

Ideiglenes változat

GERARD HOGAN

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2021. március 4.(1)

C-521/19. sz. ügy

CB

kontra

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(a Tribunal Superior de Justicia de Galicia [a galíciai autonóm közösség felső bírósága, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – A személyi jövedelemadó alapján elrendelt felszámolásokkal és szankciókkal szemben indított adóügyi közigazgatási kereset – Nem kiszámlázott héaköteles ügyletek – A szerződő felek által megállapított árba történő belefoglalás”

I. Bevezetés

1. Milyen intézkedéseket kell adott esetben megtennie az adóhatóságnak, ha feltárja, hogy egyes adóalanyok (vagyis egy ügylet nem végső fogyasztónak minősülő résztvevői) csalárd módon eltitkoltak egy ügyletet? Megfelelő iránymutatás lehet-e e tekintetben a Bíróság 2013. november 7-én Tulic és Plavo-ín ítéletében (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722) előadott érvelés? Többek között ezek a kérdések merülnek fel a Tribunal Superior de Justicia de Galicia (a galíciai autonóm közösség felső bírósága, Spanyolország) előtt egy természetes személy, CB és a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galícia regionális gazdasági közigazgatási bírósága, Spanyolország) között folyamatban lévő eljárásban benyújtott jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretében.

2. A tényállás vizsgálata előtt először ismertetni kell a releváns jogi hátteret.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (25), (26) és (39) preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

„(25) Az adóalapokat szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a HÉA adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen.

(26) A tagállamok számára lehetővé kell tenni meghatározott, korlátozott esetekben a beavatkozást a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás és beszerzés adóalapját illetően annak biztosítására, hogy a kapcsolt felek közötti, adóelőny elérését célzó ügyletek miatt ne keletkezzen adókiadás.

[...]

(39) Az adólevonás szabályait annyiban kell összehangolni, amennyiben azok a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásolják, és ami biztosítja, hogy a levonható hányadot hasonló módon számítják ki valamennyi tagállamban.”

4. A 2006/112 irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ez az irányelv megállapítja a közös hozzáadottértékadó-rendszert (HÉA-rendszer).

(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. A 2006/112 irányelvnek az „Adóalap” címet viselő VII. címében szereplő 72. cikke a következőképpen szól:

„Ezen irányelv alkalmazásában a »szabadpiaci forgalmi érték« az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független értékesítőnek vagy szolgáltatónak kellene fizetnie abban az időpontban a kérdéses termékért vagy szolgáltatásért azon tagállamban, amelyben az értékesítés vagy szolgáltatás adóztatandó.

Összehasonlítható termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás hiányában a »szabadpiaci forgalmi érték« a következőket jelenti:

1. termékek esetében azt az összeget, amely nem alacsonyabb a termék vagy egy hasonló termék vételáránál, vagy vételár hiányában az értékesítés időpontjában meghatározott önköltségi áránál;

2. a szolgáltatások esetében pedig azt az összeget, amely nem alacsonyabb az adóalanyok a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél.”

6. A 2006/112 irányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap

tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevő, a szolgáltatás megrendelője vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

7. A 2006/112 irányelv 74. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azon ügyletek esetén, amikor a 16. és 18. cikkben foglaltak szerint az adóalany a terméket a saját vállalkozásából kivonja vagy felhasználja, illetve az adóalany vagy jogutódjai az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után a terméket megtartják, az adóalap a termék, illetve a hasonló termékek beszerzési ára, vagy beszerzési ár hiányában az ezen ügylet időpontjában meghatározott önköltségi ár.”

8. A 2006/112 irányelv 77. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 27. cikkben meghatározott szolgáltatásnyújtás esetében, amikor az adóalany a saját vállalkozása részére nyújt szolgáltatást, az adóalap a vonatkozó szolgáltatás szabadpiaci forgalmi értéke.”

9. A 2006/112 irányelv 78. cikke a következőképpen szól:

„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 teljesítő a megrendelőre terhel.

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

10. A 2006/112 irányelv 273. cikke a következőképpen szól:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

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

B. A spanyol jog

11. Az 1992. december 28-ai Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadidónak (a hozzáadottérték-adóról szóló 37/1992. sz. törvény, a továbbiakban: 37/1992. sz. törvény)(3) „Az adóalap. Általános szabály.” címet viselő 78. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

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

szól:

„Egy. 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 hozzáadottértékadó 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.

Kettő. 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 előző albekezdéseiben foglalt rendelkezések nem vonatkoznak a jogszabály által meghatározott ügyletekre.

Három. Az adót a vonatkozó számla kiállításakor és benyújtásakor kell áthárítani.

Négy. Az áthárításhoz való jog az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontját követő egy év elteltével megszűnik.

Öt. A héaköteles ügylet címzettje nem köteles viselni az áthárított heta összegét a szóban forgó adó adóztatandó tényállásának bekövetkezését megelőzően.

Hat. Az adó áthárításával kapcsolatban, akár annak jogszerűségével, akár annak összegével kapcsolatban felmerülő jogviták a közigazgatási jogorvoslatok szempontjából adójogi természetű jogvitának minősülnek.”

13. A 37/1992. sz. törvénynek „Az áthárított adó összegének helyesbítése” címet viselő 89. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Egy. 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 előző 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.

Kettő. Az előző bekezdésben foglaltakat kell alkalmazni akkor is, ha az ügyletre vonatkozó számlát az adó áthárítása nélkül bocsátották ki.

Három. Az előző bekezdésekben foglaltak sérelme nélkül, nincs helye az áthárított adóösszeg helyesbítésének a következő esetekben:

1.^o 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 történő megemelésének esetét kivéve, amely esetben a helyesbítésre az új adókulcsok hatálybalépésének hónapjában és az azt követő

hónapban van lehetőség;

2.^o ha az adóhatóság a vonatkozó adómegállapítások útján az adóalany által bevallott összeget meghaladó összeg?, esedékessé vált, de át nem hárított adót mutat ki, és tényszerű 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.”

III. Az alapügy tényállása és az elzetes döntéshozatal iránti kérelem

14. CB – az alapügy felperese – önálló vállalkozó, aki fűszabály szerint héaköteles művészeti ügynöki tevékenységet végez. Ebben a minőségében CB szolgáltatásokat nyújtott a Lito-csoportnak, ugyanazon személy tulajdonában álló vállalkozások egy csoportjának, amelynek az volt a feladata, hogy galíciai vallási és falusi ünnepek számára biztosítsa az infrastruktúrát és a zenekarokat. CB konkrétan felvette a kapcsolatot a fesztiválszervezőkkel, a lakók ünnepeket szervező informális csoportjaival, és a Lito-csoport nevében tárgyalta a zenekarok fellépését.

15. Az ünnepi bizottságok által a Lito-csoport részére a kifizetések ennek keretében többnyire készpénzben, számla és könyvelésbe vétel nélkül történtek. E kifizetésekkel összefüggésben sem a társasági adót, sem a héát nem vallották be. A Lito-csoport bevételeinek tíz százalékát készpénzben kifizették CB részére, és azokat nem vallották be. CB nem vezetett könyvelést vagy hivatalos nyilvántartást, nem bocsátott ki és nem kapott semmilyen számlát, és következésképpen nem készített héabevallást sem.

16. 2014. július 14-én egy adóellenőrzést követően az adóhatóság megállapította, hogy a CB által a Lito-csoport részére végzett közvetítői tevékenységének ellenértékéért kapott összegek – 2010-ben 64 414,90 euró, 2011-ben 67 565,40 euró, 2012-ben pedig 60 692,50 euró – nem tartalmazták a héát. Az adóhatóság ezért úgy ítélte meg, hogy mind a héát, mind a jövedelemadót úgy kell megállapítani, hogy a CB által kapott teljes összeget tekintik az adó alapjának.

17. CB jogorvoslati kérelmet terjesztett el az adóhatóság határozatával szemben, amely kérelmet a 2018. május 10-i határozattal elutasították.

18. CB keresetet indított e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Arra hivatkozott, hogy a héának a jövedelemként visszatartott összegekre történő utólagos alkalmazása ellentétes többek között a Bíróság 2013. november 7-i Tulic és Plavo-in ítéletével (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722), amely szerint abban az esetben, ha az adóhatóság olyan ügyleteket tár fel, amelyek fűszabály szerint héakötelesek, amelyeket azonban nem vallottak be, és amelyekről nem állítottak ki számlát, úgy kell tekinteni, hogy az ezen ügyletekben részt vevő felek által megállapított ár a héát is magában foglalja. CB ily módon úgy véli, hogy amennyiben a spanyol jog alapján nem igényelheti vissza azt a héát, amelyet nem tudott áthárítani az adójog megsértésének minősülő magatartása miatt, annyiban úgy kell tekinteni, hogy a héát tartalmazza az általa nyújtott szolgáltatások ára.

19. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapjogvita eldöntése érdekében meg kell állapítani, hogy összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint, ha a gazdasági szereplők szándékosan és összehangolt módon bonyolítanak le olyan ügyleteket, amelyek alapján számla és a héa bevallása nélkül kerül sor készpénzes kifizetésekre, az ilyen kifizetéseket úgy kell tekinteni, hogy azok a héát is magukban foglalják.

20. E körülmények között a Tribunal Superior de Justicia de Galicia (a galíciai autonóm közösség felsőbírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes 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 ítélkezési 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 hozzáadottértékadó?

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?”

IV. Elemzés

A. Elzetes észrevételek

21. Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azon előfeltevésből kiindulva fogalmazza meg a kérdését, hogy a nemzeti szabályozás előírja azt, amit a felperes állít, vagyis hogy amennyiben az adóhatóság olyan rejtett, hozzáadottértékadóköteles ügyleteket fedez fel, amelyeket nem számláztak ki, a héát úgy kell tekinteni, mint amelyet magában foglal a felek által megállapított ár. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat(4) szerint valamely irányelv önmagában nem keletkeztethet magánszemélyekre vonatkozó kötelezettséget, következésképpen arra ilyenként nem is lehet magánszemélyekkel szemben hivatkozni.(5) Ezért javaslom e kérdés következőképpen való átfogalmazását: a 2006/112 irányelvnek a semlegesség, az adókijátszás tilalmának, a joggal való visszaélés tilalmának, valamint a jogellenes versenytorzítás tilalmának elvével összefüggésben értelmezett 73. és 78. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás és az azt értelmező azon ítélkezési gyakorlat, amelyek szerint az adóhatóság által feltárt, eltitkolt és ki nem számlázott héaköteles ügyletek esetében a szerződő felek által az ügyletekre vonatkozóan megállapított ár nem foglalja magában a héát.

1. A közös héarendszer bemutatása

22. Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 73. cikke úgy határozza meg az „adóalap” fogalmát, mint a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért ténylegesen kapott ellenérték. A 2006/112 irányelv 78. cikke szerint ezen adóalap részét képezik a járulékos költségek, adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a héát. Ezt a meghatározást ezt követően az értékesítési lánc minden szakaszában alkalmazzák a heta kiszámítására, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója szed be, és a vevő vagy a szolgáltatás megrendelője fizet meg. Mindazonáltal, bár a héát tehát az értékesítési lánc minden egyes szakaszában beszedik, ezt az adót nem a köztes vevők vagy megrendelők, hanem végső soron kizárólag a végső fogyasztók viselik.(6) A szakaszos fizetés elvét ugyanis nem szabad összekeverni azzal a kérdéssel, hogy ki viseli az adóterhet.

23. A szakaszos fizetés elve szerint egy egyszeri adónak a végső fogyasztók részére történő értékesítésre való kivetése helyett a héát a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában kivetik. Ezen elvvel összhangban a héát ennek megfelelően az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányosan, következésképpen az elzetes ügyletek számától függetlenül vetik ki. Szem előtt kell azonban tartani, hogy az eladó

vagy a szolgáltatás nyújtója csak beszedi az adót, amelyet ezt követően megfizet az érintett tagállam részére. A vevő vagy a megrendelő fizeti meg a héát.

24. Mivel azonban a héa alkalmazásának semlegesnek kell lennie, a vevő vagy a megrendelő levonhatja azt a héát, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által felszámított áron felül kellett megfizetnie, ha a szóban forgó terméket vagy szolgáltatást adóköteles tevékenységhez kívánja felhasználni.(7) A közös héarendszer által az adóalanyok pénzforgalmára gyakorolt hatás enyhítése érdekében a közös héarendszer előírja, hogy minden beszerző adóalany kizárólag a saját héaköteles eladásai után általa beszedett héa és a levonható, vagyis azon héa közötti különbözetet köteles megfizetni, amelyet a héaköteles tevékenységei után megfizetett.(8)

25. A következő szakaszban a vevő vagy a megrendelő, amennyiben adóalany, ugyanígy fog eljárni egészen a végső szakaszig, amelyben a terméket vagy szolgáltatást egy nem adóalany személy részére, vagy egy adóalany részére, de adólevonásra nem jogosító tevékenységek céljára értékesítik. Ebből következik, hogy a beszedett teljes héa nem a termelési lánc szakaszainak számától, hanem a végső eladási ártól függ. Mivel azonban a héabevallásnak e lánc közbeni szakaszában fennálló hiánya ellentétes e mechanizmusokkal, az ilyen mulasztás mindazonáltal jogellenesnek minősül.(9)

2. A közös héarendszer megsértése esetén a tagállamok által teendő intézkedések?

26. Azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak az uniós jog jogalanyok általi bármely megsértése esetén meg kell tenniük, két csoportra oszthatók, mégpedig szankciókra és helyreállítási intézkedésekre.(10) A szankciók büntető és visszatartó jellegűek. A helyreállítási intézkedések ezzel szemben azon helyzet helyreállítására irányulnak, amely a jogsértés hiányában fennállt volna. Következésképpen ezen intézkedések legtöbbször jóvátétel vagy helyreállítás formáját öltik.

27. Az adózás területén a jogellenes cselekmények következményeinek orvoslására irányuló intézkedéseket illetően a Bíróság hangsúlyozta például a Fontana ítéletben, hogy az ilyen cselekmény csalásnak való minősítése magában foglalja a tagállamok azon kötelezettségét, hogy a jogellenes ügylet feltárása esetén tegyék meg a szükséges intézkedéseket „azon helyzet helyreállítása [érdekében], amely az [adókiijátszás] hiányában fennállt volna”(11). A szankciókat illetően a Bíróság a Menci ítéletben megállapította, hogy „az EUMSZ 325. cikk kötelezi a tagállamokat, hogy elrettentő hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenységek ellen, különösen pedig előírja velük szemben, hogy az Európai Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdése érdekében ugyanazokat az intézkedéseket tegyék meg, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek”.(12)

28. Jóllehet a Bíróság csak nagyon ritkán említette ezt a különbségtételt adóügyekben, az mégis fontos. Először is bár a helyreállítási és a szankcionálási intézkedések megtételére vonatkozó kötelezettségek egyaránt az uniós jog elsőbbségéből erednek,(13) és a tagállamok azon kötelezettségének következményei, hogy biztosítsák a 2006/112 irányelv teljes érvényesülését,(14) az azokhoz kapcsolódó mérlegelési mozgástér nem azonos. A helyzet helyreállítására vonatkozó kötelezettséget illetően ugyanis, amennyiben az eredménykötelezettségnek minősül, a tagállamoknak meg kell tenniük a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy legalább az a helyzet helyreálljon, amelynek fenn kellett volna állnia,(15) ami viszont a héaszabályok további megsértésétől való visszatartásra vonatkozó kötelezettséget illeti, mivel a 2006/112 irányelv egyáltalán nem említi az elfogadandó szankciók típusát, a tagállam feladata pontosan meghatározni a meghozandó szankciókat, feltéve hogy azok – amint azt fent említettem – *hatékonyak, visszatartó erejűek és arányosak*.(16) Másodszor, míg a tagállamoknak vétkesség hiányában is el kell írniuk az első típusú intézkedés elfogadását, azok csak akkor kötelesek szankcionálni az adóalanyokat, ha azok legalább

gondatlanok voltak.(17)

29. A fentiekre tekintettel véleményem szerint a jelen ügyben fontos szem el?tt tartani azt, hogy a vita tárgyát képez? kérdést elkülönültnek kell tekinteni attól a kérdést?l, hogy szükséges?e szankciót kiszabni az érintett jogalanyokkal szemben a közös héamechanizmus szabályainak megsértése miatt. A Bíróság elé terjesztett kérdések ugyanis azokra az intézkedésekre vonatkoznak, amelyeket az „adóalap” fogalmára tekintettel kell elfogadni azon helyzet helyreállítása érdekében, amelynek csálás hiányában fenn kellett volna állnia. Közvetlenül e kérdésekkel foglalkozom tehát, figyelmen kívül hagyva azon szankciók kérdését, amelyeket a héarendszer alapján fennálló adójogi kötelezettségeiket nem teljesít? adóalanyok szankcionálása és visszatartása érdekében adott esetben el kell fogadni.(18)

3. **Az „adóalap” fogalmáról**

30. A 2006/112 irányelv (25) preambulumbekzdéséb?l egyértelm?en kit?nik, hogy ezen irányelv egyik célja az „adóalap” fogalmának összehangolása annak érdekében, hogy a héa adóköteles tevékenységekre történ? alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen. E fogalmat következésképpen az uniós jog önálló fogalmának kell tekinteni, és azt az Unió egészében egységesen kell értelmezni.(19)

31. A Tulic? és Plavo?in ítéletben vagy a jelen ügyben szerepl?höz hasonló helyzetben mindazonáltal nem önmagában az „adóalap” fogalma bír jelent?séggel, hanem az adóalap, vagyis az adózás el?tti ár helyreállítása érdekében teend? intézkedések. Kétségtelen, hogy a jelen ügyben a nyújtott szolgáltatásokért fizetett ár ismert, mivel azonban továbbra sem világos, hogy a héát beszédtek?e, vagy sem, és nem fizették meg, és hogy ezen ár ennél fogva magában foglalja?e a héát, az adóalapot továbbra is úgy kell tekinteni, mint amelyet még nem állítottak teljesen helyre.

B. **A Bíróság kérdést el?terjeszt? bíróság és felperes által hivatkozott ítélezési gyakorlatának relevanciájáról**

1. **Az Astone ítélet, a Dobre ítélet és a Maya Marinova ítélet**

32. El?zetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy három ítéletb?l, nevezetesen az Astone ítéletb?l,(20) a Dobre ítéletb?l(21) és a Maya Marinova ítéletb?l(22) levonható?e az a következtetés, hogy az eltitkolt ügylet keretében kifizetett és kapott összegeket úgy kell tekinteni, hogy azok magukban foglalják a meg nem fizetett héát, ami lényegében azzal a következménnyel jár, hogy azt az adót, amelyet a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának meg kell fizetnie, az így elért bevételnél alacsonyabb adóalap alapján kell kiszámítani.

33. A kérdést el?terjeszt? bíróság által hivatkozott három ítélet egyike sem ad azonban *közvetlen* választ erre a kérdésre. Az Astone ítélet és a Dobre ítélet történetesen az adólevonási jogra, nem pedig az adott esetben a fizetend? héa kiszámításához visszatartandó adóalap meghatározására vonatkozik. A Maya Marinova ítéletet illet?en igaz ugyan, hogy a Bíróság megállapította, hogy „[a 2006/112 irányelv] 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkének (1) bekezdését, valamint 73. cikkét és 273. cikkét, továbbá az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az [olyan] nemzeti szabályozás, amelynek értelmében [...] az adóhatóság [...] a rendelkezésére álló tényekre tekintettel, az ezen irányelvben el? nem írt szabályok alapján meghatározhatja [a] termékek értékesítésének adóalapját”.(23) Meg kell azonban jegyezni, hogy ebben az ügyben az eltitkolt ügyletek keretében a vev? által ténylegesen megfizetett vételár ismeretlen maradt az adóhatóság el?tt. A Bíróságnak következésképpen nem kellett állást foglalnia abban a kérdésben, hogy ha

ismert lett volna ez a vételár, akkor azt úgy kellett volna-e tekinteni, hogy az magában foglalja a héát.

2. *A Tulic? és Plavo?in ítélet*

34. A felperes a Tulic? és Plavo?in ítéletre(24) hivatkozik, amely két olyan természetes személy esetére vonatkozik, akik több olyan ingatlan?adásvételi szerz?dést kötöttek, amelyek esetében eredetileg nem számítottak fel héát.(25) Az adóhatóság kés?bb megállapította, hogy az e természetes személyek által folytatott tevékenység gazdasági tevékenység jellemz?ivel rendelkezik, és hogy következésképpen ezek az ügyletek ténylegesen héakötelesek voltak. Az adóhatóság a vonatkozásukban adóhatározatokat hozott, amelyekkel a héa megfizetését követelte, amely utóbbit úgy számította ki, hogy a szerz?d? felek által megállapított, késedelmi bírsággal növelt árat vette az adó alapjául. Ebben az összefüggésben a nemzeti bíróság mindkét érintett ügyben lényegében azt a kérdést tette fel, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 73. és 78. cikkét, hogy amennyiben valamely dolog árát a felek úgy határozták meg, hogy egyáltalán nem utaltak a héára, és az említett dolog eladója az adóalany, a felek által meghatározott árat a héát már magában foglaló árnak kell tekinteni, vagy olyan árnak, amelyhez a héát hozzá kell adni.

35. Az ezen egyesített ügyekben hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 73. és 78. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely dolog árát a felek úgy határozták meg, hogy egyáltalán nem tüntették fel a héát, és az említett dolog eladója az a személy, aki köteles az adóköteles ügylet utáni héa megfizetésére, abban az esetben, ha ezen eladónak nincs lehet?sége arra, hogy az adóhatóság által követelt héát a vev?vel megtéríttesse, a felek által meghatározott árat úgy kell tekinteni, mint amely a héát már magában foglalja.

36. Ez az érvelés mindazonáltal további vizsgálatot, s?t talán néhány további pontosítást igényel. Eltekintve ezen ítélet azon pontjaitól, amelyek csupán bizonyos alapvet? héaelveket szögeznek le újra, megállapítható, hogy a Bíróság két érvet adott el? az általa levont következtetések alátámasztása érdekében, amelyek közül az els?t az ítélet 34. és 35. pontja, a másodikat pedig 36. pontja fejti ki.

37. Ami az *els? érvet* illeti, a kiszámlázott árat úgy kell tekinteni, mint amely magában foglalja a héát, hogy a felszámított héa az eladót a lehet? legkisebb mértékben terhelje azon elvvel összhangban, miszerint a héát kizárólag a végs? fogyasztónak kell viselnie.

38. A *második érv* szerint, ha az adóhatóság úgy ítélné meg, hogy a felszámított vételár nem foglalta magában a héát, ez „abba a szabályba ütközne, amely szerint az adóhatóság nem szedhet be a héa jogcímén magasabb összeget, mint amelyet maga az adóalany szedett be”.

39. Bár a Bíróság által használt „az adóalany által beszedett összeg” kifejezés kétértelm? lehet, mivel az érintett termékek fejében fizetett összeget – az ellenértéket – vagy a vev? által megfizetett héát is jelentheti, mégis úgy vélem, hogy az „összeg” kifejezés a jelen ügyben egyértelm?en a felszámított héára vonatkozik.(26) Az említett szabályt ezért úgy kell értelmezni, hogy az adóhatóság nem szedhet be több héát az eladótól, mint amelyet az eladó helyesen számított ki és számlázott ki a vev? részére. Ezen érv következésképpen hasonlít a Bíróság által említett *els? érvhez*, amely ebben az összefüggésben a „vertikális értelmében” vett adósemlegesség elvén alapul.(27) Mindkét esetben ugyanis az az elgondolás, hogy a héa nem terhelheti a gazdasági szerepl?ket.

40. E tekintetben e megoldás elgondolkodtató lehet, ha – amint ezt a benyomást az ügy körülményeire való kifejezett utalás hiánya kelti – a választott megoldást minden olyan helyzetre alkalmazni kell, amelyben az ügyletek nem felelnek meg a héaszabályoknak, és különösen, ha –

mint a jelen ügyben – két adóalany abban állapodott meg, hogy eltitkolják ügyleteiket az adóhatóság el?tt. Ilyen helyzetben azon körülmény logikus következménye, hogy eltitkolták ügyletüket, az, hogy egyáltalán nem vették figyelembe a héát. Mivel mindketten tudják, hogy az ügyletet nem fogja héa terhelni, és ezért a vev? nem vonhatja le a megfizetett árra es? héát, az ár a vev? szempontjából logikusan annak a költségnek felel meg, amelyet egyébként azon héa nélkül viselt volna, amelyet f?szabály szerint el?zetesen megfizetett volna, az eladó szempontjából pedig annak az ellenértéknek, amelyet azon héa nélkül kapott volna, amelyet rendes körülmények között beszedett és megfizetett volna.(28) Valójában, amikor két adóalany megállapodik egy adóköteles tevékenység céljára közöttük létrejöv? ügylet eltitkolásában, céljuk általában egyszer?en a jövedelemadó, nem pedig önmagában a héa kijátszására irányul, mivel a héa éppen a semlegesség elve miatt jellegénél fogva semleges a tekintetükben. Egyszer?en csak azért nem nyújtanak be héabevallást, mert el akarják kerülni az ügylet általános bevételekkel (többek között a jövedelemadóval) kapcsolatos bármilyen formális nyilvántartásba vételét.

41. Más a helyzet akkor, ha a vev? nem tudja, hogy az eladó nem fogja megfizetni a héát. Ilyen esetben ugyanis a vev? f?szabály szerint kész arra, hogy olyan árat fizessen, amely megfelel annak az árnak, amelyet a héával együtt hasonló termékért vagy szolgáltatásért fizetett volna, mivel a vev? vagy végs? fogyasztó, aki ebben az esetben a héa megfizetésére számít, vagy pedig adóalany, aki ebben az esetben arra számít, hogy e héa levonhatja.(29)

42. Megjegyzem azonban, hogy a gazdasági észszer?ség még ebben a helyzetben is amellett szól, hogy a fizetett ár bizonyos körülmények között ne feltétlenül foglalja magában a héát. Az eladó ugyanis éppen azért dönthet úgy, hogy nem fizeti meg a héát, hogy anélkül csökkentse eladási árát, hogy csökkentené haszonkulcsát, és így nagy mennyiség? terméket vagy szolgáltatást értékesítsen rövid id?n belül (többnyire mielőtt elt?nne).

43. Véleményem szerint egy másik olyan eset is létezik, amelyben a Tulic? és Plavo?in ítéletben elfogadott megközelítés nem feltétlenül alkalmazható, mégpedig ha az adóhatóság egyszer?en semmilyen információval nem rendelkezik a fizetett árat illet?en. Ezen ár helyreállításának módszerét?l függ?en, és különösen összehasonlítás esetén, a héát úgy kell tekinteni, vagy sem, hogy nem képezi az így helyreállított ár részét. Mindez az alkalmazott összehasonlítási szemponttól függ.(30)

44. Mindez jól szemlélteti, hogy azon helyzet helyreállítása érdekében elfogadandó intézkedések szempontjából, amelynek jogsértés hiányában fenn kellett volna állnia, nincs olyan egységes módszer, amely minden helyzetben alkalmazható lehetne.(31) A Bíróság által a Tulic? és Plavo?in ítéletben elfogadott megközelítés különösen csak akkor t?nik érvényesnek, ha az ügyletet olyan vev?kkel hajtották végre, akikr?l észszer?en feltételezhet?, hogy nem tudtak arról, hogy a megvalósított ügyletek héakötelesek. Ugyanis csak ebben a helyzetben lehet észszer?en úgy tekinteni, hogy a megfizetett ár ugyanaz lett volna, mint amelyet akkor fizettek volna, ha ezen ügylet héát foglalt volna magában.

45. Következésképpen véleményem szerint a Tulic? és Plavo?in ítéletben elfogadott megközelítést úgy kell értelmezni, mint amely csak ebben a helyzetben alkalmazható, és még ebben a helyzetben is úgy, mint amely csupán olyan vélelmet állít fel, amelyet megdönthet az adóhatóság, ha úgy t?nik például, hogy a megfizetett ár közelebb volt a hasonló árukért vagy termékekért kért, adó nélküli árhoz.(32)

3. ***Az elfogadandó intézkedések meghatározásához alkalmazandó megközelítés típusáról***

46. Egyesek hajlamosak lehetnek még ennél is tovább menni és úgy vélni, hogy ha az adóalanyok (vagyis egy ügylet nem végs? fogyasztóknak min?sül? résztvev?i) csalárd módon eltitkoltak egy ügyletet, akkor nem kell héát fizetni. Gazdasági szempontból ugyanis az

értékesítési lánc egészét tekintve a semlegesség elvén alapuló érvelés logikus következménye az lenne, hogy bizonyos körülmények között egyáltalán nem kell megfizetni a héát az érintett tagállam részére azon helyzet helyreállításához, amelynek fenn kellett volna állnia.(33)

47. Különösen, amennyiben az ügyletre két adóalany között kerül sor, mint a jelen ügyben is (a Tulic? és Plavo?in ítélet nem pontosítja, hogy a vev?k héaalanyának min?sültek?e), úgy ha az ügyletet megfelel?en hajtották volna végre, a vev? megfizette volna a héát az eladónak, aki ezt követ?en megfizette volna azt az érintett tagállamnak. A vev? mindazonáltal abból az adóból is levonta volna ezt a héát, amelyet a saját eladásai után szedett be (vagy visszakapta volna a megfizetett héakülönbözetet).(34) Amint azt fent kifejtettem, a valamely tagállam által véglegesen beszedett héa megegyezett volna tehát a végs? ügylet, vagyis az olyan vev? bevonásával történ? ügylet szakaszában beszedett héával, aki a termékeket vagy szolgáltatásokat nem adóköteles ügyleteihez fogja felhasználni.(35) Ezzel magyarázható, hogy – amint a Bíróság ítélkezési gyakorlata hangsúlyozza – a héa, amely közvetett fogyasztási adó, végül csak a fogyasztót terheli.(36)

48. E körülmények között, ha valamely tagállam olyan eladótól követeli a héa megfizetését, aki *a priori* nem foglalta bele azt az eladási árba, és ezért a vev? kés?bb nem vonta le azt, egyrészt ez utóbbi végül több héát szedhet be, mint amennyit a csalás hiányában beszedett volna. Másrészt az ilyen követelmény szükségképpen csökkenti az eladó nyereségét, ha ezt az adót nem háríthatja át a vev?re, ami ellentétesnek t?nik a jelen indítvány 38. pontjában felvázolt semlegesség elvével.(37)

49. Kétségtelen, hogy a Tulic? és Plavo?in ítéletben a Bíróság elismerte, hogy a helyzet orvoslása érdekében elfogadandó intézkedések kérdése aszerint változhat, hogy az eladó megtéríttetheti?e a vev?vel az adóhatóság által kivetett héát éppen e semlegesség biztosítása érdekében. Az ilyen lehet?ség fennállása azonban nem oldja meg a problémát, hanem a vev?re helyezheti át azt, aki adott esetben jóhiszem?en járt el. A vev?nek ugyanis jogosan kerülhette el a figyelmét, hogy például az eladó nem foglalta az árba a héát, vagy hogy belefoglalta az árba, de nem állt szándékában megfizetni azt. Így tehát a vev? ugyanolyan árat fizethetett, mint amelyet akkor fizetett volna, ha az ügylet kezdett?l fogva héát foglalt volna magában, és ennél fogva már gyakorolta a kiállított számlán feltüntetett héaösszeg levonásához való jogát, amikor az eladó kéri t?le az adóhatóság által megkövetelt héát.(38)

50. Ezzel szemben arra lehet hivatkozni, hogy a vev? számára lehet?vé kell tenni, hogy ennek fejében valamilyen módon másodszor is levonja a megfizetett héát, hogy az semleges maradjon számára. Ez azonban hátrányos helyzetbe hozná az érintett tagállamot, mivel a vev? általi adólevonás meghaladná a megfizetett héa összegét.(39) Véleményem szerint sem a vev?ket, sem a tagállamokat (és ennél fogva közvetetten azok adófizet?it) nem terhelhetik az eladók által – akár jóhiszem?en – elkövetett jogsértések következményei. Ebb?l következik, hogy ha úgy kell tekinteni, hogy a héának végül csak a fogyasztókat kell terhelnie, amint azt a semlegesség elve megköveteli, azon helyzet helyreállítása érdekében, amelynek az elkövetett jogsértés hiányában fenn kellett volna állnia, el?zetesen azt kellene értékelni, hogy helye van?e a héa megfizetésének azon termelési szakaszra tekintettel, amelyben a jogsértés megvalósult, valamint az elkövetett jogsértés fajtájára figyelemmel.(40)

51. Ugyanakkor, még ha ez a megközelítés – az értékesítési láncra mint egészre és a héarendszer egészének elméleti alapjaira összpontosító – tisztán gazdasági szempontból koherens is, úgy vélem, hogy e megközelítésnek teret kell adnia a rendszer valós gyakorlati sajátosságainak, amelyeknek pedig az egyes adóalanyokat terhel? kötelezettségekre kell összpontosítaniuk.

52. *Jogi szempontból* ugyanis azt a kérdést, hogy milyen intézkedéseket kell tenni valamely

helyzet orvoslása érdekében, kizárólag azon kötelezettségekre tekintettel kell értékelni, amelyeket az érintett személy nem teljesített.(41) Nem kell értékelni, hogy a héát később levonták volna-e, vagy hogy a tagállamok végül több héát szednek-e be, mint amennyit a csalás hiányában beszedtek volna. Az egyetlen releváns kérdés az, hogy eltitkolt ügyletek esetében az ezen ügyletekhez kapcsolódó adót abból az el?feltevésből kiindulva kell-e kiszámítani, hogy e héát belefoglalták az eladó által ezen ügylet címén kapott összegekbe.

53. Lényegében, mivel minden egyes adóalanynak tiszteletben kell tartania a héaszabályokat, amennyiben egy adóalany nem vonta a héa hatálya alá ezeket az ügyleteket, a helyzet helyreállítása magában foglalja, hogy ez utóbbitól megkövetelik a megfelelő héa megfizetését. Ebből a szempontból a helyzet orvoslására vonatkozó kötelezettség fogalma nem arra irányul, hogy semlegesítse az elkövetett jogsértés hatásait, hanem arra, hogy – az adóbevétellel vagy a versenysemlegességgel kapcsolatos megfontolásoktól függetlenül – egészen egyszeren a héaszabályoknak való megfelelésre kötelezze az adóalanyt.

54. Bár ezt a kérdést sohasem vetették fel egyértelműen a Bíróság előtt, az az álláspont, hogy a szóban forgó helyzet helyreállítása érdekében elfogadandó intézkedéseket a csalásnak az értékesítési lánc mentén kifejtett hatására tekintettel kell értékelni, a fennálló ítélkezési gyakorlat meglehetősen radikális megváltoztatásának minősülne. Ugyanis, még ha a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye is,(42) úgy tűnik számomra, hogy a Bíróság által – legalábbis a héa megfizetését illetően – alkalmazott megközelítés hallgatólagosan mindig is úgy vélte, hogy a helyzet helyreállítása érdekében elfogadandó intézkedések meghatározását az egyes adóalanyok szintjén, és ebből következően az értékesítési lánc egyes szintjein kell értékelni.(43)

55. Ez az egyrészt az elfogadandó intézkedések gazdasági és átfogó megközelítése, másrészt pedig az egyes adóalanyok egyéni helyzetén alapuló jogi megközelítés közötti kettősség mindazonáltal a fent kifejtett okok miatt azt mutatja, hogy a Tulic és Plavošin ítéletben elfogadott megközelítés nem igazolható a semlegesség elvével. Ha ugyanis abból indulunk ki, hogy az elfogadandó intézkedéseket az egyes adóalanyok szintjén kell értékelni annak meghatározása nélkül, a csalás összességében következményekkel járt-e a héabevételre nézve, az elfogadott megoldások nem feltétlenül semlegesek gazdasági szempontból.

56. Ez különösen nyilvánvaló az említett ítéletben aszerint tett különbségtételre tekintettel, hogy lehet-e véteni a nemzeti jog, hogy az eladó megtéríttesse a vevővel az adóhatóság által kivetett héát, mivel nehéz megérteni, hogy az a körülmény, hogy az eladó megtéríttetheti a vevővel az adóhatóság által kivetett héát, hogyan zárhatja ki annak lehetőségét, hogy a héát ezen eladó beszédte, de nem fizette meg, és hogy ennél fogva az az ár részét képezte, de megfizetésére nem került sor. Nehéznek tűnik továbbá a kizárólag a semlegesség elve alapján elfogadott megoldás igazolása, mivel a Bíróság nem kísérelte meg megállapítani, hogy milyen következményekkel jár az adott esetben jóhiszeműen eljáró vevőre nézve az, hogy az eladó megtéríttetheti vele az adóhatóság által kivetett héát.(44)

57. Véleményem szerint csak annak *megkövetelésével* lehetett volna teljes mértékben megfelelni a Bíróság Tulic? és Plavo?in ítélete értelmében vett semlegesség elvének, hogy a tagállamok el?írják, hogy egyrészt az eladó megtérítheti a vev?vel az adóhatóság által kivetett héát, de csak akkor, ha az ügy körülményeib?l észszer?en levonható az a következtetés, hogy ezt az adót nem foglalta magában az ár, másrészt pedig a vev?, ha észszer?en feltételezhet?, hogy nem tudott a csalásról, levonhatja a megfizetett ár alapján számított, már levont héa és az ezt követ?en kivetett héa közötti *különbözetet*. Mivel azonban ez a kérdés a jelen ügyben nem merül fel közvetlenül, ezt nem kell tovább vizsgálni.

58. Mindazonáltal arra a következtetésre kell jutni, hogy a csalás esetén egyéni szinten azt a megközelítést a legcélszer?bb alkalmazni, hogy nyilvánvalóe, hogy a megfizetett ár nem foglalta magában a héát, mivel a gazdasági szerepl?k számára nem lett volna értelme annak, hogy azt belefoglalják az árba. Ebb?l a szempontból úgy kell értelmezni a Tulic? és Plavo?in ítéletben elfogadott megközelítést, hogy az azon a feltételezésen alapul, hogy a vev? nem tudott az eladó által elkövetett jogsértés?l.

59. A Bíróság által a Tulic? és Plavo?in ítéletben követett érvelést tehát úgy kell értelmezni, hogy az kizárólag arra a helyzetre vonatkozik, amelyben a vev?nek nincs oka feltételezni, hogy az eladó nem fogja megfizetni a héát, és hogy az ilyen különleges helyzetben vélelmet állít fel az adóhatóság feladatának egyszer?sítése érdekében.(45) Az ilyen vélelmet mindazonáltal megdönthet?nek kell tekinteni abban az értelemben, hogy amennyiben bizonyíték terjeszthet? el? a szóban forgó termékért vagy szolgáltatásért szokásosan felszámított árakra hivatkozva arra vonatkozóan, hogy az ár nem foglalta magában a héát, meg kell d?lnie annak a vélelemnek, hogy a felek megállapodása szerinti ár magában foglalta a héát.

60. Tekintettel arra, hogy – amint azt már kifejtettem – a jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból egyértelm?en kit?nik, hogy a felek megállapodtak ügyleteik eltitkolásában, nem alkalmazható a Tulic? és Plavo?in ítéletben felállított vélelem. A jelen ügy körülményei között inkább azt kell vélelmezni, hogy a megfizetett ár nem foglalta magában a héát, kivéve ha például a felek bizonyítani tudják, hogy ezen ár közel áll ahhoz az árhoz, amelyet akkor fizettek volna, ha az ügylet héát foglalt volna magában. Ennélfogva, ha ez utóbbi esetben CB bizonyítani tudja, hogy az e szolgáltatásokért általa kapott teljes ellenérték lényegében megfelel az ilyen szolgáltatások akkoriban fennálló (a héát is magában foglaló) piaci árának, akkor az adóhatóságnak abból kell kiindulnia, hogy ez az összeg szükségszer?en magában foglalja a héát.

V. Végekvetkeztetés

61. E körülmények között azt javaslom, hogy a Bíróság a Tribunal Superior de Justicia de Galicia (a galíciai autonóm közösség fels?bíróhága, Spanyolország) által el?terjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek a semlegesség, az adókijátszás tilalmának, a joggal való visszaélés tilalmának, valamint a jogszer?tlen versenytorzítás tilalmának elvével összefüggésben értelmezett 73. és 78. cikkével az alapügy körülményei között (tehát abban az esetben, ha két adóalany között eltitkolt ügylet valósul meg adólevonásra jogosító tevékenységeik keretében) nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azon el?feltevés alapján számítja ki a fizetend? héát, hogy azt nem foglalta magában a felszámított ár. Ilyen körülmények között azonban a nemzeti szabályozásnak azt is el? kell írnia, hogy az adóalany megdöntheti ezt az el?feltevést ellenbizonyíték szolgáltatása útján, különösen a megfizetett ár és a hasonló termékek vagy szolgáltatások fennálló (a héát is magában foglaló) árának az összehasonlításával.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

3 A BOE 1992. december 29-i 312. száma, 44247. o.

4 Lásd különösen: 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 48. pont); 1987. május 12-i Traen és társai ítélet (372/85-374/85, EU:C:1987:222, 24-26. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 20-23. pont); 2004. január 7-i Wells ítélet (C-201/02, EU:C:2004:12, 56. pont); 2010. október 21-i Accardo és társai ítélet (C-227/09, EU:C:2010:624, 45. pont); 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 37. pont); 2015. január 15-i Ryanair ítélet (C-30/14, EU:C:2015:10, 30. pont).

5 A Bíróság kétségkívül emlékeztetett arra, hogy a visszaélés-szerző gyakorlatok tilalmának elve, amelyet a 2006. február 21-i Halifax és társai ítéletből (C-255/02, EU:C:2006:121) eredő ítélkezési gyakorlat a héa területén alkalmaz, nem irányelv által létrehozott szabály, hanem egy általános jogelv. Lásd ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont). A jelen ügy azonban nem visszaélés-szerző gyakorlatokra vonatkozik, amely fogalom az uniós jogban pontos jelentéssel bír (lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. pont), hanem arra, hogy miként kell az adóalapot a csalás megállapítását követően helyreállítani. Emlékeztetni kell ugyanakkor arra, hogy a nemzeti bíróságoknak meg kell vizsgálniuk, hogy a nemzeti jog által megengedett értelmezési módszerekre tekintettel valamely jogszabályt lehet-e eltérően értelmezni valamely irányelv által elérni kívánt eredmény elérése érdekében. Lásd ebben az értelemben: 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108-118. pont).

6 Lásd ebben az értelemben például: 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont).

7 Eltérő jelzés hiányában, vagy kivéve, ha a végső fogyasztóról van szó, a jelen indítványban a gazdasági szereplőkre való hivatkozásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek az adóalanyokra vonatkoznak.

8 Lásd a 2006/112 irányelv 168. és 179. cikkét.

9 Lásd például: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet (C-576/15, EU:C:2016:740, 39. pont).

10 Például az Emberi Jogok Európai Egyezményének (kihirdette: az 1993. évi XXXI. tv., a továbbiakban: EJEE) 6. cikkében szereplő „bűncselekménnyel gyanúsított” fogalmának és az EJEE 7. cikkében szereplő „büntetés” fogalmának tisztázása érdekében az Emberi Jogok Európai Bírósága különbséget tett az adóalanyok szankcionálására szolgáló adóintézkedések és azon intézkedések között, amelyek a jogellenes cselekményük államháztartásra gyakorolt következményeinek orvoslására irányulnak. Lásd különösen: EJEB, 1994. február 24., Bendenoun kontra Franciaország ítélet (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, 47. §).

11 Lásd: 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 33. és 34. pont).

12 Lásd ebben az értelemben: 2018. március 20-i Menci ítélet (C-524/15, EU:C:2018:197, 19. pont).

13 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamoknak hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókat kell előírniuk az uniós jog bármely megsértésére válaszul, még ha a szóban forgó uniós jogi aktus nem tartalmaz is kifejezett rendelkezést. Lásd: 1984. április 10-i von Colson és Kamann ítélet (14/83, EU:C:1984:153, 28. pont); 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet (68/88, EU:C:1989:339, 24. pont). Lásd ebben az értelemben a közös

héarendszert illetően: 2017. december 5-ii M. A. S. és M. B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 34. és 35. pont).

14 Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikke azt írja el, hogy az államok hozhatnak más intézkedéseket, és ezért azt úgy kell értelmezni, hogy felhatalmazza a tagállamokat bizonyos további intézkedések elfogadására. A tagállamok azon kötelezettsége azonban, hogy fellépjenek az adócsalással szemben, az EUMSZ 310. cikk (6) bekezdéséből és az EUMSZ 325. cikkből, valamint általánosabban a tagállamok azon kötelezettségéből ered, hogy biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését. Lásd ebben az értelemben: 2017. december 5-ii M. A. S. és M. B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 30. pont); az államok azon *kötelezettségét* illetően, hogy héaügyekben biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését, lásd: 2016. július 5-ii Ognyanov ítélet (C-614/14, EU:C:2016:514, 34. pont).

15 Lásd: 2018. november 21-ii Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 33. és 34. pont).

16 Lásd ebben az értelemben: 2017. december 5-ii M. A. S. és M. B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 33. pont); 2018. március 20-ii Menci ítélet (C-524/15, EU:C:2018:197, 20. pont).

17 Lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. pont); 2012. december 6-ii Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont).

18 Véleményem szerint ez volt a helyzet a 2013. november 7-ii Tulic és Plavojin ítéletben (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722) is, amelyet lentebb fogok tárgyalni.

19 Igaz ugyan, hogy a 2006/112 irányelv 74–82. cikke bizonyos kivételeket ír el az „adóalap” fogalmának ezen irányelv 73. cikkében szereplő meghatározása alól, – az irányelv (26) preambulumbekkezdésének megfelelően – különösen annak érdekében, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletek miatt ne keletkezzen adókiesés. E kivételek azonban egységesen alkalmazandók a hatályuk alá tartozó ügyletekre: e rendelkezések célja nem az, hogy mérlegelési mozgásteret biztosítsanak a tagállamoknak e tekintetben, hanem hogy alternatív meghatározásokat írjanak el bizonyos különleges helyzetekben, amelyekben vagy nem fizetnek árat, vagy a fizetett ár nem feltétlenül felel meg teljes mértékben a valós gazdasági tartalomnak. Az „adóalap” fogalmának összehangolt jellegét a 2006/112 irányelv 273. cikke sem kérdőjelezi meg, amely úgy rendelkezik, hogy „[a] tagállamok megállapíthatnak más *kötelezettségeket* is, amelyeket szükségesnek ítélnak 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”. (Kiemelés tőlem.) E rendelkezés szövegéből ugyanis az következik, hogy az csupán további kötelezettségek megállapítását teszi lehetővé a tagállamok számára. Nem teszi azonban lehetővé a tagállamok számára, hogy az adóalapot illetően eltérjenek a hatályos szabályoktól. Mindenesetre a 2006/112 irányelv 273. cikkének összefüggéséből számomra egyértelműnek tűnik, hogy amikor a 273. cikk „más kötelezettségeket” említ, az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” címet viselő XI. címben szereplő kötelezettségekkel áll összefüggésben.

20 2016. július 28-ii Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 2018. március 7-ii Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 2016. október 5-ii Maya Marinova ítélet (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Ezen ítélet 50. pontja.

24 2013. november 7-i Tulic és Plavo in ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722; a továbbiakban: Tulic és Plavo in ítélet).

25 E körülményre mindkét elzetes döntéshozatal iránti kérelem hivatkozott.

26 Lásd ebben az értelemben különösen az 1997. július 3-i Goldsmiths ítéletet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont) és a 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties és Prova invest ítéletet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 44. pont), amelyekre a Bíróság a Tulic és Plavo in ítéletben hivatkozik. A Tulic és Plavo in ítélet angol változatában használt kifejezés a következő: „the amount paid by the taxable person”, míg a román változat a „superioară celei primite de persoana impozabilă” kifejezést, a francia változat pedig a „que l’assujetti a perçu” kifejezést használja, amely inkább a „paid to the taxable person” kifejezésnek felel meg.

27 A „semlegesség elve” kifejezés ugyanis a héával összefüggésben a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének a héa területén történő alkalmazására is utalhat. Lásd e tekintetben: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 48. pont).

28 Ha az eladó nincs héanyilvántartásba véve, a vevő pedig nem kívánta levonni a héát, a vevő logikusan vásárolta meg a termékeket olyan áron, amelyet az alkalmazandó héa nélkül akkor fizetett volna, ha az ügylet héát foglalt volna magában, mivel vélelmezhető, hogy a vevő tudta, hogy ebben az esetben minden megfizetett adót levonhatott volna. Ez az oka annak, amiért a kereskedők közötti ügyletek gyakorlatában a kereskedelmi ajánlatokban gyakran adó nélkül tüntetik fel az árakat, mivel a vevő számára ez az ár az érdekes.

29 Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a vevő csak akkor űrzi meg csalás esetén az adólevonási jogot, ha legalábbis nem volt gondatlan. A Bíróság ugyanis több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélés szerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elnyit, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a jogra csalárd módon vagy visszaélés szerűen hivatkoztak. Lásd például: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Bár ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el csalást, ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt. Lásd: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 46. pont). Ami a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről megkövetelt gondosság elvárt szintjét illeti, a Bíróság úgy véli, hogy az adóalany mindenképpen észszerűen elvárható intézkedést meg kell tennie annak biztosítása érdekében, hogy az általa teljesített ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 52. pont). Szabálytalanság vagy csalás gyanúja esetén a körülmények gazdasági szereplő az ügy körülményeitől függően köteles lehet különösen arra, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelyetől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni. Lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

30 Így értelmezem a Bíróság által a Fontana ítéletben alkalmazott megközelítést, amely ítéletben a Bíróság – anélkül, hogy hivatkozott volna a Tulic és Plavo in ítéletben elfogadott megközelítésre – lényegében megállapította, hogy a bejelentési kötelezettségek nemteljesítése esetén adóalapként a vállalkozás olyan forgalmát is figyelembe lehet venni, mint amelyet miniszteri rendelettel jóváhagyott ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszerrel állapítottak

meg. Lásd: 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 36. pont).

31 Azon meghatározási intézkedésekre tekintettel, amelyeket az olyan európai intézménynek, amelynek határozatát megsemmisítették, meg kell tennie annak érdekében, hogy a felperes abba a helyzetbe kerüljön, amelyben az elkövetett jogsértés hiányában lennie kellett volna, analógia útján megjegyzem, hogy ez a meghatározás a helyzet alapos vizsgálatát követeli meg. Lásd: 1971. március 31-i Bizottság kontra Tanács ítélet (22/70, EU:C:1971:32, 60. pont); 1979. március 6-i Simmenthal kontra Bizottság ítélet (92/78, EU:C:1979:53, 32. pont); 1987. február 17-i Samara kontra Bizottság ítélet (21/86, EU:C:1987:88, 7. pont); konkrétabban, de az Elsőfokú Bíróságot illetően lásd: 2002. április 23-i Campolargo kontra Bizottság ítélet (T-372/00, EU:T:2002:103, 109. pont).

32 E tekintetben megjegyzem, hogy a piaci ár alkalmazását maga a 2006/112 irányelv írja elő az árral kapcsolatos anomáliák orvoslásának módszereként. A 2006/112 irányelv 80. cikke ugyanis, amely ugyanazon cím alá tartozik, mint ezen irányelv 73. és 78. cikke, abban az esetben, ha a felek kapcsolatban állnak egymással, és akik esetében ezért valószínű, hogy a megfizetett ár nem tükrözi az ügylet valós gazdasági értékét, lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a megfizetett ár helyett a rendes piaci értéket vegyék alapul. Lásd még a 2006/112 irányelv (26) preambulumbeközdését és 77. cikkét.

33 Kétségtelen, hogy 2020. július 2-i Terracult ítéletének (C-835/18, EU:C:2020:520) 28. pontjában a Bíróság megállapította, hogy „ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót [helyesbíteni lehessen]”. Nem gondolom azonban, hogy a Bíróság az adóbevétel-kiesés fennállására való hivatkozással valóban átfogóan meg kívánta volna vizsgálni a héaszabályok megsértésének általános következményeit.

34 A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen felszámított héa levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná – az ezen ügyletekből felépülő értékesítési láncban az általa teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsálást valósít-e meg. Lásd: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 45. pont).

35 Vegyük például egy termék hagyományos értékesítési láncát, amely három közvetítőt foglal magában, akik egyaránt 10,00 eurós haszonkulcsot használnak. Tegyük fel továbbá, hogy minden egyes ügyletet 20%-os héa terhel. Így az első alkalommal, amikor e terméket eladják, az eladási ár 12,00 euró (amely a héát is magában foglalja), ami azt jelenti, hogy a beszedett, majd a tagállamnak megfizetett héa 2,00 euró. E terméket a második alkalommal 24,00 euróért (amely a héát is magában foglalja) adják tovább, a beszedett héa 4,00 euró, a megfizetett adó azonban csak 2,00 euró, mivel az előzetesen megfizetett 2,00 eurónyi héa levonható. Amikor a terméket a harmadik alkalommal egy végső fogyasztónak adják el 36,00 euróért (amely a héát is magában foglalja), a beszedett adó 6,00 euró, de a megfizetett héa csak 2,00 euró (a beszedett 6,00 euróból le kell vonni az előzetesen megfizetett 4,00 eurót). Végül a beszedett adó teljes összege 6,00 euró lesz, pontosan ugyanakkora összeg, mintha a terméket az első adóalany közvetlenül egy végső fogyasztónak adta volna el (héát tartalmazó) 36,00 euróért.

36 Lásd például: 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont).

37 Ebben a szempontból, amennyiben valamely héaösszeg megfizetése nem szükséges az államháztartás helyreállításához, bármely erre irányuló kötelezettséget szankciónak, nem pedig a helyzet helyreállításához szükséges intézkedésnek kell tekinteni.

38 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az adóhatóság nem tagadhatja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek beszerzése után megfizetett hía levonásának jogát azzal az indokkal, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e beszerzésekre vonatkozó számlák. Lásd: 2020. szeptember 3-ai Vikingo Fővállalkozó végzés (C-610/19, EU:C:2020:673, 66. pont).

39 Mivel a héát csak egyszer fizették volna meg, viszont kétszer vonták volna le.

40 E tisztán gazdasági szempontból azt a körülményt, hogy a helyzet orvoslására irányuló kötelezettség bizonyos helyzetekben nem feltétlenül követeli meg a hía megfizetését, nem igazán kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy a héarendszer a szakaszos fizetés elvén alapul. Ezen elv végrehajtási mechanizmusa ugyanis – amint azt fent kifejtettem – nem érinti ezen adó bevallását, hanem más célokat követ. Egyrészt a közvetítő fizetésektelensége esetén csökkenteni kívánja az adóbevétel-kiesés veszélyét. Másrészt e rendszer arra irányul, hogy áttekintést nyújtson az adóhatóság számára az adóalany által elért forgalomról és az adóalany folyó termelés-felhasználásáról, ami lehetővé teszi az egyéb adókra vonatkozó bevallásokkal való összevetést. Ha azonban a ténylegesen végső fogyasztók részére történő viszonteladásra már sor került, az a hía hatálya alá került, és ennek eredményeként a tagállam – a jelen esethez hasonlóan – a fizetendő hía teljes összegét beszedte, ezen első cél irrelevánssá válik a helyzet orvoslása érdekében elfogadandó intézkedések szempontjából. Ebből a szempontból mindazonáltal teljes mértékben releváns marad azon szankciókat illetően, amelyeket azon személyekkel szemben kell alkalmazni, akik tévesen eltitkoltak bizonyos ügyleteket, mivel a szankcióknak arra kell irányulniuk, hogy visszatartsanak másokat attól, hogy ugyanígy járjanak el. Ami a második célt illeti, mivel az nem kapcsolódik közvetlenül a hía elvéhez, az első szabály szerint csak a kiszabandó szankció meghatározásával összefüggésben lehet releváns.

41 Ilyen jogi megközelítésben a helyzet helyreállítására irányuló intézkedések és a szankciónak minősülő intézkedések közötti különbségtétel nem attól függ, hogy az intézkedés túlmegy-e az érintett tagállam által elszenvedett kár megtérítésén, hanem kizárólag a szóban forgó intézkedés által követett, vagyis a héakijátszás elleni küzdelemre irányuló céltól: szankció az, amit a hatóság a fizetendő hía megfizetésén felül megkövetel az érintett személytől a héaszabályok megsértése miatt függetlenül attól, hogy e megfizetés meghaladja-e azt, ami szigorúan a felmerült adóbevétel-kiesés ellentételezéséhez szükséges.

42 Lásd például: 2018. november 22-ai MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 43. pont); 2020. június 11-ai Vodafone Portugal ítélet (C-43/19, EU:C:2020:465, 40. pont).

43 Ugyanis, bár a Bíróság a hía területén figyelembe veszi az adóalanyok magatartásának gazdasági hatásait, az e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlat átfogó olvasatából kitűnik, hogy a Bíróság a helyzet orvoslása érdekében továbbra is nagy jelentőséget tulajdonít a megsértett norma tiszteletben tartásának. Lásd például a 2016. október 5-ai Maya Marinova ítéletet (C-576/15, EU:C:2016:740, 48. pont), amelyben a Bíróság „az összes egyedi körülmény[re]” hivatkozott.

44 E különbségtételt annál is inkább nehéznek tűnik megérteni, mivel – amint azt kifejtettem – a tagállamok azon kötelezettsége, hogy megtegyék a helyzet helyreállításához szükséges intézkedéseket, ugyanezen tagállamok azon kötelezettségéből ered, hogy biztosítsák a 2006/112 irányelv teljes érvényesülését, tehát azt nem hiúsíthatja meg a tagállamok belső joga. E tekintetben megjegyzem, hogy egyes ítéletek szerint a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a tagállamok nem akadályozhatják meg, hogy az eladó helyesbítse a kibocsátott számlákat (amelyek egy kereskedelmi ügylet, nem pedig a felszámított ár megfizetésének bizonyítékát jelentik), amennyiben az adóbevétel-kiesés veszélyét elhárították. Lásd: 2020. július 2-ai Terracult ítélet

(C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont). Ebben az összefüggésben, mivel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ezt a kötelezettséget egyensúlyba kell hozni a jogbiztonság elvével, f?szabály szerint a Bíróság feladata volt annak megállapítása, hogy ezen elv mely esetben kötelezi a tagállamokat arra, hogy megtagadják az eladóktól az adónak a vev?kre történ? áthárításához való jogot. Lásd analógia útján ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 53. és 54. pont).

45 Lásd ebben az értelemben a 2006/112 irányelv (5) preambulumbekzdését.