

2023. január 9.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Az eljárási szabályzat 99. cikke – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 167., 168. és 178. cikk – Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog – Csalás – Bizonyítás – Az adóalany gondossági kötelezettsége – A szóban forgó szolgáltatásnyújtásokat szabályozó nemzeti rendelkezések megsértésének figyelembevétele”

A C-289/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2022. május 3-án érkezett, 2022. február 28-i határozatával terjesztett elő

az **A. T. S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.”**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

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

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

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

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 167. cikkének, 168. cikke a) pontjának és 178. cikke a) pontjának az adósemelegesség, az arányosság és a jogbiztonság elvével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A. T. S. 2003 Vagyongvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.” (a továbbiakban: A. T. S. 2003) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között a 2009. január 1. és 2013. szeptember 30. közötti időszakban megfizetett számlákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héta) összege tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az alapeljárás tényállásának időpontjára figyelemmel meg kell állapítani, hogy egyes tényállási elemek a 2006/112 irányelv 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 2013. január 1-jétől alkalmazandó változatának időbeli hatálya alá tartoznak. Mivel azonban az utóbbi irányelv által bevezetett módosítások a jelen ügyben nem bírnak közvetlen jelentőséggel, csak a 2006/112 irányelv eredeti változatának rendelkezései kerülnek hivatkozásra.

4 A 2006/112 irányelv 167. cikke előírja, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

5 Ezen irányelv 168. cikke a következőképpen 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 HÉA-t; [...]

6 Az említett irányelv 178. cikke értelmében:

„Az adóalanyának 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;

[...]

A magyar jog

7 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2003. évi 131. száma; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 1. §-a a (7) bekezdésében előírja:

„A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.”

8 Az adózás rendjéről szóló törvény 2. §-a az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.”

9 E törvény 97. §-ának (4) és (6) bekezdése értelmében:

„(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

[...]

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.”

10 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma) 119. §-a az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.”

11 E törvény 120. §-ának a) pontja előírja:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított”.

12 Az említett törvény 127. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla;

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az A. T. S. 2003 a 2009. január 1. és 2013. szeptember 30. közötti időszakban vagyoni védelmi és takarítási szolgáltatásokat nyújtott. E szolgáltatásokat saját alkalmazottakkal, illetve alvállalkozók bevonásával és munkaerő-kölcsönző társaságoktól kölcsönzött munkaerő igénybevételével teljesítette. Ez utóbbi munkaerő-kölcsönző társaság később az A. T. S. 2003 alvállalkozója lett, és a teljesítés érdekében maga is munkaerő-kölcsönző társaságot vett igénybe.

14 Az adóhatóság az A. T. S. 2003 terhére a 2010. december és 2013. szeptember közötti időszakra áfa, személyi jövedelemadó, egészségügyi hozzájárulás, továbbá egyéb munkáltatót terhelő járulékok adónemekben 141 457 000 forint (HUF) (hózzávetőleg 345 155 euró) adókülönbötetet állapított meg. Ezenkívül adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel vele szemben.

15 Az adóhatóság a levonható áfával összefüggésben megállapította, hogy az A. T. S. 2003-mal szemben adócsalás büntette miatt ezen adóhatóság büntügyi igazgatóságának nyomozócsoportja nyomozást folytatott le, amelynek során fiktív számlázási láncolat fennállását, valamint olyan munkaerő-kölcsönző társaságok igénybevételét tárta fel, amelyek nem folytattak tényleges gazdasági tevékenységet, és nem feleltek meg a nemzeti jogszabályokban e tevékenység gyakorlására vonatkozóan előírt feltételeknek. Az e nyomozás során összegyűjtött adatokra és információkra tekintettel az említett hatóság megállapította, hogy az A. T. S. 2003 nemcsak nem járt el kellő körültekintéssel, hanem azáltal, hogy többek között munkaerő-kölcsönzési szerződéseket kötött olyan társaságokkal, amelyek nem rendelkeztek a megállapodás szerinti szolgáltatások teljesítéséhez szükséges eszközökkel, vagy amelyek semmilyen tényleges gazdasági tevékenységet nem végeztek, hozzájárult egy mesterséges módon létrehozott szolgáltatási lánc létrehozásához. Ugyanezen hatóság úgy ítélte meg, hogy e körülmények között az e társaságok által kiállított számlák nem hitelesek.

16 Az adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró fellebbviteli igazgatóság az áfa adónemben tett megállapítások tekintetében helybenhagyta e határozatot. Az A. T. S. 2003 ezt követően keresetet nyújtott be a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely előtt vitatta a vele szemben felhozott tényeket, és lényegében arra hivatkozott, hogy a tőle elvárható kellő körültekintéssel járt el annak ellenőrzése során, hogy a szóban forgó számlák nem kapcsolódnak adócsaláshoz.

17 A kérdést előterjesztő bíróság, rámutatva arra, hogy a Bíróság már számos Magyarországot érintő ügyben, így különösen a 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés (C-610/19, EU:C:2020:673) és a 2020. szeptember 3-i Crewprint végzés (C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674) alapjául szolgáló ügyben értelmezte a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, előadja, hogy ellentmondás áll fenn az uniós jog értelmezése és alkalmazása, valamint a Bíróságnak az adózó és az adóhatóság bizonyítási kötelezettségével összefüggésben hozott határozatai értelmezése vonatkozásában a nemzeti bíróságok által elfogadott megoldások között. E helyzetre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság a feladatát képező ellenőrzés jelen ügyben való elvégzése érdekében szükségesnek ítéli a Bíróság iránymutatását arra vonatkozóan, hogy miként kell értékelni az adóhatóság által hivatkozott bizonyítékokat.

18 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az alapügyben azt kell értékelni, hogy a fellebbviteli igazgatóság által hivatkozott körülmények, nevezetesen, hogy a szolgáltatási láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők nem rendelkeznek saját alkalmazottakkal, és azok nem teljesítették adókötelezettségeiket, olyan objektív tényezőknek tekinthetők-e, amelyek igazolják az adólevonási jog által biztosított előny megtagadását, jóllehet a Bíróság már kimondta, hogy az ilyen körülmények önmagukban nem minősülnek ilyen objektív tényezőknek.

19 E bíróság pontosítja, hogy különösen azt kell értékelnie, hogy az adóhatóság ugyanezen körülmények alapján megállapíthatta-e a számlák hiteltelenségét, és ebből következően az adócsalás fennállását, miközben egyrészt az A. T. S. 2003 élt a számára a nemzeti szabályozás által biztosított azon lehetőséggel, hogy nem foglalkoztat alkalmazottakat, és munkaerő-kölcsönzőt, valamint alvállalkozókat vesz igénybe, másrészt pedig a levonási jog vonatkozásában mind az érdemi, mind pedig a formai követelmények teljesültek.

20 A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy az a körülmény, hogy az adóhatóság nem ismeri el sem az adóalany és a számlakibocsátó közti szerződést, sem pedig az e számla tárgyát képező szolgáltatásnyújtás tényleges fennállását, miközben megköveteli az adóalanytól, hogy nemcsak a közvetlen üzleti partnere, hanem a láncolatban részt vevő összes fél tekintetében, különösen azok tevékenységének jogszerűsége vonatkozásában, ellenőrzéseket végezzen, nem minősül-e az adóalany által a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint annak érdekében tanúsítandó kellő körültekintés kiterjesztésének, hogy meggyőződjön arról, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel nem vesz részt áfacsalásban.

21 Mivel kétségei vannak a tekintetben, hogy az ilyen ellenőrzések megkövetelése összhangban áll-e az adósemlegesség és az arányosság elvével, a kérdést előterjesztő bíróság közelebről arra keresi a választ, hogy az a körülmény, hogy az adóalany azt állapítja meg, hogy a szolgáltatási láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők megsértették a szóban forgó szolgáltatásnyújtás szabályait, anélkül hogy e jogsértés befolyásolná e szolgáltatások teljesítését, az ezen adóalany áfacsalásban való részvételének megállapítását és a levonási jog által biztosított előny megtagadását eredményezheti-e.

22 E bíróság szerint aggályos az adóhatóság azon gyakorlata, amely megkérdőjelezi az adóalanyok üzleti döntéseinek ésszerűségét, miközben figyelmen kívül hagyja ezen adóalanyok szerződési szabadságát és a gazdasági élet sajátosságait. Kétségei vannak a tekintetben, hogy a levonási jog érvényesítése rendeltetésellenes joggyakorlásnak, ebből következően pedig adócsalásnak tekinthető-e, ha azt az adóalany olyan konstrukció keretében gyakorolja, amely lehetővé teszi számára költségeinek csökkentését, beleértve az áfával kapcsolatos költségeket is.

23 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az is kérdésként merül fel, hogy mivel a munkaező-kölcsönzés területén elterjedt a láncolatban elkövetett adócsalás, az adóhatóság minden egyes esetben köteles-e az adócsalás tényállási elemeinek pontosítására, és annak bizonyítására, hogy ezen adócsalás megvalósult.

24 E körülmények között a Fővárosi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 167. cikkét, a 168. cikkének a) pontját és a 178. cikkének a) pontját, hogy amennyiben az adóhatóság megállapítja a szolgáltatási láncolat bármely tagja esetében az adózóval kötött szerződésben, avagy a láncolat tagjai közötti megállapodásban vállalt szolgáltatásra vonatkozó speciális szabályok, avagy egyéb szabályok megszegését, e kötelezettségmegszegés ténye objektív körülményként önmagában elegendő az adócsalás fennállásának a bizonyítására, mivel a láncolat tagjainak tevékenysége minden vonatkozásban jogszerű, avagy az adóhatóságnak ez esetben is konkrétan meg kell neveznie az adócsalás mibenlétét, valamint azt, hogy a láncolat mely tagja és milyen magatartással valósította meg azt? Ezzel összefüggésben a kötelezettségmegszegés megállapítása esetén kell-e vizsgálnia az adóhatóságnak a gazdasági tevékenységet szabályozó jogszabályi kötelezettségek megszegésének az adózó adólevonási jogával való okozati összefüggését, és csak annak bizonyítottága esetén utasíthatja el az adózó hea levonási jogát?
- 2) A [2006/112] irányelv hivatkozott cikkeivel, továbbá [a Charta] 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való joggal, [valamint] az arányosság és a jogbiztonság alapelvével összefüggésben az adózó általános ellenőrzési kötelezettsége körében megkövetelhető-e az adózótól a láncolat korábbi tagjaira vonatkozóan a számla szerinti szolgáltatás elvégzésére vonatkozó speciális jogszabályok által előírt kötelezettségek, illetőleg a jogszerű működés feltételei betartásának ellenőrzése? Igenlő válasz esetén e kötelezettség az adózót a jogviszony fennállása alatt folyamatosan terheli-e, illetőleg milyen időközönként várható el?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 167. cikkét, a 168. cikkének a) pontját és a 178. cikkének a) pontját, hogy a láncolat bármely korábbi tagjánál az adózó által észlelt kötelezettség megszegése esetén az adózónak kötelezettsége keletkezik arra, hogy ez esetben a rá áthárított hea levonására vonatkozó joggal ne éljen, ellenkező esetben ugyanis a hea levonás érvényesítése adókiárázásnak minősül?
- 4) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv fentebb hivatkozott cikkeit a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összhangban, hogy a láncolat család jellegének vizsgálatakor és minősítésekor, valamint a releváns tények meghatározásakor, illetőleg az azok alátámasztására szolgáló bizonyítékok értékelésekor az adóhatóság nem hagyhatja figyelmen kívül a számla szerinti szolgáltatásra vonatkozó speciális jogszabályok rendelkezéseit, különösen a felek jogaira és kötelezettségeire vonatkozó szabályokat?
- 5) Megfelel-e a [2006/112] irányelv fentebb megnevezett cikkeinek és a Charta 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak, valamint a jogbiztonság alapelvének azon adóhatósági gyakorlat, amely szerint a szolgáltatási tevékenységben megvalósuló gazdasági eseményre alapított adólevonási jog ellenőrzése során a számlákkal, szerződésekkel és egyéb számviteli bizonylatokkal dokumentált gazdasági esemény valóságban való megtörténtét megdönthetik a nyomozás során a nyomozóhatóság által tett megállapítások, a nyomozás során beszerzett gyanúsított tanúvallomások, illetőleg a munkaező-kölcsönzéssel érintett munkavállalók arra vonatkozó tanúvallomásai, hogy ők mit gondolnak a munkaviszonyukról, jogilag miként értékelik azt, illetőleg kit tartanak a munkáltatói jog gyakorlójának?
- 6) Összeegyeztethető-e a [2006/112] irányelv fentebb hivatkozott cikkeivel, továbbá megfelel-e [a Charta] 47. cikke szerinti általános jogelveként elismert tisztességes eljáráshoz való jognak, valamint a jogbiztonság alapelvének az olyan adóhatósági gyakorlat, mely szerint ha az adózó a gazdasági tevékenységének formájaként azt választja, amivel a költségeit leginkább csökkenti, azt rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősíti, és arra hivatkozással a szerződések átminősítésére vonatkozó jogát akként gyakorolja, hogy annak eredményeként olyan felek között hoz létre szerződést, akik között korábban nem volt[?]”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

25 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 bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

26 Márpedig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdésekre adandó válaszok egyértelműen levezethetők az ítélkezési gyakorlatból.

27 Kétségtelen, hogy ez utóbbi bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében hivatkozik azon tartós ellentmondásokra, amelyek a nemzeti bíróságok által elfogadott megoldások között állnak fenn az uniós jog értelmezése és alkalmazása, valamint a Bíróságnak az arra vonatkozó bizonyítási teherrel összefüggő határozatai értelmezése tekintetében, hogy héacsalás áll fenn, és az adóalany részt vett ezen adócsalásban, amit bizonyítani kell ahhoz, hogy megtagadják ezen adóalanytól az előzetesen felszámított hea levonásához való jog által biztosított előnyt. E tekintetben többek között rámutat arra, hogy a 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés (C-610/19, EU:C:2020:673) és a 2020. szeptember 3-i Crewprint végzés (C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674) nyomán általa hozott határozatokat a Kúria (Magyarország) hatályon kívül helyezte, és úgy véli, hogy ez utóbbi végzés eltérő értelmezései miatt az adóhatóság által hivatkozott bizonyítékok értékelése tekintetében konkrétan kell megfogalmaznia az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit, kevesebb teret hagyva az eltérő értelmezés lehetőségének.

28 Meg kell azonban állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja az uniós jog, illetve a Bíróság határozatainak értelmezésében mutatkozó, általa hivatkozott eltéréseket, és hogy e bíróság előadásából következően úgy tűnik, hogy ezek az eltérések inkább a bizonyítékok adott körülmények között való értékelésére vonatkoznak.

29 E körülmények között emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az alapügy tényállásának a megállapítása és értékelése kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. A Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a jogszabályokat egy meghatározott tényállásra alkalmazza, mivel az EUMSZ 267. cikk csak arra hatalmazza fel a Bíróságot, hogy a Szerződések és az uniós intézmények által hozott jogi aktusok értelmezéséről döntsön (2022. június 16-i DuoDecad ítélet, C-596/20, EU:C:2022:474, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 E tekintetben az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan a nemzeti bíróságok részére összeállított ajánlások (HL 2019. C 380., 1. o.) 8. és 11. pontja emlékeztet arra, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem vonatkozhat az alapeljárásban felmerült ténykérdésekre, és hogy maga a Bíróság e jogvitára nem alkalmazza az uniós jogot.

31 A Bíróság az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében és a nemzeti bíróságokkal való együttműködés szellemében legfeljebb az általa szükségesnek ítélt iránymutatásokat adhatja meg a kérdést előterjesztő bíróság számára (lásd ebben az értelemben: 2008. július 1-jei MOTOE-ítélet, C-49/07, EU:C:2008:376, 30. pont; 2022. február 10-i HR Rail ítélet, C-485/20, EU:C:2022:85, 46. pont).

32 Így a hea területén, amennyiben valamely adóalanytól adócsalás fennállása miatt tagadják meg a levonási jog által biztosított előnyt, a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóság a jogilag megkövetelt módon bizonyította-e azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 57. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

33 A Bíróság e tekintetben a 2006/112 irányelv értelmezése során már többször emlékeztetett az ezen irányelvből eredő, bizonyítási teherre vonatkozó elvekre, és útmutatást adott egyes ténybeli elemek relevanciájának értékeléséhez. A Bíróság így járt el többek között a 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzésben (C-610/19, EU:C:2020:673) és a 2020. szeptember 3-i Crewprint végzésben (C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674), valamint a 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítéletben (C-512/21, EU:C:2022:950), amikor a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire válaszolt, amelyek nagy fokú hasonlóságot mutatnak a jelen ügyben ugyanezen bíróság által előterjesztett kérdésekkel.

34 Ennélfogva a Bíróság megállapítja, hogy e bíróság már az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását megelőzően rendelkezett azon értelmezéssel kapcsolatos információkkal és azon útmutatások nagy részével, amelyek lehetővé tették számára az alapjogvita elbírálását. Ezenfelül a Bíróság úgy véli, hogy a kért tájékoztatás nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek.

35 Következésképpen a jelen ügyben a Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikkét kell alkalmazni.

36 Másfelől, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem fejtette ki azokat az okokat, amelyek miatt a Charta 47. cikkének és a jogbiztonság elvének értelmezését kéri a Bíróságtól, a második, negyedik, ötödik és hatodik kérdés e tekintetben nem felel meg az eljárási szabályzat 94. cikkében foglalt követelményeknek, így azok a Charta e rendelkezésére, illetve ezen elvre vonatkozó részükben elfogadhatatlanok.

A hatodik kérdéstről

37 Hatodik kérdésével, amelyet elsőként célszerű megvizsgálni, 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 az adóalany azon választását, hogy gazdasági tevékenységét olyan formában gyakorolja, amely lehetővé teszi számára a gazdasági költségeinek csökkentését, „rendeltetésellenes joggyakorlásnak” minősíti, és ezen okból megtagadja ezen adóalanytól az előzetesen felszámított hea levonásához való jog által biztosított előnyt.

38 E tekintetben, mivel a kérdést előterjesztő bíróság a kérelmében a kérdésében felvázolt eset kifejtése során joggal való visszaélés lehetőségére hivatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet ezen irányelv elismer és támogat, és hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának a hea területén alkalmazandó elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 70. és 71. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont).

39 A héával kapcsolatos visszaélészerű magatartás megállapításához ugyanakkor egyrészt az szükséges, hogy az irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek alapvető célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik (lásd ebben az értelemben: 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).

40 Azon kérdést illetően, hogy valamely ügylet elsődleges célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a hea vonatkozásában a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, nem köteles a magasabb összegű hea befizetésével járó ügyletet választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani. Az adóalanyok ugyanis általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont).

41 Következésképpen, amint arra a Bíróság a 2020. szeptember 3-i Crewprint végzés (C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674) 41. pontjában emlékeztetett, a visszaélészerű magatartás tilalmának elve csak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat tiltja, amely adóelőny megszerzése ellentétes lenne a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel.

42 E megfontolásokra tekintettel a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely az adóalany azon választását, hogy gazdasági tevékenységét olyan formában gyakorolja, amely lehetővé teszi számára a gazdasági költségeinek csökkentését, „rendeltetésellenes joggyakorlásnak” minősíti, és ezen okból megtagadja ezen adóalanytól az előzetesen felszámított hea levonásához való jog által biztosított előnyt, amennyiben nem bizonyították, hogy teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag vagy legalábbis elsődlegesen olyan adóelőny megszerzését célzó megállapodás áll fenn, amelynek megszerzése ellentétes lenne ezen irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel.

Az ötödik kérdéstről

43 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kifejtett tényállásra tekintettel meg kell állapítani, hogy ötödik kérdésével, amelyet másodikként célszerű megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság olyan tanúvallomásokból következő megállapításokra alapozva tagad meg az adóalanytól valamely szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó hea levonásához való jog által biztosított előnyt, amelyek alapján a hatóság megkérdőjelezte e szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítését, illetve megállapította, hogy az héacsalás részét képezte.

44 Emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jognak feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása.

45 Ami az anyagi feltételeket vagy követelményeket illeti, ezen irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany több adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.

46 A levonási jog ez utóbbi anyagi jogi feltétele vagy követelménye magában foglalja, hogy a számla által érintett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették. A Bíróság már kimondta, hogy az adóköteles ügylet fennállásának vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően az adott ügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelésével kell elvégezni (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki követelmények vagy feltételek közé tartoznak, a héairányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalanyok ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A Bíróság a bizonyítási terhet illetően azt is pontosította, hogy a héalevonást kérelmező adóalanyok kell bizonyítania, hogy megfelel az annak érvényesítéséhez előírt feltételeknek. Ennek megfelelően az adóalanyok objektív bizonyítékokat kell szolgáltatni a tekintetben, hogy előzetesen ténylegesen adóalanyoktól szerzett be termékeket, illetve azok szolgáltatásokat nyújtottak a részére saját héaköteles tevékenységeinek végzéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Másfelől a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az a körülmény, hogy az érintett szolgáltatást nem ténylegesen a számlákon feltüntetett szolgáltatásnyújtó teljesítette, különösen, mivel nem rendelkezett a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, önmagában nem elegendő az adólevonási jog kizárásához, mivel e körülmény ugyanúgy lehet következménye az értekesítők csalárd színlelésének, mint annak, hogy pusztán alvállalkozó igénybevételére került sor (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ebből az következik, hogy ha – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokat ténylegesen teljesítették, és az A. T. S. 2003 e szolgáltatásokat több adóköteles ügylethez használta fel, főszabály szerint nem tagadható meg tőle a levonásához való jog által biztosított előny (lásd analógia útján: 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Ugyanakkor még ha az adólevonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek is, 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; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 52 Az adócsalást illetően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog által biztosított előnyt nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el héacsalást, hanem akkor is, ha bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtottak, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által az értékesítő vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett ilyen adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 53 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 54 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését (2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 55 A jelen végzés 52–54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adólevonáshoz való jog csak akkor tagadható meg ezen adóalanytól, ha az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján elvégzett átfogó értékelését követően megállapítást nyer, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt. E jog csak akkor tagadható meg, ha e tényállást a jogilag megkövetelt módon – nem feltételezések alapulvételével – bizonyították (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 56 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az adóhatóság megállapította, hogy az A. T. S. 2003 és más gazdasági szereplők színlent munkaerő-kölcsönzés révén és valótlan tartalmú alvállalkozói számlák befogadásával fiktív számlázási láncolatot alakítottak ki többek között annak érdekében, hogy csökkentsék héafizetési kötelezettségeiket. E hatóság rámutatott arra, hogy a nyomozás során kihallgatott gyanúsítottak, valamint a kölcsönzött munkavállalók nyilatkozatai alapján a munkaerő-kölcsönző társaságok semmilyen valós gazdasági tevékenységet nem folytattak. Az ilyen, csalást megvalósító tényállás, amennyiben az a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően kerül megállapításra, alkalmas a héa levonásához való jog által biztosított előny megtagadásának igazolására.
- 57 Ezzel szemben az a körülmény, hogy az ezen szolgáltatásnyújtásokat eredményező ügyletlánc gazdasági szempontból észszerűtlennek tűnik, vagy észszerűen nem igazolt, önmagában nem tekinthető adócsalásnak (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 63. pont; 2020. szeptember 3-i Crewprint-végzés, C-611/19, nem tették közzé, EU:C:2020:674, 42. pont).
- 58 A fenti megfontolásokra tekintettel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság olyan tanúvallomásokból következő megállapításokra alapozva tagad meg az adóalanytól valamely szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó héa levonásához való jog által biztosított előnyt, amelyek alapján e hatóság megkérdőjelezte e szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítését, illetve megállapította, hogy az héacsalás részét képezte, amennyiben az első esetben az adóalany nem bizonyítja, hogy az említett szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették, vagy amennyiben a második esetben az említett adóhatóság a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján bizonyítja, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt.

Az első és a negyedik kérdésről

- 59 Első és negyedik kérdésével, amelyeket harmadikként együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes, hogy az adóhatóság a héacsalás fennállásának bizonyítására elegendőnek tekinti a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti szabályoknak valamely adóalany vagy a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplő által való megsértését, és ez alapján annak bizonyítása nélkül tagadja meg ezen adóalanytól a levonási jogot, hogy e jogsértés és a héalevonási jog között összefüggés áll fenn.
- 60 Ebben az összefüggésben e bíróság lényegében arra is választ vár, hogy az adóhatóság feladata-e az adócsalás tényállási elemeinek meghatározása, továbbá e csalás elkövetőinek, valamint az azok által elkövetett cselekmények azonosítása.
- 61 Meg kell állapítani, hogy a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti szabályoknak az adóalany vagy a szolgáltatási láncban közreműködő más gazdasági szereplő általi megsértése önmagában nem minősül olyan tényezőnek, amely lehetővé tenné annak bizonyítását, hogy az adóalany héacsalást követett el, vagy ilyen csalásban vett részt. Azonban az ilyen jogsértés az adott ügy ténybeli körülményeitől függően a héacsalás fennállására utaló jelek egyikének, valamint olyan bizonyítéknak minősülhet, amely e körülmények átfogó értékelése keretében figyelembe vehető annak megállapítása érdekében, hogy az adóalany a csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, illetve annak megállapítása érdekében, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2019. október 3-i Altic ítélet, C-329/18, EU:C:2019:831, 41. pont; 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 58. pont).
- 62 Másfelől az adóhatóság feladata – amelyre a bizonyítási teher hárul – a héacsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása, a csalárd cselekmények bizonyítása, valamint annak megállapítása, hogy az adóalany e csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel részt vesz az említett csalásban. Ugyanakkor e követelmény nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását. A nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóság részéről e bizonyításra a jogilag megkövetelt módon sor került-e (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 36. és 37. pont).
- 63 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet a következőképpen kell értelmezni:
- azzal ellentétes, hogy az adóhatóság a héacsalás fennállásának bizonyítására elegendőnek tekinti a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti szabályoknak valamely adóalany vagy a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplő által való megsértését, és ez alapján annak bizonyítása nélkül tagadja meg ezen adóalanytól a levonási jogot, hogy e jogsértés és a héalevonási jog között összefüggés áll fenn;
 - az ilyen jogsértés azonban az adott ügy ténybeli körülményeitől függően az ilyen csalás fennállására utaló jelek egyikének, valamint olyan bizonyítéknak minősülhet, amely mindezen körülmények átfogó értékelése keretében figyelembe vehető annak megállapítása érdekében, hogy az adóalany a csalás elkövetője, vagy abban részt vett, illetve annak megállapítása érdekében, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel részt vesz ezen csalásban;
 - az adóhatóság feladata a héacsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása, a csalárd cselekmények bizonyítása, valamint annak megállapítása, hogy az adóalany e csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel részt vesz ezen csalásban;
 - e követelmény nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

A második és harmadik kérdésről

- 64 Második és harmadik kérdésével, amelyeket utolsóként együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany feladata annak vizsgálata, hogy a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők tiszteletben tartották-e a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó nemzeti szabályokat, valamint a tevékenységükre alkalmazandó egyéb nemzeti szabályokat.

- 6 A jelen végzés 52. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy meg kell tagadni a levonási jogot, ha megállapításra kerül, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették vagy a szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, 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.
- 66 A Bíróság 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; 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 28. pont).
- 67 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; 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 55. pont; 2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266, 29. pont).
- 68 Mindazonáltal az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelyek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanak át (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 51. pont).
- 69 Közelebbről, a Bíróság már kimondta, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalany minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. pont; 2020. június 4-i C. F. (Adóellenőrzés) ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 47. pont).
- 70 Ebből az következik, hogy az adóalany részéről megkövetelt körültekintés és a tőle észszerűen elvárható intézkedések, amelyek az arról való meggyőződést szolgálják, hogy az adóalany a beszerzésével nem vesz részt az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben, ténybeli körülményektől, és különösen attól függenek, hogy vannak-e olyan jelek, amelyek az adóalany számára az általa végzett beszerzés időpontjában szabálytalanságra vagy csalásra utalhatnak, vagy sem. Így csalásra utaló jelek fennállása esetén fokozott körültekintés várható el az adóalanytól. Ugyanakkor nem várható el tőle, hogy olyan összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, mint amelyek lefolytatására az adóhatóságnak lehetősége van (2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 52. pont).
- 71 A szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó nemzeti szabályok tiszteletben tartását illetően meg kell állapítani, hogy – amint az a jelen végzés 61. pontjából kitűnik – az ilyen szabályok megsértése az adott ügy ténybeli körülményeitől függően a héacsalás fennállására utaló jelek egyikének, valamint olyan bizonyítéknak minősülhet, amely mindezen körülmények átfogó értékelése keretében figyelembe vehető annak megállapítása érdekében, hogy az adóalany a csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, illetve annak megállapítása érdekében, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ugyanez vonatkozik a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők tevékenységének gyakorlására alkalmazandó egyéb nemzeti szabályok megsértésére is.
- 72 A fentiek összességéből az következik, hogy nem követelhető meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy az általa végzett beszerzés időpontjában vagy azt követően ellenőrizze, hogy a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők tiszteletben tartották-e a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó nemzeti szabályokat, valamint a tevékenységükre alkalmazandó egyéb nemzeti szabályokat. Ugyanakkor az e szabályok megsértéséből eredő olyan jelek fennállása esetén, amelyek alkalmasak arra, hogy az adóalanyban az általa végzett beszerzés időpontjában szabálytalanságok vagy csalás gyanúját keltsék, megkövetelhető ezen adóalanytól, hogy fokozott körültekintést tanúsítson, és hogy megtegye azokat az intézkedéseket, amelyek észszerűen elvárhatók tőle az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt héacsalásban.
- 73 Következésképpen a második és a harmadik kérdésre azt választ kell adni, hogy az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy főszabály szerint nem a héalevonási jogot gyakorolni kívánó adóalany feladata annak vizsgálata, hogy a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők tiszteletben tartották-e a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó nemzeti szabályokat, valamint a tevékenységükre alkalmazandó egyéb nemzeti szabályokat. Ugyanakkor az e szabályok megsértéséből eredő olyan jelek fennállása esetén, amelyek alkalmasak arra, hogy az adóalanyban az általa végzett beszerzés időpontjában szabálytalanságok vagy csalás gyanúját keltsék, megkövetelhető ezen adóalanytól, hogy fokozott körültekintést tanúsítson, és hogy megtegye azokat az intézkedéseket, amelyek észszerűen elvárhatók tőle az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt héacsalásban.

A költségekről

- 74 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely az adóalany azon választását, hogy gazdasági tevékenységét olyan formában gyakorolja, amely lehetővé teszi számára a gazdasági költségeinek csökkentését, „rendeltetésellenes joggyakorlásnak” minősíti, és ezen okból megtagadja ezen adóalanytól az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jog által biztosított előnyt, amennyiben nem bizonyították, hogy teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag vagy legalábbis elsődlegesen olyan adóelőny megszerzését célzó megállapodás áll fenn, amelynek megszerzése ellentétes lenne ezen irányelv rendelkezéseinek célkitűzéseivel.

2) A 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság olyan tanúvallomásokból következő megállapításokra alapozva tagad meg az adóalanytól valamely szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog által biztosított előnyt, amelyek alapján e hatóság megkérdőjelezte e szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítését, illetve megállapította, hogy az héacsalás részét képezte, amennyiben az első esetben az adóalany nem bizonyítja, hogy az említett szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették, vagy amennyiben a második esetben az említett adóhatóság a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai alapján bizonyítja, hogy ezen adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt.

3) A 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

- azzal ellentétes, hogy az adóhatóság a hozzáadottérték-adóval (héta) összefüggő csalás fennállásának bizonyítására elegendőnek tekinti a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti szabályoknak valamely adóalany vagy a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplő által való megsértését, és ez alapján annak bizonyítása nélkül tagadja meg ezen adóalanytól a levonási jogot, hogy e jogsértés és a héalevonási jog között összefüggés áll fenn;
- az ilyen jogsértés azonban az adott ügy ténybeli körülményeitől függően ilyen csalás fennállására utaló jelek egyikének, valamint olyan bizonyítéknak minősülhet, amely mindezen körülmények átfogó értékelése keretében figyelembe vehető annak megállapítása érdekében, hogy az adóalany a csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, illetve annak megállapítása érdekében, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel részt vesz ezen csalásban;
- az adóhatóság feladata a héacsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása, a csalárd cselekmények bizonyítása, valamint annak megállapítása, hogy az adóalany e csalás elkövetője, vagy abban aktívan részt vett, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel részt vesz ezen csalásban;
- e követelmény nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

4) Az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

főszabály szerint nem a hozzáadottérték-adóra (héta) vonatkozó levonási jogot gyakorolni kívánó adóalany feladata annak vizsgálata, hogy a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatási láncban korábban közreműködő más gazdasági szereplők tiszteletben tartották-e a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó nemzeti szabályokat, valamint a tevékenységükre alkalmazandó egyéb nemzeti szabályokat. Ugyanakkor az e szabályok megsértéséből eredő olyan jelek fennállása esetén, amelyek alkalmasak arra, hogy az adóalanyban az általa végzett beszerzés időpontjában szabálytalanságok vagy csalás gyanúját keltsék, megkövetelhető ezen adóalanytól, hogy fokozott körültekintést tanúsítson, és hogy megtegye azokat az intézkedéseket, amelyek észszerűen elvárhatók tőle az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügylettel nem vesz részt héacsalásban.

Luxembourg, 2023. január 9.

A. Calot Escobar

E. Regan

hivatalvezető

tanácselnök