

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. március 13.(\*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az elzeteresen felszámított adó levonása – Elzeterfizetés – Az adólevonás megtagadása – Adócsalás – A levonás korrekciója az adóköteles ügylet nemteljesülése esetén – Feltételek”

A C-107/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgária) a Bírósághoz 2013. március 4-én érkezett, 2013. február 14-i határozatával terjesztett elzeter az elzeter

a **FIRIN OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban levzeter eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (elzeteradó) és A. Arabadjiev bírák,

fzeter tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezetzeter: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a követeztek által elzeterterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőzetében A. Manov, meghatalmazotti minzetersegben,
- a bolgár kormány képviselőzetében E. Petranova és D. Drambozova, meghatalmazotti minzetersegben,
- az észter kormány képviselőzetében N. Grünberg és M. Linntam, meghatalmazotti minzetersegben,
- az olasz kormány képviselőzetében G. Palmieri, meghatalmazotti minzetersegben, segítzeterje A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőzetében L. Lozano Palacios és N. Nikolova, meghatalmazotti minzetersegben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. december 19?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

## **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 65. cikkének, 90. cikke (1) bekezdésének, 168. cikke a) pontjának, 185. cikke (1) bekezdésének, 193. cikkének és 205. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a FIRIN OOD (a továbbiakban FIRIN) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság veliko tarnovói jogorvoslati és adó?, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, liszt értékesítéséhez kapcsolódóan e társaság által megfizetett el?legre es? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történ? levonásához való jog tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

## **Jogi háttér**

### *Az uniós jog*

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az irányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

6 Ugyanezen irányelv 65. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Amennyiben el?legfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőz?en, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

7 A 2006/112/EK irányelv 90. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

8 Az irányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

9 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének

folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa 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 [héát];

[...]

10 Ugyanezen irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanyok 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;

[...]

11 A 2006/112 irányelv 184. cikke értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

12 Ezen irányelv 185. cikkének szövege a következő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [hÉa]bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

13 Az említett irányelv 186. cikke értelmében a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

14 Ugyanezen irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a [héát] az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

15 A 2006/112 irányelv 203. cikke értelmében a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.

16 Ezen irányelv 205. cikke értelmében:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a [hÉa] megfizetéséért.”

*A bolgár jog*

17 A hozzáadottértékadórról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost)

alapügyben alkalmazandó változata (DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható az elzsetesen felszámított hea levonásához való jog, ha a héát jogalap nélkül tüntették fel a számlán.

18 A ZDDS 177. cikke értelmében:

„(1) A nyilvántartásba vett személy az adóköteles értékesítés beszerz?jeként felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetend? és meg nem fizetett adóért, amennyiben gyakorolták a fizetend? és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot.

(2) Az (1) bekezdés szerinti felel?sség akkor áll fenn, ha a nyilvántartásba vett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, és ha ezt az ellen?rzési szervek az adózás és a társadalombiztosítási járulékok rendjér?l szóló törvény 117–120. pontja alapján bizonyították.

(3) A (2) bekezdés alkalmazásában az, hogy az érintett személynek tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, az alábbi feltételek együttes fennállása esetén feltételezhet?:

1. az – akár ugyanabban, akár átalakított vagy feldolgozott formában történ? – adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás korábbi teljesít?inek egyike sem fizette meg ténylegesen a valamely adómegállapítási id?szak eredményeként keletkez?, az (1) bekezdés értelmében vett fizetend? adót;

2. az adóköteles ügylet fiktív, az a jogszabályok megkerülésével valósult meg, vagy arra a piaci ártól jelent?s mértékben eltér? áron kerül sor.

(4) Az (1) bekezdés szerinti felel?sség nincs összefüggésben a fizetend? adó meg nem fizetéséb?l fakadó valamely konkrét el?nnyel.

(5) A (2) és (3) bekezdésben el?írt feltételek között a meg nem fizetett adó megfizetésére köteles adóalany részére korábban teljesít? beszállító szintén felel?s az adó megfizetéséért.

(6) Az (1) és (2) bekezdésben foglalt esetekben a felel?sség azon adóalannal szemben áll fenn, aki azon termékértékesítés közvetlen kedvezményezettje, amelynek tekintetében az adót nem fizették meg, és amennyiben annak beszédése nem jár eredménnyel, a felel?sség az értékesítési lánc bármely kés?bbi kedvezményezettjével szemben fennáll.

(7) A (6) bekezdést értelemszer?en alkalmazni kell a korábban teljesít? értékesít?kre is.”

### **Az alapeljárás és az elzsetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

19 A FIRIN, amely a „Hlebozavod Korn” jogutódja, bolgár jog alá tartozó társaság, amely kenyér és cukrásztermékek el?állításával és ezek kereskedelmével foglalkozik. T?kéjének 99%?át a York Skay EOOD (a továbbiakban: York Skay), a fennmaradó részt pedig Krasen Yorkishev birtokolja.

20 2010 végén a FIRIN 10 000 tonna búzát rendelt az Agra Plani EOOD?tól (a továbbiakban: Agra Plani), amely 100%?ban Krasen Yorkishev tulajdonában áll. Ezen ügyletr?l, amelynek ellenértékét el?re kellett megfizetni, az Agra Plani 2010. november 29?én 3 600 000 bolgár leva (BGN) összegr?l szóló számlát állított ki, 600 000 BGN héatartalommal.

21 A bolgár adóhatóság egy ellen?rzés alapján vitatta a FIRIN által a 2010. november–decemberi id?szakra vonatkozó héabevallásában szerepeltetett e 600 000 BGN

összeg levonását.

22 Az adóhatóság arra hivatkozással indokolta meg kifogását, hogy a szolgáltatás teljesítésére nem került sor, és hogy a 2010. november 29-i számla a vizsgálat által feltárt csalássorozat részét képezte. Ugyanis az Agra Plani a nemzeti gabonahivatalnál történő nyilvántartásba vétel hiányában a nemzeti jogra figyelemmel nem volt jogosult arra, hogy gabonával kereskedjen, ezzel pedig a FIRIN-nek tisztában kellett lennie. Ezenkívül a FIRIN által az Agra Plani javára 2010. november 30-án teljesített kifizetés összegét, amely 4 170 000 BGN-t, vagyis a számla alapján járónál magasabb összeget tett ki, ugyanezen a napon továbbutalták a York Skay számlájára. Szintén ugyanezen a napon a York Skay átutalta a 3 600 000 BGN összeget a FIRIN bankszámlájára.

23 Hitelt érdemlő indokolás hiányában az adóhatóság nem fogadta el azon pénzmozgások természete vonatkozásában nyújtott magyarázatokat, amelyek közül – a FIRIN szerint – az első az Agra Plani által a York Skay részére nyújtott kölcsön, az ezt követő második pedig a FIRIN részére nyújtott kiegészítő tekehozzájárulás volt.

24 Ezen ellenőrzés következményeképpen az adóhatóság 2011. szeptember 26-án adóellenőrző határozatot bocsátott ki. A FIRIN közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a Direktorhoz. Ez utóbbi a 2012. január 16-i határozatával helybenhagyta e határozatot.

25 A FIRIN ezt követően keresettel támadta meg a kérdést elterjesztő bíróság elűtt a Direktor helybenhagyó határozatát, arra hivatkozva, hogy a 600 000 BGN összeg levonása tekintetében elűrt összes feltételt teljesítette, és hogy a levonás elutasításának az indokai olyan körülményeken alapulnak, ideűrtve az űgylet fiktív jellegűt, amelyeket nem a levonási jog elutasítására, hanem az értékesítűje által meg nem fizetett héatartozásűrt való feleűssűge megállapítására alkalmazandók.

26 E körűlműnyek között a kérdűst elűterjesztű bírűsűg azt a kérdűst veti fel, hogy elismerhetűűe a héalevonási jog olyan körűlműnyek között, ha a kikűtűtt szolgáltatás nem valűsulhatott meg, és ha az utűlagos korrekciű lehetűsűge tovűbbra is fennáll. Az a kérdűs is felmerűl tovűbbű, hogy a hűa terűletűn fennállű egyetemenleges feleűssűg nemzeti rendszere összeegyeztethetűűe az uniűs joggal.

27 E körűlműnyek között az Administrativen sad Veliko Tarnovo felfűggesztette az elűjűrűst, és elűzetes dűntűshozatal céljűbűl a kűvetkező kérdűseket terjesztette a Bírűsűg elű:

„1) Az alapelűjűrűs szerintiűhez hasonlű olyan esetekben, amelyekben a jűvűbeli és egyűrtelműen meghatűrozott adűkűteles terműkűrtűkesitűs ellenűben tűrtűnű korűbbi fizetűssel összefűggű hűaűlevonást azonnal és tűnyleghesen elvűgeztűk, űgy kellűe egyműssal összefűggűsben értelmezni a 2006/112 [...] irűnyelv 65. cikkűvel, 90. cikkűnek (1) bekezdűsűvel és 185. cikkűnek (1) bekezdűsűvel összefűggűsben értelmezett 168. cikkűnek a) pontja szerinti rendelkezűseket, hogy a fű ellenszűlgűltatás szűllitűsi feltűteleknek megfelelű teljesitűsűnek objektűv és/vagy szűbjektűv okokbűl való elmaradűsűra tekintettel az adűlevonűshoz való jogot a gyakorlűsűnak idűpontjűban meg kell tagadniű

2) Az kűvetkezikűe a rendelkezűsek ezen egyműssal összefűggűsben tűrtűnű értelmezűsűbűl a hűa semlegessűgűnek elvűre is tekintettel, hogy ebben a helyzetben jelentűsűggel bír (illetve nem bír jelentűsűggel) a beszűllitű objektűv lehetűsűge arra, hogy a nemzeti jogszabűly által elűrt műdon helyesbűtűs a felszűműtűtt hűat és/vagy a szűmla adűalapjűt, és milyen hatűst gyakorolna az ilyen helyesbűtűs az eredeti adűlevonűs megtagadűsűraű

3) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkét az irányelv (44) preambulumbekzdésére is figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy az értékesítés beszerz?jét?l kizárólag olyan kritériumok alkalmazásával tagadják meg az adólevonást, amelyeket maguk rögzítettek valamely olyan nemzeti jogszabályban, amelynek értelmében az adóalanytól eltér? személyt terhel az adófizetési kötelezettség, ha ebben az esetben az adójogi végeredmény eltérne attól az eredményt?l, amelyre a tagállam által megállapított szabályok szigorú betartása mellett jutottak volna?

4) A harmadik kérdésre adandó igenl? válasz esetén megengedhet?k és a hatékonyság és az arányosság elvével összeegyeztethet?k?e a 2006/112 irányelv 205. cikkének alkalmazása esetén az alapeljárásban szóban forgókhöz hasonló nemzeti jogszabályok, ha azok a héa megfizetéséért viselt egyetemleges felel?sséget olyan vélelmek alkalmazása mellett vezetik be, amelyek feltételeit nem közvetlenül megállapítható objektív tények, hanem a polgári jogban kialakult intézmények képezik, amelyek?l a jogvitában végleges jelleggel más jogi úton döntenek?"

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l**

#### *Az elfogadhatóságról*

28 Kérdéseivel a kérdést el?terjeszt? bíróság a 2006/112 irányelv azon rendelkezéseinek értelmezését kéri a Bíróságtól, amelyek a héa rendszerének két különböz? szempontjára vonatkoznak, tudniillik egyrészt arra, amely az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jogot szabályozza, másrészt pedig arra, amely az adóalany részér?l valamely harmadik személy által fizetend? adó tekintetében ezen irányelv 205. cikke alapján viselt egyetemleges felel?sséget szabályozza.

29 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttm?ködés eszköze, amelynek révén az el?bbi az utóbbiak által eldöntend? jogvita megoldásához szükséges támpontokat nyújt az uniós jog értelmezése terén (lásd különösen a C?279/12. sz., Fish Legal és Shirley ügyben 2013. december 19?én hozott ítélet 29. pontját).

30 Ezen együttm?ködés keretében vélelmezni kell az uniós jogra vonatkozóan el?terjesztett kérdések releváns voltát. A nemzeti bíróságok által el?terjesztett kérelmek Bíróság általi elutasítása csak akkor lehetséges, amikor nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, és a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja (lásd különösen a fent hivatkozott Fish Legal és Shirley ügyben hozott ítélet 30. pontját).

31 Jóllehet világos, hogy az alapeljárás a FIRIN héalevonási jogának vitatására vonatkozik, a kérdést el?terjeszt? bíróság határozatából ezzel szemben az következik, hogy a bolgár adóhatóság nem tekintette a FIRIN?t egyetemleges felel?snek az Agra Plani által fizetend? héa megfizetéséért.

32 Ennélfogva a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a 2006/112 irányelv 205. cikke értelmezésére irányuló harmadik kérdésének egy része és negyedik kérdése, amennyiben azok az ilyen egyetemleges felel?sség terjedelmére vonatkoznak, nyilvánvalóan nem függenek össze az alapügy tárgyával, és következtetésképpen azokat elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

## Az ügy érdeméről

- 33 A héalevonási jog rendszerére vonatkozó kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés tekintetében történő elfizetésről kiállított számlán feltüntetett héának a számla címzettje által történő levonását korrigálni kell, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termékértékesítés végül nem teljesült, még ha az értékesítő ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az elfizetést sem fizette vissza.
- 34 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint az előzetesen megfizetett adó levonásának joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, valamint arra, hogy ugyanezen irányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.
- 35 A 2006/112 irányelv 65. cikke, amely szerint, amennyiben elfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelően, az e 63. cikkben kimondott szabály alóli eltérésnek minősül, és önmagában megszorítóan kell értelmezni (a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 45. pontja).
- 36 Így a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt a héa felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az elfizetés időpontjában pontosan megjelöljék (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 50. pontját).
- 37 Annak megállapítása érdekében, hogy megillette-e a FIRINT az adólevonási jog a szóban forgó elfizetés alapján, meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben erről van-e szó.
- 38 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy amikor a FIRIN az alapügyben szóban forgó elfizetést megfizette, a termékértékesítés tárgyát képező termékeket egyértelműen meghatározták.
- 39 Ennek alapján, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványa 24. pontjában is rámutatott, a 2006/112 irányelv 65. cikke nem alkalmazható, ha a teljesítés bizonytalan az elfizetés időpontjában. Erről lenne szó különösen csalárd magatartás tanúsítása esetén.
- 40 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elfizetést, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben a C-85/11. sz. Bonikó ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 35–37. pontját).
- 41 Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követi el adókijátszást. Ugyanis ebben az esetben

nem teljesülnek az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 38. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A 2006/112 irányelvben el?írt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethet? össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőz? vagy követ? másik ügylet héakijátszást valósít meg (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 41. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ugyanis az ilyen szankciórendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

44 Következésképpen, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy az értékesítési láncban korábban vagy kés?bb közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban vesz részt (a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítélet 43. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Azonban az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellen?rzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze (lásd különösen a fent hivatkozott Bonik?ügyben hozott ítéletet).

46 Ebb?l következ?en kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó adóhatóságok bizonyították?e az általuk hivatkozott objektív körülményeket annak megállapításához, hogy a FIRIN?nek tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az értékesít?je részére kifizetett el?leg valójában nem a termékértékesítéshez kapcsolódott, ahogyan az az értékesít? által kiállított számlán szerepel.

47 A kérdést el?terjeszt? bíróság részére adandó hasznos válasz érdekében ugyancsak jelent?séggel bír a FIRIN által levonásba helyezett héa korrekciójának feltételeire vonatkozó kérdések vizsgálata, arra az esetre, ha a rá háruló értékelés alapján a kérdést el?terjeszt? bíróság arra a megállapításra jutna, hogy a jövőbeni termékértékesítés valamennyi lényeges eleme ismert volt e társaság részér?l az el?legfizetés időpontjában, és hogy ennél fogva a termékértékesítés nem t?nt bizonytalannak.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság az adóalanytól korrekciót követelhet (lásd ebben az értelemben a C?234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. október 18?án hozott ítélet 26. pontját).

49 Ami az adóalany által elvégzett héalevonás után bekövetkezett események levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, az ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követ? időszak folyamán tett esetleges azon korrekciók terjedelmét, amelyeket az ezen 184–186. cikkben foglalt feltételek mellett kell elvégezni (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési



gyakorlat).

50 Ugyanis a fent említett cikkekben szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi a 2006/112 irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy el?segítse a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi id?szakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett árukhoz és szolgáltatásokhoz az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (a TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja).

51 Ami az el?zetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a héabevallás benyújtása után módosultak (a fent hivatkozott TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 32. pontja).

52 Az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetben, amelyb?l a kérdést el?terjeszt? bíróság által adott tájékoztatás szerint az következik, hogy a termékértékesítés, amelynek címén a FIRIN megfizette az el?leget, nem valósul meg, meg kell állapítani – ahogyan arra a f?tanácsnok is rámutatott indítványának 35. pontjában –, hogy az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a héabevallás benyújtása után módosultak. Ennélfogva ilyen helyzetben az adóhatóság követelheti az adóalany által levonásba helyezett héa korrekcióját.

53 Ezt a megállapítást nem kérd?jelezi meg az a körülmény, hogy magát az értékesít? által fizetend? héát nem korrigálják.

54 E tekintetben ugyanis az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa kezelése kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv?l kit?nik, hogy az ügyletben részt vev? két gazdasági szerepl?t nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167. cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héaköteles ügyleten alapul (a C?643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 13?án hozott ítélet 46. és 47. pontja).

55 Ilyen esetben az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehet?ség, amelyet a tagállamoknak kell el?írniuk, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthet?, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszem?en járt el, vagy ha kell? id?ben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel?kiesés veszélyét (a fent hivatkozott LVK ? 56 ügyben hozott ítélet 48. pontja).

56 Ezenkívül, ahogyan arra a f?tanácsnok az indítványa 43. pontjában rámutatott, ameddig az alapeljárás körülményei között az értékesít? az el?leget nem fizeti vissza, az utóbbi által az ezen el?leg átvétele címén fizetend? adó alapja a 2006/112 irányelv 65., 90. és 193. cikkének együttesen értelmezett rendelkezései alapján nem csökken (lásd ebben az értelemben, az adóalap árkedvezmény esetén való korrekciója vonatkozásában a C?86/99. sz. Freemans?ügyben 2001. május 29?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?4167. o.] 35. pontját).

57 E körülmények között, és az adóalany azon jogának sérelme nélkül, hogy az irányadó nemzeti jogi úton visszakövetelje azon termékértékesítés ellenében megfizetett el?leget, amely végül nem teljesült, az a körülmény, hogy magát az értékesít? által fizetend? héát megfizették?,

nem érinti az adóhatóság azon jogát, hogy az ezen adóalany által levont h a visszatérítését követelje azzal az indokkal, hogy e termék rt ekesítéshez kapcsolódóan el legfizetésre került sor.

58 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a feltett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termék rt ekesítés tekintetében történő el legfizetésr l kiállított számlán feltüntetett héának a számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termék rt ekesítés végül nem teljesült, még ha az  rt ekesít  ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.

### **A költségekről**

59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést el terjeszt  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 (második tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadott rt ekadó rendszerr l szóló, 2006. november 28 i 2006/112/EK tanácsi irányelv 65. cikkét, 90. cikke (1) bekezdését, 168. cikke a) pontját, 185. cikke (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok megkövetelik a termék rt ekesítés tekintetében történő el legfizetésr l kiállított számlán feltüntetett hozzáadott rt ek adónak a számla címzettje általi levonása korrekcióját, amennyiben az alapügyhöz hasonló körülmények között e termék rt ekesítés végül nem teljesült, még ha az  rt ekesít  ezen adó megfizetésére továbbra is köteles, és az előleget sem fizette vissza.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: bolgár.