

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. november 24.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 167. és 168. cikk – Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog – Az adócsalás tilalmának elve – Értékesítési lánc – A levonási jog megtagadása csalás esetén – Adóalany – A termék második vevője – Az első beszerzéskor fizetendő héa egy részére vonatkozó adócsalás – Az adólevonási jog megtagadásának hatálya”

A C-596/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Nürnberg (nürnbergi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2021. szeptember 28-án érkezett, 2021. szeptember 21-i határozatával terjesztett elő az

A

és

a **Finanzamt M**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, D. Gratsias (előadó), M. Ilešič, I. Jarukaitis és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek, és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és V. Uher, 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 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 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: 2006/112 irányelv) 167., 168. és 178. cikkének értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet az A és a Finanzamt M (m.-i adóhivatal, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) között egy gépkocsinak a 2011-es adóévben történt beszerzése címén előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv „Adóztatandó ügyletek” címet viselő IV. címének „Termékértékesítés” című 1. fejezetében szereplő 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerint termékértékesítésnek minősül a termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása.

- 4 Ezen irányelv „Adólevonás” címet viselő X. címének „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” című 1. fejezetében szereplő 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

- 5 Az említett irányelv ugyanezen 1. fejezetben található 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;

[...]

- 6 Ugyanezen irányelv említett X. címének „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 4. fejezetében található 178. cikke értelmében:

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

- a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

- 7 A 2006/112 irányelv 203. cikke, amely ezen irányelv „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címének „Fizetési kötelezettség” címet viselő 1. fejezetében szerepel, a következőket mondja ki:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

- 8 Az említett irányelv XI. címének „Vegyes rendelkezések” című 7. fejezetében szereplő 273. cikkének szövege a következő:

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

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

A német jog

- 9 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 3. §-ának (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A bizományi szerződés (a Handelsgesetzbuch [kereskedelmi törvénykönyv] 383. cikke) alapján létrejött ügylet esetében a teljesítésre a bizományos és a megbízó között kerül sor. Az eladási bizomány esetén a bizományost kell vevőnek tekinteni, a vételi bizomány esetén pedig a megbízót.”

- 10 Az UStG 15. §-ának (1) bekezdése az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változatában a következőket írja elő:

„A vállalkozó előzetesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

- 1) a törvény alapján olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. és 14a. § szerint kiállított számlával. [...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 2011-ben A, kereskedő és az alapeljárás felperese, C-től, aki azt állította, hogy ő W, vállalkozása céljára használt gépkocsit vásárolt (a továbbiakban: vitatott gépkocsi). W tudta, hogy C neki adja ki magát, és ahhoz hozzájárult. C 52 100,84 eurót és 9899,16 euró összegű héát tartalmazó számlát állított ki W részére a vitatott gépkocsi értékesítéséről, míg W ezt követően az alapeljárás felperese részére 64 705,88 euró plusz héa címén 12 294,12 euró összegű számlát állított ki. W ezt a számlát átadta C részére, aki azt továbbította az alapeljárás felperesének.
- 12 A összesen 77 000 eurót fizetett C részére, amely a termék értéke címén 64 705,88 eurót, a vonatkozó héa címén pedig 12 294,12 eurót tett ki. C a teljes összeget megtartotta maga számára. A könyvelésében és adóbevallásaiban C az általa W részére kiállított számlán feltüntetett 52 100,84 euró összegű vételárat és 9899,16 euró héát tüntetett fel. C következőképpen az ez utóbbi összeg után beszedett adó, azaz 9899,16 euró megfizetésére szorítkozott. W a maga részéről sem a könyvelésében, sem adóbevallásaiban nem szerepeltette az ügyletet, és így nem fizetett adót ezen az alapon.
- 13 A a vitatott gépkocsi megvásárlása címén 12 294,12 euró előzetesen megfizetett héa levonását kérte. Az adóhatóság úgy véli, hogy A nem gyakorolhatja levonási jogát az előzetesen megfizetett héa összege tekintetében, mivel nem hagyhatta figyelmen kívül a C által elkövetett adócsalást.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az általa „rendkívülinek” minősített több esemény bekövetkezésére tekintettel A-nak ellenőriznie kellett volna szerződéses partnerének kilétét. Ezen ellenőrzés lehetővé tette volna számára egyrészt annak megállapítását, hogy C szándékosan elhallgatta személyazonosságát, aminek nem lehetett más célja, mint hogy a vitatott gépkocsi értékesítése címén héacsalást kövessen el, másrészt hogy W-nek nem állt szándékában teljesíteni az adókötelezettségét.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontjában előírt, az előzetesen felszámított héa levonására vonatkozó feltételek teljesülnek a W által A-nak címzett számlán héa címén feltüntetett 12 294,12 eurós összeg tekintetében. A W által a C cselekményeihez való hozzájárulás azt eredményezi, hogy e két szereplő között atipikus eladási bizományi szerződés jött létre, abban az értelemben, hogy a bizományos, azaz C egyúttal W – aki a megbízó – képviselője. Úgy kell tehát tekinteni, hogy először C értékesítette a vitatott gépkocsit W-nek, és hogy W ezt követően értékesítette e gépkocsit A részére.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlata szerint A-val szemben megtagadható az 12 294,12 euró összeg levonása, noha először is a C által elkövetett héacsalás összege csak 2394,96 euró volt, másodsor pedig, hogy a ténylegesen megfizetett adó és az ügyletek szabályos megvalósulása esetében fizetendő adó közötti különbség pontosan ez utóbbi összegnek felel meg.

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor úgy véli, hogy az előzetesen felszámított héa levonását csak annyiban kell megtagadni, amennyiben az szükségesnek bizonyul a csalárd magatartás által okozott adóbevétel-kiesés kiegyenlítéséhez. Mindemellett a kérdést előterjesztő bíróság azt is megjegyzi, hogy a 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés (C-108/20, EU:C:2021:266, 35. pont) szerint az előzetesen felszámított héa levonásához való jog megtagadása nem attól a kérdéstől függ, hogy az adócsalásban részt vevő személy abból adóelőnyt vagy gazdasági előnyt szerzett-e, hanem a csalárd ügyletek megakadályozására irányul azáltal, hogy megghiúsítja a család tárgyát képező termékek és szolgáltatások értékesítését.
- 18 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság az előzetesen felszámított héa levonásához való jog megtagadásának az állam által elszenvedett adókiesésre való korlátozása mellett érvel. E kiesést úgy kell kiszámítani, hogy a szolgáltatások összessége után jogszabály szerint fizetendő adó összegét összehasonlítják a ténylegesen megfizetett adó összegével. E megközelítés szerint A az általa előzetesen megfizetett adó címén 9899,16 euró összeget jogosult levonni. Kizárólag az ezt meghaladó, azaz az állam által elszenvedett adókiesésnek megfelelő 2394,96 euró levonást kell megtagadni tőle.
- 19 E körülmények között a Finanzgericht Nürnberg (nürnbergi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Megtagadható-e a termék második vevőjétől a vásárlással kapcsolatos adólevonás azért, mert tudnia kellett volna, hogy az eredeti eladó héacsalást követett el az első értékesítés során, jóllehet az első vevő is tudta, hogy az eredeti eladó héacsalást követett el az első értékesítés során?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: A második vevő esetében a család által okozott adókiesés összegére kell-e korlátozni a megtagadás összegét?
- 3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Hogyan kell kiszámítani az adókiesést:
- a) az értékesítési láncban a törvény alapján fizetendő adónak a ténylegesen megállapított adóval való összevetése útján,
- b) az értékesítési láncban a törvény alapján fizetendő adónak a ténylegesen megfizetett adóval való összevetése útján vagy
- c) valamely más módon?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 20 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság három kérdése megfogalmazásában nem említette sem a 2006/112 irányelv egyetlen különös rendelkezését, és egyetlen általános jogelvet sem, a kérelméből mindazonáltal kitűnik, hogy e bíróság kérdései ezen irányelv 167. és 168. cikkének értelmezésére vonatkoznak, az adócsalás tilalmának elvével összefüggésben értelmezve, amely az uniós jog általános elvének minősül (lásd ebben az értelemben: 2021. április 29-i Granarolo ítélet, C-617/19, EU:C:2021:338, 63. pont).
- 21 E tekintetben előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett, illetve igénybe vett, és adóköteles tevékenységükhöz felhasznált áruk és szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. A 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság tehát 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 (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 31. pont).

- 22 Az adólevonások rendszerének különösen az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ebből következően valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 39. pont).
- 23 Ezenfelül az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 40. pont).
- 24 Ugyanakkor az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és ekképpen a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. 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 (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 21. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 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 nyújtották, tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek beszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. Az ilyen adóalanyt ugyanis a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 22. és 23. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Azonban a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jogot megtagadják azon adóalanytól, aki nem tudta vagy 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 megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg. Az objektív felelősségi rendszer bevezetése ugyanis meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 25. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 49. pont).
- 27 A 2006/112 irányelv 273. cikke alapján a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni a héa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében. Különösen, az uniós jog erre vonatkozó rendelkezéseinek hiányában az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása (2021. április 15-i Grupa Warzywna ítélet, C-935/19, EU:C:2021:287, 25. pont).
- 28 E megfontolásokra tekintettel kell megvizsgálni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett különböző kérdéseket.

Az első kérdésről

- 29 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkét az adócsalás tilalmának elvére tekintettel úgy kell-e értelmezni, hogy valamely termék második beszerzőjétől megtagadható az előzetesen megfizetett héa levonásának kedvezménye, amennyiben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzés az eredeti eladó által az első értékesítés során elkövetett héacsaláshoz kapcsolódik, még akkor is, ha az első vevő is tudott e csalásról.

- 30 Amint az a jelen ítélet 26. pontjából kitűnik, pusztán az a tény, hogy az adóalany termékeket vagy szolgáltatásokat szerzett be, amikor tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzéssel az értékesítési láncban, illetve a szolgáltatásnyújtás láncolatában előzetesen elkövetett héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazásában az e csalásban való részvételnek minősül. Az egyetlen pozitív cselekmény, amely az ilyen helyzetben az adólevonási jog megtagadásának megalapozása szempontjából döntő jelentőségű, e termékek vagy szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele. E beszerzés megkönnyíti a csalást azáltal, hogy lehetővé teszi az érintett termékek értékesítését, ami elegendő ahhoz, hogy a megfizetett hűa levonásához való jog elvetéséhez vezessen (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 26. és 34. pont).
- 31 Ebből következik, hogy amennyiben megfelelően bizonyítást nyer, hogy a második vevő tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az eredeti eladó által elkövetett adócsalásról van szó, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia az alapügyben, az a tény, hogy valamely termék első beszerzője szintén ismeri az eredeti eladó által elkövetett adócsalást, és megkönnyíti azt, nem képezi akadályát annak, hogy e második vevőtől megtagadják az ezen csalással érintett vagy azt követően megvalósuló ügylet utáni hűalevonást.
- 32 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkét az adócsalás tilalmának elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy valamely dolog második beszerzőjétől meg lehet tagadni az előzetesen felszámított hűa levonásának kedvezményét azon az alapon, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az eredeti eladó az első értékesítés során adócsalást követett el, még akkor is, ha az első beszerző is tudott e csalásról.

A második kérdéstről

- 33 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkét az adócsalás tilalmának elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy valamely termék második beszerzőjétől – amely termék az e beszerzést megelőző szakaszban az állam által beszédhető hűának csak egy részét érintő csalárd ügylet tárgyát képezte – teljes mértékben megtagadható az ezen ügylet címén megfizetett hűa levonásához való jog, vagy úgy, hogy erre kizárólag azon összeg erejéig kerülhet sor, amelynek tekintetében az adókiesést okozó csalást elkövették, amennyiben a második beszerző tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzés csaláshoz kapcsolódott.
- 34 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és ekképp a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. 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 (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 21. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 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 adóalanyok, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek beszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. Ugyanis az ilyen adóalanyt a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem, ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az adókijátszás elkövetőinek, és az adókijátszás részesévé válik (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 22. és 23. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 36 Ezt követően hangsúlyozni kell, hogy az alapeljárás felperese által előzetesen megfizetett hea levonásához való jog megtagadását el kell választani azoktól a szankcióktól, amelyeket a tagállam a 2006/112 irányelv 273. cikkének megfelelően előírhat. A csalásokat valójában a tagállamok által a jogellenes adójogi magatartásoktól való visszatartás érdekében meghatározott szankciók alkalmazása keretében kell büntetni (lásd ebben az értelemben: 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet, C-521/19, EU:C:2021:527, 26. és 38. pont).
- 37 Ugyanakkor a harmonizált héaszabályozásnak megfelelően a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a levonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy e jogra csalárd módon hivatkoztak, vagy hogy az adóalany, aki részére a levonási jog megalapozásának alapjául szolgáló termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítették vagy nyújtották, tudta vagy – amennyiben elvégezte volna a minden gazdasági szereplőtől észszerűen elvárható ellenőrzéseket – tudnia kellett volna, hogy a részvételével létrejött ügylet csaláshoz kapcsolódott (lásd ebben az értelemben különösen: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. és 59. pont).
- 38 Mivel az adólevonásra jogosító adóköteles ügyletet érintő csalásról való tudomás hiánya – annak ellenére, hogy elvégezték azon ellenőrzéseket, amelyek minden gazdasági szereplőtől észszerűen elvárhatók – így a levonási jog hallgatólagos anyagi jogi feltételét képezi, azon adóalanytól, aki nem teljesíti e feltételt, teljes mértékben meg kell tagadni a levonási jogának gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 24., 31. és 33. pont).
- 39 E következtetést megerősítik a nemzeti hatóságokat és bíróságokat terhelő azon kötelezettség mögött meghúzódó célok, hogy megtagadják a levonási jogot, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet csalás részét képezi. Amint ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, e követelmény célja többek között az, hogy arra kötelezze az adóalanyokat, hogy olyan gondossággal járjanak el, amely észszerűen elvárható minden gazdasági ügylet során annak biztosítása érdekében, hogy az általuk végzett ügyletekkel ne vegyenek részt adócsalásban (lásd ebben az értelemben: 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Márpedig az ilyen cél nem valósítható meg hatékonyan, ha a levonási jog megtagadását kizárólag a csalás tárgyát képezőnek megfelelő heaösszeg arányában korlátozzák, mivel ezáltal az adóalanyok kizárólag arra lennének ösztönözve, hogy megtegyék a megfelelő intézkedéseket az esetleges adócsalás következményeinek korlátozása érdekében, de nem szükségszerűen azokat, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy az általuk végzett ügyletek ne vezessenek vagy járuljanak hozzá adócsaláshoz.
- 41 Végül a Bíróságnak már volt alkalma megállapítani, hogy az a körülmény, hogy az adóalany úgy szerzett be termékeket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e termékek beszerzésével vagy szolgáltatások igénybevételével valamely korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, elegendő annak megállapításához, hogy ezen adóalany részt vett ezen adócsalásban, és hogy megfoszszák őt a levonási jog által biztosított előnytől (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 56. pont).
- 42 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvnek az adócsalás tilalmának elvével összefüggésben értelmezett 167. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely termék második beszerzőjétől – amely termék az e beszerzést megelőző szakaszban az állam által beszedhető héának csak egy részét érintő csalárd ügylet tárgyát képezte – teljes mértékben meg kell tagadni az ezen ügylet címén megfizetett hea levonásához való jogot, amennyiben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzés csaláshoz kapcsolódott.

A harmadik kérdéstről

- 43 Az első kérdésre adott válasza tekintettel a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

- 44 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:

- 1) **A 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. és 168. cikkét az adócsalás tilalmának elvére tekintettel**

a következőképpen kell értelmezni:

valamely dolog második beszerzőjétől meg lehet tagadni az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héta) levonásának kedvezményét azon az alapon, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az eredeti eladó az első értékesítés során adócsalást követett el, még akkor is, ha az első beszerző is tudott e csalásról.

- 2) **A 2010/45/EU irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. és 168. cikkét az adócsalás tilalmának elvére tekintettel**

a következőképpen kell értelmezni:

valamely termék második beszerzőjétől – amely termék az e beszerzést megelőző szakaszban az állam által beszedhető hozzáadottérték-adónak (héta) csak egy részét érintő csalárd ügylet tárgyát képezte – teljes mértékben meg kell tagadni az ezen ügylet címén megfizetett héa levonásához való jogot, amennyiben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzés csaláshoz kapcsolódott.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.