



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. november 11.\*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 168. cikk – Levonási jog – 199. cikk – Fordított adózás – Az adósemlegesség elve – A levonási jog anyagi jogi feltételei – Az értékesítő adóalanyisága – Bizonyítási teher – Csalás – Visszaélésszerű magatartás – Fiktív értékesítőt feltüntető számla”

A C-281/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) a Bírósághoz 2020. június 26-án érkezett, 2020. február 11-i határozatával terjesztett elő

a **Ferimet SL**

és

az **Administración General del Estado**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírájaként eljárva, C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, I. Jarukaitis (előadó) és M. Ilešič bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Ferimet SL képviselőjében M. A. Montero Reiter procurador és F. Juanes Ródenas abogado,
- a spanyol kormány képviselőjében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, J. Vlácil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: spanyol.

– az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### 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.) 168. cikkének az – adott esetben – ezen irányelv más rendelkezéseivel és az arányosság elvével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Ferimet SL és a Administración General del Estado (az állam általános közigazgatási hivatala, Spanyolország) között anyagukban újrahasznosítható anyagok 2008-ban teljesített értékesítését terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”
- 4 Ugyanezen irányelv 168. cikke előírja:

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

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

[...]”

5 Az említett irányelv 178. cikke értelmében:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

6 A 2006/112 irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalanynak kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

d) a VI. mellékletben felsoroltak szerinti használt anyagok, adott állapotukban újrafelhasználásra alkalmatlan használt anyagok, törmelék, ipari és nem ipari hulladék, anyagában hasznosítható hulladék, részben feldolgozott hulladék értékesítése, valamint az ott meghatározott termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása;

[...]”

7 Ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

„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 adóalanynak 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.”

### ***A spanyol jog***

8 Az 1992. december 28-i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a BOE 1992. december 29-i 312. száma, 44247. o.) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) szerinti 84. cikke (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontja előírja, hogy ipari hulladék, öntöttvas-, vas- vagy acélhulladék és -törmelék, vasfémeket és nemvasfémeket tartalmazó maradványok és egyéb, anyagukban hasznosítható anyagok, valamint ezek ötvözeteinek, salakjának és hamujának, valamint fémeket tartalmazó ipari maradványainak vagy ezek ötvözeteinek értékesítése esetén a HÉA hatálya alá tartoznak azok a vállalkozók vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személyek, amelyek érdekében HÉA-köteles ügyleteket kötnek.

9 A héatörvény 92. cikke (1) bekezdésének 3. pontja értelmében az adóalany a belföldön teljesített adóköteles ügyletek után fizetendő héából levonhatja a szintén belföldön fizetendő azon héát, amelyet közvetlen áthárítás útján viselt, vagy amelyet az e törvény 84. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti termékértékesítések után fizetett meg.

10 Az említett törvény 97. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A kereskedők és vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személyek csak akkor gyakorolhatják adólevonási jogukat, ha rendelkeznek a levonási jogukat megalapozó dokumentummal.

E célból kizárólag a következő dokumentumok minősülnek adólevonási jogot megalapozó dokumentumoknak:

[...]

4<sup>o</sup> az adóalany által a jelen törvény 165. cikkének (1) bekezdésében előírt esetekben kiállított számla. [...]

(2) Azok a korábbi dokumentumok, amelyek nem felelnek meg a törvényi vagy rendeleti úton meghatározott valamennyi feltételnek, nem alapozzák meg az adólevonási jogot [...]

[...]

11 A héatörvény 165. cikkének (1) bekezdése értelmében „[a] jelen törvény 84. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában említett esetekben az adó felszámítását tartalmazó számlát csatolják az adott esetben az érintett termékeket értékesítő vagy szolgáltatásokat nyújtott személy által kiállított számlához, vagy az ügyletről kiállított számviteli bizonylathoz. E számlának meg kell felelnie a rendeleti úton megállapított követelményeknek.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

12 A Ferimet a nyilatkozatában előadottak szerint 2008-ban anyagukban hasznosítható anyagokat (vashulladék) szerzett be a Reciclatges de Terra Alta társaságtól, egyúttal jelezte, hogy az ügylet a fordított adózás hatálya alá tartozik, és hogy sor került a vonatkozó számla kiállítására.

13 Egy ellenőrzés során az Inspección de los Tributos (adóhatóság, Spanyolország) többek között megállapította, hogy a számlán ezen anyagok értékesítőjeként feltüntetett vállalkozás valójában nem rendelkezett az említett anyagok értékesítéséhez szükséges tárgyi és személyi eszközökkel, és megállapította, hogy a Ferimet által kiállított számlákat hamisnak kell tekinteni. Álláspontja szerint, jóllehet az említett anyagokat vitathatatlanul leszállították, a szóban forgó ügylet színleltnek minősül, mivel azok valódi értékesítőjének személyét szándékosan eltitkolták. Az adóhatóság ezen indokok alapján úgy határozott, hogy nem lehet helyt adni az ezen ügyletet terhelő héa levonásának, és a 2008. adóév vonatkozásában 140 737,68 összegű bírság kiszabása mellett 140 441,71 euró összegről szóló adómegállapító határozatot bocsátott ki.

14 Mivel a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Katalónia regionális közigazgatási bírósága, Spanyolország) elutasította az ezen adómegállapító határozattal és e szankcióval szemben benyújtott keresetét, a Ferimet fellebbezést nyújtott be ezen elutasító

határozattal szemben a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña-hoz (Katalónia felsőbírósága, Spanyolország). A Ferimet ez utóbbi előtt arra hivatkozott, hogy valóban megvásárolta a szóban forgó anyagokban hasznosítható anyagokat, hogy a fiktív értékesítő számlán való feltüntetése pusztán alaki szempontból releváns, mivel ténylegesen sor került a beszerzésre, hogy a héalevonási jog az ügylet valódiságának megállapítása esetén nem tagadható meg, illetve hogy a fordított adózás nemcsak a héa beszédését és annak ellenőrzését, hanem azt is biztosítja, hogy semmilyen olyan adóelőny nem áll fenn, amelyre az adóalany szert tehet.

- 15 2017. november 23-i ítéletével a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalónia felsőbírósága) azzal az indokkal utasította el a Ferimet keresetét, hogy az adóhatóság megfelelően bizonyította, hogy az értékesítő színlelt személy, hogy ez utóbbinak a számlán történő feltüntetése nem tekinthető pusztán formai hivatkozásnak, mivel az olyan információnak minősül, amely lehetővé teszi a hálánc szabályszerűségének ellenőrzését, és amely ennél fogva érinti az adósemlegesség elvét. E bíróság azt is megállapította, hogy jóllehet a fordított adózás főszabály szerint nem eredményez adóbevétel-kiesést, a héalevonási jog az anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ, amelyek között az a feltétel is szerepel, hogy a feltüntetett személynek a valódi értékesítőnek kell lennie.
- 16 A Ferimet ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunal Supremo-hoz (legfelsőbb bíróság, Spanyolország), amely előtt azt állítja, hogy a nemzeti és európai szabályozás, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján szükségszerűen az állapítható meg, hogy jogosult volt az anyagokban hasznosítható anyagok beszerzését terhelő héa levonására. E tekintetben arra hivatkozik, hogy ez utóbbiak anyagok beszerzésének ő maga volt a valódi címzettje, azokat ténylegesen megvásárolta és átvette, valamint hogy nem valósult meg, illetve nem valósulhatott meg adóbevétel-kiesés, mivel a fordított adózás hatálya alatt sem ő, sem az értékesítője tekintetében nem merült fel héafizetési kötelezettség.
- 17 A spanyol kormány e bíróság előtt arra hivatkozik, hogy a fiktív értékesítő számlán történő feltüntetése színlelt ügylet fennállását bizonyítja, hogy a valódi értékesítő személyazonosságának eltitkolását úgy kell tekinteni, mint amely héacsalással és a közvetlen adókat érintő csalással függ össze, és hogy a Ferimet nem bizonyította azon adóelőny fennállásának hiányát, amelyre hivatkozott.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita arra vonatkozik, hogy lehetőség van-e azon héa levonására, amelyet a Ferimet önmagára hárított át és viselt azáltal, hogy a fordított adózás keretében állított ki számlát, miközben a szóban forgó ügylet ténylegesen megvalósult, ugyanakkor az említett anyagokban hasznosítható anyagok valódi értékesítőjének kiléte rejtve maradt azáltal, hogy e számlán fiktív vagy nem létező értékesítőt tüntettek fel.
- 19 E bíróság úgy véli, hogy e jogvita megoldása érdekében először is azt kell megállapítani, hogy az érintett termékek értékesítőjének feltüntetése a héalevonáshoz való jog tisztán alaki jogi feltételének minősül-e, másodszor hogy milyen következménnyel jár, ha az értékesítő tekintetében hamis személyazonosságot tüntetnek fel, és a beszerző tudomással bírt e megjelölés valótlan jellegéről, harmadszor pedig hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából szükségképpen az következik-e, hogy a héa levonása csak abban az esetben – a rosszhiszeműség esetét is beleértve – tagadható meg, ha a tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, miközben a fordított adózás keretében az adóalany részéről főszabály szerint semmilyen héafizetési kötelezettség nem áll fenn az államkincstár felé.

- 20 Az említett bíróság szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem következik szükségszerűen, hogy a héalevonási jog soha nem tagadható meg abban az esetben, ha a fordított adózást alkalmazzák, és ha az érintett termékek tényleges átadása, valamint e termékeknek az adóalany általi megszerzése bizonyított. Ezen ítélkezési gyakorlatból az sem vezethető le, hogy az értékesítőnek a számlán történő feltüntetése pusztán formai jellegű megjelölésnek minősül, amely e jog gyakorlása szempontjából nem releváns, ha az érintett ügylet valós.
- 21 Másfelől azon adóelőnyt illetően, amelynek fennállása a héalevonási jog megtagadását vonja maga után, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az említett ítélkezési gyakorlatból nem következik, hogy e kedvezmény kizárólag a levonást kérő adóalanyra vonatkozik, az e levonás alapjául szolgáló ügylet más résztvevőire pedig adott esetben nem. Úgy véli, hogy nem szükségszerűen hagyható figyelmen kívül az értékesítő magatartása azon kérdés megválaszolása során, hogy hivatkozhat-e az adóalany a levonási jog gyakorlására a fordított adózás keretében, különösen, ha sérülhet a közvetlen adózás.
- 22 E körülmények között a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 168. cikkét és [az ahhoz kapcsolódó cikkeket], valamint az adósemlegességnek az ezen irányelvből eredő elvét, illetve az Európai Unió Bíróságának az irányelvet értelmező ítélkezési gyakorlatát, hogy azok nem teszik lehetővé az előzetesen felszámított hea levonását azon vállalkozások számára, amelyek a fordított adózási eljárásban az általuk végrehajtott, termékbeszerzésre irányuló ügyletekre vonatkozó igazoló dokumentumot (számla) oly módon állítják ki, hogy azon egy fiktív értékesítőt tüntetnek fel, [miközben] nem vitatott, hogy a beszerzést ténylegesen a szóban forgó vállalkozó hajtotta végre, aki a megvásárolt termékeket a saját kereskedelmi vagy üzleti tevékenységéhez használta fel?
- 2) Abban az esetben, ha az említetthez hasonló gyakorlat – amelyet az érdekelt személynek ismernie kell – visszaélésszerűnek vagy csalárdnak minősíthető, az előzetesen felszámított hea levonása vonatkozásában szükséges-e a hivatkozott levonás megtagadásához annak teljes körű bizonyítása, hogy a héaszabályozás által követett célkitűzésekkel összeegyeztethetetlen adóelőny áll fenn?
- 3) Végül, ha az említett bizonyítás szükséges, a levonás megtagadását lehetővé tevő adóelőnynek, amelyet – ha szükséges – a konkrét esetben kell meghatározni, kizárólag az adóalanytól (a termék megszerzőjénél) kell-e jelentkeznie, vagy esetleg az eljárás során részt vevő más szereplők tekintetében is fenn kell állnia?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

- 23 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesítőt tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhelő hea levonásához való jog gyakorlását.

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy az értékesítőnek a héalevonási jog gyakorlása alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számlán történő feltüntetése tisztán alaki feltételnek minősül-e. Ezt követően arra keresi a választ, hogy milyen következményekkel jár e jog gyakorlására nézve e termékek valódi értékesítőjének az adóalany által való eltitkolása abban az esetben, ha nem vitatott, hogy e termékek értékesítésére ténylegesen sor került, és azokat az adóalany később a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében használta fel. Végül arra keresi a választ, hogy a levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható-e meg a rosszhiszemű adóalanytól, ha az érintett tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, ezen adóalanytól vagy a szóban forgó ügylet más résztvevőinél pedig adóelőny jelentkezik.
- 25 Előjáróban hangsúlyozni kell, hogy az előterjesztett kérdések kizárólag a levonási jog gyakorlására, nem pedig arra vonatkoznak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozottakhoz hasonló körülmények között az érintett adóalanyra a 2006/112 irányelvben előírt bizonyos követelmények megsértése miatt pénzbírságot kell-e kiszabni, vagy hogy az ilyen szankció megfelel-e az arányosság elvének.
- 26 Ennélfogva, először is, emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jog feltételül szabott anyagi és alaki jogi feltételeknek teljesülniük kell. Az anyagi jogi feltételeket illetően a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy az említett jog gyakorlásához egyrészt az szükséges, hogy az érdekelt ezen irányelv értelmében „adóalany” legyen. Másrészt az szükséges, hogy az adólevonási jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat előbb valamely másik adóalany értékesítse vagy nyújtsa, és hogy az adóalany e termékeket vagy szolgáltatásokat utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel. Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki feltételek közé tartoznak, a héairányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany e ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. november 21-i Vădan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 39. és 40. pont; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 43. pont).
- 27 Ebből az következik, hogy az értékesítőnek a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán történő feltüntetése e jog gyakorlásának alaki jogi feltételének minősül. Ezzel szemben a termékek értékesítőjének vagy a szolgáltatás nyújtójának adóalanyisága, amint azt a spanyol és a cseh kormány megjegyzi, annak anyagi jogi feltételei közé tartozik.
- 28 Ami kifejezetten a héalevonási jognak a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésében foglalt fordított adózási eljárásban való gyakorlására vonatkozó feltételeket illeti, hozzá kell tenni, hogy azon adóalany, aki valamely termék beszerzőjeként az e termékhez kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a héairányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóalany tudatosan tüntetett fel fiktív értékesítőt az alapügyben szóban forgó számlán, ami megakadályozta az Inspección de los Tributos (adóhatóság) abban, hogy azonosítsa a valódi értékesítőt, és ennél fogva a héalevonáshoz való jog anyagi jogi feltételeként megállapítsa ez utóbbi adóalanyi minőségét.
- 30 Másodszor, a valódi értékesítő adóalany által való eltitkolásából fakadó következményeket illetően emlékeztetni kell arra, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 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. Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Jóllehet a 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, a tagállamok által elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennél fogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 Így a Bíróság megállapította, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az ezen előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 38. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont).
- 34 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek-e, az adóalanyok az említett adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Inverto Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont).
- 35 E megfontolások a fordított adózás alkalmazása keretében különösen érvényesek (lásd ebben az értelemben: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet, C-90/02, EU:C:2004:206, 50. és 51. pont; 2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 62–64. pont; 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 34. és 35. pont).



- 36 Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 37 Márpedig ez az eset állhat fenn, amikor a valódi értékesítő személyét nem tüntetik fel a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, amennyiben ez megakadályozza ezen értékesítő azonosítását, és következésképpen annak megállapítását, hogy ezen értékesítő adóalanynak minősült-e, mivel – amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet – ezen adóalanyiság a héalevonási jog egyik anyagi jogi feltételének minősül.
- 38 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy egyrészt az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont). Másrészt a héalevonást kérelmező adóalanyának kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i Vădan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 43. pont). Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 Ebből az következik, hogy főszabály szerint a héalevonási jogot gyakorló adóalanyának kell bizonyítania, hogy azon termékek vagy szolgáltatások értékesítője, illetve nyújtója, amelyek tekintetében e jogot gyakorolják, adóalanynak minősült-e. Ennek megfelelően az adóalanyának objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia a tekintetben, hogy előzetesen ténylegesen adóalanyoktól szerzett be termékeket, illetve azok nyújtottak számára szolgáltatásokat saját héaköteles tevékenységeinek végzéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát. E bizonyítékok közé tartozhatnak többek között az olyan beszállítók és szolgáltatók birtokában lévő dokumentumok, akiktől az adóalany olyan termékeket szerzett be, illetve szolgáltatásokat vett igénybe, amelyek vonatkozásában megfizette a héát (lásd ebben az értelemben: 2018. november 21-i Vădan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 44. és 45. pont).
- 40 Az adóhatóság ugyanakkor a héacsalás elleni küzdelemmel összefüggésben nem követelheti meg általános jelleggel a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy ellenőrizze többek között, hogy azon termékek vagy szolgáltatások értékesítője, illetve nyújtója, amelyek tekintetében az említett jogot gyakorolják, adóalanynak minősül-e (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. pont; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 56. pont).
- 41 Ami az arra vonatkozó bizonyítási terhet illeti, hogy az értékesítő adóalanyának minősül-e, különbséget kell tenni egyrészt a héalevonási jog valamely anyagi jogi feltételének meghatározása, másrészt pedig a héacsalás fennállásának megállapítása között.
- 42 Így, jóllehet a héacsalás elleni küzdelem keretében nem követelhető meg általános jelleggel a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól annak ellenőrzése, hogy az érintett termékek értékesítője vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak minősül-e, ez nem vonatkozik arra az esetre, ha ezen adóalanyiság megállapítása szükséges annak vizsgálatához, hogy a levonási jog ezen anyagi jogi feltétele teljesül-e.

- 43 Ez utóbbi esetben az adóalany feladata, hogy objektív bizonyítékok alapján alátámassza, hogy az értékesítő adóalanynak minősül, kivéve ha az adóhatóság rendelkezik az annak ellenőrzéséhez szükséges adatokkal, hogy a héalevonási jog ezen anyagi jogi feltétele teljesül-e. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéből az következik, hogy az „adóalany” fogalmát tágan, a ténykérdésekre alapozva határozták meg (2012. szeptember 6-i Tóth ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 34. pont), így a jelen ügy körülményei alapján felmerülhet az értékesítő adóalany minősége.
- 44 Ebből következően, ami a héalevonási jog anyagi jogi feltételeinek megállapítását illeti, amennyiben a valódi értékesítő személyét nem tüntetik fel a héalevonási jog gyakorlása alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, az adóalanytól e jogot meg kell tagadni, ha – a ténybeli körülményekre figyelemmel és az adóalany által szolgáltatott bizonyítékok ellenére – nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő adóalany minősült-e.
- 45 Másfelől, amint arra a Bíróság több alkalommal emlékeztetett, az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. A Bíróság e tekintetben kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra, és hogy ennél fogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. és 55. pont; 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 21. pont).
- 46 Ami a csalást illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog által biztosított előnyt nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el csalást, hanem akkor is, ha bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtottak, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 59. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 45. pont; 2019. október 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont; 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 22. pont).
- 47 E tekintetben megállapítást nyert, hogy azt az adóalanyt, aki tudta vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adócsalás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem, ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az említett adócsalás elkövetőinek, és az adócsalás részesévé válik (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 48 Azokkal az esetekkel összefüggésben, amikor az adólevonáshoz való jog anyagi jogi feltételei teljesültek, a Bíróság több alkalommal azt is megállapította, hogy az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján

- bizonyításra kerül, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele révén az értékesítő vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 A Bíróság ugyanis e tekintetben kimondta, hogy a levonási jognak a 2006/112 irányelvben előírt rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az ezen adóalany által teljesített ügylet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 Egyébiránt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Továbbá a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 A héacsalás területén való bizonyításvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket az adóhatóságnak a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítania. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 A jelen ítélet 46. és 51. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adólevonáshoz való jog csak akkor tagadható meg ezen adóalanytól, ha az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján elvégzett átfogó értékelését követően megállapítást nyer, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 30. pont; 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés, C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 36. pont). Az adólevonáshoz való jog csak akkor tagadható meg, ha e tényállást a jogilag megkövetelt módon – nem feltételezések alapulvételével – bizonyították (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-i Crewprint ítélet, C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674, 45. pont).
- 53 A jelen ügyben ezen átfogó értékelés keretében az a körülmény, hogy azon adóalany, aki az adólevonási jog által nyújtott előnnyel kíván élni, és aki a számlát kiállította, tudatosan tüntetett fel fiktív értékesítőt e számlán, olyan releváns körülmény, amely arra utalhat, hogy ezen adóalany

tudatában volt annak, hogy olyan termékértékesítésben vesz részt, amely héacsalást valósít meg. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy valamennyi ténybeli elemét és körülményét figyelembe véve ténylegesen ez a helyzet áll-e fenn az alapügyben.

- 54 A visszaélésszerű magatartás lehetőségét illetően meg kell jegyezni, hogy az ilyen magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, nevezetesen egyrészt az, hogy a szóban forgó ügylet, jóllehet megfelel az említett irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételeknek, olyan adóelőny megszerzését eredményezze, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése (lásd különösen: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont; 2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. pont; 2020. június 28-i KrakVet Marek Batko ítélet, C-276/18, EU:C:2020:485, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 55 Következésképpen az, hogy fiktív értékesítőt tüntetnek fel a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán, nem tartozik az ilyen magatartások körébe, mivel – amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet – az értékesítőnek a héalevonási jog alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlán történő szerepeltetése e jog alaki jogi feltételének minősül, és mivel az ilyen információ feltüntetése nem eredményezi azt, hogy az adólevonáshoz való jogra vonatkozó rendelkezésekben előírt anyagi jogi feltételek teljesülnek.
- 56 Harmadszor, ami azt a kérdést illeti, hogy a levonási jog gyakorlása csak abban az esetben tagadható-e meg a rosszhiszemű adóalanytól, ha a tagállam számára bevételkiesés veszélye áll fenn, az adóalanytól vagy a szóban forgó ügylet más résztvevőinél pedig adóelőny jelentkezik, meg kell jegyezni, hogy a fordított adózás alkalmazásának keretében főszabály szerint semmilyen fizetési kötelezettség nem áll fenn az államkincstár felé (lásd különösen: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 29. pont; 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. pont). Másfelől az a kérdés, hogy az érintett termékek korábbi vagy későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem érinti az adóalanynak a héalevonáshoz való jogát (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 44. és 46–52. pontjából kitűnik, meg kell tagadni az adóalanytól a levonási jog gyakorlását, amennyiben nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy az érintett termékek értékesítője vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak minősült-e, vagy amennyiben a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy ezen adóalany héacsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az e jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Következésképpen az ilyen megtagadás megalapozásához nem szükséges az adóbevétel-kiesés veszélyének megállapítása.
- 57 Ehhez hasonlóan ebből a szempontból nincs jelentősége annak, hogy a szóban forgó ügylet adóelőnyt biztosított-e az adóalany vagy az értékesítési vagy szolgáltatásnyújtási láncban részt vevő más szereplők számára, vagy sem. Egyrészt ugyanis az ilyen előny fennállása nem függ attól, hogy teljesülnek-e a levonási jog anyagi jogi feltételei, így például hogy az érintett termékek értékesítője vagy szolgáltatások nyújtója adóalanynak minősül-e. Másrészt a visszaélésszerű magatartással kapcsolatban megállapítottaktól eltérően az adóalany héacsalásban való részvétele megállapításának nem feltétele, hogy ezen ügylet olyan adóelőnyt biztosítson ezen adóalany számára, amely ellentétes a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 35. pont).

- 58 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság utalt a valódi értékesítő személyét eltitkoló adóalany esetleges rosszhiszeműségére, hozzá kell tenni, hogy jóllehet nem ellentétes az uniós joggal annak a gazdasági szereplőtől való megkövetelése, hogy jóhiszeműen járjon el, a levonási jog által biztosított előny megtagadásához azonban nincs szükség az adóalany rosszhiszeműségének bizonyítására (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 30. és 31. pont).
- 59 Végül, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra hivatkozik, hogy a valódi értékesítő eltitkolása révén sérülhet a közvetlen adóztatás azáltal, hogy megfosztják az adóhatóságot az ellenőrzés eszközeitől, hangsúlyozni kell, hogy a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a levonási jog ezen okból nem tagadható meg. A levonási jog ilyen megtagadása ugyanis ellentétes lenne e jog általános elvével, ebből következően pedig az adósemlegesség elvével.
- 60 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesítőt tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhelő héa levonásához való jog gyakorlását, ha a ténybeli körülményekre és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokra figyelemmel nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő adóalanynak minősült-e, vagy ha a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy az említett adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt.

### **A költségekről**

- 61 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelvet az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany a fordított adózás alkalmazása keretében tudatosan fiktív értékesítőt tüntetett fel az ezen ügylet tekintetében saját maga által kibocsátott számlán, meg kell tagadni ezen adóalanytól a részére értékesített termékek beszerzését terhelő hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog gyakorlását, ha a ténybeli körülményekre és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokra figyelemmel nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő adóalanynak minősült-e, vagy ha a jogilag megkövetelt módon bizonyított, hogy az említett adóalany héacsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt.**

Aláírások