

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2021. július 1.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (Héa) – 2006/112/EK irányelv – Adóellenőrzés – Művészeti ügynöki tevékenység címén történő szolgáltatásnyújtások – A héa hatálya alá tartozó ügyletek – Olyan ügyletek, amelyeket nem jelentettek be az adóhatóságnak, és amelyek tekintetében nem került sor számla kiállítására – Csalás – A jövedelemadó alapjának rekonstruálása – A héasemlegesség elve – A héának a rekonstruált adóalapba való belefoglalása”

A C-521/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Superior de Justicia de Galicia (a galíciai autonóm közösség felső bírósága, Spanyolország) a Bírósághoz 2019. július 8-án érkezett, 2019. június 19-i határozatával terjesztett elő a

CB

és

a **Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, N. Wahl (előadó), F. Biltgen, L. S. Rossi és J. Passer bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- CB képviselőjében C. Gómez Docampo abogada,
- a spanyol kormány képviselőjében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Galluzzo avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskait, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. március 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

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.) 73. és 78. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CB és a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galícia regionális gazdasági közigazgatási bírósága, Spanyolország) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgyát képezik az előbbivel szemben a 2010 és 2012 közötti évek tekintetében fizetendő személyi jövedelemadóra vonatkozó utólagos adómegállapítás keretében kivetett adók és bírságok.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (7) preambulumbekkezdése értelmében:

„A közös [hozáadottértékadó (hÉA) rendszernek] a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.”

4 Ezen irányelv 1. cikke ekként rendelkezik:

„(1) Ez az irányelv megállapítja a közös [héarendszert].

(2) A közös HÉA-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös HÉA-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5 Az említett irányelv 73. cikkének szövege a következő:

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

6 Az említett irányelv 78. cikke kimondja:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

- a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;
- b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási

költségek –, amelyeket az értékesítést teljesít? a megrendel?re terhel.

Az els? albekezdés [helyesen: bekezdés] b) pontjának alkalmazásában a tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.”

7 A 2006/112 irányelv 178. cikke a következ?képpen szól:

„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 megfelel?en kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

8 Ezen irányelv 193. cikke értelmében a 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni.

9 A 2006/112 irányelv 220. cikkének (1) bekezdése alapján:

„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;

[...]

5. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy által a szolgáltatás teljesítését megel?z?en a részére átadott (átutalt) el?leg esetén.”

10 Ezen irányelv 226. cikke értelmében:

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

[...]

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

7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett el?leg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

8. az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a HÉA nélküli egységár, valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;

9. az alkalmazott HÉA?adómérték;

10. a fizetend? HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely

esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]"

11 Az említett irányelv 273. cikke kimondja:

„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 kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

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

A spanyol jog

12 Az 1992. december 28-ai Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottértékadóról szóló 37/1992. sz. törvény, a BOE 1992. december 29-ai 312. száma, 44247. o.) 78. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adó alapja az adóköteles ügyletek ellenértékének a fogyasztótól vagy harmadik személytől származó teljes összege.”

13 A 37/1992. sz. törvénynek „Az adó áthárítása” címet viselő 88. cikke a következőképpen szól:

„(1) Minden adóalany köteles teljes egészében áthárítani az adó összegét arra a személyre, akinek javára az adóköteles ügylet létrejön, így e személy lesz köteles az adó megfizetésére, feltéve hogy az adó áthárítása megfelel a jelen törvényben foglaltaknak, tekintet nélkül a közöttük fennálló megállapodásra. Azon adóköteles és nem adómentes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén, amelynek címzettje valamely közjogi jogalany, úgy kell tekinteni, hogy amikor az adóalany megteszi gazdasági ajánlatát, – még akkor is, ha az szóbeli – abba már beszámította a [hÉA] összegét, amelyet azonban adott esetben különálló tételként anélkül köteles áthárítani a kifizetés céljából benyújtott dokumentumokban, hogy a szerződés szerinti teljes összeg az áthárított adó feltüntetése miatt növekedne.

(2) Az adót a számla útján kell áthárítani jogszabályban meghatározott feltételek mellett és követelmények szerint. E célból az áthárított összeget az adóalaptól elkülönülten kell feltüntetni, ideértve a hatóságilag rögzített árakat is, megjelölve az alkalmazott adókulcsot. A jelen bekezdés első albekezdéseiben foglalt rendelkezések nem vonatkoznak a jogszabály által meghatározott ügyletekre.

(3) Az adót a vonatkozó számla kiállításakor és benyújtásakor kell áthárítani.

(4) Az áthárításhoz való jog az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontját követő egy év elteltével megszűnik.

(5) A hÉA-köteles ügylet címzettje nem köteles viselni az áthárított hÉA összegét a szóban forgó adó adóztatandó tényállásának bekövetkezését megelőzően.

(6) Az adó áthárításával kapcsolatban, akár annak jogszerűségével, akár annak összegével kapcsolatban felmerül? jogviták a közigazgatási jogorvoslatok szempontjából adójogi természet? jogvitának min?sülnek.”

14 E törvénynek „Az áthárított adó összegének helyesbítése” címet visel? 89. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Az adóalany köteles helyesbíteni az áthárított adó összegét, ha azt tévesen állapította meg, illetve az e törvény 80. cikkében foglaltak szerint az adóalap módosítására okot adó körülmények merülnek fel. A helyesbítést akkor kell elvégezni, amikor az adóösszeg téves megállapításának okai ismertté válnak, vagy megvalósulnak az el?z? albekezdésben hivatkozott körülmények, feltéve hogy az érintett ügyletre vonatkozó adó esedékessége, vagy adott esetben a 80. cikkben hivatkozott körülmények bekövetkezése óta nem telt el négy év.

(2) Az el?z? bekezdésben foglaltakat kell alkalmazni akkor is, ha az ügyletre vonatkozó számlát az adó áthárítása nélkül bocsátották ki.

(3) Az el?z? bekezdésekben foglaltak sérelme nélkül, nincs helye az áthárított adóösszeg helyesbítésének a következ? esetekben:

1. ha a helyesbítés nem az e törvény 80. cikkében foglalt indokokon alapszik, az áthárított adó összegének emelését vonja maga után, és az ügylet címzettje nem vállalkozásként vagy egyéni vállalkozóként lép fel, az adókulcsok jogszabályi úton történ? megemelésének esetét kivéve, amely esetben a helyesbítésre az új adókulcsok hatálybalépésének hónapjában és az azt követ? hónapban van lehet?ség;

2. ha az adóhatóság a vonatkozó adómegállapítások útján az adóalany által bevallott összeget meghaladó összeg?, esedékessé vált, de át nem hárított adót mutat ki, és tényszer? adatok alapján bizonyítást nyer, hogy a szóban forgó adóalany adócsalásban vett részt, vagy tudta, vagy az elvárható gondosság mellett tudnia kellett volna, hogy az adó kijátszására irányuló ügyletben vesz részt.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

15 CB önálló vállalkozó, aki héaköteles m?vészeti ügynöki tevékenységet végez. E min?ségében szolgáltatásokat nyújtott a Lito?csoportnak, amely vállalkozáscsoport feladata, hogy galíciai (Spanyolország) vallási és falusi ünnepségek számára infrastruktúrát és zenekarokat biztosítson. Konkrétan CB kapcsolatba lépett az ünnepségek szervez?bizottságaival, a lakosoknak az említett ünnepségeket szervez? informális csoportjaival, és a Lito?csoport nevében tárgyalta a zenekarok fellépésér?l.

16 Az ünnepségek szervez?bizottságai által ennek keretében a Lito?csoport számára teljesített kifizetések készpénzben történtek, és nem került sor sem számlakibocsátásra, sem könyvelési nyilvántartásba vételre. Következésképpen azokat sem társasági adó, sem héa címén nem jelentették be az adóhatóságnak.

17 CB a maga részér?l a Lito?csoport bevételeinek 10%-át kapta. A javára teljesített kifizetéseket szintén készpénzben teljesítették, azokat nem jelentették be, és semmilyen számla kiállítására nem került sor. CB nem vezetett könyvelést vagy hivatalos nyilvántartást, nem bocsátott ki és nem kapott semmilyen számlát, következésképpen nem készített héabevallást sem.

18 CB adójogi helyzetének ellen?rzését követ?en az adóhatóság megállapította, hogy az általa a Lito?csoport részére végzett közvetít?i tevékenység ellenértékeként kapott összegek – vagyis

2010-ben 64 414,90 euró, 2011-ben 67 565,40 euró, 2012-ben pedig 60 692,50 euró – nem tartalmazták a héát, következésképpen az ezen évekre vonatkozó jövedelemadó alapját ezen összegek egészének figyelembevételével kell megállapítani. A megfelelő utólagos adómegállapítások eredményeként a 2010 és 2012 közötti évekre megállapították a jövedelemadót, és bírságot szabtak ki CB-vel szemben, aki panasz útján vitatta az adóhatóság ezen adómegállapítást elrendelő aktusait és a vele szemben alkalmazott bírságokat.

19 Galícia regionális gazdasági közigazgatási bírósága elutasította CB panaszát, aki e szervezet határozatát a kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztette.

20 Ennek keretében CB azt állítja, hogy a héának az adóhatóság által jövedelemnek tekintett összegekre való utólagos alkalmazása ellentétes a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) és a Bíróság ítélezési gyakorlatával, amely szerint, amennyiben e hatóság fősabály szerint héaköteles, be nem vallott és ki nem számlázott ügyleteket tár fel, úgy kell tekinteni, hogy tartalmazza a héát az ezen ügyletekben részt vevő felek által megállapított ár.

21 CB ily módon úgy véli, hogy amennyiben a spanyol jog szerint nem igényelheti vissza az át nem hárított héát az adójog megsértésének minősülő magatartása miatt, úgy kell tekinteni, hogy a héát tartalmazza az általa nyújtott szolgáltatások ára.

22 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy az alapjogvita eldöntéséhez meg kell állapítania, hogy a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) által értelmezett 37/1992. sz. törvény összeegyeztethető-e az uniós joggal annyiban, amennyiben előírja, hogy amikor a gazdasági szereplők önkéntes és összehangolt módon, számla és héabevallás nélkül, készpénzfizetéssel járó ügyleteket végeznek, az ilyen kifizetéseket úgy kell tekinteni, mint amelyek magukban foglalják a héát.

23 E körülmények között a Tribunal Superior de Justicia de Galicia (a galíciai autonóm közösség felsőbb bírósága, Spanyolország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 73. és 78. cikkét a semlegesség, az adókijátszás tilalmának, a joggal való visszaélés tilalmának, valamint a jogellenes versenytorzítás tilalmának elvével összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás és az azt értelmező azon ítélezési gyakorlat, amelyek szerint az adóhatóság által feltárt, eltitkolt és ki nem számlázott héaköteles ügyletek esetében a szerződő felek által az ügyletekre vonatkozóan megállapított ár magában foglalja a [héát]?

Ennek megfelelően a csalás olyan tényállásai esetén, amikor az ügyletet eltitkolták az adóhatóság előtt, amint arra a Bíróság 2016. július 28-ai Astone ítéletéből (C-332/15, EU:C:2016:614), 2016. október 5-ai Marinova ítéletéből (C-576/15, EU:C:2016:740) és 2018. március 7-ai Dobre ítéletéből (C-159/17, EU:C:2018:161) következtetni lehet, az adó megállapítása és a vonatkozó szankciók kiszabása céljából úgy lehet tekinteni, hogy az átadott és átvett összegek nem tartalmazzák a heta összegét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

24 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy többek között a semlegesség elvére tekintettel hogyan kell értelmezni a 2006/112 irányelvnek a hetaalanyok közötti ügylet adóalapjának meghatározására vonatkozó 73. és 78. cikkét, amennyiben azok csalárd módon nem jelentették be az adóhatóságnál az ügylet fennállását, nem állítottak ki számlát és nem tüntették fel az ezen ügylet során szerzett jövedelmet valamely közvetlen adókra vonatkozó bevallásban. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni,

hogy ilyen körülmények között az átadott és átvett összegeket úgy kell-e tekinteni, mint amelyek magukban foglalják a héát, vagy sem.

25 Először is hangsúlyozni kell, hogy jóllehet az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és támogatott célnak minősül (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), az ezen irányelv 73. és 78. cikke értelmében vett, az adóalanyok közötti ügylet adóalapjának meghatározása nem tartozik az említett irányelv 273. cikkének értelmében a tagállamok számára az e cél elérése érdekében rendelkezésre álló eszközök közé, abban az értelemben, hogy csalás esetén e rendelkezések olyan értelmezését fogadhatják el, amely eltér attól, amelyet az adóalanyok csalárd magatartása nélkül el kell fogadniuk.

26 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 29. pontjában megjegyezte, az előterjesztő bíróság által feltett kérdést el kell választani attól a kérdéstől, hogy szükséges-e szankciót kiszabni az érintett jogalanyokkal szemben a közös héamechanizmus szabályainak megsértése miatt.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jogalkotó, függetlenül a tagállamok által a jogellenes és különösen a csalárd adójogi magatartások megtorlása érdekében meghatározott szankcióktól, maga is úgy rendelkezett, hogy a 2006/112 irányelv alapvető szabályait – különösen a számlázás terén – tiszteletben nem tartó adóalanyok a héalevonás lehetetlensége révén viseljék magatartásuk következményeit, még akkor is, ha adóellenőrzést követően azon ügyletek, amelyek tekintetében nem állítottak ki számlát, visszamenőleges hatállyal héakötelesek.

28 Így az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, jóllehet az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amelynek célja, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse, így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főtörvény szerinti maguk is héakötelesek, e jog gyakorlása a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében főtörvény szerinti csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany számlával rendelkezik (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21-ii Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 37., 38., 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megerősíti, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásból, vagyis a 37/1992. sz. törvény 88. cikkének (2) bekezdéséből és 89. cikke (3) bekezdésének 2. pontjából következik, hogy annak lehetetlensége, hogy az adóalany levonja az adóhatóságnak be nem jelentett és általa ki nem számlázott ügyletet terhelő héa összegét, a jelen esetben az alapügy felperesét sújtja, a vele szemben alkalmazott vagy esetlegesen kiszabható adóbírságok sérelme nélkül.

30 Ily módon, ami az adóalanyok közötti ügyletek adóalapjának meghatározását illeti, vagyis egy olyan szakaszban, amelyben a héát a végső fogyasztó fizeti meg, a szolgáltatónak, a jelen esetben az alapügy felperesének, a szolgáltatás igénybevevője felé, a jelen esetben a Lito-csoport felé kellett volna számláznia a héát, és e héát be kellett volna vallania az adóhatóságnak, ami számára jogot keletkeztetett volna a saját szolgáltatásnyújtása tekintetében felmerült összes terméket vagy szolgáltatást terhelő héa levonására. Az alapügy felperesének csalása miatt azonban a 37/1992. sz. törvény 89. cikke (3) bekezdése 2. pontjának rendelkezései akadályozzák a héa bármiféle korrekciójának lehetőségét, és így a szóban forgó adólevonási jog gyakorlását is, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

31 Márpedig az a tény, hogy az adóalanyok megsértették a 2006/112 irányelv 220. cikkében előírt számlázási kötelezettséget, és hogy ennél fogva *per definitionem* hiányzik az ezen irányelv 226. cikkének 6–10. pontjában szereplő kötelező adatok feltüntetése, nem jelent akadályt az említett irányelv alapvető elve számára, amely a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint abban áll, hogy a héarendszer arra irányul, hogy a héa kizárólag a végfogyasztót terhelje (2013. november 7-én Tulic és Plavo in ítélet, C-249/12 és C-249/12, EU:C:2013:72, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Egyébiránt, még ha az adóellenőrzés keretében az érintett nemzeti hatóság által végzett ellenőrzések arra is irányulnak, hogy visszaállítsák azt a helyzetet, amely a szabálytalanság, és *a fortiori* a csalás hiányában fennállt volna, és bár e hatóság különböző módszerek útján a rejtett ügyletek és a megkerült jövedelmek rekonstruálására törekszik, meg kell állapítani, hogy e módszerek nem lehetnek teljesen megbízhatók, és elkerülhetetlen hibahatárt tartalmaznak, így valójában – az adóellenőrzéskor begyűjtött tényállási elemek függvényében – a legvalószínűbb és a lehető legpontosabb adózási eredmény elérését célozzák.

33 E körülmények között a 2006/112 irányelv 73. és 78. cikkében meghatározott adóalapot, azaz az adóalany által ténylegesen kapott és a héát nem tartalmazó szubjektív értéket ezen elkerülhetetlen hibahatár figyelembevételével kell értelmezni, amennyiben az az érintett nemzeti adóhatóság utólagos rekonstruálásából ered, a héa számlákon való feltüntetésének hiánya vagy a számla hiánya miatt, függetlenül attól, hogy e mulasztások mögött csalárd szándék húzódik-e meg, vagy sem.

34 Ez az oka annak, hogy a héaalanyok által az adóhatóság előtt eltitkolt ügylet eredményét – noha az ügyletről a 2006/112 irányelvnek a 226. cikkében előírt adatokra vonatkozó 220. cikke alapján számlát kellett volna kiállítani, és ezen adóhatóságnak be kellett volna jelenteni – úgy kell tekinteni, amennyiben az – mint az alapügyben – az érintett adóhatóságnak a közvetlen adók ellenőrzése keretében végzett rekonstruálásából ered, hogy tartalmazza az említett ügyletet terhelő héát.

35 Más lenne a helyzet viszont a jelen ügyben, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélné meg, hogy a jelen ítélet 30. pontjában említett vizsgálat végén az alkalmazandó nemzeti jog szerint lehetőség van a héa korrekciójára (lásd ebben az értelemben: 2013. november 7-én Tulic és Plavo in ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 37. pont).

36 Minden más értelmezés sértené a héasemlegesség elvét, és a héa terheinek egy részét valamely adóalanyra terhelné, jöllehet a jelen ítélet 28. és 31. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a héát kizárólag a végső fogyasztónak kell viselnie.

37 E megoldás nem ütközik a 2016. július 28-án Astone ítéletben (C-332/15, EU:C:2016:614), a 2016. október 5-én Maya Marinova ítéletben (C-576/15, EU:C:2016:740) és a 2018. március 7-én Dobre ítéletben (C-159/17, EU:C:2018:161) szemléltetett ítélkezési gyakorlatba sem, mivel –

amint arra a f?tanácsnok az indítványának 33. pontjában rámutatott – a Bíróság nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy tartalmazza-e a héát, vagy sem, az adóhatóság által rekonstruált jövedelem összege csalás esetén, ha az ezeket a héa alá tartozó jövedelmeket keletkeztet? eltitkolt ügyleteket ki kellett volna számlázni és be kellett volna vallani a héát.

38 Hozzá kell tenni, hogy a héasemlegesség elvének tiszteletben tartásával nem ellentétes az a lehet?ség, amellyel a tagállamok a 2006/112 irányelv 273. cikke alapján rendelkezve jogosultak arra, hogy szankciókat fogadjanak el az adócsalás elleni küzdelem érdekében, tágabb értelemben pedig az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az említett tagállamok számára el?írt azon kötelezettség, hogy elrettent? hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Európai Unió pénzügyi érdekeit sért? jogellenes tevékenységek ellen, valamint hogy az Unió pénzügyi érdekeit sért? csalás leküzdése érdekében ugyanazokat az intézkedéseket tegyék meg, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sért? csalás leküzdésére tesznek (lásd ebben az értelemben: 2017. december 5?i M. A. S. és M. B. ítélet, C?42/17, EU:C:2017:936, 30. pont). Ilyen szankciók keretében, nem pedig a 2006/112 irányelv 73. és 78. cikke értelmében vett adóalap meghatározása révén kell szankcionálni az olyan csalást, mint amelyr?l az alapügyben szó van.

39 E megfontolásokra tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet, különösen annak a héasemlegesség elvének fényében értelmezett 73. és 78. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a héaalanyok csalárd módon nem jelentették be az adóhatóságnál az ügylet fennállását, nem állítottak ki számlát és nem tüntették fel az ezen ügylet során szerzett jövedelmet valamely közvetlen adókra vonatkozó bevallásban, a szóban forgó ügylet során átadott és átvett összegeknek az érintett adóhatóság által az ilyen bevallás ellen?rzése keretében történ? rekonstruálását a héát már magában foglaló árnak kell tekinteni, kivéve ha a nemzeti jog szerint az adóalanyoknak a csalás ellenére lehet?ségük van a szóban forgó héa áthárítására és utólagos levonására.

A költségekr?

40 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 (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, különösen annak a hozzáadottérték?adó (héa) semlegessége elvének fényében értelmezett 73. és 78. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a héaalanyok csalárd módon nem jelentették be az adóhatóságnál az ügylet fennállását, nem állítottak ki számlát és nem tüntették fel az ezen ügylet során szerzett jövedelmet valamely közvetlen adókra vonatkozó bevallásban, a szóban forgó ügylet során átadott és átvett összegeknek az érintett adóhatóság által az ilyen bevallás ellen?rzése keretében történ? rekonstruálását a héát már magában foglaló árnak kell tekinteni, kivéve ha a nemzeti jog szerint az adóalanyoknak a csalás ellenére lehet?ségük van a szóban forgó héa áthárítására és utólagos levonására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.