azon rendelkezéseinek értelmezését kéri a Bíróságtól, amelyek a héa rendszerének két különböz? szempontjára vonatkoznak, tudniillik egyrészt arra, amely az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jogot szabályozza, másrészt pedig arra, amely az adóalany részér?l valamely harmadik személy által fizetend? adó tekintetében ezen irányelv 205. cikke alapján viselt egyetemleges felel?sséget szabályozza.

29 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttm?ködés eszköze, amelynek révén az el?bbi az utóbbiak által eldöntend? jogvita megoldásához szükséges támpontokat nyújt az uniós jog értelmezése terén (lásd különösen a C?279/12. sz., Fish Legal és Shirley ügyben 2013. december 19?én hozott ítélet 29. pontját).

30 Ezen együttm?ködés keretében vélelmezni kell az uniós jogra vonatkozóan el?terjesztett kérdések releváns voltát. A nemzeti bíróságok által el?terjesztett kérelmek Bíróság általi elutasítása csak akkor lehetséges, amikor nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, és a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja (lásd különösen a fent hivatkozott Fish Legal és Shirley ügyben hozott ítélet 30. pontját).

31 Jóllehet világos, hogy az alapeljárás a FIRIN héalevonási jogának vitatására vonatkozik, a kérdést el?terjeszt? bíróság határozatából ezzel szemben az következik, hogy a bolgár adóhatóság nem tekintette a FIRIN?t egyetemlegesen felel?snek az Agra Plani által fizetend? héa megfizetéséért.

32 Ennélfogva a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a 2006/112 irányelv 205. cikke értelmezésére irányuló harmadik kérdésének egy része és negyedik kérdése, amennyiben azok az ilyen egyetemleges felel?sség terjedelmére vonatkoznak, nyilvánvalóan nem függenek össze az alapügy tárgyával, és következtetésképpen azokat elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

33 A héalevonási jog rendszerére vonatkozó kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés tekintetében történő előlegfizetésről kiállított számlán feltüntetett héának a számla címzettje által történő levonását korrigálni kell, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között a termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesítő ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.

34 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint az előzetesen megfizetett adó levonásának joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, valamint arra, hogy ugyanezen irányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

35 A 2006/112 irányelv 65. cikke, amely szerint, amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelően, az e 63. cikkben kimondott szabály alóli eltérésnek minősül, és önmagában megszorítóan kell értelmezni (a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 45. pontja).

36 Így a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt a héa felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában pontosan megjelöljék (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 50. pontját).

37 Annak megállapítása érdekében, hogy megilletette-e a FIRINT az adólevonási jog a szóban forgó előlegfizetés alapján, meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben erről van-e szó.

38 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy amikor a FIRIN az alapügyben szóban forgó előleget megfizette, a termékértékesítés tárgyát képező termékeket egyértelműen meghatározták.

39 Ennek alapján, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványa 24. pontjában is rámutatott, a 2006/112 irányelv 65. cikke nem alkalmazható, ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában. Erről lenne szó különösen csalárd magatartás tanúsítása esetén.

40 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben a C-85/11. sz. Bonikó ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 35–37. pontját).

41 Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adókijátszást. Ugyanis ebben az esetben

nem teljesülnek az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 38. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A 2006/112 irányelvben el?írt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethet? 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 megelőz? vagy követ? másik ügylet héakijátszást valósít meg (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 41. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ugyanis az ilyen szankciórendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

44 Következésképpen, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy az értékesítési láncban korábban vagy kés?bb közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban vesz részt (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 43. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Azonban az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellen?rzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze (lásd különösen a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítéletet).

46 Ebb?l következ?en kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó adóhatóságok bizonyították-e az általuk hivatkozott objektív körülményeket annak megállapításához, hogy a FIRIN?nek tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az értékesít?je részére kifizetett el?leg valójában nem a termékértékesítéshez kapcsolódott, ahogyan az az értékesít? által kiállított számlán szerepel.

47 A kérdést el?terjeszt? bíróság részére adandó hasznos válasz érdekében ugyancsak jelent?séggel bír a FIRIN által levonásba helyezett héa korrekciójának feltételeire vonatkozó kérdések vizsgálata, arra az esetre, ha a rá háruló értékelés alapján a kérdést el?terjeszt? bíróság arra a megállapításra jutna, hogy a jövőbeni termékértékesítés valamennyi lényeges eleme ismert volt e társaság részér?l az el?legfizetés időpontjában, és hogy ennél fogva a termékértékesítés nem t?nt bizonytalannak.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság az adóalanytól korrekciót követelhet (lásd ebben az értelemben a C?234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. október 18?án hozott ítélet 26. pontját).

49 Ami az adóalany által elvégzett héalevonás után bekövetkezett események levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, az ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követ? időszak folyamán tett esetleges azon korrekciók terjedelmét, amelyeket az ezen 184–186. cikkben foglalt feltételek mellett kell elvégezni (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési

gyakorlat).

50 Ugyanis a fent említett cikkekben szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi a 2006/112 irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a hía semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett hía levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja).

51 Ami az előzetesen megfizetett hía levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, a 2006/112 irányelv 185. cikkének (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 fent hivatkozott TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 32. pontja).

52 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben a kérdést előterjesztő bíróság által adott tájékoztatás szerint az következik, hogy a termékértékesítés, amelynek címén a FIRIN megfizette az előleget, nem valósul meg, meg kell állapítani – ahogyan arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 35. pontjában –, hogy az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak. Ennélfogva ilyen helyzetben az adóhatóság követelheti az adóalany által levonásba helyezett hía korrekcióját.

53 Ezt a megállapítást nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy magát az értékesítő által fizetendő héát nem korrigálják.

54 E tekintetben ugyanis az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított hía kezelése kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelvben kitűnik, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul (a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 13-án hozott ítélet 46. és 47. pontja).

55 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételek kiesés veszélyét (a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 48. pontja).

56 Ezenkívül, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványa 43. pontjában rámutatott, ameddig az alapeljárás körülményei között az értékesítő az előleget nem fizeti vissza, az utóbbi által az ezen előleg átvétele címén fizetendő adó alapja a 2006/112 irányelv 65., 90. és 193. cikkének együttesen értelmezett rendelkezései alapján nem csökken (lásd ebben az értelemben, az adóalap árkedvezmény esetén való korrekciója vonatkozásában a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4167. o.] 35. pontját).

57 E körülmények között, és az adóalany azon jogának sérelme nélkül, hogy az irányadó nemzeti jogi úton visszakövetelje azon termékértékesítés ellenében megfizetett előleget, amely végül nem teljesült, az a körülmény, hogy magát az értékesítő által fizetendő héát megfizették,

nem érinti az adóhatóság azon jogát, hogy az ezen adóalany által levont hía visszatérítését követelje azzal az indokkal, hogy e termékértékesítéshez kapcsolódóan el?legfizetésre került sor.

58 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a feltett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termékértékesítés tekintetében történ? el?legfizetésr?l kiállított számlán feltüntetett héának a számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesít? ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az el?leget sem fizette vissza.

A költségekr?

59 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 (második tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termékértékesítés tekintetében történ? el?legfizetésr?l kiállított számlán feltüntetett hozzáadottérték?adónak a számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesít? ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az el?leget sem fizette vissza.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.