



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. november 21.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 273. cikk – Utólagos adómegállapítás – Az adóalap induktív megállapítási módszere – Héalevonási jog – Vélelem – A semlegesség és az arányosság elve – A héaszámítást a vélelmezett forgalomra alapító nemzeti törvény”

A C-648/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2016. december 16-án érkezett, 2016. május 3-i határozatával terjesztett elő

Fortunata Silvia Fontana

és

az **Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. (előadó) és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: V. Giacobbo-Peyronnel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Guizzi avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Tomat és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. március 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: olasz.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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.; a továbbiakban: héairányelv) 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Fortunata Silvia Fontana és az Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (adóhatóság – Reggio Calabria megyei igazgatóság, Olaszország; a továbbiakban: adóhatóság) között a hozzáadottérték-adó (héa) utólagos megfizetéséről szóló adóhatározat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv (59) preambulumbekzdése a következőképpen szól:
„Bizonyos korlátozások és feltételek mellett célszerű, hogy a tagállamok ezen irányelvtől eltérő, külön intézkedéseket hozzanak vagy továbbra is alkalmazzanak annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az adókiivetést, illetve megelőzzék az adócsalás és az adókikerülés bizonyos formáit.”
- 4 Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
 - a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;
 - b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
 - i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;
 - ii. új közlekedési eszközök esetében, adóalany vagy nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs, vagy bármely más nem adóalany által;
 - iii. jövedéki termékek esetében, amennyiben a 92/12/EGK irányelv értelmében a jövedéki adó a tagállamon belül számítandó fel, adóalany által vagy olyan nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs;
 - c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;
 - d) a termékimport.”
- 5 A héairányelv 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 vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6 Ezen irányelv 242. cikke értelmében:

„Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

7 Ugyanezen irányelv 244. cikke a következőket írja elő:

„Minden adóalany biztosítja a saját maga által, a vevő (megrendelő) által vagy harmadik fél által az adóalany nevében és megbízásából kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számla megőrzését.”

8 A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése a következőket állapítja meg:

„Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

9 Ezen irányelv 273. cikke szerint:

„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 olasz jog

10 Az 1973. szeptember 29-i decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (a jövedelemadó-megállapításra vonatkozó közös rendelkezésekről szóló 600. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1973. október 16-i 268. száma) 39. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Természetes személyek vállalkozói jövedelme esetén a[z] [adó]hivatal helyesbítést akkor végez:

[...]

d) ha a számviteli nyilvántartások vizsgálatából és a 33. cikkben említett más ellenőrzésekből vagy a számviteli nyilvántartások teljességének, pontosságának és hitelességének számlák és a vállalkozással kapcsolatos egyéb dokumentumok, valamint a[z] [adó]hivatal által a 32. cikkel összhangban gyűjtött adatok és információ alapján végzett ellenőrzéséből az adóbevallásban és annak mellékleteiben feltüntetett elemek hiányossága, valótlansága vagy pontatlansága következik. A bevallásban fel nem tüntetett tevékenységek fennállására vagy bevallott kötelezettségek hiányára megdönthető vélelem alapján is lehet következtetni, feltéve hogy azok súlyosak, pontosan meghatározhatók és egybevágók.”

11 Az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n° 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. száma) a héabevallások utólagos helyesbítéseinek módjait szabályozza. E rendelet 54. cikke lényegében előírja, hogy az ezen adóra vonatkozó bevallás hitelességének ellenőrzése a vállalkozás által benyújtott adóbevallás formális

felülvizsgálatával vagy – az adóhatóság rendelkezésére álló információ és adatok vagy az e hatóság által vizsgálati hatáskörének gyakorlásával gyűjtött információ és adatok alapján – részletesebben végezhető el.

- 12 Az 1993. október 29-i 427. sz. törvénnyé (a GURI 1993. október 29-i 255. száma) alakított 331/93. sz. törvényrendelet (a GURI 1993. augusztus 30-i 203. száma) 62 bis cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A szakmai szövetségek és ágazati szervezetek meghallgatását követően a pénzügyminisztérium adóügyi osztályának hivatalai legkésőbb 1996. december 31-ig különböző gazdasági ágazatokra vonatkozó tanulmányokat készítenek abból a célból, hogy ezáltal növeljék az adómegállapítási intézkedés eredményességét, és lehetővé tegyék a módosításokat követően az 1989. április 27-i 154. sz. többször módosított törvénnyé alakított 1989. március 2-i 69. sz. törvényrendelet 11. cikkében említett, vélelemhez alkalmazott együtthatók részletesebb meghatározását. E célból maguk a hivatalok a vizsgálandó, ugyanazon ágazathoz tartozó adózókat magukban foglaló jelentős mintákat határoznak meg a folytatott tevékenységet jellemző elemek azonosítása érdekében. Az ágazati tanulmányokat a pénzügyminiszter rendelettel hagyja jóvá, amelyeket legkésőbb 1995. december 31-én közzétesznek a *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]-ban*. A tanulmányok felülvizsgálat tárgyát képezhetik, valamint az 1995. adóévtől kezdve az adómegállapítás céljaira alkalmazhatók.”

- 13 A 331/93. sz. törvényrendelet 62 sexies cikkének (3) bekezdése a következőképpen szól:

„Az 1973. szeptember 29-i 600. sz. többször módosított köztársasági elnöki rendelet 39. cikke első bekezdésének d) pontjában és az 1972. október 26-i 633. sz. többször módosított köztársasági elnöki rendelet 54. cikkében szabályozott adómegállapítás a bevételek, díjazások és a bevallásban szereplő összegek, valamint a konkrét tevékenység jellemzőinek és gyakorlásának feltételeiből vagy e rendelet 62 bis cikke értelmében elkészített ágazati tanulmányokból észszerűen levezethető összegek között fennálló súlyos ellentmondásokon is alapulhat.”

- 14 Az 1998. május 8-i 146. sz. törvény (a GURI 110. szám, a GURI 93. számú rendes melléklete) 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1) Az 1993. október 29-i 427. sz. törvénnyé alakított, 1993. augusztus 30-i 331. sz. módosított törvényrendelet 62 sexies cikkében előírt ágazati tanulmányokon alapuló adómegállapítást az adózó vonatkozásában az e cikkben foglalt eljárással összhangban kell elvégezni, ha a bevallott jövedelem vagy díjazás az említett tanulmányok alapján megállapítható jövedelemnél vagy díjazásnál alacsonyabb.

[...]

3 bis) Az 1) bekezdésben említett esetekben a hivatal az adómegállapításról szóló határozat közlését megelőzően köteles az adózót az 1997. június 19-i 218. sz. törvényrendelet 5. cikke alapján személyes megjelenésre idézni.

3 ter) A bevallott jövedelemnek vagy díjazásnak az ágazati tanulmányok alkalmazásával megállapított jövedelemhez vagy díjazáshoz viszonyított eltérésére vonatkozó okok az említett tanulmányok alapján megállapított jövedelemnek vagy díjazásnak való meg nem felelés esetén igazolhatók. Az adóbevallás és a fent említett tanulmányokban meghatározott gazdasági mutatók közötti ellentmondások okai is igazolhatók. Ezt az igazolást az adózó kérelmére az 1998. július 22-i 322. sz. köztársasági elnöki rendelettel megállapított rendelet 3. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában felsorolt azon személyek, akik jogosultak a bevallások elektronikus úton való továbbítására, az 1997. július 9-i 241. sz. törvényrendelet 32. cikke (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában említett személyekből álló központok adótanácsadásért felelős alkalmazottai és az 1992. december 31-i 546. sz. törvényrendelet 12. cikkének (2) bekezdésében előírt műszaki segítségnyújtásra feljogosított szakmai szövetségek alkalmazottai és tisztviselői állítják ki.

[...]

5) A [h_éa] szempontjából a fent említett ágazati tanulmányok alapján magasabb összegben megállapított jövedelemre vagy díjazásra – figyelembe véve, hogy léteznek nem adóköteles ügyletek, illetve olyan ügyletek, amelyekre különös szabályok vonatkoznak – az adóköteles ügyletek – amortizálható eszközök értékesítését terhelő adóval csökkentett – adója és a bevallott árbevétel arányából eredő átlagos adómértéket kell alkalmazni.

[...]

7) A pénzügyminiszter – az ágazati szervezetek és szakmai szövetségek által készített jelentéseket is figyelembe véve – rendelettel az általa kijelölt szakértőkből álló bizottságot hoz létre. Ennek a bizottságnak az egyes ágazati tanulmányok jóváhagyása és közzététele előtt állást kell foglalnia arról, hogy az adott tanulmány az annak tárgyát képező valóságot képes-e megfelelően bemutatni. A bizottság tagjainak konzultációs tevékenységéért semmiféle juttatás nem jár.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 15 A h_éaalany F. S. Fontanával szemben a 2010. gazdasági év tekintetében utólagos adómegállapítási eljárás indult.
- 16 Az adóhivatal az alapeljárás felperesét 2014. május 14-én személyes megjelenésre idézte, amely utólagos adómegállapításra irányuló kontradiktórius eljárás megindításához vezetett.
- 17 Ezen eljárás során F. S. Fontana vitatta az utólagos adómegállapítás összegét, amelyről hivatalosan értesíteni tervezték őt, és amelyet a könyvvizsgálók és adótanácsadók csoportjára vonatkozó ágazati tanulmány alapján állapítottak meg.
- 18 2014. december 24-én az adóhatóság személyi jövedelemadóról, a termelési tevékenységet terhelő regionális adóról és a 2010. gazdasági év tekintetében fizetendő héáról szóló adóhatározatról értesítette F. S. Fontanát.
- 19 Az alapeljárás felperese a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt keresetet indított, amelyben többek között az adóhatóság által tőle követelt héahátralék összegét vitatta. Különösen azzal érvelt, hogy helyzetére az adóhatóság – a felperes által fő tevékenységének tekintett személyzeti tanácsadói tevékenységre vonatkozó ágazati tanulmány helyett – tévesen a könyvvizsgálókra és adótanácsadókra vonatkozó ágazati tanulmányt alkalmazta. Az alapeljárás felperese ezenkívül azzal érvel, hogy a h_éa összegét olyan ágazati tanulmány alapján állapították meg, amely nem teszi lehetővé azt, hogy az arányosságot és a koherenciát tekintve koherens képet nyújtson a vállalkozása által termelt jövedelemről.
- 20 A Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság) rámutat, hogy nem megalapozott az alapeljárás felperese által arra vonatkozóan előterjesztett kifogás, hogy az adóhatóság a tevékenységeit tévesen tekintette könyvvizsgálói és adótanácsadói tevékenységeknek, mivel „[az alapeljárás] felperes[ének] érveit nem támasztja alá vitathatatlan ténybeli alap”.
- 21 Ugyanakkor beszámol kételyeiről a héahátralék ágazati tanulmányon alapuló megállapításának módszerével kapcsolatban, különös tekintettel az adósemlegesség és az arányosság elvére.

- 22 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az ilyen megállapítási módszer csak az összjövedelmet veszi figyelembe, anélkül hogy foglalkozna az adóalany által megvalósított egyes gazdasági ügyletekkel és az általa előzetesen megfizetett héa összegének a levonásához való jogával.
- 23 E körülmények között a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az EUMSZ 113. és EUMSZ 114. cikkel, valamint a [héairányelvvel] az 1993. október 29-i 427. sz. [törvényé átalakított] 331/1993. törvényrendelet 62 sexes cikkének (3) bekezdésében és 62 bis cikkében foglalt olasz nemzeti szabályozás, amennyiben az az adólevonási és az adóbehajtási kötelezettségnek, továbbá, általánosságban, az adósemlegesség és az adóáthárítás elvének a tiszteletben tartására figyelemmel az induktív módon megállapított teljes árbevételre héa alkalmazását teszi lehetővé?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

- 24 Az olasz kormány úgy véli, hogy az előterjesztett kérdés hipotetikus, mivel az alapeljárás felperesének azon kifogását, amely alapvetően az ágazati tanulmányok keretében a szakmai tevékenységére alkalmazott téves besorolására vonatkozott, elutasította a kérdést előterjesztő bíróság, amely ugyanis már kizárta, hogy az alapügyben szóban forgó ágazati tanulmány nem tükrözi e valós gazdasági tevékenységet.
- 25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jogra vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor tagadhatja meg a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéséről való határozathozatalt, ha valamely uniós jogi szabály kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2017. október 26-i BB construct ítélet, C-534/16, EU:C:2017:820, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 A jelen ügyben az alapeljárás felperese azzal az indokkal vitatta az ágazati tanulmány eredményeit, hogy az nem tükrözte a valós gazdasági tevékenységét. Ez a kérdést előterjesztő bíróságban felvetette azt a kérdést, hogy az ezen ágazati tanulmányon alapuló megállapítási módszer, amely az összesített forgalmat veszi alapul anélkül, hogy figyelembe venné az adóalany által megvalósított egyes gazdasági ügyleteket, összhangban van-e az EUM-Szerződéssel, a héairányelvvel, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével.
- 27 Következésképpen, mivel a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésről nem állapítható meg, hogy nincs kapcsolatban az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, azt elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

- 28 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy az EUMSZ 113. és EUMSZ 114. cikk, amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság az előterjesztett kérdésben utal, nem relevánsak a jelen ügyben, mivel e cikkek az Európai Unión belül a tagállamok jogszabályainak a közelítésére vonatkozó intézkedések elfogadásának intézményi eljárásaira vonatkoznak.

- 29 E megállapítást figyelembe véve úgy kell tekintetni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelvet, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adóalany által elért forgalom összegének a megállapításához miniszteri rendelettel jóváhagyott ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszert alkalmazzon, és hogy következésképpen további heaösszeg megfizetésére kötelező utólagos adómegállapítást végezzen.
- 30 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a héairányelv 73. cikkében kimondott általános szabálynak megfelelően az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap (2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 A hea alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében a héairányelv 242. és 244. cikke, valamint 250. cikkének (1) bekezdése előírja az ezen adó megfizetésére kötelezett adóalanyok számára, hogy vezessenek megfelelő számviteli nyilvántartást, őrizzék meg az általuk, valamint a számukra kiállított valamennyi számla másolatát, végül pedig azt, hogy az adóhatóságnak nyújtsanak be olyan bevallást, amelyben szerepel a fizetendő hea összegének a megállapításához szükséges valamennyi adat.
- 32 A hea pontos beszédésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében a héairányelv 273. cikkének első bekezdése alapján a tagállamok az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket e célok megvalósítása érdekében szükségesnek ítélnék, 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. Ráadásul a héairányelv (59) preambulumbekkezdése szerint ezen irányelvnek az a célja, hogy a tagállamok számára engedélyezze, hogy bizonyos korlátozások és feltételek mellett ezen irányelvtől eltérő, különös intézkedéseket hozzanak annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az adókimutatást, illetve megelőzzék az adócsalás és az adókikerülés bizonyos formáit.
- 33 A Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 273. cikkének első bekezdéséből, valamint 2. cikkéből és 250. cikkének (1) bekezdéséből, továbbá az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes hea teljes összegének beszédését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen (2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 18. pont).
- 34 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az elért teljes forgalom adóalany általi bevallásának a hiánya nem képezheti akadályt a hea beszédésének, és hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti intézmények feladata azon helyzet helyreállítása, amely az adóalany ilyen magatartásának a hiányában fennállt volna (lásd ebben az értelemben: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 42. pont).
- 35 A Bíróság kimondta, hogy az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok előírhatnak, és hogy ennél fogva e rendelkezések mérlegelési mozgásteret biztosítanak számukra azon eszközöket illetően, amelyek a hea teljes összegének a beszédésére és a csalás elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez szükségesek. Azonban a tagállamok hatáskörüket az uniós jognak és az általános uniós alapelveknek, különösen az arányosság elvének, valamint az adósemlegesség és a jogbiztonság elvének a tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd ebben az

értelemben, különösen: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 43. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. pont).

- 36 Így a héairányelv 273. cikkével főszabály szerint nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az adóalany által fizetendő héa összegét a héa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása céljából olyan teljes forgalom alapján határozza meg, mint amelyet miniszteri rendelettel jóváhagyott ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszerrel állapítottak meg.
- 37 Mindazonáltal e nemzeti szabályozás és annak alkalmazása csak akkor felelhetnek meg az uniós jognak, ha tiszteletben tartják az adósemlegesség és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 44. pont).
- 38 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedések összeegyeztethetők-e az előző pontban meghatározott követelményekkel. A Bíróság ugyanakkor az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából minden hasznos útmutatást megadhat számára (lásd ebben az értelemben: 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 46. pont).
- 39 Ami az adósemlegesség elvét illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, feltéve hogy tevékenységei főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 56. és 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Amint a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, a levonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Az adósemlegesség elvének az alkalmazásából következik, hogy amennyiben az adóhatóság utólagos héamegállapítást helyez kilátásba, amely héának az összege egy induktív módszerrel megállapított további teljes forgalomból következik, az érintett adóalanynak jogosultnak kell lennie arra, hogy a héairányelv X. címében e célból előírt feltételek mellett levonja az általa előzetesen megfizetett héát.
- 42 Ami az arányosság elvét illeti, ezen elvvel nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely előírja, hogy csak a forgalom adóalany által bevallott összege és az induktív módszerrel – az ezen adóalanyéval azonos tevékenységet folytató személyek által elért forgalom figyelembevételével – megállapított összeg közötti jelentős eltérések indíthatják meg az utólagos adómegállapításhoz vezető eljárást. Az e forgalom induktív módszerrel való megállapítása céljából felhasznált ágazati tanulmányoknak pontosaknak, megbízhatóknak és naprakészeknek kell lenniük. Az ilyen eltérés csupán olyan vélelmet keletkeztethet, amelyet az adóalany ezzel ellenkező bizonyítékok alapján megdönthet.
- 43 Ebben az összefüggésben meg kell jegyezni, hogy az utólagos adómegállapítási eljárás teljes időtartama alatt biztosítani kell az adóalany védelemhez való jogát, ami különösen azt jelenti, hogy olyan intézkedés meghozatalát megelőzően, amely az adóalannal szemben kifogást tartalmaz, ezen adóalany hasznosan kifejttesse álláspontját azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a hatóságok a határozatukat alapozni kívánják (2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 30. pont).

- 44 Így az adóalanynak egyrészt lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy vitassa mind a szóban forgó ágazati tanulmány pontosságát és/vagy e tanulmánynak az egyedi helyzetének az értékelése szempontjából fennálló relevanciáját. Másrészt az adóalanynak lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy részletesen bemutassa azokat a körülményeket, amelyek miatt a bevallott forgalom, bár az induktív módszerrel megállapított forgalomnál alacsonyabb, az érintett időszak során megfelel a valós tevékenységének. Amennyiben valamely ágazati tanulmány alkalmazása azzal jár az említett adóalany számára, hogy adott esetben negatív tényeket kell bizonyítania, az arányosság elve megköveteli, hogy a bizonyítás előírt szintje ne legyen túlzottan magas.
- 45 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szóban forgó mechanizmus fogalmánál, struktúrájánál és az azt szabályozó konkrét rendelkezéseknél fogva nem sértik az arányosság elvét, amit azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak vizsgálnia kell.
- 46 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely engedélyezi az adóhatóság számára, hogy a bevallott bevételek és az ágazati tanulmányok alapján megbecsült bevételek közötti komoly eltérések esetén ilyen ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszert alkalmazzon az adóalany által elért forgalom összegének a megállapítása érdekében, és hogy következésképpen olyan utólagos adómegállapítást végezzen, amelynek eredményeképpen további hűösszeget kell megfizetni, feltéve hogy e szabályozás és annak alkalmazása az adósemlegesség és az arányosság elvének, valamint a védelemhez való jognak a tiszteletben tartása mellett lehetővé teszi az adóalany számára, hogy a rendelkezésére álló ellenkező bizonyítékok összessége alapján megkérdőjelezze az e módszerrel nyert eredményeket, és hogy a héairányelv X. címében szereplő rendelkezéseknek megfelelően gyakorolja az adólevonási jogát, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

A költségekről

- 47 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely engedélyezi az adóhatóság számára, hogy a bevallott bevételek és az ágazati tanulmányok alapján megbecsült bevételek közötti komoly eltérések esetén ilyen ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszert alkalmazzon az adóalany által elért forgalom összegének a megállapítása érdekében, és hogy következésképpen olyan utólagos adómegállapítást végezzen, amelynek eredményeképpen további hozzáadottértékadó (hű)-összeget kell megfizetni, feltéve hogy e szabályozás és annak alkalmazása az adósemlegesség és az arányosság elvének, valamint a védelemhez való jognak a tiszteletben tartása mellett lehetővé teszi az adóalany számára, hogy a rendelkezésére álló ellenkező bizonyítékok összessége alapján megkérdőjelezze az e módszerrel nyert eredményeket, és hogy a 2006/112 irányelv X. címében szereplő rendelkezéseknek megfelelően gyakorolja az adólevonási jogát, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

Aláírások