

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (kilencedik tanács)

2016. november 10.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Megtagadás – A számlázott szolgáltatások tényleges nyújtójának nem minősülő számlakibocsátó – Az adóalanyra háruló ellenrzési kötelezettségek”

A C-446/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2015. augusztus 18-án érkezett, 2015. augusztus 10-i határozatával terjesztett el az eltte

a Signum Alfa Sped Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Figazgatóság

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: C. Vajda (előadó), tanácselnökként eljárva, K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Signum Alfa Sped Kft. képviseletében Szentmártony K. ügyvéd,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviseletében, K. Kraavi-Käerdi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a Bíróság eljárási szabályzata 99. cikkének megfelelően, indokolt végzéssel kerül sor,

meghozta a következő

Végzést

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.) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Signum Alfa Sped Kft. és a Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Fgazgatóság (a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el, hogy az adóhatóság megtagadta a Signum Alfa Spednek az általa két fuvarozási szerződés jogcímén elzetesen megfizetett hozzáadottértékadó (héta) levonásához való joga elismerését.

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 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelk, a kereskedk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelk ipari és mezgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 167. cikke elírja:

„Az adólevonás joga abban az idpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 168. cikkének szövege a következ:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend adó összegéből levonni a következ összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend vagy megfizetett héát;

[...]”

7 A 2006/112 irányelv 178. cikke elírja:

„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;

[...]"

8 Ezen irányelv 220. cikke értelmében:

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

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

[...]"

9 A 2006/112 irányelv 226. cikke felsorolja azon kizárólagos adatokat, amelyeket az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az ezen irányelv 220. és 221. cikkének értelmében kiállított számlákon a hía megállapítása céljából kötelezően fel kell tüntetni.

A magyar jog

10 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Magyar Közlöny 1992/128 [XII.19.], a továbbiakban: áfatörvény) 32. §-a (1) bekezdésének a) pontja elírja, hogy az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított.

11 Az említett törvény 35. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében az adólevonási jog – ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik – kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, az egyszeresített számla és a számlát helyettesítő okmány.

12 Az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A számlában, az egyszeresített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Adóbevallásában a Signum Alfa Sped, amelynek fő tevékenysége köre az áruszállítás, a Solidity Trade Kft. által az ezen előbbi vállalkozással kötött fuvarozási szerződés végrehajtása keretében 2007. február 28-á és 2007. december 31-e között kibocsátott 19 számla áfatartalmát, valamint a Wimpex.hu Kft. által szintén a Signum Alfa Speddel kötött fuvarozási szerződés

végrehajtása keretében egy 2007. augusztus 31-én kibocsátott számla áfatartalmát levonásba helyezte (a továbbiakban együtt: vitatott számlák).

14 Adólevonási jogát a Signum Alfa Sped a vitatott számlákkal, a fuvarozási szerződésekkkel és számlákhoz kapcsolódó teljesítésigazolásokkal támasztotta alá.

15 Az adóhatóság, amely elítélte a felperes megtámadta az elsőfokú adóhatóságnak az említett összegek levonása megtagadására, a héakülönbözet megállapítására, valamint bírság és késedelmi pótlék kiszabására vonatkozó határozatát, helybenhagyta e határozatot.

16 Határozatát az adóhatóság arra alapozta, hogy a Solidity Trade ellenőrzése számtalan szabálytalanságot tárt fel. Többek között, az ellenőrzés időpontjában bejegyzett képviselője egy kameruni állampolgár volt, akivel szemben beutazási és tartózkodási tilalom volt érvényben Magyarországon. E társaság székhelyén egy magánház volt található. E társaság nem nyújtott be működési engedély, illetve telephelyengedély iránti kérelmet, és a nyilvántartásban sem szerepelt. A Solidity Trade bankszámlakivonatain sem működési költségek, sem pedig alvállalkozóira vonatkozó adatok nem szerepeltek. E társaságnak a szerződések Signum Alfa Sped részére történő teljesítése időpontjában bejegyzett törvényes képviselője nyilatkozata szerint a teherszállítási szolgáltatásokat ténylegesen nem a Solidity Trade végezte – amely nem rendelkezett a szükséges emberi és anyagi erőforrásokkal –, hanem azt bérelt teherautókkal hajtották végre. Az adóhatóság azt is megállapította, hogy a számlákat kijavították, a teljesítésigazolásokon pedig nem szerepelt sem a Solidity Trade pecsétje, sem a képviselőjében eljáró személy neve. A fuvarleveleken sem szerepelt a társaság szállítmányozóként.

17 Hasonlóképpen, a Wimpex-hu-t illetően is megállapításra került, hogy egy „fantomcégről” van szó, amelynek nincs valós magyarországi székhelye, sem pedig saját helyiségei. A társaság nem jelentkezett be az iparűzési adó hatálya alá, és bár nyújtott be héabevallásokat, soha nem fizetett ilyen adót. A szerződésnek a Signum Alfa Sped tekintetében történő végrehajtása időpontjában a Wimpex-hu egyetlen alkalmazottja az ügyvezetője volt, és csak egy, a számlázott fuvarozási szolgáltatások nyújtására alkalmatlan tehergépkocsival rendelkezett.

18 Az adóhatóság – elfogadva a számlákon szereplő gazdasági események megtörténtét, és azt, hogy e számlák megfelelnek a formai követelményeknek – arra a következtetésre jutott, hogy ezeket nem az említett számlák kibocsátói teljesítették, következésképpen azokat fiktív ügyleteknek kell minősíteni. E hatóság azt a következtetést is levonta, hogy a Signum Alfa Sped nem a nemzeti szabályozás értelmében vett „kellő körültekintéssel” járt el, mivel – a feltárt szabálytalanságokra figyelemmel – tudnia kellett volna, hogy az ügyletek nem közötté és a Solidity Trading vagy a Wimpex-hu között zajlottak le.

19 A Signum Alfa Sped keresetet nyújtott be az adóhatóság határozatával szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, és arra hivatkozott, hogy a kellő körültekintéssel járt el a szerződés megkötése során, ellenőrizte azokat a körülményeket, amelyekhez hozzáférése volt, nevezetesen azt, hogy a számla kibocsátói bejegyzett adóalanyok és rendelkeznek élő adószámmal. Ezenfelül ugyanezen társaságok ügyvezetőivel kötött szerződést.

20 A kérdést előterjesztő bíróság hatályon kívül helyezte az adóhatóság határozatát. E bíróság hangsúlyozta, hogy az áfatörvény 32. §-a (1) bekezdése a) pontjának, 35. §-a (1) bekezdése a) pontjának, valamint 44. §-a (5) bekezdésének értelmében csak az e rendelkezésekben foglalt formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor a héalevonási jog gyakorlására. Közelebbre, e törvény 44. §-a (5) bekezdésének értelmében a számlában vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, amennyiben az adóztatandó tényállást illetően a szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve „kellő körültekintéssel” járt el, még

akkor is, ha a számla tartalmilag nem hiteles. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítani a számla nem hiteles vagy fiktív voltát, és amennyiben ez bizonyításra kerül, akkor kell megvizsgálni, hogy a számlában vevőként feltüntetett adóalany az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdése értelmében vett kellő körütekintést tanúsította-e.

21 A kérdést elterjesztő bíróság azt is megállapította, hogy az adóhatóság által benyújtott bizonyítékok nem voltak elegendőek az e hatóság rendelkezésére bocsátott, a gazdasági események felek közötti létrejöttének alátámasztására szolgáló okiratok, nevezetesen a fuvarozási szerződések, a vitatott számlák és a teljesítésigazolások bizonyító jellegének megdöntésére. E gazdasági események nem vitathatók el a számlakibocsátók által elkövetett, a gazdasági tevékenység elvégzésével közvetlen összefüggésben nem lévő szabálytalanságokra történő hivatkozással.

22 A Kúria hatályon kívül helyezte a kérdést elterjesztő bíróság ítéletét, és az ügyet ugyanezen bírósághoz utalta vissza. A Kúria emlékeztetett arra, hogy az a számla, amely egy ténylegesen megtörtént gazdasági eseményt tanúsít, de amely a szolgáltatás nyújtójaként nem a szolgáltatás nyújtóját tünteti fel, tartalmát tekintve hiteltelen számlának minősíthető. A Kúria megállapította, hogy a kérdést elterjesztő bíróság tévesen indult ki abból, hogy tartalmilag hiteltelen számla is eredményezhet adólevonáshoz való jogot, ha címzettje „kellő körütekintéssel” járt el.

23 Következésképpen a Kúria az azon kérdésben való döntésre utasította a kérdést elterjesztő bíróságot, hogy ténylegesen megállapítható-e a vitatott számlák tartalmi hitelessége. A Kúria úgy ítélte meg, hogy ha az bizonyosodik be, hogy a teljesítés nem a számlán feltüntetett felek között történt, akkor nem releváns annak vizsgálata, hogy a Signum Alfa Sped a nemzeti jog értelmében vett „kellő körütekintéssel” járt-e el „az adóköteles tényállás kapcsán”. Csak akkor vizsgálható annak kérdése, hogy e társaság kellő körütekintéssel járt-e el, ha – akár csak részben is – egyes számlák esetében a felek között történt teljesítés, és csupán más, elsősorban formai hibák kerültek megállapításra. A Kúria szerint az adóhatóságnak nem kell azonosítania a szerződések ténylegesen teljesítő személyt, mivel a levonáshoz való jogot nem érinti annak a ténye, hogy e személy ismertté válik.

24 A kérdést elterjesztő bíróság a megismételt eljárásban úgy ítéli meg, hogy az adóhatóságnak a Kúria ezen ítélkezési gyakorlatával megegyező gyakorlata megfosztja a héalevonáshoz való jogot a 2006/112 irányelv 168. és 178. cikkéből, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, és különösen a 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítéletből (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373) eredő tartalmától.

25 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy e gyakorlat keretében az adóhatóság bizonyos esetekben azon okból tagadja meg a levonáshoz való jogot, hogy az érintett számla hiteltelen, és e tekintetben olyan körülményekre támaszkodik, amelyeket a Bíróság nem fogad el olyan objektív körülményeknek, amelyek jogilag megkövetelt módon bizonyítanak, hogy az adóalany tudott a szabálytalanságról, vagy tudnia kellett volna arról. Ezzel az adóhatóság olyan körülmények vizsgálatát követeli meg az adóalanytól, amelyek vizsgálata a 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373) 61–66. pontja értelmében általános jelleggel nem követelhető meg tőle a héalevonáshoz való jog érvényesítése érdekében. Ezenfelül az említett hatóság a szóban forgó gazdasági események fiktív voltát nem a gazdasági eseményekkel okszerű és közvetlen kapcsolatban lévő objektív tényekkel, hanem a számlakibocsátók működését általánosságban jellemző körülmények értékelésével kívánja alátámasztani.

26 E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a

Bíróság elé:

„1) Értelmezhet-e a 2006/112 irányelv héalevonásra vonatkozó rendelkezései akként, hogy az adóhatóság általános jelleggel megkövetelheti a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól azt, hogy annak érdekében, hogy az adóhatóság ne minősítse a gazdasági eseményt fiktívnek, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó szolgáltatás elvégzéséhez szükséges személyi és tárgy feltételekkel a teljesítés és az ellenőrzés időpontjában, héabevallási és fizetési kötelezettségének eleget tett-e, avagy hogy a gazdasági esemény vonatkozásban a számlán túlmenően formai hibától mentes iratokkal rendelkezzen, továbbá elvárható-e, hogy a számlakibocsátó a gazdasági tevékenységét nem csak a héalevonási jog alapjául szolgáló ügylet, hanem az ellenőrzés időpontjában is minden szabálytalanságtól mentesen végezze?

2) Amennyiben az adóhatóság az előző pontban felsorolt körülmények alapján azt állapítja meg, hogy a gazdasági esemény ugyan megtörtént, de a számla tartalmilag hiteltelen, mivel a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre, akkor a fyszabály szerint az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség alapján elvárható-e, hogy az adóhatóság azt is feltárja, hogy ebben az esetben kik között jött létre az ügylet, ki állította ki a számlát, avagy az adóhatóság az adólevonással élni kívánó adóalany e jogát e tényállási elem kétséget kizáró bizonyítása nélkül, a harmadik személy nevére, szerepére utaló adat, vagy körülmény nélkül, kizárólag csak az erre vonatkozó állítása alapján megtilthatja?

3) Értelmezhet-e a 2006/112 irányelv héalevonásra vonatkozó rendelkezései akként, hogy amennyiben az adóhatóság nem vitatja a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét, és a számla alakilag is megfelel a jogszabályi előírásoknak, az adóhatóság megtilthatja az áfalevonási jog gyakorlását a kellő körültekintés vizsgálata nélkül – mintegy objektív felelősségre alapozva – arra hivatkozással, hogy mivel a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek viszonylatában jött létre, ezért a tartalmilag hiteltelen számla esetén a kellő körültekintés vizsgálata fogalmilag kizárt, avagy az adólevonási jog gyakorlását megtiltó adóhatóság ezen körülmények között is köteles bizonyítani azt, hogy az adólevonással élő adóalany a vele szerződéses kapcsolatban álló vállalkozás szabálytalan – esetenként adókijátszásra irányuló – magatartásáról tudott, vagy abban maga is közreműködött?

4) Az előző kérdésre adott igenlő válasz esetén megfelel-e a 2006/112 irányelv héalevonásra vonatkozó rendelkezéseinek és az uniós bírósági joggyakorlat által is érvényre juttatott adósemlegesség, jogbiztonság és arányosság elvének az a jogszabály értelmezés, hogy a számlabefogadó kellő körültekintő magatartása csak abban az esetben vonható a vizsgálat körébe, ha a felek közti teljesítés igazolható, vagyis a gazdasági tevékenység a számlában meghatározott módon végbement a felek között, és csupán más, pl. formai hiba áll fenn, különös tekintettel arra, hogy a nemzeti adójogi szabályok tartalmazzanak rendelkezést a formailag hibás vagy a gazdasági esemény hiányában kibocsátott számlákkal kapcsolatban?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héalevonásához való jogot, hogy nem tekinthető hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója.

28 A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében, ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, a

Bíróság az el?adó bír? javaslatára és a f?tanácsnok meghallgatását követ?en az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

29 A jelen ügyben alkalmazni kell ezt a rendelkezést.

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa közös rendszerének egyik alapelvét képezi, amely f?szabály szerint nem korlátozható, és e jog a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek (2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 27. pont; 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és kés?bbi értékesítését terhel? héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanynak az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitev? különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követ?en (lásd többek között: 2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A levonáshoz való jog keletkezéséhez megkövetelt anyagi jogi feltételeket illet?en a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontjának megfogalmazásából az következik, hogy a levonási joghoz az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat el?bb más adóalanynak kellett értékesítenie, illetve nyújtania. Ha e feltételek teljesülnek, f?szabály szerint nem utasítható el a levonáshoz való jog (2014. február 13?i Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Az alapügyet illet?en nem vitatott, hogy a vitatott számlákon feltüntetett szolgáltatásokat a Signum Alfa Sped nyújtotta. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból nem t?nik ki, hogy e társaságnak a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyi min?ségét vagy a nyújtott szolgáltatásoknak az ezen adóalany adóköteles tevékenységeihez történ? felhasználását vitatták volna. Az adóhatóság sem vitatta az említett számlákat kibocsátó társaságok adóalany min?ségét, amely társaságok tekintetében az említett határozat megállapította, hogy a Signum Alfa Sped ellen?rizte, hogy ezek rendelkeznek-e héa?azonosítószámmal. E hatóság azt is elismerte, hogy ugyanezek a számlák megfeleltek a formai követelményeknek.

35 Az adóhatóság mindazonáltal arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott számlák tárgyát alkotó ügyleteket nem a számlák kibocsátói teljesítették. E tekintetben az adóhatóság els?sorban olyan ténybeli elemekre támaszkodott, amelyek annak megállapításához vezették, hogy sem a Solidity Trade, sem pedig a Wimpex.hu nem rendelkezett a teljesítés id?pontjában a számlázott szolgáltatások nyújtásához szükséges emberi és anyagi er?forrásokkal, valamint az e társaságok tekintetében feltárt számos szabálytalanságra támaszkodott.

36 E tekintetben a kérdést elterjeszt? bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Tóth?ítélet, C?324/11, EU:C:2012:549, 50. pont; 2012. december 6?i Bonik?ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 32. pont; 2014. február 6?i Jagie??o?végzés, C?33/13, EU:C:2014:184, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy nem vitatott, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, és a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszer?en (2012. december 6?i Bonik?ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 35. és 36. pont; 2014. február 6?i Jagie??o?végzés, C?33/13, EU:C:2014:184, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Következésképpen a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított el?nyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszer?en hivatkoztak (2012. december 6?i Bonik?ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 37. pont; 2014. február 6?i Jagie??o?végzés, C?33/13, EU:C:2014:184, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Mindazonáltal, ha az adóhatóság a számlák kibocsátói által elkövetett csalás vagy szabálytalanság fennállásából arra a következtetésre jut, hogy a számlázott és a levonáshoz való jog megalapozása érdekében hivatkozott ügyleteket ténylegesen nem teljesítették, e hatóságnak ahhoz, hogy a levonáshoz való jogot megtagadhassa, az objektív tényez?kre figyelemmel, és anélkül, hogy a számlák címzettjét?l olyan vizsgálatokat követelne meg, amelyeket az nem köteles elvégezni, meg kell állapítania, hogy e címzett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletek héacsalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6?i Bonik?ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 45. pont; 2014. február 6?i Jagie??o?végzés, C?33/13, EU:C:2014:184, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ezzel szemben, amennyiben a 2006/112 irányelvben a levonáshoz való jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában el?írt valamennyi anyagi jogi és formai követelmény teljesül, az ezen irányelvben el?írt levonási jog rendszerével 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 megelőző vagy követ? másik ügylet héakijátszást valósít meg (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 44., 45. és 47. pont; 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E tekintetben, amint azt a magyar és az észt kormány is kiemelte írásbeli észrevételeiben, a szolgáltatás tényleges nyújtójának az adóhatóság általi azonosítása az alapügyben önmagában nem releváns annak vizsgálata vonatkozásában, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügyletek a vitatott számlák kibocsátói által elkövetett adócsalás részét képezik.

42 E tekintetben az a kérdés sem meghatározó, hogy e számlakibocsátók gyakorolták-e gazdasági tevékenységüket ezen ügyletek teljesítésének időpontjában, illetve az adóhatóság általi utólagos ellen?rzés időpontjában.

43 Adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggy?ződés

érdekében észszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 59. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. pont).

44 Az ilyen adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelyetől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni. Mindazonáltal az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesítő gazdasági szereplők szintjén nem történt-e szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e az e szolgáltatások nyújtásához szükséges erőforrásokkal, és hogy eleget tett-e héabevallási és fizetési kötelezettségének, vagy másfelől, hogy az említett számlán kívül rendelkezik-e olyan más iratokkal, amelyek alkalmasak annak bizonyítására, hogy e körülmények fennállnak (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i, Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. és 61. pont; 2012. szeptember 6-i Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 45. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 52. pont).

45 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hűa levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket az nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások hűacsalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

46 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások hűacsalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A. Calot Escobar

C. Vajda

hivatalvezet?

a kilencedik tanács elnökeként eljárva

* Az eljárás nyelve: magyar.