



A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)
2021. december 9.^(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 168. cikk – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog – A levonáshoz való jog anyagi jogi feltételei – Az értékesítő adóalanyisága – Bizonyítási teher – A levonáshoz való jog megtagadása abban az esetben, ha a valódi értékesítő nem került azonosításra – Feltételek”

A C-154/20. sz. ügyben,
az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2020. március 31-én érkezett, 2020. március 11-i határozatával terjesztett elő

a **Kemwater ProChemie s. r. o.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, a tizedik tanács elnökeként eljárva, 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:

az Odvolací finanční ředitelství képviselőjében T. Rozehnal

a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, O. Serdula és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,

a spanyol kormány képviselőjében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

a magyar kormány képviselőjében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,

az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és M. Salyková, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 61. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) értelmezésére vonatkozik.

E kérelmet a Kemwater ProChemie s. r. o. és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság; a továbbiakban: adóigazgatóság) között a 2010-es és 2011-es évben végzett reklámszolgáltatási tevékenységek után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jog megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekképp 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.”

Ezen 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

[...]”

Az említett irányelv 178. cikke értelmében:

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

Az adóalany adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie: a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

A 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak 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.”

Ezen irányelv 287. cikke előírja:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[...]”

Cseh Köztársaság: 35 000 EUR;

[...]”

A cseh jog

A zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény) 6. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalannyá válik a Cseh Köztársaságban letelepedett minden olyan személy, akinek a közvetlenül megelőző legfeljebb tizenkét naptári hónapra eső árbevétele meghaladja az 1 000 000 cseh koronát (CZK), azon személy kivételével, aki kizárólag adólevonást kizáró adómentes tevékenységet végez.

E törvény 29. cikke a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját átültető rendelkezéseket tartalmazza.

Az említett törvény 72. és 73. cikke a héalevonási jog feltételeit részletezi. E cikkektől eltekintve az adóalany jogosult az azon előzetesen felszámított héa levonására, amelynek meg kell felelnie egy másik adóalany által bevallott, fizetendő áthárított adónak, ily módon a fizetendő adó alkalmazására vonatkozó kötelezettség hiányában nem érvényesíthető adólevonási jog.

Ugyanezen törvény 94a. cikkének 1. §-a értelmében a belföldön székhellyel vagy telephellyel rendelkező azon adóalany, aki adó levonásának jogával járó ügyleteket végez vagy fog végezni, kérelmezheti a nyilvántartásba vételt.

A zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény) 92. §-ának (3) bekezdése értelmében az adóalanyok az összes olyan körülményt bizonyítania kell, amelyet az általános adóbevallásban, a kiegészítő bevallásban és más dokumentumokban köteles feltüntetni.

Az alapeljárás et les előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Egy 2012. április 25-én a 2010. augusztus és 2010. október, valamint a 2011. április és 2010. június közötti adómegállapítási időszakok tekintetében indított adóellenőrzést követően a cseh adóhatóság megtagadta a Kemwater ProChemievel, egy, a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező kereskedelmi társasággal szemben a 2010. és a 2011. év során tartott golfversenyeken nyújtott reklámszolgáltatások címén megfizetett héa levonásához való jogot. Az

adóügyi dokumentumok szerint e szolgáltatásokat a Viasat Service s. r. o. nyújtotta, 120 000 CZK (hozzávetőleg 4708 euró) összegű, 20% héát tartalmazó összegben, minden egyes adózási időszak tekintetében.

Az adóhatóság nem kérdőjelezte meg a szóban forgó szolgáltatások tényleges nyújtását, és megállapította, hogy a Viasat Service társaság ügyvezetője úgy nyilatkozott, hogy nem volt tudomása arról, hogy e szolgáltatásokat e társaság nyújtotta volna, és a Kemwater ProChemie, nem tudta bizonyítani, hogy az említett szolgáltatásokat e szolgáltató nyújtotta volna. Mivel az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy egyrészt a szolgáltató vagy szolgáltatók személye és héaalanyisága nem volt megállapítható, másrészt pedig a szóban forgó szolgáltatások terjedelme részben vitatott, 2013. december 20-án adómegállapító határozatokat bocsátott ki, amelyekben 20 000 CZK-t (hozzávetőleg 784 euró) állapított meg minden egyes adómegállapítási időszak tekintetében, és a Kemwater ProChemie-t ezen időszakok tekintetében egyenként 4000 CZK (hozzávetőleg 156 euró) összegű kényszerítő bírság megfizetésére kötelezte.

Mivel az adóigazgatóság elutasította a Kemwater ProChemie által az ezen adómegállapító határozatokkal szemben benyújtott jogorvoslati kérelmet, ez utóbbi a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) előtt indított keresetet, amely helyt adott keresetének. E bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára és a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) egyik ítéletére támaszkodva megállapította, hogy a levonási jog nem függ annak bizonyításától, hogy az adóköteles szolgáltatást az adóalany számára az e szolgáltatásra vonatkozó számlán feltüntetett szolgáltató nyújtotta, és a tényleges szolgáltató személyazonosságára vonatkozó bizonyíték hiánya csak akkor meghatározó, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy ezen ügyet egy olyan adócsalás része, amelyről a levonási jogát gyakorló adóalany tudomása volt, vagy tudomásának kellett volna lennie.

Az adóigazgatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy arra a kérdésre kell választ adnia, hogy megtagadható-e a héalevonási jog azzal az indokkal, hogy azon szolgáltatások tényleges nyújtója, amelyek tekintetében a címzett e jogot gyakorolja, nem került azonosításra.

E bíróság megállapítja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy egyrészt a héalevonási jog attól a feltételtől függ, hogy az adóköteles ügylet címzettje olyan adóalany legyen, aki az értékesített termékeket és a nyújtott szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használta fel, és e termékeket vagy szolgáltatásokat egy másik adóalany értékesítette, illetve nyújtotta, és e jog főszabály szerint nem tagadható meg e feltételek teljesülése esetén. Másrészt, az adóhatóságnak meg kell tagadnia a levonáshoz való jogot, ha – ahelyett, hogy az adóalanyt köteleznék további körülmények bizonyítására, amire az nem köteles – maga bizonyítja, hogy ez az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a termékek vagy szolgáltatások átvételével adócsalásban vesz részt.

A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a cseh jog szerint az anyagi jogi feltételek teljesítésére vonatkozó bizonyítási teher az adóalanyt terheli. E bíróság úgy ítéli meg, hogy ugyanez a követelmény következik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából is, és megjegyzi, hogy a szolgáltató személyével kapcsolatos kétség önmagában nem teheti lehetővé az adóhatóság számára, hogy megtagadja a levonási jog gyakorlását, mivel a 2006/112 irányelv tágan határozza meg az „adóalany” fogalmát. Mindazonáltal hangsúlyozza, hogy mivel a Cseh Köztársaság az ezen irányelv 287. cikkében előírt kivételt alkalmazza, nem állapítható meg egyértelműen, hogy a levonási jognak az értékesítő adóalanyi minőségére vonatkozó anyagi jogi feltétele teljesül, ha a tényleges szolgáltatót nem azonosítják.

Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ellentmondás van a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata, amely szerint a levonáshoz való jogot érvényesítő személynek kell bizonyítania, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek, így azt is, hogy a termékeket és szolgáltatásokat ténylegesen adóalany értékesítette, illetve nyújtotta, és a 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69), valamint a 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869) között, amelyekben megállapításra került, hogy e jogot el kell ismerni, ha nem bizonyították az adócsalásban való részvételt, még akkor is, ha az e határozatok alapjául szolgáló ügyekben nem nyert megállapítást a szolgáltató adóalany minőségére.

Végül a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az adóalanyt kötelezni kell annak bizonyítására, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei nem csak akkor teljesülnek, ha nem állapítható meg, hogy a szolgáltató adóalany, hanem akkor is, ha annak ellenére, hogy biztos, hogy e minőséggel rendelkezik, nem lehetséges az azonosítása. E bíróság szerint, ha ez másképp lenne, a levonási jognak az értékesítő adóalanyi minőségére vonatkozó anyagi jogi feltétele nem lenne bizonyossággal megállapítható, amennyiben a tagállam a 2006/112 irányelv 287. cikkében előírt kivételt alkalmazta. Az ezzel ellentétes értelmezés nem lenne összeegyeztethető az adósemlegesség elvével, illetve a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, amely az adólevonási jog anyagi jogi feltételei teljesülésének az adóalanyt terhelő bizonyítására vonatkozik, és utat nyitna a jelentős adócsalások, jóllehet a csalás elleni küzdelem ezen irányelv által elismert egyik cél.

E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

Összeegyeztethető-e a 2006/112[...] irányelvvel az a helyzet, amelyben az előzetesen felszámított [héta] levonásához való jog gyakorlásának feltétele, hogy az adóalany teljesítse annak bizonyítására vonatkozó kötelezettségét, hogy az általa elfogadott, adóköteles ügylet keretében nyújtott szolgáltatást egy meghatározott másik adóalany teljesítette?

Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, amennyiben az adóalany nem tesz eleget az említett bizonyítási kötelezettségnek, megengedhető-e, hogy annak ellenére megtagadják tőle az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot, hogy nem bizonyított, hogy az adóalany tudta vagy tudhatta, hogy a termékek vagy szolgáltatások megszerzésével adócsalásban vett részt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Két kérdésével, amelyek célja az együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását anélkül kell megtagadni, hogy az adóhatóságnak bizonyítania kellene, hogy az adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozása érdekében hivatkozott ügylet ilyen csalás része volt, és amennyiben – mivel az érintett termékek tényleges értékesítője vagy az érintett szolgáltatások tényleges nyújtója nem került azonosításra – ezen adóalany nem bizonyítja, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató az adóalany minőségével rendelkezik.

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 több adóköteles tevékenységéhez használja fel. Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki feltételek közé tartoznak, az említett irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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 kérdést előterjesztő bíróság és a cseh kormány megjegyzi, annak anyagi jogi feltételei közé tartozik (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 27. pont).

Az azon tényből eredő következményeket illetően, hogy a termékek valódi értékesítője vagy a szolgáltatások valódi nyújtója nem került azonosításra, 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 (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon jog, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapvető 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 (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Jóllehet a 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, a tagállamok által elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezért azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Így a Bíróság megállapította, hogy a héa semlegesség 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 (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek-e, az adóalany az említett adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

adóalanyának minősült-e, mivel – amint arra a jelen ítélet 25. pontja emlékeztet – ezen adóalanyiság a héalevonási jog egyik anyagi jogi feltételének minősül (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 37. pont).

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. Másrészt a héalevonást kérelmező adóalanyak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek. Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ebből az következik, hogy főszabály szerint a héalevonási jogot gyakorló adóalanyak kell bizonyítania, hogy azon termékek vagy szolgáltatások értékesítője, illetve nyújtója, amelyek tekintetében e jogot gyakorolják, adóalanyak minősül-e. Ennek megfelelően az adóalanyak 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 (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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, adóalanyak minősül-e (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 40. pont).

Ami az arra vonatkozó bizonyítási terhet illeti, hogy az értékesítő adóalanyak minősül-e, különbséget kell tenni egyrészt a héalevonási jog valamely anyagi jogi feltételének meghatározása, másrészt pedig a héacsalás fennállásának megállapítása között (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 41. pont).

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 adóalanyak 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 (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 42. pont).

Ez utóbbi esetben az adóalany feladata, hogy objektív bizonyítékok alapján alátámassza, hogy az értékesítő adóalanyak 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 (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 43. pont).

Ez többek között akkor is így van, ha a tagállam élt a 2006/112 irányelv 287. cikkében biztosított azon lehetőséggel, hogy adómentességet biztosítson azoknak az adóalanyoknak, akiknek az éves árbevétele nem halad meg egy adott összeget, ha azonban az a következtetés vonható le bizonyossággal olyan ténybeli körülményekből, mint a beszerzett termékek vagy nyújtott szolgáltatások volumene és ára, hogy az értékesítő vagy a szolgáltató éves árbevétele meghaladja ezt az összeget, ezen értékesítő vagy szolgáltató nem részesülhet az e cikkben előírt mentességben, és az említett értékesítő vagy szolgáltató szükségszerűen adóalanyak minősül.

A héalevonáshoz való jog gyakorlásának ugyanis egy héaalannyal szemben azon indokkal történő megtagadása, hogy az érintett termékek valódi értékesítője vagy az érintett szolgáltatások valódi nyújtója nem került azonosításra, és hogy ezen adóalany nem bizonyította, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató adóalanyi minőséggel rendelkezik, jóllehet az említett értékesítő vagy szolgáltató szükségképpen rendelkezett ilyen minőséggel, ellentétes lenne az adósemlegesség elvével, valamint a jelen ítélet 26–30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal. Következésképpen, ellentétben azzal, amit a kérdést előterjesztő bíróság állít, nem követelhető meg az adóalanytól, hogy minden esetben bizonyítsa, ha az érintett termékek vagy szolgáltatások tényleges értékesítőjét nem azonosították, hogy ezen értékesítő adóalanyi minőséggel rendelkezik e jog gyakorlásához.

Ebből következik, hogy amennyiben az érintett termékek valódi értékesítőjének vagy az érintett szolgáltatások valódi nyújtójának személyét nem azonosítják, a héalevonáshoz való jogot meg kell tagadni az adóalanytól, ha – a ténybeli körülményekre figyelemmel és az adóalany által szolgáltatott bizonyítékok ellenére – nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató adóalanyak minősül-e (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 44. pont).

A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását anélkül kell megtagadni, hogy az adóhatóságnak bizonyítania kellene, hogy az adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozása érdekében hivatkozott ügylet ilyen csalás része volt, amennyiben – mivel az érintett termékek tényleges értékesítője vagy az érintett szolgáltatások tényleges nyújtója nem került azonosításra – ezen adóalany nem bizonyítja, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató az adóalany minőségével rendelkezett, ha – figyelembe véve a ténybeli körülményeket és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokat – nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató adóalanyak minősül-e.

A költségekről

Mivel ez az eljárás az alapügyben 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 az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog gyakorlását anélkül kell megtagadni, hogy az adóhatóságnak bizonyítania kellene, hogy az adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozása érdekében hivatkozott ügylet ilyen csalás része volt, amennyiben – mivel az érintett termékek tényleges értékesítője vagy az érintett szolgáltatások tényleges nyújtója nem került azonosításra – ezen adóalany nem bizonyítja, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató az adóalany minőségével rendelkezett, ha – figyelembe véve a ténybeli körülményeket és az említett adóalany által szolgáltatott bizonyítékokat – nem állnak rendelkezésre az annak megállapításához szükséges adatok, hogy ezen értékesítő vagy szolgáltató adóalanyak minősül-e.

Aláíráások

* Az eljárás nyelve: cseh.