



A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (tizedik tanács)
2021. április 14.^(*)

„Előzetes döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Adózás – Hozzáadottérték-adó (hÉa) – 2006/112/EK irányelv – 167. és 168. cikk – Az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jog – Megtagadás – Csalás – Értékesítési lánc – A levonási jog megtagadása, amennyiben az adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt”

A C-108/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Berlin-Brandenburg (berlin-brandenburgi pénzügy bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. február 27-én érkezett, 2020. február 5-i határozatával terjesztett elő a

HR

és

a **Finanzamt Wilmersdorf**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: M. Ilesič tanácselnök, Juhász E. és I. Jarukaitis (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

HR képviselőiben M. Wulf Rechtsanwalt,

a német kormány képviselőiben J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti minőségben,

a cseh kormány képviselőiben M. Smolek, J. Vláčil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

az Európai Bizottság képviselőiben J. Jokubauskaitis és L. Mantl, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

Végzést

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.) 167. cikkének és 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

E kérelmet a HR és a Finanzamt Wilmersdorf (wilmersdorfi adóhivatal, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2009-es és 2010-es adóévben végzett alkoholbeszerzések után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (hÉa) levonásához való jog megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv 167. cikke, amely az ezen irányelv „Adólevonás” címet viselő X. címének „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő 1. fejezetében szerepel, a következőképpen rendelkezik:

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

Ezen irányelv 168. cikke, amely ugyanebben a fejezetben szerepel, 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

Az említett 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 adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

A német jog

Az Umsatzsteuergesetznek (a héáról szóló törvény, BGBl. 2005. I, 386. o.) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata szerinti 15. §-a az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A vállalkozó az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

HR – férje közreműködésével – 2009-ben és 2010-ben ital-nagykereskedelmi tevékenységet folytatott. Az ezen adóévekre vonatkozó héabevallásaiban HR levonásba helyezte a P GmbH által kiállított számlák címén előzetesen felszámított héát, amely számlák összege a 2009. év vonatkozásában 993 164 eurót, 2010-ben pedig 108 417,87 eurót tett ki, és amelyek olyan italértékesítésekre vonatkoztak, amelyek ténylegesen megvalósultak.

A P két büntetőügyben hozott, jogerőre emelkedett ítélet szerint a HR részére értékesített italokat többszöri forgalmiadó-csalás elkövetésével szerezte be. E bíróság megállapításai szerint HR férje jelentős mennyiségű szeszes italt, kávé és Red Bull értékesített a P részére, amelynek révén hozzávetőleg 80 millió eurós forgalmat bonyolított, anélkül hogy ezen értékesítések után számlát bocsátott volna ki. A P egyik alkalmazottja fiktív számlákat állított ki ezen áruk megvásárlása után, amelyek alapján P jogtalanul hivatkozott az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jogra. HR férje ezen árukkal összefüggésben egyúttal árlistákat és potenciálisan vevőket tartalmazó listát is a P rendelkezésére bocsátott. Az említett áruk különböző vevők – többek között a felperes – részére kerültek továbbértékesítésre.

E körülmények feltárását követően az adóhatóság megtagadta a P-től a héalevonási jogot, és hasonlóképpen járt el HR tekintetében, lényegében úgy ítélve meg, hogy ez utóbbi a vállalkozásával együtt részét képezte azon értékesítési láncnak, amelyben a családokat elkövették.

HR a kérdést előterjesztő Finanzgericht Berlin-Brandenburg (berlin-brandenburgi pénzügy bíróság, Németország) fordult, amely előtt arra hivatkozott, hogy teljesíti az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jog gyakorlásának törvényi feltételeit.

Az adóhatóság ezzel szemben úgy véli, hogy HR-nek a férje részvétele folytán és a szokatlan üzletmenet alapján fel kellett volna ismernie, hogy vállalkozásával olyan értékesítési láncban vesz részt, amelyben héacsalásokat követnek el.

A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy hogyan kell uniós jogi szempontból értelmezni az „értékesítési lánc” fogalmát, továbbá hogy az előtte folyamatban lévő ügy tárgyát képező üzleti kapcsolatok e fogalom hatálya alá tartozhatnak-e, megjegyezve, hogy sem HR – a P által végzett italértékesítések után előzetesen felszámított hÉa levonásához való jogának érvényesítésével –, sem pedig a P – mint az áruk értékesítője – nem követett el héacsalást a szóban forgó ügyletek keretében.

A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint úgy tekinthető, hogy már önmagában az a körülmény, hogy az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie a szóban forgó ügylet valamely korábbi szakaszában elkövetett adócsalásról, megfosztja őt az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jogtól. Az „értékesítési lánc” fogalmát ily módon úgy kell értelmezni, hogy elegendő, ha az értékesített termék több egymást követő ügylet tárgyát képezi, és

pusztán amiatt áll fenn összefüggés a valamely korábbi ügyleti szakaszban elkövetett adócsalással, hogy az ugyanarra a termékre vonatkozik, anélkül hogy szükséges lenne, hogy az adóalany a jogvita tárgyát képező ügylet révén elősegítse vagy ösztönözze az adócsalást.

A kérdést előterjesztő bírósági tanács ugyanakkor úgy véli, hogy az „értékesítési lánc” fogalmának ilyen értelmezése az adósemlegesség és az arányosság elveire figyelemmel túl kiterjesztő. Álláspontja szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy adócsalás esetén a levonási jog megtagadása csak akkor képzelhető el, ha éppen az egymást követően végrehajtott ügyletek sajátos kombinációja kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét, mint például abban az esetben, ha az egymást követő értékesítések olyan átfogó terv részét képezik, amelynek célja, hogy megnehezítse az értékesített termékek nyomonkövethetőségét, ebből következően pedig az értékesítési láncban elkövetett adócsalás felderítését. Az arra vonatkozó ítélkezési gyakorlat, amely a levonási jog megtagadását az adóalany „részvételétől” vagy „érintettségétől” teszi függővé, alátámasztja az ilyen elemzést. Álláspontja szerint önmagában az a körülmény, hogy az adóalany tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie az adócsalásról, nem elegendő a csalásban való részvétel vagy az abban való érintettség megállapíthatóságához, mivel a részvétel vagy érintettség – legalábbis ösztönzés vagy támogatás formájában – feltételezi a csaláshoz való személyes hozzájárulást. A rosszhiszeműség mint tisztán szubjektív körülmény nem pótolhatja a részvétel vagy érintettség megállapításához szükséges aktív közreműködést.

Így e bíróság szerint az előtte folyamatban lévő ügyszámhoz hasonló esetben, amikor sem értékesítési kapcsolatok, sem beszállítók leleplezésére nem kerül sor, amikor a korábbi ügyleti szakaszban elkövetett adócsalás már teljes egészében lezárult, és annak elősegítésére vagy ösztönzésére már nincs lehetőség, és amikor nem létezik olyan átfogó terv, amely alapján az értékesítések több ügyletre kiterjedő csalás részét képeznek, a levonási jog nem tagadható meg. A P és HR közötti ügylet ilyen körülmények között az értékesítési kapcsolat következményének tekinthető, amely kapcsolat független az adócsalást megvalósító korábbi ügylettől, ily módon a P-vel fennálló értékesítési lánc lezárul. Annak megállapítása, hogy HR férje átadta-e az ügyfelek és a szóban forgó áruk listáját a P részére, nem releváns, mivel a körülmény nem kérdőjelezi meg azt a körülményt, hogy a P által HR részére teljesített értékesítések egyáltalán nem gyakoroltak hatást az e társaság által korábban elkövetett adócsalásra. Ezenkívül a szóban forgó ügyletek formailag hiányt sem okoztak, mivel a P volt a kiszámlázott héa megfizetésére kötelezett személy, és azok a 2006/112 irányelv céljaival ellentétes adóelőnyt nem keletkeztettek.

A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ilyen körülmények között, ha valamely korábbi szakaszban elkövetett adócsalás az összes azt követő ügyletre kihatna, amennyiben az adóalany tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie az adócsalásról, az aránytalanul korlátozná az adósemlegesség elvét, megjegyezve, hogy az adólevonási jog megtagadása nem ölthet szankció jellegét. Álláspontja szerint e jogértelmezés mellett szólhat, hogy a Bíróság gyakorlata szerint az a kérdés, hogy az érintett termékek korábbi vagy későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem érinti az adóalanyok az előzetesen felszámított héa levonásához való jogát. A Bíróság ezzel összefüggésben következetesen hangsúlyozta, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük van elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Márpedig nem tűnik úgy, hogy az „értékesítési lánc” fogalmának kiterjesztő értelmezése alkalmas lenne e célok elérésére. Végül az adólevonási jog jelen körülmények között való megtagadásának téves jellege szintén levezethető a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, amely szerint a héa szempontjából nem lehet különbséget tenni „jogszerű” és „jogszerűtlen” ügyletek között.

E körülmények között a Finanzgericht Berlin-Brandenburg (berlin-brandenburgi pénzügy bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv [...] 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogalkalmazás, amely alapján [a héa]levonást akkor is meg kell tagadni, ha egy megelőző ügylet során [héa]csalást követtek el, és az adóalany arról tudott vagy tudnia kellett, azonban ő a számára teljesített ügylettel az adócsalásban nem vett részt, adócsalást nem valósított meg, az elkövetett adócsalást nem segítette elő, és nem is támogatta?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság, többek között, ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, az előadó bírő javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

A jelen ügyben ez a rendelkezés alkalmazandó.

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint megtagadják az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt azon adóalanytól, aki az értékesítési láncban korábban elkövetett héacsalás tárgyát képező termékeket szerzett be, és aki, jóllehet e héacsalásban aktívan nem vett részt, ezt tudta, vagy erről tudnia kellett volna.

A Bíróság több alkalommal emlékeztetett arra, hogy 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 visszaélészerűen 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 visszaélészerűen 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).

A Bíróság több alkalommal emlékeztetett arra is, hogy 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 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).

E tekintetben megállapításra került, hogy az ilyen adóalany a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókiadás részvétőjének 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 adókiadás elkövetőinek, és az adókiadás részesévé válik (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. és 57. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 46. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 39. pont; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont, 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont).

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 előnyt csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra kerül, hogy ezen adóalanyok, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy szolgáltatásokat nyújtottak, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által az értékesítő, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 40. pont; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 28. pont; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó ítélet, C-610/19, EU:C:2020:673, 53. pont).

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 említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg, ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megővéséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 47. és 48. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 52. pont).

A Bíróság ítélkezési gyakorlatának a kérdést előterjesztő bíróság által végzett értelmezésével ellentétben a jelen végzés 21–25. pontjában ismertetett ítélkezési gyakorlatból először is egyértelműen kitűnik, hogy pusztán az a körülmény, hogy az adóalany úgy szerzett be termékeket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben valamilyen módon tudott arról, hogy e beszerzés révén az értékesítési láncban korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából az ezen adócsalásban való részvételnek minősül. Amint arra a német kormány hivatkozik, e termékek beszerzése, illetve szolgáltatások igénybevétele az egyedüli olyan megerősítő aktus, amely ilyen helyzetben az adólevonási jog megtagadásának megalapozása szempontjából meghatározó jelentőséggel bír. Ennél fogva az ilyen megtagadás megalapozásához egyáltalán nem szükséges annak bizonyítása, hogy ezen adóalany valamilyen módon – még ha csak annak aktív támogatása vagy elősegítése formájában is – aktívan részt vett az említett csalásban. Nem bír jelentőséggel az sem, hogy nem titkolta el értékesítési kapcsolatait és beszállítóit.

Ez annál is inkább igaz, mivel ezen ítélkezési gyakorlat szerint azt az adóalanyt, akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével az értékesítési vagy szolgáltatói láncban korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, szintén megfosztják levonási jogától. Ilyen helyzetben az vezet a levonáshoz való jog megtagadásához, hogy nem tanúsítanak bizonyos szintű gondosságot.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban, mivel az adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható

intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 54. és 59. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775 52. pont).

A Bíróság pontosította, hogy amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont; 2013. május 16-i Hardimpex végzés, C-444/12, nem tették közzé, EU:C:2013:318, 25. pont; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 55. pont).

Másfelől, mivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra hivatkozik, hogy az adóalany rosszhiszeműsége nem minősülhet olyan kritériumnak, amely alkalmas arra, hogy ezen adóalany aktív részvételének a helyébe lépjen, meg kell jegyezni, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha a gazdasági szereplőtől azt követelik meg, hogy jóhiszeműen járjon el (lásd ebben az értelemben: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 33. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. pont).

A levonási jog által biztosított előny megtagadásához azonban nincs szükség az adóalany rosszhiszeműségének bizonyítására, mivel a jelen végzés 21–25. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatból és a fentiekben kifejtett indokokból az következik, hogy az a körülmény, hogy az adóalany – a tőle észszerűen várható intézkedések annak érdekében való megtétele mellett, hogy ezen ügylet ne vezessen adócsaláshoz – úgy szerzett be termékeket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e beszerzés révén héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából nem elegendő annak megállapításához, hogy az említett adóalany részt vett ezen adócsalásban, és ahhoz, hogy őt megfosszák a levonási jog által biztosított előnytől.

Másodszor, nem fogadható el az az értelmezés, amely szerint egyrészt az „értékesítési lánc” fogalmát úgy kell értelmezni, mint amely kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a család az egymást követő ügyletek sajátos kombinációjából, vagy olyan átfogó tervből ered, amely alapján az értékesítések több ügyletre kiterjedő család részét képezik, másrészt pedig az adóalany által végzett ügyletet és a korábban teljesített, héacsalást megvalósító ügyletet ezen eseteken kívül egymástól független ügyletnek kell tekinteni, különösen akkor, ha az adócsalás az előbbi ügylet teljesítése időpontjában már lezárult, ily módon ezen adócsalás elősegítésére vagy ösztönzésére már nem volt lehetőség.

Az ilyen értelmezés ugyanis ahhoz vezet, hogy az család esetén olyan további feltételektől teszi függővé a levonási jog megtagadását, amelyek nem következnek a jelen végzés 21–25. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatból. Amint az a jelen végzés 31. pontjában megállapításra került, 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 megfosszák őt a levonási jog által biztosított előnytől.

Ezenkívül az ilyen értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy az értékesítési vagy szolgáltatási lánc valamely szakaszában elkövetett adócsalás kihatással van e lánc következő szakaszaira, ha a beszédett héa összege a termékek vagy szolgáltatások árának az előzetesen fel nem számított héa folytán történő csökkenése miatt nem egyezik meg a fizetendő adó összegével. Az adóalany által teljesített olyan termékbekészítés, amely valamely korábbi, csalással érintett ügylet tárgyát képezi, mindenesetre lehetővé teszi e termékek értékesítését, amint azt az alapügy tényállása is mutatja, így az – amint azt a cseh kormány megjegyzi – elősegíti a csalást.

Harmadszor, annak értékelése szempontjából, hogy az adóalany csalásban vett-e részt, nincs jelentősége annak, hogy a szóban forgó ügylet ezen adóalany számára adóelőnyt biztosított-e, vagy sem. Ugyanis a visszaélésszerű magatartásokkal kapcsolatban megállapítottaktól eltérően (lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont; 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) 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. Ugyanígy annak sincs jelentősége, hogy a szóban forgó ügylet semmilyen gazdasági előnyt nem biztosított az adóalany számára, amint arra a jelen végzés 23. és 34. pontja emlékeztet.

Végül, a jelen végzés 23. és 25. pontjában tett megállapításokból – amelyek szerint egyrészt az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket, másrészt pedig azon adóalany, akinek tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével valamely héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, segítséget nyújt az adócsalás elkövetőinek, és az adócsalás részesévé válik – az következik, hogy az ilyen részvétel olyan vétkes magatartásnak minősül, amelyért ezen adóalany felelősséggel tartozik.

Ezen értelmezés alkalmas a visszaélésszerű ügyletek megakadályozására (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 58. pont), mivel a csalással érintett ügylet tárgyát képező árukat és szolgáltatásokat megfosztja többek között a felvevőpiactól, és ennélfogva hozzájárul a család elleni küzdelemhez, amely – amint arra a jelen végzés 21. pontja emlékeztet – a 2006/112 irányelv által elismert és támogatott cél. Annak következetes kimondásával, hogy az adólevonási jog által biztosított előnyt meg kell tagadni, ha az adóalany tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével adócsalást megvalósító ügyletben vesz részt, a Bíróság szükségszerűen úgy ítélte meg, hogy e körülmények között az adólevonási jog megtagadása nem haladja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket. Ugyanígy szükségszerűen úgy ítélte meg, hogy az ilyen megtagadás nem tekinthető az adósemlegesség elve megsértésének, amely elvre végeredményben az olyan adóalany, aki adócsalásban vett részt, a héa levonása érdekében nem hivatkozhat (lásd analógia útján: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 33. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. pont).

A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint megtagadják az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt azon adóalanytól, aki az értékesítési láncban korábban elkövetett héacsalás tárgyát képező termékeket szerzett be, és aki, jóllehet e héacsalásban aktívan nem vett részt, ezt tudta, vagy erről tudnia kellett volna.

A költségekről

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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint megtagadják az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog által biztosított előnyt azon adóalanytól, aki az értékesítési láncban korábban elkövetett héacsalás tárgyát képező termékeket szerzett be, és aki, jóllehet e héacsalásban aktívan nem vett részt, ezt tudta, vagy erről tudnia kellett volna.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.