



A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. január 11.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A levonási jog megtagadása – Az adóalany kötelezettségei – Gondossági kötelezettség – Bizonyítási teher – Az adósemlegesség és a jogbiztonság elve – Az uniós jog elsőbbsége – Valamely nemzeti bíróság ítélkezési gyakorlata és az uniós jog közötti ellentmondás”

A C-537/22. sz. ügyben,
az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2022. augusztus 11-én érkezett, 2022. május 31-i határozatával terjesztett elő

a **Global Ink Trade Kft.**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjev tanácselnök, T. von Danwitz (előadó), P. G. Xuereb, A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és Sipos A., 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 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. cikkének, 168. cikke a) pontjának és 178. cikke a) pontjának az adósemlegesség és a jogbiztonság elvével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

E kérelmet a Global Ink Trade Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: adóhatóság) között termékeszerzések utáni hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog által biztosított előny utóbbi által való megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A héairányelv 167. cikke úgy rendelkezik, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

Ezen irányelv 168. cikkének a) pontja értelmében:

„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 178. cikkének a) pontja értelmében az adóalanyok az ezen irányelv 168. cikke a) pontja szerinti adólevonási joga gyakorlásához az ugyanezen irányelvben meghatározott követelményeknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

A héairányelv 273. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A Global Ink Trade ügynöki nagykereskedelmi tevékenységet folytat Magyarországon. E vállalkozás a 2012 júliusa és 2013 júniusa közötti időszakban különböző irodai eszközöket szerzett be. Az e beszerzésekhez kapcsolódó számlák többségén az érintett termékek értékesítőjeként a magyar Office Builder Kft. került feltüntetésre.

Az Office Buildernél végzett vizsgálatok során az adóhatóság többek között megállapította, hogy ez utóbbi nem folytatott valós gazdasági tevékenységet, és nem teljesítette adókötelezettségeit. E vállalkozás ügyvezetője, aki 2013 márciusában büntetés-végrehajtási intézetben volt fogvatartott, tagadta, hogy bármilyen számlát állított volna ki, és bármilyen levelezést folytatott volna a Global Ink Trade-del. Ezenkívül ugyanezen adóhatóság megállapította, hogy az Office Builder és a Global Ink Trade közötti levélváltáshoz használt e-mail-cím nem egyezik meg az Office Builder hivatalos e-mail-címével.

Az adóhatóság tanúkat is meghallgatott, akik megerősítették, hogy az érintett termékeket a Global Ink Trade részére értékesítették. Ez utóbbi ügyvezetője elmondta, hogy az Office Builder által egy helyi újságban közzétett hirdetés útján került kereskedelmi kapcsolatba az utóbbi társasággal, valamint hogy ellenőrizte e vállalkozás cégnyilvántartásban szereplő adatait, és hogy személyesen találkozott annak képviselőjével, ugyanakkor a kapcsolattartásra a továbbiakban elektronikus levél útján került sor.

Az összegyűjtött bizonyítékok alapján az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az állítólagosan az Office Builder által a Global Ink Trade nevére kiállított számlák nem hitelesek, mivel az Office Builder ügyvezetője kifejezetten tagadta azok kiállítását. Így e hatóság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az e számlákon szerepeltetett ügyletekre nem e két vállalkozás között került sor. Következésképpen az említett adóhatóság úgy határozott, hogy megtagadja a Global Ink Trade-től az említett számlákon szerepeltetett héa levonásához való jogot, többek között arra hivatkozással, hogy a Global Ink Trade a tevékenysége gyakorlása során nem járt el kellő körültekintéssel, különösen mivel nem tájékozódott megfelelően az értékesítője személyazonosságáról, valamint arról, hogy ez utóbbi teljesítette-e az adókötelezettségeit, és így passzív adókijátszást követett el.

A Global Ink Trade keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), amely a kérdést előterjesztő bíróság, arra hivatkozva, hogy a szóban forgó számlákra eső héa levonásához való jog adóhatóság általi megtagadása nem bizonyított tényeken alapult, és hogy e hatóság figyelmén kívül hagyta azt a körülményt, hogy őt terheli a bizonyítási teher.

A kérdést előterjesztő bíróság ezzel összefüggésben megállapítja, hogy a Bíróság a héairányelv releváns rendelkezéseit számos hasonló, magyar vonatkozású ügyben, így a 2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzésben (C-610/19, EU:C:2020:673, a továbbiakban: Vikingo Fővállalkozó végzés) és a Crewprint végzésben (C-611/19, EU:C:2020:674, a továbbiakban: Crewprint végzés) értelmezte. Márpedig e bíróság szerint a Kúria (Magyarország) továbbra is alkalmazza az e végzéseket megelőzően fennálló ítélkezési gyakorlatát, amely, úgy tűnik, olyan követelmények révén korlátozza a héalevonási jogot, amelyek nem a héairányelven alapulnak, azzal az indokkal, hogy az említett végzések nem tartalmaznak új elemeket az uniós jog értelmezéséhez.

Közelebbről, a Kúria ítélkezési gyakorlata azt eredményezi, hogy minden adóalany köteles arra, hogy a beszállítói vonatkozásában összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, különösen a tekintetben, hogy e beszállítók tiszteletben tartották-e a saját héabevallási és -fizetési kötelezettségeiket, miközben a Vikingo Fővállalkozó végzésből az következik, hogy e vizsgálatok nem terhelhetők a héalevonási jogát gyakorló adóalanyra. Így eltérés mutatkozik a magyar bíróságok között a Bíróság ítélkezési gyakorlatából levonandó következtetéseket illetően. Ebben az összefüggésben az adóhatóság maga is továbbra is olyan követelményeket alkalmaz, amelyek összeegyeztethetetlenek a Bíróság által értelmezett rendelkezéseivel. E követelmények ezenkívül ellentétesek az e hatóság által az adóalanyok számára kiadott útmutatóban foglaltakkal, ami a kérdést előterjesztő bíróság szerint sérti a jogbiztonság elvét. Az

említett követelmények között szerepel többek között az egyes beszállítókkal való személyes kapcsolattartás, valamint e beszállítók hivatalos e-mail-címének kizárólagos használata.

Mivel a kérdést előterjesztő bíróságot főszabály szerint kötik a Kúria ítéletei, és az ezen ítéletekben – amelyek kötelező precedensértékkel bírnak – foglalt jogi értékeléstől való bármilyen eltérést köteles indokolni, e bíróság arra keresi a választ, hogy az uniós jog elsőbbségének elvére tekintettel ténylegesen mellőznie kell-e a Kúria azon ítéleteit, amelyek összeegyeztethetetlennek tűnnek számára a héairányelvnek a Bíróság által a Vikingo Fővállalkozó végzésben és a Crewprint végzésben értelmezett rendelkezéseivel.

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

Az uniós jog elsőbbségének elvét, valamint a hatékony bírói jogvédelemhez való, az Európai Unió Alapjogi Charta 47. cikkében garantált jog sérelmét jelenti-e, ha a végső fokon eljáró tagállami bíróság a Bíróság előzetes döntéshozatal iránti indítványra végzés formájában meghozott azon döntését, melynek tárgya éppen a végső fokon eljáró tagállami bíróság által kialakított ítélkezési gyakorlat volt, akként értelmezi, hogy az nem tartalmaz olyan új elemet, ami a Bíróság korábbi döntéseinek elvetését, továbbá a végső fokon eljáró bíróság által kialakított korábbi tagállami ítélkezési gyakorlat megváltoztatását eredményezné, eredményezhetné?

Úgy kell-e értelmezni az uniós jog elsőbbségének elvét, valamint a [az Európai Unió Alapjogi Chartájának] 47. cikkében garantált hatékony bírói jogvédelemhez való jogot, hogy abban az esetben is a Bíróság által hozott döntések elsőbbségének elve érvényesül, ha a végső soron ítélkező tagállami bíróság is precedensként hivatkozik a korábbi ítéleteire? A Bíróság Eljárási Szabályzatának 99. cikkére is tekintettel más válasz adható-e az esetben, ha a Bíróság döntése végzés formájában hozott döntés?

A [héairányelv] 167. cikkével, a 168. cikk a) pontjával és a 178. cikk a) pontjával, továbbá a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összefüggésben a számlák szerinti gazdasági esemény megvalósulására és jellegére tekintet nélkül az adózó általános ellenőrzési kötelezettsége körében megkövetelhető-e az áfa levonási jog feltételeként – erre vonatkozó tagállami jogszabályi előírás hiányában – az adózótól a számla kibocsátójával való személyes kapcsolattartás, illetőleg az, hogy csak a hivatalosan bejelentett e-mail-címen tartson kapcsolatot a beszállítóval? E körülmények tekinthető-e az adózótól elvárt kellő körültekintés objektív tényekkel bizonyított hiányának, figyelemmel arra, hogy e körülmények az üzleti kapcsolat létrejötte előtt végzett adózási ellenőrzés során még nem álltak fenn, hanem azok a felek közötti üzleti kapcsolat elemei?

Megfelel-e a [héairányelv] hivatkozott cikkeinek, az adósemlegesség elvének, de különösen a Bíróság ezen előírások értelmezése körében kialakított és az adóhatóság bizonyítási kötelezettségét rögzítő ítélkezési gyakorlatának azon tagállami jogértelmezés és gyakorlat, mely a [héairányelv] szerinti számlával rendelkező adóalany héa levonási jogát arra hivatkozással tagadja meg, hogy nem járt el kellő körültekintéssel az ügyletek során, mert nem igazolt olyan magatartást, amelyre tekintettel meg lehetne állapítani azt, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, úgy, hogy az adóalany a vitatott ügyletekre vonatkozó összes dokumentációt becsatolta, az adóigazgatási eljárás során előterjesztett további bizonyítási indítványait pedig az adóhatóság elutasította?

A [héairányelv] fenti közeire, valamint a jogbiztonság alapelveire tekintettel objektív ténynek tekinthető-e a kellő körültekintés körében tett azon megállapítás, hogy a számlakibocsátó gazdasági tevékenységet nem végzett, ha az adóhatóság azt úgy állapítja meg, hogy a számlákkal, szerződéssel és egyéb számviteli bizonylatokkal, valamint levelezéssel dokumentált, továbbá a raktározó cég, valamint az adózó ügyvezetőjének és alkalmazottjának nyilatkozatával megerősített gazdasági esemény valóságban való megtörténtét kizárólag a beszállító cég ügyvezetőjének azt tagadó nyilatkozata alapján ítéli bizonyítatlannak, ekként meg nem történtnek, tekintet nélkül a nyilatkozattétel körülményeire, a nyilatkozó érdekeire, továbbá arra, hogy az iratok tanúsága szerint ő alapította a céget és a rendelkezésre álló adatok szerint a cég nevében megbízott járt el?

Úgy kell[-e] értelmezni a [héairányelv] héa levonásra vonatkozó rendelkezéseit, hogy amennyiben az adóhatóság az adóigazgatási eljárás során feltárja, hogy a számlákban szereplő termékek a Közösségből származnak és az adózó a láncolat második szereplője, úgy – figyelemmel arra, hogy a Közösségből származó termékek áfamentesek, így az első magyarországi beszerzőt áfa levonási jog nem illeti meg, csak a láncolat második tagját – e séma felvázolása önmagában elegendő objektív tény az adócsalás bizonyítására, avagy az adóhatóságnak ez esetben is objektív tényekkel kell bizonyítania, hogy a láncolat mely tagja vagy tagjai követtek el adócsalást, azt milyen magatartással valószínűsítették meg, továbbá, hogy arról az adózó arról kellő körültekintéssel tudott, vagy tudhatott-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

Előjáróban, mivel a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésével az uniós jog elsőbbsége elvének, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének értelmezését kéri a Bíróságtól, meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alapján a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy még akkor is kötik a magasabb szintű nemzeti bíróságok ítéletei, ha azok olyan jogi értékeléseket tartalmaznak, amelyek összeegyeztethetetlennek tűnnek számára az uniós joggal.

Mindemellett a kérdést előterjesztő bíróság nem fejt ki, hogy milyen összefüggést állapít meg az Európai Unió Alapjogi Chartájának a hatékony bírósági jogorvoslatához való jogot rögzítő 47. cikke és e nemzeti szabályozás között. Ezenkívül, amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat semmilyen olyan akadályra nem hivatkozik, amely meggátolná az említett bíróságot abban, hogy amennyiben kétség merül fel az érintett nemzeti ítélkezési gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjesszen a Bíróság elé. E körülmények között az említett kérdéseket kizárólag az uniós jog elsőbbségének elvére tekintettel kell megválaszolni.

Így meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jog elsőbbségének elvét, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely felsőbb szintű nemzeti bíróság jogi értékelései kötik az alsóbb szintű nemzeti bíróságokat, amelyek az ezen értékelésektől való bármilyen eltérést kötelesek megindokolni, miközben ezen alsóbb szintű nemzeti bíróságok valamely uniós jogi rendelkezésnek a Bíróság által adott értelmezésére tekintettel úgy vélik, hogy az említett értékelések nem állnak összhangban e joggal.

Az elfogadhatóságról

A magyar kormány álláspontja szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanok. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis e kérdésekkel a Kúria által a Vikingo Fővállalkozó végzés és a Crewprint végzés alapjául szolgáló ügyekben hozott határozatokat kívánja kétségbe vonni, mégpedig azzal az indokkal, hogy e határozatok nem állnak összhangban e végzésekkel. Így az említett kérdések nem relevánsak az alapügyben felmerült jogvita elbírálása szempontjából, mivel az semmilyen kapcsolatban nem áll ezen ügyekkel.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések relevanciáját vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2023. szeptember 14-i Bezirkshauptmannschaft Feldkirch ítélet, C-55/22, EU:C:2023:670, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a Kúria határozatai, valamint a Vikingo Fővállalkozó végzés és a Crewprint végzés közötti esetleges ellentmondásra hivatkozik. Márpedig, mivel a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügyvita elbírálása érdekében az e végzésekben foglalt útmutatásokra kell hivatkoznia, és mivel az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás értelmében ugyanakkor kötik őt a Kúria határozatai, az előterjesztett kérdések összefüggnek az alapeljárás tárgyával, és azok nem hipotetikus jellegűek. Ezenfelül a Bíróság rendelkezésére állnak azok az elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy e kérdésekre hasznos választ adhasson.

Következésképpen az első és második kérdés elfogadható.

Az ügy érdeméről

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog elsőbbségének elve szentesíti az uniós jog elsődlegességét a tagállamok jogával szemben. Ez az elv tehát arra kötelezi a tagállamok valamennyi szervét, hogy biztosítsák a különböző uniós jogi normák teljes érvényesülését, mivel a tagállamok joga nem befolyásolhatja a különböző normáknak az említett államok területére nézve elismert hatását. Ebből az következik, hogy az uniós jog elsőbbségének elve értelmében nem sértheti az uniós jog egységességét és tényleges érvényesülését az, hogy a tagállam – akár alkotmányos jellegű – nemzeti jogi rendelkezésekre hivatkozik (lásd ebben az értelemben: 2023. június 5-i Bizottság kontra Lengyelország [A bírák függetlensége és magánélete] ítélet, C-204/21, EU:C:2023:442, 77. pont; 2023. július 24-i Lin ítélet, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 128. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy az a nemzeti bíróság, amely élt az EUMSZ 267. cikkben részese biztosított lehetőséggel, köve van az alapügy elbírálásánál a Bíróság által az uniós jog szóban forgó rendelkezései tekintetében adott értelmezéshez, és így adott esetben mellőznie kell valamely felsőbb szintű bíróság értékelését, ha úgy ítéli meg, hogy a Bíróság által adott értelmezésre tekintettel azok nem állnak összhangban az uniós joggal, adott esetben eltekintve az őt arra kötelező nemzeti szabály alkalmazásától, hogy feleljen meg e felsőbb szintű bíróság határozatainak (lásd ebben az értelemben: 2023. július 24-i Lin ítélet, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 132. és 133. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ilyen feltételek között az uniós jog teljes érvényesülésének biztosítására vonatkozó követelmény e nemzeti bíróság azon kötelezettségével jár, hogy adott esetben módosítania kell az állandó ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az a nemzeti jognak az uniós joggal összeegyeztethetetlen értelmezésén alapul (2021. szeptember 9-i Dopravní podnik hl. m. Prahy ítélet, C-107/19, EU:C:2021:722, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ezenkívül, ha a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelmű választ adott az uniós jog értelmezésével kapcsolatos valamely kérdésre, a nemzeti bíróságnak meg kell tennie mindent, ami az uniós jog ezen értelmezésének érvényre juttatásához szükséges (lásd ebben az értelemben: 2022. március 10-i Grossman ítélet, C-177/20, EU:C:2022:175, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

E tekintetben, amint arra a magyar kormány és a Bizottság rámutatott, nincs jelentősége annak, hogy a Bíróság által megfogalmazott értelmezésre ítélet vagy az eljárás szabályzat 99. cikke szerinti indokolt végzés formájában kerül sor. Ugyanis az előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Szerződésnek, az Európai Unió Bírósága alapokmányának, illetve ezen eljárási szabályzatnak egyetlen rendelkezése sem tesz különbséget az ítéletek és az indokolt végzések között azok terjedelmét és hatását illetően. Így a nemzeti bíróság nem hagyhat figyelmen kívül valamely végzést azzal az indokkal, hogy az – az ítélettől eltérően – állítólagosan nem tartalmaz új elemeket az uniós jog értelmezéséhez.

A jelen ügyben tehát a kérdést előterjesztő bíróságot az alapjogvita elbírálása során köti az uniós jognak a Bíróság által adott értelmezése, és e bíróságnak adott esetben mellőznie kell a Kúria által korábban hozott, a nemzeti jogban kötelező precedensértékkel bíró határozatokban foglalt értékelést, ha úgy ítéli meg, hogy ez az értékelés ezen értelmezésre tekintettel nem áll összhangban az uniós joggal.

A kérdést előterjesztő bíróság és a magyar kormány által nyújtott információkból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás feljogosítja e bíróságot arra, hogy mellőzze a Kúria korábbi határozatait, még ha azok kötelező precedensével is rendelkeznek, feltéve többek között, hogy az említett bíróság úgy ítéli meg, hogy e határozatok összeegyeztethetetlenek az uniós joggal, és hogy értékelését e tekintetben indokolással látja el. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben terhelő indokolási kötelezettség önmagában nem tűnik olyan jellegűnek, amely sértené az uniós jog elsőbbségét, mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratok egyetlen olyan körülményt sem foglalnak magukban, amely arra utalhatna, hogy e kötelezettség olyan akadályt képezne, amely rendkívül nehezíti tenné az említett bíróság számára a Kúria korábbi határozataitól való eltérés lehetőségének gyakorlását.

E megfontolásokra tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jog elsőbbségének elvét úgy kell értelmezni, hogy az azon nemzeti bíróságot, amely élt az EUMSZ 267. cikkben részére biztosított lehetőséggel, arra kötelezi, hogy mellőzze a felsőbb szintű nemzeti bíróság jogi értékeléseit, ha úgy ítéli meg, hogy az uniós jog valamely rendelkezésének a Bíróság által ítélet vagy az eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében vett indokolt végzés formájában adott értelmezésére tekintettel ezen értékelések nem állnak összhangban az uniós joggal. Ugyanakkor az olyan nemzeti szabályozás, amely arra szorítkozik, hogy az alacsonyabb szintű nemzeti bíróságokat az ezen értékelésektől való bármely eltérés indokolására kötelezze, nem ellentétes ezen elvvel.

A harmadik, a negyedik és az ötödik kérdésről

Harmadik, negyedik és ötödik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvnek az adósemlegesség és a jogbiztonság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját, hogy azokkal ellentétes az a gyakorlat, amely szerint az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól az utóbbi részére értékesített termékek beszerzése utáni héa levonásához való jogot, hogy az e beszerzésekre vonatkozó számlák a kellő körülmények között adóalanyok felróható hiányát tanúsító körülmények miatt – amely körülményeket főszabály szerint az e hatóság által az adóalanyok számára kiadott útmutatóra tekintettel kell értékelni – nem tekinthetők hitelesnek.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalany azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen felszámított héát, a közös héarendszer egyik alapvető képezi. Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának elválaszthatatlan részét képezi, 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).

Ami a héa levonásához való jogra vonatkozó követelményeket vagy anyagi jogi feltételeket illeti, a héairányelv 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 utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa. Az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illetően, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, az említett irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany az ugyanezen irányelvben meghatározott követelményeknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A levonási jog említett anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha 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 (2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. május 25-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C-114/22, EU:C:2023:430, 36. pont).

Ugyanakkor az adólevonáshoz való jog megtagadható az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy arra család módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalással és az adókerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célkitűzés, és a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra család módon vagy visszaélészerűen. Ennélfogva, még ha a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek is, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk e jogot, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az említett jogra család módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak (2023. május 25-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C-114/22, EU:C:2023:430, 40. és 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ami az adócsalást illeti, 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 objektív tényezők alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalanytól, akinek a levonási jog alapját képező termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtottak, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy e termékek megszerzése vagy e szolgáltatások igénybevétele által ilyen csalásra irányuló ügyletben vesz részt (2023. május 25-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C-114/22, EU:C:2023:430, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Mivel a levonási jog megtagadása e jog alapvető elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóságok feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsák azon objektív tényezők fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany adócsalást követett el, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok bizonyították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2023. május 25-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C-114/22, EU:C:2023:430, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

E tekintetben a héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket az adóhatóságnak a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell igazolnia. 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).

Ebből az következik, hogy az adóalany részéről megkövetelt körülmétekintés 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, az adott ügy körülményeitől, 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 körülmétekintés 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; 2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 70. pont).

Annak megállapítása, hogy az adóalany kellő körülmétekintéssel járt-e el, az alapügy tényállásának értékelése körébe, következképpen a nemzeti bíróságok kizárólagos hatáskörébe tartozik. E bíróságok feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy körülményeire tekintettel az adóalany kellő körülmétekintéssel járt-e el, és megtette-e az ilyen körülmények között tőle észszerűen elvárható intézkedéseket (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A héairányelv e tekintetben főszabály szerint nem képezi akadályt annak, hogy a tagállamok az adóalanytól megkövetelt kellő körülmétekintés szintjének pontosítása és az adóhatóság értékelésének elősegítése céljából olyan szabályozást vagy útmutatót fogadjanak el, amelyek e tekintetben kritériumokat írnak elő. Az ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése alapján ugyanis a tagállamok megállapíthatnak az említett irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

Ugyanakkor, amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, az ilyen intézkedés nem vezethet a héalevonáshoz való jog, ebből következően pedig a héa semlegességének szisztematikus megkérdőjelezéséhez (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanígy nem sértheti az uniós jognak a héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó hatékonyságát.

Így ugyanezen intézkedés nem kérdőjelezheti meg az adóhatóságoknak a jelen ítélet 37. pontjában hivatkozott azon kötelezettségét, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsák azon objektív körülményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy az adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy

tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Hasonlóképpen, a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az nem vezethet ahhoz, hogy ezen adóalanyra hárítsák a beszállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzések lefolytatását.

Következésképpen, ha az adóhatóság többek között a számla kibocsátója körében elkövetett szabálytalanságokra hivatkozik, a bizonyítékok értékelése nem eredményezheti azt, hogy az említett adóalanyt, aki e számla címzettje, közvetett módon arra kötelezzék, hogy a szerződéses partnernél olyan ellenőrzést végezzen, amely főszabály szerint nem is a feladata (lásd ebben az értelemben: 2013. május 16-i Hardimpex végzés, C-444/12, EU:C:2013:318, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Végül a jelen ítélet 41. pontjában említetthez hasonló intézkedés végrehajtásának meg kell felelnie a jogbiztonság elvének. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét az Európai Unió intézményeinek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Amint azt a Bíróság már több alkalommal megállapította, ebből többek között az következik, hogy az uniós jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie, és a jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét. Ugyanígy, az uniós jog által szabályozott területeken a tagállami jogszabályokat egyértelműen kell megfogalmazni, hogy azok lehetővé tegyék az érintettek számára, hogy jogaikat és kötelezettségeiket világosan és pontosan megismerjék, a nemzeti bíróságok számára pedig azt, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását (2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy a Global Ink Trade-től azzal az indokkal tagadták meg a részére értékesített termékek beszerzését terhelő héa levonásához való jogot, hogy az e termékekre vonatkozó számlák különösen az említett termékek értékesítőjének tényleges kilétével kapcsolatos bizonytalanság miatt nem tekinthetők hitelesnek. Ebben az összefüggésben úgy tűnik, hogy az adóhatóság arra is hivatkozott, hogy az említett számlákat kiállító vállalkozás ügyvezetője nem teljesítette a héa bevallására és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét, amiről a Global Ink Trade-nek állítólag tudnia kellett volna. Az adóhatóság e tekintetben úgy ítélte meg, hogy a Global Ink Trade passzív adókiárást követett el.

Amint az a jelen ítélet 37. és 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóság a jogilag megkövetelt módon bizonyította-e azon objektív körülményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy az adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel ilyen csalásban vesz részt, valamint annak értékelése, hogy az adott ügy körülményeire tekintettel az említett adóalany kellő körültekintéssel járt-e el, és megette-e az ilyen körülmények között tőle észszerűen elvárható intézkedéseket.

Bár a héacsalásra utaló valószínűsítő körülmények fennállása esetén az ilyen adóalanytól kétségkívül megkövetelhető, hogy fokozott körültekintést tanúsítson, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóság által támasztott követelmények nem járnak-e azzal a hatással, hogy arra kötelezik ezen adóalanyt, hogy a jelen ítélet 39. és 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a beszállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatok elvégzését ténylegesen az adóalanyra hárítanák át.

Közelebbről, emlékeztetni kell arra, hogy az említett hatóság nem követelheti meg általános jelleggel a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól annak ellenőrzését, az azon termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója, amelyek tekintetében ezen levonási jog gyakorlását kéri, eleget tett-e héabevallási és -fizetési kötelezettségének (lásd ebben az értelemben: Vikingo Fővállalkozó végzés, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Végül, ami a jogbiztonság elvét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóság a ráruházott hatáskörök gyakorlása során tiszteletben tartotta-e az említett elvet. Ebben az összefüggésben e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az említett hatóság által az adóalanyok számára kiadott és az alapügy gyakorlatára alkalmazandó útmutatót egyértelműen fogalmazták-e meg, hogy annak alkalmazása a jelen ítélet 45. és 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében kiszámítható volt-e a jogalanyok számára, és hogy az ugyanezen hatóság által alkalmazott követelmények nem voltak-e ellentétesek ezen útmutatóval.

Következésképpen, a harmadik, negyedik és ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség és a jogbiztonság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a gyakorlat, amely szerint az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól az utóbbi részére értékesített termékek beszerzése utáni héa levonásához való jogot, hogy az e beszerzésekre vonatkozó számlák a kellő körültekintés említett adóalanyok felróható hiányát tanúsító körülmények miatt – amely körülményeket főszabály szerint az e hatóság által az adóalanyok számára kiadott útmutatóra tekintettel kell értékelni – nem tekinthetők hitelesnek, feltéve hogy:

a) a gyakorlat és ezen útmutató nem kérdőjelezi meg az említett hatóságot terhelő azon kötelezettséget, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azokat az objektív körülményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy az említett adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel ilyen csalásban vesz részt;

az említett gyakorlat és az említett útmutató nem hárítja ugyanezen adóalanyra a szerződéses partnerre vonatkozó összetett és alapos ellenőrzések lefolytatását;

az ugyanezen hatóság által alkalmazott követelmények összhangban állnak az ugyanezen útmutatóban előírt követelményekkel, és

az adóalanyok számára közzétett útmutatót egyértelműen fogalmazták meg, és annak alkalmazása kiszámítható volt a jogalanyok számára.

A hatodik kérdéssel

E kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt, hogy ezen adóalany „körhinta” jellegű héacsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság, anélkül, hogy az e csalásban részt vevő valamennyi szereplőt és az azok által megvalósított cselekményeket azonosítaná, annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi.

A jelen ítélet 35–38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az adóhatóságnak, amely valamely adóalanytól meg kívánja tagadni a levonási jog által biztosított előnyt, a nemzeti jogban előírt bizonyításra vonatkozó szabályoknak megfelelően és az uniós jog hatékony érvényesülésének sérelme nélkül, a jogilag megkövetelt módon bizonyítania kell mind magának a héacsalásnak a fennállását alátámasztó objektív tényezőket, mind pedig azokat az objektív tényezőket, amelyek bizonyítják, hogy az adóalany elkövette ezen adócsalást, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott termékbeszerzéssel vagy szolgáltatás-igénybevételével az említett adócsalásban vesz részt.

E bizonyítási követelmény – a csalás típusától vagy a vizsgált cselekményektől függetlenül – tiltja az olyan feltételezések vagy vélelmek alkalmazását, amelyek a bizonyítási teher megfordításával sérthetik a közös héarendszer alapelveinek minősülő levonási jogot, és ebből következően az uniós jog hatékony érvényesülését (2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 34. pont).

Következésképpen, ha a körbeszámlázásos láncolat fennállása adócsalás komoly gyanúját veti fel, amelyet az ügy valamennyi ténybeli elemének és körülményének átfogó értékelése keretében figyelembe kell venni, nem fogadható el, hogy az adóhatóság valamely „körhinta” jellegű adócsalás fennállásának bizonyítása érdekében annak megállapítására szorítkozik, hogy a szóban forgó ügylet ilyen körbeszámlázásos láncolat részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 35. pont).

Az adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott termékbeszerzéssel vagy szolgáltatás igénybevételével az említett adócsalásban vesz részt. Az adócsalás fennállásának és az adóalany ez utóbbiban való részvételének bizonyítása ugyanakkor nem foglalja szükségszerűen magában az említett adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását. A nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az adóhatóságok e bizonyítást a jogilag megkövetelt módon folytatták-e el (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 36. pont).

Következésképpen a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy:

azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt, hogy ezen adóalany „körhinta” jellegű héacsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi;

az említett adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott termékbeszerzéssel vagy szolgáltatás igénybevételével az említett adócsalásban vesz részt, ami nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Az uniós jog elsőbbségének elvét úgy kell értelmezni, hogy az azon nemzeti bíróságot, amely élt az EUMSZ 267. cikkben részére biztosított lehetőséggel, arra kötelezi, hogy mellőzze a felsőbb szintű nemzeti bíróság jogi értékeléseit, ha úgy ítéli meg, hogy az uniós jog valamely rendelkezésének a Bíróság által ítélet vagy az eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében vett indokolt végzés formájában adott értelmezésére tekintettel ezen értékelések nem állnak összhangban az uniós joggal. Ugyanakkor az olyan nemzeti szabályozás, amely arra szorítkozik, hogy az alacsonyabb szintű nemzeti bíróságokat az ezen értékelésektől való bármely eltérés indokolására kötelezze, nem ellentétes ezen elvvel.

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség és a jogbiztonság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a gyakorlat, amely szerint az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól az utóbbi részére értékesített termékek beszerzése utáni hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jogot, hogy az e beszerzésekre vonatkozó számlák a kellő körültekintés említett adóalanyok felróható hiányát tanúsító körülmények miatt – amely körülményeket főszabály szerint az e hatóság által az adóalanyok számára kiadott útmutatóra tekintettel kell értékelni – nem tekinthetők hitelesnek, feltéve hogy:

e gyakorlat és ezen útmutató nem kérdőjelezi meg az említett hatóságot terhelő azon kötelezettséget, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azokat az objektív körülményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy az említett adóalany héacsalást követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel ilyen csalásban vesz részt;

az említett gyakorlat és az említett útmutató nem hárítja ugyanezen adóalanyra a szerződéses partnerre vonatkozó összetett és alapos ellenőrzések lefolytatását;

az ugyanezen hatóság által alkalmazott követelmények összhangban állnak az ugyanezen útmutatóban előírt követelményekkel, és

az adóalanyok számára közzétett útmutatót egyértelműen fogalmazták meg, és annak alkalmazása kiszámítható volt a jogalanyok számára.

A 2006/112 irányelvet a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes, hogy ha az adóhatóság arra hivatkozással kívánja megtagadni valamely adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jog által biztosított előnyt, hogy ezen adóalany „körhinta” jellegű héacsalásban vett részt, akkor ezen adóhatóság annak megállapítására szorítkozik, hogy ezen ügylet körbeszámlázásos láncolat részét képezi;

az említett adóhatóság feladata egyrészt az adócsalás tényállási elemeinek pontos meghatározása és a csalárd cselekmények bizonyítása, másrészt pedig annak megállapítása, hogy az adóalany aktívan részt vett ezen adócsalásban, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott termékbeszerzéssel vagy szolgáltatás igénybevételével az említett adócsalásban vesz részt, ami nem foglalja szükségszerűen magában az adócsalásban részt vevő valamennyi szereplő, valamint az e szereplők által elkövetett valamennyi cselekmény azonosítását.

Arabadjiev Danwitz Xuereb

Kumin Ziemele

Kihirdetve Luxembourgban, a 2024. január 11-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar A. Arabadjiev

hivatalvezető tanácselnök

* Az eljárás nyelve: magyar.