

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. december 1.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 168. cikk – A héa levonásához való jog – Az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve – Csalás – Bizonyítás – Az adóalany gondossági kötelezettsége – Az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségek megsértésének figyelembevétele – Az adóalany által adóköteles ügyletek teljesítésére vonatkozóan harmadik személy részére adott megbízás – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – 47. cikk – A tisztességes eljáráshoz való jog”

A C-512/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2021. augusztus 17-én érkezett, 2021. május 31-i határozatával terjesztett el

az **Aquila Part Prod Com SA**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, M. Ilešić és I. Jarukaitis (előadó) bírák,

tanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Aquila Part Prod Com SA képviseletében Réti L. ügyvéd,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében Béres B. és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

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 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 9. cikke (1) bekezdésének, 10. cikkének, 167. cikkének, 168. cikke a) pontjának és 178. cikke a) pontjának az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Aquila Part Prod Com SA és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között az e társaság által a 2012. augusztus és november közötti id?szak után fizetend? hozzáadottérték?adó (héta) összege tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

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

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

4 Ezen irányelv 10. cikke értelmében:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ?ket munkaadójukhoz munkaszerz?dés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felel?ssége tekintetében alá?fölréndeltségi viszonyt teremt.”

5 Az említett irányelv 167. cikke el?írja, hogy az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

6 A 2006/112 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 fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA?

[...]

7 Ezen 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;

[...]

A magyar jog

8 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2003. évi 131. száma, 2003. november 14., 9990. o., a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 1. §a a (7) bekezdésében elírja:

„A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.”

9 Az adózás rendjéről szóló törvény 2. §ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.”

10 Az említett törvény 97. §ának (4) és (6) bekezdése értelmében:

„(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

[...]

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.”

11 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvénynek (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma, 2007. november 16., 10893. o., a továbbiakban: áfatörvény) az alapügyre alkalmazandó változata szerinti 26. §a a következőképpen rendelkezik:

„Abban az esetben, ha a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor van.”

12 Az áfatörvény 27. §a az (1) bekezdésében elírja:

„Abban az esetben, ha a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban

els? értékesít?tl a sorban utolsó beszerz? nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el, a 26. § kizárólag egy termékértékesítésre alkalmazható.”

13 Az áfatörvény 119. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az el?zetesen felszámított adónak [120. §] megfelel? fizetend? adót meg kell állapítani.”

14 Az áfatörvény 120. cikke a következ?ket írja el?:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen min?ségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetend? adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

[...]”

15 Az áfatörvény 127. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla;

[...]”

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

16 Az Aquila Part Prod Com jogutódja az Agrirom SRL román társaságnak, amely 2010. június 2. óta rendelkezik magyar áfaregisztrációval. Az Aquila Part Prod Com f? tevékenysége élelmiszer, ital és dohányáru ügynöki nagykereskedelme. 2011. április 1?jén e társaság megbízási szerz?dést kötött egy másik társasággal, amelyben ez utóbbit azzal bízta meg, hogy a nevében áruk adásvételére irányuló tevékenységet folytasson.

17 2012 és 2017 között az adóhatóság ellen?rzést folytatott le a 2012. augusztus–november hónapok vonatkozásában áfa adónemben, amelynek során számos vizsgálatra került sor. Ezen ellen?rzés eredményeként e hatóság négy határozatot hozott, amelyekben 2012 augusztusára vonatkozóan 86 815 000 forint (HUF) (hozzávet?leg 206 000 euró), 2012 szeptemberére vonatkozóan 66 012 000 HUF (hozzávet?leg 157 000 euró), 2012 októberére vonatkozóan 109 400 000 HUF (hozzávet?leg 260 000 euró), 2012 novemberére pedig 24 607 000 HUF (hozzávet?leg 58 500 euró) összeg? adókülönbötet állapított meg, melynek dönt? része jogosulatlan héa?visszaigénylésnek, kisebb része adóhiánynak min?sült. Az els?fokú adóhatóság ezenkívül adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

18 E határozatokban az adóhatóság megállapította, hogy a vizsgált id?szakokban az adóalany körhinta jelleg? csalásban vett részt. E megállapítás többek között a nemzeti jog élelmiszerlánc?biztonságra vonatkozó rendelkezéseinek és az élelmiszerjog általános elveir?l és követelményeir?l, az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszerbiztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról szóló, 2002. január 28?i 178/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2002. L 31., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 15. fejezet, 6. kötet, 463. o.; helyesbítések: HL 2014. L 327., 9. o.; HL 2016. L 11., 19. o.) rendelkezéseinek a megsértésén alapul, ami bizonyítja, hogy az ügylet célja az érintett termék

Magyarország és Szlovákia között történő utaztatása volt. A szóban forgó megállapítás emellett az értékesítési láncban részt vevő különböző társaságok pénzügyi teljesítéseiről, az egyes társaságok által alkalmazott alacsony kereskedelmi árrésről és a láncolat több szereplőjének irracionális üzleti magatartásán alapul, amelyek azt bizonyítják, hogy olyan számlázási láncolatról volt szó, amely jogosulatlan adóelőny megszerzésére és tudatos adókijátszásra irányult.

19 Az említett határozatokban az adóhatóság számos olyan körülményt vett figyelembe, amelyek az adóalany csalásban való aktív részvételét bizonyítják, többek között azt, hogy a szerződések megkötésére az adóalany közreműködésével került sor, hogy a fuvarozási szerződésekben nem szokványos kikötés szerepelt, azt, hogy a felperes szlovák vevője a Magyarországról beszerzett árut ugyanazon a napon Magyarországra értékesítette vissza, valamint hogy a számlázási láncolatban részt vevő személyek között összefonódás állt fenn. Az elsőfokú adóhatóság olyan körülményekre is hivatkozott, amelyek az adóalany kártérítési kötelezettségének hiányát támasztják alá, többek között arra, hogy azon társaság ügyvezetője, amellyel az adóalany megbízási szerződést kötött, korábban már részt vett héacsalásban, arra, hogy e társaság csalárd számlázási láncolatban működött közre, valamint egyéb olyan körülményekre, amelyek ezen ügyvezető adócsalásban való részvételét bizonyítják.

20 Mivel a fellebbviteli igazgatóság a 2017. december 8-ai határozatával helybenhagyta az adóhatóság négy határozatát, az Aquila Part Prod Com keresetet nyújtott be a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelynek alátámasztása érdekében arra hivatkozik, hogy az adóügyi eljárást előre kialakított koncepció szerint folytatták le, és lényegében azt állítja, hogy nincsenek olyan bizonyítékok, amelyek alátámasztanák, hogy tudomással lehetett valamely korábban elkövetett csalásról. Azt állítja, hogy kártérítési kötelezettséggel járt el annak érdekében, hogy elkerülje a csalásban való részvételt, mivel olyan beszerzési szabályokat határozott meg, amelyek előírják, hogy a szállítóknak a szerződés megkötése előtt ellenőrzésen kell átesniük, és amelyek tiltják a készpénzben történő fizetést. Ebben az összefüggésben az Aquila Part Prod Com többek között azt kifogásolja, hogy az adóhatóság figyelmen kívül hagyta az általa egy másik társasággal kötött megbízási szerződést, és hogy e másik társaság törvényes képviselőjének a csalást megvalósító tényállással összefüggő tudattartalmát az e tényállással kapcsolatos saját tudattartalmával azonosította.

21 A fellebbviteli igazgatóság különösen arra hivatkozva vitatja ezeket az érveket a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy az élelmiszerláncbiztonsági szabályok megsértése más szempontokkal együtt olyan szempontnak minősülhet, amely arra utal, hogy a jogalany tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

22 A kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek ítéli a Bíróság iránymutatását arra vonatkozóan, hogy a fellebbviteli igazgatóság által hivatkozott körülmények a 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373) értelmében vett olyan objektív tényezőknak tekinthetők-e, amelyek lehetővé teszik annak megállapítását, hogy az adóalany csalást követett el, és hogy az értékesítési láncolat alapügyben megállapított jellegére tekintettel a kártérítési kötelezettségnek az adóhatóság által az alapügyben megkövetelt terjedelme megfelelő-e a bizonyítás Bíróság által értelmezett szabályainak, a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek és a héalevonási jog gyakorlását szabályozó elveknek.

23 Közelebbről, a kérdést előterjesztő bíróság először is arra keresi a választ, hogy azonosítható-e az adóhatóság az azon társaság törvényes képviselőjeként eljáró természetes személynek a csalást megvalósító tényállással összefüggő tudattartalmát, amellyel az adóalany a tevékenységének gyakorlása érdekében megbízási szerződést kötött, ezen adóalany e tényállással kapcsolatos saját tudattartalmával, anélkül hogy megvizsgálta volna a megbízási

szerződés tartalmát. Másodszor, a kérdést elterjesztő bíróság az alapügy tényállására tekintettel arra keresi a választ, hogy milyen szintű körütekintés várható el az adóalanytól a csalásban való részvétel elkerülése érdekében, valamint a körhinta jellegű csalások keretében melyek azok a körülmények, amelyek figyelembe vehetők annak megállapítására, hogy az adóalanynak tudomása lehetett-e csalásról. Harmadszor, a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az adóhatóság a héalevonási jog megtagadása indokaként hivatkozhatja-e az adójogszabályoktól eltérő szabályok – például az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó szabályok – megsértésére.

24 E körülmények között határozott úgy a Fővárosi Törvényszék, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e az uniós joggal, különösen a [2006/112] irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével és a 10. cikkével, valamint az adósemlegesség elvével az olyan adóhatósági gyakorlat, amely az adózótól mint megbízótól elkülönült, önálló jogi személyiséggel rendelkező jogi személy megbízottal jogviszonyban álló természetes személy tudattartalmát – anélkül, hogy a személy az adózóval jogviszonyban állna – minden vizsgálat nélkül automatikusan az adózó tudattartalmával azonosítja, tekintet nélkül a megbízó és a megbízott között létrejött szerződés, illetve a megbízási jogviszonyra irányadó külföldi jog rendelkezéseire?

2) Úgy kell értelmezni a [2006/112] irányelv 167. cikkét, a 168. cikkének a) pontját és a 178. cikkének a) pontját, hogy amennyiben az adóhatóság megállapítja a körbeszámlázásos láncolatot, a tény önmagában elegendő objektív körülményként az adócsalás bizonyítására, avagy az adóhatóságnak ez esetben is meg kell neveznie, hogy láncolat mely tagja vagy tagjai követtek el adócsalást és az [t] milyen magatartással valósították meg?

3) Úgy kell értelmezni a [2006/112] irányelv hivatkozott cikkeit az arányosság és az észszerűség követelményével összhangban, hogy amennyiben az adóhatóság az ügy egyedi körülményei alapján azt állapítja meg, hogy az adózó fokozottabb körütekintésre köteles, az esetben sem várható el az adózótól olyan körülmények ellenőrzése, melyeket az adóhatóság közel ötéves, számos kapcsolódó vizsgálatot tartalmazó ellenőrzése során is csak hatósági eszközökkel tudott feltárni, úgy, hogy vizsgálatának nem képezte korlátját az adózókat megillető titkok védelme [?] Elegendő-e a kellő körütekintés tanúsításának megállapításához fokozott körütekintés esetén az, hogy az adózó ellenőrzését a lehetséges üzleti partnerek tekintetében a [2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítéletben (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373)] nevesített körülményeket meghaladó körülményekre is kiterjesztette, így a partnerek ellenőrzésére beszerzési szabályzattal rendelkezik, készpénzfizetést nem fogad el, a megkötött szerződésekben a lehetséges kockázatokra vonatkozó kikötéseket tesz és az ügyletek során további körülményeket is ellenőriz?

4) Úgy kell értelmezni a [2006/112] irányelv fentebb hivatkozott cikkeit, hogy amennyiben az adóhatóság az adózó aktív részvételét állapítja meg az adócsalásban, az esetben elegendő, ha az általa feltárt bizonyítékok arra irányulnak, hogy az adózó kellő körütekintéssel tudhatta volna, hogy adócsalásban vesz részt, és nem arra, hogy tudta azt, hogy adócsalás részese, mert abban aktív magatartásával részt vett [?] Adócsalásban való aktív részvétel, illetőleg az arról való tudomás bizonyítása esetén az adóhatóságnak bizonyítania kell-e az adózónak a láncolat korábbi tagjaival való összejátszásában megtestesülő csalárd magatartását, avagy elegendő annak objektív bizonyítékokkal való alátámasztása, hogy a láncolat tagjai ismerik egymást?

5) Összeegyeztethető-e a [2006/112] irányelv fentebb hivatkozott cikkeivel, továbbá megfelelő-e [a Charta] 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak, valamint a jogbiztonság alapelveként az olyan adóhatósági gyakorlat, amely során az adóhatóság határozatát olyan vélt, az adózó adózási fegyelme vagy számlaforgalmára nézve

semmilyen kihatással nem járó élelmiszerláncbiztonsággal kapcsolatos rendelkezések megsértésére alapítja, amely elírásokat az adójogi normák az adózóra nézve semmilyen formában nem tartalmazznak és amelyek az adóhatóság által vizsgált ügyletek valóságára, illetve az adózónak az adóeljáráásban vizsgált tudattartalmára semmilyen hatással nem voltak?

6) Amennyiben az előző kérdésre adott válasz igen:

Összeegyeztethető-e a [2006/112] irányelv fentebb hivatkozott cikkeivel, továbbá megfelelő-e a Charta 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak, valamint a jogbiztonság alapelveként az olyan adóhatósági gyakorlat, amely során az adóhatóság határozatában a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező élelmiszerláncbiztonsági szakigazgatási szerv bevonása nélkül tesz az adózó vonatkozásában az adott élelmiszerláncbiztonsági szakigazgatási szerv hatáskörébe tartozó megállapításokat oly módon, hogy a hatáskörébe nem tartozó élelmiszerláncbiztonsági kérdésben megállapított jogsértések alapján az adózó terhére állapít meg adójogi jogkövetkezményeket, anélkül, hogy az élelmiszerláncbiztonsági szabályok megsértésének megállapítását az adózó az alapvető garanciális alapelvek megtartásával lefolytatott és az ügyféli jogokat biztosító eljárásban az adóhatósági eljárástól függetlenül vitathatta volna?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A második kérdésről

25 Második kérdésével, amelyet elsőként célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az előzetesen felszámított hűadó levonásához való jog által biztosított előnyt, hogy ezen adóalany körhinta jellegű hűadócsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság, anélkül, hogy az e csalásban részt vevő valamennyi szereplőt és az azok által megvalósított cselekményeket azonosítaná, annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi.

26 Amint arra a Bíróság több alkalommal emlékeztetett, az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. 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 előnyt, 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; 2021. november 11-ai Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ami az adócsalást illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog által biztosított előnyt nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtottak, 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; 2021. november 11-ai Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. pont).

28 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 el?ny 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 értékesít? vagy az értékesítési láncban korábban vagy kés?bb közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A Bíróság ugyanis e tekintetben kimondta, hogy nem egyeztethet? össze a levonási jognak a 2006/112 irányelvben el?írt rendszerével, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesít? által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az ezen adóalany által teljesített ügyletet megelőz? vagy követ? másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felel?sségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket (2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 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 a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Ezt követ?en a nemzeti bíróság feladata annak ellen?rzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényez?k fennállását (2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az adóhatóságnak ezen objektív tényez?ket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályainak megfelelően kell megállapítania. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A jelen ítélet 27–31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adólevonáshoz való jog által biztosított el?ny csak akkor tagadható meg ezen adóalanytól, ha az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján elvégzett átfogó értékelését követ?en megállapítást nyer, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Az adólevonáshoz való jog által biztosított el?ny csak akkor tagadható meg, ha e tényeket a jogilag megkövetelt módon – nem feltételezések alapulvételével – bizonyították (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ebb?l azt a következtetést kell levonni, hogy az adóhatóságnak, amely meg kívánja tagadni a levonási jog által biztosított el?nyt, a nemzeti jogban el?írt bizonyításra vonatkozó szabályoknak megfelelően és az uniós jog hatékony érvényesülésének sérelme nélkül, a jogilag megkövetelt módon bizonyítania kell mind magának a héacsalásnak a fennállását alátámasztó objektív tényez?ket, mind pedig azokat az objektív tényez?ket, amelyek bizonyítják, hogy az adóalany elkövette ezen adócsalást, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel az említett adócsalásban vesz részt.

34 E bizonyítási követelmény – a csalás típusától vagy a vizsgált cselekményekt?l függetlenül

– tiltja az olyan feltételezések vagy vélelmek alkalmazását, amelyek a bizonyítási teher megfordításával sérthetik a közös héarendszer alapelveinek min?sül? levonási jogot, és ebb?l következ?en az uniós jog hatékony érvényesülését.

35 Következésképpen, ha a körbeszámlázásos láncolat fennállása adócsalás komoly gyanúját veti fel, amelyet az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének átfogó értékelése keretében figyelembe kell venni, nem fogadható el, hogy az adóhatóság valamely körhinta jelleg? adócsalás fennállásának bizonyítása érdekében annak megállapítására szorítkozik, hogy a szóban forgó ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi.

36 Az adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel az említett adócsalásban vesz részt. Az adócsalás fennállásának és az adóalany ezen adócsalásban való részvételének bizonyítása ugyanakkor nem foglalja szükségszer?en magában az ezen adócsalásban részt vev? valamennyi szerepl?, valamint az e szerepl?k által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását. Amint arra a Bíróság a jelen ítélet 30. pontjában emlékeztetett, a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóságok e bizonyítást a jogilag megkövetelt módon folytatták?e le.

37 A fenti megfontolásokból következ?en a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet a következ?képpen kell értelmezni:

– azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított el?nyt, hogy ezen adóalany körhinta jelleg? héacsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi;

– az említett adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel az említett adócsalásban vesz részt, ami nem foglalja szükségszer?en magában az adócsalásban részt vev? valamennyi szerepl?, valamint az e szerepl?k által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

A negyedik kérdés?l

38 Negyedik kérdésével, amelyet másodikként célszer? vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság a levonási jog megtagadása érdekében az adóalany héacsalásban való aktív részvételére hivatkozik, akkor ezen adóhatóság e megtagadást olyan bizonyítékokra alapozza, amelyek nem az ilyen részvételt, hanem azt támasztják alá, hogy ezen adóalany kell? körütekintés tanúsítása mellett tudhatta volna, hogy az érintett ügylet az értékesít? által elkövetett csalás részét képezi. E bíróság ezenkívül arra vár választ, hogy az, hogy az ezen ügyletet magában foglaló értékesítési lánc tagjai ismerték egymást, olyan körülménynek min?sül?e, amely elegend? az adóalany adócsalásban való részvételének megállapításához.

39 A Bíróságnak a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy héacsalás esetén a levonási jogot három esetben kell megtagadni, így, el?ször is, ha megállapításra kerül, hogy maga az adóalany követett el héacsalást, másodszor, ha megállapítást nyer, hogy az adóalanynak tudomása volt arról, hogy ezen termékek megszerzése által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt, harmadszor pedig, ha megállapításra kerül, hogy az adóalanynak tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése által

adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt.

40 A második és harmadik esetet illetően, amelyek a csalásban való passzív részvétel körébe tartoznak, 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 az 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 ezen adóalany segítséget nyújt ezen adócsalás elkövetőinek, és az adócsalás részesévé válik (2021. november 11-ii Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany valamilyen módon tudott arról, hogy beszerzése révén az értékesítési vagy szolgáltatói láncolatban korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, az érintett termékek beszerzése, illetve szolgáltatások igénybevétele az egyedüli olyan megerősítő aktus, amely ilyen helyzetben az adólevonási jog megtagadásának megalapozása szempontjából meghatározó jelentőséggel bír. Ennélfogva az ilyen megtagadás megalapozásához egyáltalán nem szükséges annak bizonyítása, hogy ezen adóalany valamilyen módon – még ha csak annak aktív támogatása vagy elősegítése formájában is – aktívan részt vett ezen csalásban (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 26. pont).

42 Abban az esetben, ha megállapításra kerül, hogy az adóalanynak tudnia kellett volna, hogy beszerzésével az értékesítési vagy szolgáltatói láncban korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a kellő gondosság tanúsításának hiánya vezet a levonáshoz való jog megtagadásához (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 27. pont).

43 Amennyiben az adóhatóság a levonási jog megtagadása érdekében az adóalany héacsalásban való aktív részvételére hivatkozik, a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében e hatóság feladata annak bizonyítása. Ugyanakkor semmi nem akadályozza meg abban, hogy ilyen esetben e megtagadást kiegészítő jelleggel vagy másodlagosan olyan bizonyítékokra alapítsa, amelyek alátámasztják, hogy amennyiben az adóalany a tőle elvárható kellő körültekintést tanúsította volna, mindenesetre tudnia kellett volna, hogy a beszerzésével adócsalást megvalósító ügyletben vesz részt. E körülmény bizonyítása ugyanis – amennyiben teljesül – elegendő az adóalany adócsalásban való részvételének megállapításához, és következésképpen e megtagadás igazolásához.

44 Mindenesetre, önmagában az a körülmény, hogy az értékesítési lánc tagjai ismerték egymást, jöllehet azt az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének átfogó értékelése keretében figyelembe kell venni, nem elegendő az adóalany adócsalásban való részvételének megállapításához.

45 A fenti megfontolásokra tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet a következőképpen kell értelmezni:

– azzal nem ellentétes, hogy ha az adóhatóság a levonási jog megtagadása érdekében az adóalany héacsalásban való aktív részvételére hivatkozik, akkor ezen adóhatóság e megtagadást kiegészítő jelleggel vagy másodlagosan olyan bizonyítékokra alapozza, amelyek nem az ilyen részvételt, hanem azt támasztják alá, hogy ezen adóalany kellő körültekintés tanúsítása mellett tudhatta volna, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi;

– önmagában az a körülmény, hogy az ezen ügyletet magában foglaló értékesítési lánc tagjai

ismerték egymást, nem elegendő az adóalany adócsalásban való részvételének megállapításához.

A harmadik kérdés?

46 Harmadik kérdésével, amelyet harmadikként célszerű vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények fennállása esetén megkövetelik az adóalanytól, hogy fokozottabb körültekintést tanúsítson az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt adócsalásban, és hogy olyan összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, mint amelyeket az adóhatóság folytathat le.

47 A kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben arra keresi a választ, hogy megállapítható-e, hogy az adóalany kellő körültekintéssel járt el, ha igazolja többek között, hogy beszerzési szabályokat határozott meg a partnerek helyzetének ellenőrzésére irányulóan, és hogy a készpénzfizetést nem fogadja el.

48 A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy hozzon meg mindenféle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban, mivel azok az intézkedések, amelyek adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól észszerűen elvárhatók az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 54. és 59. pont; 2017. október 19-ii Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775 52. pont; 2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 28. pont).

49 A Bíróság pontosította, hogy amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelyetől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont; 2020. szeptember 3-ii Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 55. pont; 2021. április 14-ii Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 29. pont).

50 Mindazonáltal az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át (2017. október 19-ii Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 51. pont).

51 A Bíróság különösen úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügylettekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. pont; 2020. június 4-ii C. F. [Adóellenőrzés] ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 47. pont).

52 Ebből az következik, hogy az adóalany részéről megkövetelt körültekintés és aféle észszerűen elvárható intézkedések, amelyek az arról való meggyőződést szolgálják, hogy az

adóalany a beszerzésével nem vesz részt az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben, az adott ügy körülményeitől, és különösen attól függenek, hogy vannak-e olyan jelek, amelyek az adóalany számára az általa végzett beszerzés időpontjában szabálytalanságra vagy csalásra utalhatnak, vagy sem. Így csalásra utaló jelek fennállása esetén fokozott körütekintés várható el az adóalanytól. Ugyanakkor nem várható el tőle, hogy olyan összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, mint amelyek lefolytatására az adóhatóságnak lehetősége van.

53 Annak megállapítása, hogy az adóalany kellő körütekintéssel járt-e el, ha igazolja többek között, hogy beszerzési szabályokat határozott meg a partnerek helyzetének ellenőrzésére irányulóan, és hogy a készpénzfizetést nem fogadja el, az alapügy tényállásának értékelése körébe, következésképpen a nemzeti bíróságok kizárólagos hatáskörébe tartozik (lásd ebben az értelemben: 2022. június 16-ii DuoDecad ítélet, C-596/20, EU:C:2022:474, 37. pont). E bíróságok feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy körülményeire tekintettel az adóalany kellő körütekintéssel járt-e el, és megtette-e az ilyen körülmények között tőle észszerűen elvárható intézkedéseket.

54 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet az arányosság elvével összefüggésben a következőképpen kell értelmezni:

- azzal nem ellentétes, hogy szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények fennállása esetén megkövetelik az adóalanytól, hogy fokozottabb körütekintést tanúsítson az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt adócsalásban;
- ugyanakkor nem várható el tőle, hogy olyan összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, mint amelyeket az adóhatóság folytathat le;
- a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy körülményeire tekintettel az adóalany kellő körütekintéssel járt-e el, és megtette-e az ilyen körülmények között tőle észszerűen elvárható intézkedéseket.

Az ötödik és hatodik kérdésről

55 Ötödik és hatodik kérdésével, amelyeket negyedikként együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot és a jogbiztonság elvét, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság azzal az indokkal, hogy az adóalany nem tartotta tiszteletben az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségeket, anélkül tagadja meg tőle a héalevonási jog által biztosított elnyert, hogy az ilyen jogsértés megállapítására illetékes közigazgatási szerv e tekintetben elzárkózottan határozatot hozott volna.

56 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem fejtette ki azokat az okokat, amelyek miatt a jogbiztonság elvének értelmezését kéri a Bíróságtól, e két kérdés e tekintetben nem felel meg a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkében foglalt követelményeknek, így azok az ezen elvre vonatkozó részükben nyilvánvalóan elfogadhatatlanok.

57 A 2006/112 irányelvet illetően a Bíróság a 2019. október 3-ii Altic ítélet (C-329/18, EU:C:2019:831) 41. pontjában kimondta, hogy annak 168. cikke a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az élelmiszerláncban részt vevő adóalanytól kizárólag azzal az indokkal – még ha az megfelelően bizonyítottnak tekinthető is – tagadják meg az elzárkózottan felszámított hűtőanyag levonásához való jogot, hogy ezen adóalany nem tartotta tiszteletben az élelmiszerek nyomkövethetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozóan a 178/2002 rendelet

18. cikkének (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeket. Hozzátette, hogy e kötelezettségek betartása ugyanakkor azon szempontok egyikének minősülhet, amelyek együttesen és egybehangzóan utalhatnak arra, hogy a jogalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

58 Kiterjesztően értelmezve ugyanez vonatkozik mind a nemzeti rendelkezésekből, mind pedig bármely uniós szabályból eredő, az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó kötelezettségek megsértésére, továbbá mind a héacsalás fennállásának bizonyítására, mind pedig az e csalásban való, akár aktív, akár passzív részvétel megállapítására. Az ilyen jogsértés ugyanis önmagában nem teszi lehetővé e körülmények megállapítását, hanem más jelekkel együtt az ilyen csalás fennállására utaló jelnek, valamint az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének átfogó értékelése keretében az adóalany e csalásban való részvételének megállapítása érdekében figyelembe vehető tényezőnek minősülhet, tekintet nélkül arra, hogy az ilyen jogsértés elbírálására illetékes közigazgatási szerv elzárkózva nem állapította meg az említett jogsértést.

59 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az adóhatóság azon gyakorlata, hogy figyelembe veszi az ilyen jogsértést, jöllehet annak az illetékes közigazgatási szerv részéről való elzárkózás megállapítására nem került sor, összeegyeztethető-e a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való joggal, emlékeztetni kell arra, hogy e cikk alapján mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz. Ennélfogva ez utóbbi cikk közigazgatási gyakorlat szabályszerűségének vizsgálatával összefüggésben nem alkalmazható.

60 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság határozatával szemben benyújtott kereset tárgyában eljáró bíróság még akkor is a héacsalás fennállásának vagy az adóalany e csalásban való részvételének bizonyítékeként veszi figyelembe az adóhatóság által hivatkozott, az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségek megsértését, ha az ilyen jogsértés megállapítására illetékes nemzeti közigazgatási szerv e tekintetben elzárkózva nem hozott határozatot, emlékeztetni kell arra, hogy a tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények tiszteletben tartásának érdekében fontos, hogy a felek kontradiktórius eljárásban tudomást szerezhessenek mind az olyan tényállási elemekről, mind pedig az olyan jogi kérdésekről, amelyek az eljárás kimenete szempontjából meghatározók, és megvitathassák azokat (2019. október 16-ai Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Következésképpen az adóhatóság határozatával szemben benyújtott kereset tárgyában eljáró bíróság arra vonatkozó lehetősége, hogy az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségek megsértését a héacsalás fennállásának vagy az adóalany e csalásban való részvételének bizonyítékeként vegye figyelembe, nem sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot, ha e bizonyíték ezen bíróság előtti kontradiktórius eljárásban kétségbe vonható és vita tárgyát képezheti.

62 Ezzel szemben, ha az említett bíróság nem jogosult arra, hogy az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségek megsértésének fennállását vizsgálja, amelyre valamely héacsalás fennállásának vagy az adóalany e csalásban való részvételének bizonyítékeként hivatkoztak, e bizonyíték nem fogadható el a hatékony bírósági jogorvoslathoz való jog sérelme nélkül, és azt következképpen el kell utasítani (lásd analógia útján: 2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 87–89. pont; 2019. október 16-ai Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18,

63 A fenti megfontolásokra tekintettel az ötödik és hatodik kérdésre a következ? választ kell adni:

- a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni egyrészt, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság kizárólag azzal az indokkal tagadja meg valamely adóalanytól a héalevonáshoz való jog gyakorlását, hogy az nem tartotta tiszteletben az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból ered? kötelezettségeket, másrészt pedig, hogy e kötelezettségek megsértése ugyanakkor más tényez?kkel együtt olyan tényez?nek min?sülhet, amelyet az adóhatóság mind valamely héacsalás fennállásának, mind pedig az említett adóalany e csalásban való részvételének megállapítása érdekében még akkor is figyelembe vehet, ha az ilyen jogsértés megállapítására illetékes nemzeti közigazgatási szerv e tekintetben el?zetesen nem hozott határozatot;
- a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság határozatával szemben benyújtott kereset tárgyában eljáró bíróság valamely héacsalás fennállásának vagy az adóalany e csalásban való részvételének bizonyítékaként veszi figyelembe az említett kötelezettségek megsértését, ha e bizonyíték ezen bíróság el?tt kontradiktórius eljárásban kétségbe vonható és vita tárgyát képezheti.

Az els? kérdés?

64 Els? kérdésével, amelyet ötödikként és utoljára célszer? vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan adójogi gyakorlat, amely annak érdekében, hogy azzal az indokkal tagadják meg valamely adóalanytól a héalevonási jog által biztosított el?nyt, hogy az adócsalásban vett részt, a megbízásra alkalmazandó nemzeti szabályoktól és a jelen ügyben megkötött megbízási szerz?dés kikötéseit?l függetlenül figyelembe veszi azt a körülményt, hogy az adóalany megbízottjának törvényes képvisel?je tudott az e csalást megvalósító tényállásról.

65 Amint arra a jelen ítélet 26. pontja emlékeztet, az adócsalás elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat.

66 Ezenkívül a jelen ítélet 29. és 40. pontjából – amelyek szerint egyrészt az objektív felel?sségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket, másrészt pedig azon adóalany, akinek tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével valamely héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, segítséget nyújt az adócsalás elkövet?inek, és az adócsalás részesévé válik – az következik, hogy az ilyen részvétel olyan vétkes magatartásnak min?sül, amelyért ezen adóalany felel?sséggel tartozik (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14?i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C?108/20, EU:C:2021:266, 36. pont).

67 Függetlenül attól, hogy milyen nemzeti szabályok vonatkoznak a megbízásra, és azon megbízási szerz?dés kikötéseire, amellyel az adóalany valamely harmadik személyt adóköteles ügyletek teljesítésével bízott meg, az adóalany valamely megbízási szerz?dés fennállására, az e szerz?désre vagy az abban foglalt kikötésekre irányadó nemzeti szabályokra hivatkozva, illetve azt állítva, hogy a megbízottja által ismert, héacsalást megvalósító tényállásról nem volt tudomása, nem mentesülhet az államkincstárral szemben e felel?sség alól. Ugyanis annak elismerése, hogy az adóalanyok esetében erre lehet?ség van, el?segítené az adócsalást, és így ellentétes lenne a héacsalás elleni küzdelem céljával.

68 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan adójogi gyakorlat, amely annak érdekében, hogy valamely adóalanytól azzal az indokkal tagadják meg a levonási jog által biztosított elnyert, hogy az adócsalásban vett részt, a megbízásra alkalmazandó nemzeti szabályoktól és a jelen ügyben megkötött megbízási szerződés kikötéseitől függetlenül figyelembe veszi azt a körülményt, hogy az adóalany megbízottjának törvényes képviselője tudott az e csalást megvalósító tényállásról.

A költségekről

69 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

- azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az előzetesen felszámított hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog által biztosított elnyert, hogy ezen adóalany körhinta jellegű héacsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi;
- az említett adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel az említett adócsalásban vesz részt, ami nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

2) A 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

- azzal nem ellentétes, hogy ha az adóhatóság a levonási jog megtagadása érdekében az adóalany hozzáadottértékadócsalásban való aktív részvételére hivatkozik, akkor ezen adóhatóság e megtagadást kiegészítő jelleggel vagy másodlagosan olyan bizonyítékokra alapozza, amelyek nem az ilyen részvételt, hanem azt támasztják alá, hogy ezen adóalany kellő körütekintés tanúsítása mellett tudhatta volna, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi;
- önmagában az a körülmény, hogy az ezen ügyletet magában foglaló értékesítési lánc tagjai ismerték egymást, nem elegendő az adóalany adócsalásban való részvételének megállapításához.

3) A 2006/112 irányelvet az arányosság elvével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

- azzal nem ellentétes, hogy szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények fennállása esetén megkövetelik az adóalanytól, hogy fokozottabb körültekintést tanúsítson az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt adócsalásban;
- ugyanakkor nem várható el tőle, hogy olyan összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, mint amelyeket az adóhatóság folytathat le;
- a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy körülményeire tekintettel az adóalany kellő körültekintéssel járt-e el, és megtette-e az ilyen körülmények között tőle észszerűen elvárható intézkedéseket.

4) A 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

- azzal ellentétes, ha az adóhatóság kizárólag azzal az indokkal tagadja meg valamely adóalanytól a hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog gyakorlását, hogy az nem tartotta tiszteletben az élelmiszerláncbiztonságra vonatkozó nemzeti rendelkezésekből és uniós szabályokból eredő kötelezettségeket;
- e kötelezettségek megsértése ugyanakkor más tényezőkkel együtt olyan tényezők minősülhet, amelyet az adóhatóság mind valamely héacsalás fennállásának, mind pedig az említett adóalany e csalásban való részvételének megállapítása érdekében még akkor is figyelembe vehet, ha az ilyen jogsértés megállapítására illetékes nemzeti közigazgatási szerv e tekintetben előzetesen nem hozott határozatot.

5) Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság határozatával szemben benyújtott kereset tárgyában eljáró bíróság valamely hozzáadottértékadóra vonatkozó csalás fennállásának vagy az adóalany e csalásban való részvételének bizonyítékeként veszi figyelembe az említett kötelezettségek megsértését, ha e bizonyíték ezen bíróság előtt kontradiktórius eljárásban kétségbe vonható és vita tárgyát képezheti.

6) A 2006/112 irányelvet és az adósemlegesség elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes az olyan adójogi gyakorlat, amely annak érdekében, hogy valamely adóalanytól azzal az indokkal tagadják meg a levonási jogot, hogy az hozzáadottértékadóra vonatkozó csalásban vett részt, a megbízásra alkalmazandó nemzeti szabályoktól és a jelen ügyben megkötött megbízási szerződés kikötéseitől függetlenül figyelembe veszi azt a körülményt, hogy az adóalany megbízottjának törvényes képviselője tudott az e csalást megvalósító tényállásról.

Gratsias

Ileši?

Jarukaitis

Kihirdetve Luxembourgban, a 2022. december 1?jei nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

D. Gratsias

hivatalvezet?

tanácselnök

* Az eljárás nyelve: magyar.