Nem létező eladó kivonat jobb mint a Maks Pen

láncügylet
levonási jog

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2015. október 22.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – Levonási jog – Megtagadás – Egy nem létezőnek tekintett jogalany által megvalósított eladás”

A C-277/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2014. június 5-én érkezett, 2014. március 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**

A TANÁCS 2006. november 28-i 2006/112/EK IRÁNYELVE

a közös hozzáadottértékadó-rendszerről[1]

Preambulum
(3) Annak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és ésszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. Az átdolgozási művelet ugyanakkor együtt jár néhány lényegi módosítással, amelyet mindazonáltal el kell végezni. Azokat az eseteket, amelyeket ilyen változtatások érintenek, kimerítően fel kell sorolni az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben.

C-392/09. sz. Uszodaépítő ügy és C-395/09.

hatodik irányelv = Héa-irányelv

[1] Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2006. december 11-i, L 347. számában (1. o.).

Az Eladó nemlétezésére vonatkozó megállapítások:

- a társaság nem volt héanyilvántartásba véve,
- nem nyújtott be adóbevallást és nem fizetett adót
- nem tette közzé az éves beszámolóit,
- nem rendelkezett a folyékony üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel,
- a székhelyeként megnevezett épület megrongálódott állapota bármely gazdasági tevékenységet lehetetlenné tenne,
- kapcsolatfelvétel sikertelen volt.

A lengyel adóhatóság következtetése:

- a számlákat egy nem létező gazdasági szereplő állította ki,
- lehetetlen azonosítani a szóban forgó termékek valódi értékesítőjét,
- nem létező gazdasági szereplő nem ruházhatja át az áruk tulajdonjogát, és nem fogadhat el kifizetést sem,
- a Vevő nem tanúsított ésszerű gondosságot azáltal, hogy elmulasztotta megvizsgálni, hogy ezen ügyletek csalás részét képezték-e.

Az Eladó védekezése:

1. a Vevőtől nyilvántartásbavételi dokumentumokat kapott
   - cégjegyzékkivonatot,
   - adóazonosító számot és
   - egy statisztikai azonosítószám kiadásáról szóló tanúsítványt,
2. a vételárat megfizette,
3. a terméket továbbértékesítette

Az Eub leszögezte: az adólevonási jog a közös héarendszer alapelvét képezi

a levonási jog keletkezésének a <u>tartalmi</u> feltételei (ítélet 28. pont)

- az érdekelt Vevő adóalany legyen,
- termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel,
- e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa

a levonási jog <u>formai</u> követelményei (ítélet 29. pont)

- kiállított számlával kell rendelkeznie, amelyen elkülönülten kell feltüntetni többek között
- azon héaazonosító számot, amelynek keretében az adóalany a termékértékesítést végezte,
- az adóalany teljes nevét és címét, valamint
- az értékesített termékek mennyiségét és jellegét.

Az Eub leszögezte, hogy a levonási jog tartalmi és formai követelményei között nem szerepelnek olyan feltételek, miszerint az Eladó

- héanyilvántartásba van véve,
- benyújtott bevallást, megfizetette az adót, és
- rendelkezik engedéllyel,
- székhelye alkalmas gazdasági tevékenységre.

(ítélet 31. és 33. pont)

Az előbbiekkel szemben az Eub leszögezte:
„….a hatodik irányelv úgy rendelkezik, hogy ezen eladónak az ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett adóalanyi minőséggel kell rendelkeznie. …..A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók gazdasági tevékenységét önállóan végzi, tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére. Ebből következik, hogy az 'adóalany' fogalmát tágan, a ténykérdésekre alapozva határozták meg. …..(az Eladóval) kapcsolatban ilyen gazdasági tevékenység az alapügyben szóban forgó üzemanyag-értékesítés körülményeit figyelembe véve nem tűnik kizártnak. E megállapítást nem kérdőjelezi meg a kérdést előterjesztő bíróság által említett…" körülmények. (ítélet 31-35. pont)

Az épület megrongálódott állapotára vonatkozó Eub következtetés:
„.. az ilyen megállapítás nem zárja ki azt, hogy e tevékenység a székhelytől eltérő más helyeken történjen." (ítélet 35. pont)

Láncügyletre és a kereskedelmi eszközök hiányára vonatkozó Eub következtetés:

„…amennyiben a szóban forgó tevékenység több, egymást követő értékesítés keretében megvalósított termékértékesítésekből áll, e termékek első vevője és viszonteladója szorítkozhat arra, hogy az első eladónak azt az utasítást adja, hogy a szóban forgó termékeket közvetlenül a második vevőnek szállítsa… anélkül, hogy szükségszerűen maga is rendelkezne olyan tárolási és szállítási eszközökkel, amelyek nélkülözhetetlenek a szóban forgó termékek értékesítéséhez." (ítélet 35. pont)

Az Eladó elérhetetlenségével kapcsolatban az Eub kimondta:
„…az, hogy a közigazgatási eljárások keretében esetlegesen lehetetlen kapcsolatot felvenni a(z Eladóval)…vagy a cégjegyzékben annak igazgatójaként bejegyzett személlyel, nem teszi lehetővé annak automatikus megállapítását, hogy ezen értékesítések időpontjában nem állt fenn ilyen gazdasági tevékenység, mivel e kapcsolatfelvételi kísérletekre az alapügyben szóban forgó értékesítéseket megelőző vagy követő időszakban került sor." (ítélet 36. pont)

Az Eub szerint az adóalanyiságnak nem feltétele bármilyen engedély, mert
„… a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdéséből nem tűnik ki, hogy az adóalanyi minőség valamely, a gazdasági tevékenység folytatására kibocsátott hatósági engedélytől függne…" (ítélet 36. pont)

Az Eub kimondta:
Az adóalanyi minőség nem függhet attól sem, hogy adóbevallást nyújtson be és megfizesse a héát.
„Az adóalanyi minőség elismerése annál inkább sem tehető függővé azon kötelezettségtől, hogy az adóalany éves beszámolókat tegyen közzé, vagy rendelkezzen az üzemanyag

értékesítéséhez szükséges engedéllyel, mivel e kötelezettségeket nem írja elő a hatodik irányelv." (ítélet 39. pont)

Az Eub kimondta:
„….az adóköteles tevékenység megkezdésének a bejelentésére irányuló kötelezettségnek a termékek értékesítője általi esetleges elmulasztása nem befolyásolhatja az értékesített termékek címzettjeit megillető, a megfizetett héa levonására való jogot. Ennélfogva az említett címzettet megilleti a levonási jog akkor is, ha a termékek értékesítője nem héanyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha az értékesített termékekre vonatkozó számlák a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjában megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák…." (ítélet 40. pont)

Az Eub hozzátette:
„…az alapügyben szóban forgó üzemanyag értékesítésével kapcsolatban a levonási jog többi, a jelen ítélet 28. pontjában említett tartalmi feltétele szintén teljesült annak ellenére, hogy a(z Eladó) a 2004. április 27-i rendeletre tekintettel esetlegesen nem létezik….Ugyanis, mivel a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítés"-fogalom nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha azok tulajdonosa lenne ….(az Eladó)…azon képességének esetleges hiánya, hogy az alapügyben szóban forgó termékekkel jogilag rendelkezzen, nem zárhatja ki e termékek e rendelkezés értelmében vett értékesítését, mivel az említett termékeket ténylegesen átadták a (Vevőnek)…, amely azokat az adóköteles ügyleteihez használta fel. …Ezenkívül az a héa, amelyet a(Vevő)…az alapügyben szóban forgó üzemanyag-értékesítések címén ténylegesen megfizetett, a Bírósághoz benyújtott iratokban szereplő adatok szerint a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve szintén 'fizetendő, illetve megfizetett' volt. Ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héa minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően… Ezért az a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgó termékek értékesítője az ezen eladási ügyleteket terhelő héát befizette-e vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalanynak az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát.." (ítélet 43-44-45. pont)

Az Eub elvi éllel leszögezte:
„… amennyiben a hatodik irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt tartalmi és formai követelmények teljesültek, a levonási jog ezen irányelvben előírt rendszerével nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg….A számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia …" (ítélet 49-50. pont)

Az Eub végső következtetése:
„ a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek után fizetendő vagy megfizetett héa levonásának a jogát, hogy a számlát olyan gazdasági szereplő állította ki, amelyet az e szabályozásban előírt kritériumokat illetően nem létező gazdasági szereplőnek kell tekinteni, és hogy lehetetlen a termékek valódi értékesítőjének a kilétét megállapítani, kivéve ha – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy az adóalanyt olyan ellenőrzésre kötelezné, amely nem feladata – bebizonyítják, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett értékesítés héacsalás részét képezi…” (ítélet 53. pont)