Nem létező eladó lehetetlen a termékek valódi értékesítőjének a kilétét megállapítani 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**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a negyedik tanács elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva (előadó), D. Šváby, A. Rosas, Juhász E. és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi képviseletében P. Szczerbiak és T. Szymański, meghatalmazotti minőségben,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az osztrák kormány képviseletében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel (HL L 128., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 358. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (a továbbiakban: PPUH Stehcemp) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (łódzi adóhivatal igazgatója) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a gyanúsnak tartott ügyletek után a PPUH Stehcemp által előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog elismerését.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

2. Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 Az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

6 A hatodik irányelv 10. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. […]”

7 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint „[a]z adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”.

8 Ezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az említett irányelv 28f. cikkének 1. pontjából következő megfogalmazásában így rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.”

9 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja az ezen irányelv 28f. cikkének 2. pontjából következő megfogalmazásában előírja, hogy ahhoz, hogy ezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak az említett irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie.

10 Ugyanezen irányelvnek „Az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségei” elnevezésű XIII. címe alatt található ezen 22. cikk az (1) bekezdése a) pontjának, (3) bekezdése b) pontjának, (4) bekezdése a) pontjának és (5) bekezdésének a hatodik irányelv 28h. cikkéből következő változataiban a következőképpen rendelkezik:

„(1) a) Minden adóalany bejelenti, hogy adóalanyként folytatott tevékenységét mikor kezdte, mikor módosította vagy szüntette meg. A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik az adóalanyok számára, hogy a nyilatkozatokat elektronikus úton is elkészíthessék, és megkövetelhetik ezen elektronikus út használatát.

[…]

(3)

[…]

b) Az ezen irányelvben meghatározott különleges rendelkezések sérelme nélkül, hozzáadottérték-adó céljából csak a következő részletek feltüntetése kötelező az a) pont első, második és harmadik albekezdése szerint kiállított számlákon:

– a kibocsátás dátuma,

– egy, a számlát egyedileg azonosító, egy vagy több számsorból álló sorszám,

– az (1) bekezdés c) pontjában említett hozzáadottértékadó-azonosító szám, amelynek keretében az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte,

– a fogyasztónak az (1) bekezdés c) pontjában említett azon hozzáadottértékadó-azonosító száma, amely alapján számára azon termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezték, amelynek adóját köteles megfizetni, vagy amely alapján a 28c. cikk A. része szerint értékesítették számára a termékeket,

– az adóalany és a vevő teljes neve és címe,

– az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege,

– azon dátum, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás megtörtént vagy befejeződött, vagy azon dátum, amikor az a) pont második albekezdésében említett kifizetést teljesítették, amennyiben e dátumot meg lehet állapítani, és eltér a számla kiállításának dátumától,

– az adóköteles mennyiség adómértékenként vagy adómentességenként, az egységár az adó és bármilyen árengedmény vagy visszatérítés nélkül, ha az egységár ezeket nem tartalmazza,

– az alkalmazott hozzáadottértékadó-mérték,

– a fizetendő hozzáadottérték-adó összege, kivéve ha olyan különleges rendelkezést alkalmaztak, amelyre vonatkozóan ezen irányelv kizár egy ilyen adatot,

[…]

(4)

a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. E határnap nem lehet az egyes adómegállapítási időszakok végét követő két hónapnál később. Az adómegállapítási időszakokat az egyes tagállamok egy hónapban, két hónapban vagy egy negyedévben állapítják meg. A tagállamok azonban más időszakokat is megjelölhetnek, feltéve, hogy ezen adómegállapítási időszak az egy évet nem haladja meg. A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik az adóalany számára, hogy a bevallásokat elektronikus úton is elkészíthesse, és megkövetelhetik ezen elektronikus út használatát.

[…]

(5) Minden adóalany megfizeti a rendszeres adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő hozzáadottérték-adó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

A lengyel jog

11 A termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám; a továbbiakban: héatörvény) 5. cikke (1) bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adó alapját a belföldön ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás képezi.

12 E törvény 7. cikkének (1) bekezdése szerint az ezen 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja értelmében „termékértékesítésnek” minősül a termékek feletti tulajdonjog átengedése.

13 Az említett törvény 15. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is, abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása is.”

14 A héatörvény 19. cikkének (1) bekezdése szerint az adófizetési kötelezettség a termék értékesítésének vagy a szolgáltatás nyújtásának az időpontjában keletkezik.

15 E törvény 86. cikkének (1) bekezdése alapján, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységeihez használta fel, az említett törvény 15. cikke szerinti adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az előzetesen felszámított adó összegét. E 86. cikk (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az előzetesen felszámított adó összege megegyezik az adóalany által a termékbeszerzésért és a szolgáltatások igénybevételéért kapott számlákon szereplő héák teljes összegével.

16 A termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló, 2004. április 27-i pénzügyminiszteri rendelet (Dz. U. 97. szám, 970. alszám) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: 2004. április 27-i rendelet) 14. cikke (2) bekezdése 1. pontjának a) alpontja előírja, hogy amennyiben a termékek értékesítését vagy a szolgáltatások nyújtását olyan számlákkal vagy helyesbített számlákkal igazolják, amelyeket nem létező, vagy a számlák vagy helyesbített számlák kiállítására nem jogosult gazdasági szereplő (a továbbiakban: nem létező gazdasági szereplő) állított ki, e számlák és vámokmányok nem jogosítanak sem a fizetendő adó csökkentésére, sem az adókülönbözet visszatérítésére, sem pedig az előzetesen megfizetett adó visszatérítésére.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 2004 folyamán a PPUH Stehcemp számos alkalommal dízel üzemanyagot vásárolt, amelyet gazdasági tevékenysége körében használt fel. Az ezen üzemanyag-vásárlásokat érintő számlákat a Finnet sp. z o.o. (a továbbiakban: Finnet) állította ki. A PPUH Stehcemp levonta az ezen üzemanyag-vásárlások után megfizetett héát.

18 Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság a 2012. április 5-i határozatával azzal az indokkal tagadta meg a PPUH Stehcempnek e héa levonásának jogát, hogy az említett üzemanyag-vásárlásokra vonatkozó számlákat egy nem létező gazdasági szereplő állította ki.

19 A łódzi adóhivatal igazgatója a 2012. május 29-i határozattal azzal az indokkal hagyta helyben e határozatot, hogy a Finnetet a 2004. április 27-i rendeletben előírt kritériumokat illetően olyan nem létező gazdasági szereplőnek kell tekinteni, amely nem végezhet termékértékesítést. A Finnet nemlétezésére vonatkozó megállapítást elemek összességére és különösen arra a tényre alapították, hogy e társaság nem volt héanyilvántartásba véve, nem nyújtott be adóbevallást és nem fizetett adót. Ezenkívül az említett társaság nem tette közzé az éves beszámolóit, és nem rendelkezett a folyékony üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel. A cégjegyzékben a társaság székhelyeként megnevezett épület megrongálódott állapota bármely gazdasági tevékenységet lehetetlenné tenne. Végül a Finnettel vagy a cégjegyzékben annak igazgatójaként bejegyzett személlyel való kapcsolatfelvétel bármiféle kísérlete sikertelen volt.

20 A PPUH Stehcemp keresetet indított a łódzi adóhivatal igazgatójának 2012. május 29-i határozatával szemben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (łódzi vajdasági közigazgatási bíróság) előtt. E keresetet azzal az indokkal utasították el, hogy a Finnet az alapügyben szóban forgó ügyletek időpontjában egy nem létező gazdasági társaság volt, és hogy a PPUH Stehcemp nem tanúsított ésszerű gondosságot azáltal, hogy elmulasztotta megvizsgálni, hogy ezen ügyletek csalás részét képezték-e.

21 A PPUH Stehcemp a héatörvény hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 86. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdése 1. pontja a) alpontjának a megsértésére hivatkozva felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

22 Felülvizsgálati kérelmének az alátámasztása érdekében a PPUH Stehcemp azzal érvel, hogy a héasemlegesség elvével ellentétes a jóhiszemű adóalanynak a levonási jogtól való megfosztása. Márpedig a Finnettől olyan nyilvántartásbavételi dokumentumokat, vagyis egy cégjegyzékkivonatot, valamint egy adóazonosító számot és egy statisztikai azonosítószám kiadásáról szóló tanúsítványt kapott, amelyek bizonyítják, hogy e társaság jogszerűen működő gazdasági szereplő volt.

23 A kérdés előterjesztő bíróságban azon jelentőséggel kapcsolatban merül fel kérdés, amelyet a Bíróság ítélkezési gyakorlata a héalevonási joggal összefüggésben az adóalany jóhiszeműségének tulajdonít (lásd többek között: Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373; Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549; Forvards V végzés, C-563/11, EU:C:2013:125; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184). E bíróság azon a véleményen van, hogy az adóalany jóhiszeműsége nem jogosíthat héalevonásra, ha e jog tartalmi feltételei nem teljesülnek. A kérdést előterjesztő bíróság különösen azzal kapcsolatban vet fel kérdést, hogy valamely termékbeszerzés minősíthető-e termékértékesítésnek, amennyiben az ezen ügyletre vonatkozó számlákon nem létező gazdasági szereplő van feltüntetve, és amennyiben lehetetlen azonosítani a szóban forgó termékek valódi értékesítőjét. Ugyanis valamely nem létező gazdasági szereplő nem ruházhatja át az áruk tulajdonjogát, és nem fogadhat el kifizetést sem. Ilyen körülmények között az adóhatóságok nem rendelkeznek megfizetendő adótartozás felett sem, és így nincs fizetendő adó.

24 A fenti megállapításokra tekintettel a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik […] irányelv […] 2. cikkének 1. pontját, 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, 5. cikkének (1) bekezdését, valamint 10. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy az olyan ügylet esetében, amelyre az alapügyben szóban forgó körülmények között kerül sor, amely ügyben sem az adóalany, sem az adóhatóságok nem képesek a termék tényleges értékesítője kilétének megállapítására, termékértékesítésről van szó?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 22. cikkének (3) bekezdését, hogy ezekkel ellentétesek az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek szerint – az alapügyben szóban forgó körülmények között – az adóalany az előzetesen felszámított adót azért nem vonhatja le, mert a számlát olyan személy állította ki, aki nem a termék tényleges értékesítője, és nem lehet a termék tényleges értékesítőjének kilétét megállapítani, és őt az adó megfizetésére vagy arra kötelezni, hogy nevezze meg azt a személyt, aki a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján erre köteles?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

25 Kérdéseivel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell-e 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.

26 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben megfogalmazott adólevonási jog a közös héarendszer alapelvét képezi, amely főszabály szerint nem korlátozható, és amely a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. és 26. pont; Petroma Transports és társai ítélet, C-271/12, EU:C:2013:297, 22. pont).

27 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd: Dankowski-ítélet, C-438/09, EU:C:2010:818, 24. pont; Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 25. pont; Forvards V végzés, C-563/11, EU:C:2013:125, 27. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 25. pont).

28 Ami a levonási jog keletkezésének a tartalmi feltételeit illeti, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának szövegéből kitűnik, hogy e 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 (lásd ebben az értelemben: Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 52. pont; Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 26. pont; Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 29. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 27. pont).

29 A levonási jog formai követelményeit illetően a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie. E 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján a számlán 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.

30 Az alapüggyel kapcsolatban az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a PPUH Stehcemp, amely levonási jogát kívánja gyakorolni, a hatodik irányelv értelmében vett adóalanyi minőséggel bír, hogy ténylegesen megkapta és kifizette a Finnet által kiállított számlákon feltüntetett szóban forgó termékeket, vagyis az üzemanyagot, és e termékeket később az adóköteles ügyleteihez használta fel.

31 Azonban a kérdést előterjesztő bíróság abból az előfeltevésből indul ki, hogy az alapügyben szóban forgó számlán említett ügylet nem jogosíthat az előzetesen megfizetett héa levonására, mivel még ha a Finnet a cégjegyzékben nyilvántartásba is volt véve, e társaságot az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt kritériumokat illetően az ezen üzemanyag-értékesítések időpontjában nem létező gazdasági szereplőnek kell tekinteni. Az említett bíróság szerint e nemlétezés többek között abból a tényből következik, hogy a Finnet nem volt héanyilvántartásba véve, nem nyújtott be adóbevallást, nem fizetett adót és nem rendelkezett a folyékony üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel. Ezenkívül a Finnet székhelyeként megnevezett épület megrongálódott állapota bármely gazdasági tevékenységet lehetetlenné tenne.

32 Mivel azon a véleményen volt, hogy az ilyen nem létező gazdasági szereplő nem végezhet termékértékesítést, és a hatodik irányelv releváns rendelkezései szerint nem is állíthat ki ilyen értékesítésre vonatkozó számlát, a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn az ezen irányelv értelmében vett termékértékesítés, mivel e termékek valódi értékesítőjének a kilétét sem lehet megállapítani.

33 E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy a termékek értékesítője vagy annak számlakiállításra vonatkozó joga fennállásának olyan kritériuma, mint amely az alapügyben szóban forgó és a nemzeti bíróság által értelmezett szabályozásból ered, nem szerepel az adólevonási jog jelen ítélet 28. és 29. pontjában említett feltételei között. Ezzel szemben a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy ezen eladónak az ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett adóalanyi minőséggel kell rendelkeznie. Így azok a kritériumok, amelyek teljesülésétől az alapügyben szóban forgó és a nemzeti bíróság által értelmezett nemzeti szabályozás függővé teszi az értékesítő és annak számlakiállításra vonatkozó joga fennállását, nem lehetnek ellentétesek az olyan követelményekkel, mint amelyek az e rendelkezések értelmében vett adóalanyi minőségből következnek.

34 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 (lásd: Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. pont).

35 A Finnettel 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 azon körülmény, hogy semmiféle gazdasági tevékenységet nem tesz lehetővé azon épület megrongálódott állapota, amelyben a Finnet székhelye található, mivel az ilyen megállapítás nem zárja ki azt, hogy e tevékenység a székhelytől eltérő más helyeken történjen. Különösen, 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 (lásd: Forvards V végzés, C-563/11, EU:C:2013:125, 34. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 32. pont) anélkül, hogy szükségszerűen maga is rendelkezne olyan tárolási és szállítási eszközökkel, amelyek nélkülözhetetlenek a szóban forgó termékek értékesítéséhez.

36 Hasonlóképpen az, hogy a közigazgatási eljárások keretében esetlegesen lehetetlen kapcsolatot felvenni a Finnettel 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.

37 Ezenkívül 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 (lásd ebben az értelemben: Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. pont).

38 Nem vitatott, hogy ezen irányelv 22 cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését. Mindazonáltal az ilyen bejelentésnek a héarendszer megfelelő működése tekintetében fennálló jelentősége ellenére nem lehet további feltétele az ugyanezen irányelv 4. cikke szerinti adóalanyi minőség elismerésének, mivel e 22. cikk az ezen irányelvnek „Az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségei” című XIII. címe alatt található (lásd ebben az értelemben: Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 31. pont).

39 Ebből következik, hogy e minőség nem függhet az adóalany említett 22. cikk (4) és (5) bekezdéséből eredő azon kötelezettségeinek a tiszteletben tartásától 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.

40 Ebben az összefüggésben a Bíróság azt is kimondta, hogy 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 (lásd ebben az értelemben: Dankowski-ítélet, C-438/09, EU:C:2010:818, 33., 36. és 38. pont; Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 32. pont).

41 A Bíróság ebből arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság nem utasíthatja el a levonási jogot azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó már nem rendelkezik egyéni vállalkozói igazolvánnyal, így már nem jogosult az adószáma használatára, ha e számla a hatodik irányelv említett 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjában előírt valamennyi adatot tartalmazza (lásd ebben az értelemben: Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 33. pont).

42 A jelen ügyben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletekre vonatkozó számlákon az említett rendelkezésnek megfelelően feltüntették többek között az értékesített termékek jellegét és a fizetendő héa összegét, valamint a Finnet nevét, adóazonosító számát és székhelyének címét. Így a kérdést előterjesztő bíróság által említett és a jelen ítélet 31. pontjában összefoglalt körülmények nem teszik lehetővé sem a Finnet adóalanyi minősége hiányának a megállapítását, sem következésképpen a PPUH Stehcemp adólevonási jogának a megtagadását.

43 Másodszor hozzá kell tenni, hogy 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 Finnet a 2004. április 27-i rendeletre tekintettel esetlegesen nem létezik.

44 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 (lásd többek között: Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61, 7. pont; Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a Finnet 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 PPUH Stehcempnek, amely azokat az adóköteles ügyleteihez használta fel.

45 Ezenkívül az a héa, amelyet a PPUH Stehcemp 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 (lásd többek között: Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 54. pont; Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 49. pont; Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 28. pont). 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 (lásd ebben az értelemben: Optigen és társai ítélet, C-354/03,

C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 54. pont; Véleclair-ítélet, C-414/10, EU:C:2012:183, 25. pont).

46 Márpedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügy körülményeire tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket nem a Finnet, hanem olyan más gazdasági szereplő valósította meg, amelynek a kilétét lehetetlen volt megállapítani, és így az adóhatóságok nem tudták beszedni az ezen ügyletek utáni héát.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat. Ennélfogva 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 visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd: Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 35. és 37. pont; valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. pont).

48 Bár ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adócsalást, ugyanez az eset áll fenn akkor is, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. Ilyen körülmények között az érintett adóalanyt a hatodik irányelv alkalmazása szempontjából ilyen csalás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (lásd: Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont).

49 Ezzel szemben, 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 (lásd ebben az értelemben: Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16; 51, 52 és 55. pont; Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 44–46. és 60. pont; Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 44., 45. és 47. pont).

50 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 (lásd ebben az értelemben: Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 45. pont; LVK – 56 ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55, 64. pont).

51 Adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen 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: Mahagében

és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 59. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 37. pont).

52 Bár az ilyen adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg ezen 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 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 (lásd ebben az értelemben: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. és 61. pont; Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 49. pont; Jagiełło-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 38. és 39. pont).

53 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy 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, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

A költségekről

54 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:

A 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi 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 hozzáadottérték-adó 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 hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.