

62018CJ0273

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. július 10. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottértékadó (héta) rendszere – 2006/112/EK – Az elzetiesen megfizetett héa levonásához való jog – 168. cikk – Termékértékesítési lánc – A levonási jog e lánc fennállása miatti megtagadása – A hatáskörrel rendelkező adóhatóságnak a visszaélés szerző gyakorlat fennállásának a bizonyítására vonatkozó kötelezettsége”

A C-273/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Augstka tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) a Bírósághoz 2018. április 20-án érkezett, 2018. április 13-i határozatával terjesztett el

a SIA „Kuršu zeme”

és

a Valsts ieņēmumu dienests

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó) és L. S. Rossi bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a lett kormány képviselőjében I. Kucina és V. Šoica, meghatalmazotti minőségben,

–

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

–

az észt kormány képviselőjében N. Grünberg, meghatalmazotti minőségben,

–

a spanyol kormány képviselőjében L. Aguilera Ruiz, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és I. Rubene, meghatalmazotti minőségben, tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-ai 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszer?l szóló, 2006. november 28-ai 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) 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a SIA „Kuršu zeme” és a Valsts ie?mumu diensts (adóhatóság, Lettország; a továbbiakban: VID) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy ez utóbbi megtagadta az e társaságnak a SIA „KF Prema” társaságtól való termékbeszerzései utáni hozzáadottértékadó (h?a) levonásához való jog elismerését azon az alapon, hogy ezekre a beszerzésekre valójában nem került sor.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja és b) pontjának i. alponja a következ?ket írja el?:

„A H?A hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

b)

termék ellenérték fejében történ? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i.

adóalanyként eljáró személy [...] által [...]”

4

Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5

Az említett irányelv 20. cikkének első bekezdése a következőképpen szól:

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

6

Ugyanezen irányelv 23. cikke értelmében:

„A tagállamok intézkedéseket tesznek annak érdekében, hogy Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősítsék azon ügyleteket, amelyeket termékértékesítésnek minősítettek volna, ha azokat területükön belül teljesített volna adóalanyként eljáró személy vagy szervezet.”

7

A héairányelv 32. cikkének első bekezdése a következőket írja elő:

„Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.”

8

Ezen irányelv 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.”

9

Az említett irányelv 68. cikke kimondja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

10

Ugyanezen irányelv 69. cikke a következőket írja elő:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a h a?fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az id?pontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk els? bekezdésében említett határid? lejártakor keletkezik.”

11

A héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerz? vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Európai Unió] területére, és ha a termékértékesítés megrendel?je a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

12

Ezen irányelv 167. cikke el?írja, hogy „[a]z adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

13

Az említett irányelv 168. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adó teles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adó teles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a)

a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[...]

c)

a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával  szhangban a K zss gen belüli termékbeszerzés után fizetend? H A?t.”

14

Ugyanezen irányelv 193. cikke a következ?ket írja el?:

„[...] a HÉA?t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni.”

15

A héairányelv 200. cikke kimondja:

„A HÉA?t a K zss gen belüli adóztatandó termékbeszerzést teljesít? személynek kell megfizetnie.”

A lett jog

16

Az 1995. március 9-ii Likums par pievienot? s v?rt?bas nodokli (hozz?adott?rték?ad?ról sz?ló törvény, Latvijas V?stnesis, 1995., 49. sz.; a továbbiakban: héáról sz?ló törvény) alap?gy tényállására alkalmazandó változata 1. cikkének 2) és 34) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„2) termékértékesítésnek kell tekinteni azon ?gyleteket, amelyek során valamely dolog (termék) felett a tulajdonosként történ? rendelkezés jogát másik személynek átengedik.

[...]

34) Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell tekinteni a másik tagállamból származó termékek Lettorsz?g területén történ? átvételét, amely során az értékesít?, a megrendel? vagy a megbízásukból más személy e másik tagállamból adja fel vagy fuvarozza el a termékeket.”

17

E törvény 2. cikkének (2) bekezdése a következ?ket írja el?:

„A [héakötelesek] az alábbi ?gyletek, ha azokat Lettorsz?g területén és gazdasági tevékenység keretében végzik:

1)

az ellenérték fejében történ? termékértékesítés, a saját fogyasztást is ideértve;

[...]”

18

Az említett törvény 10. cikke (1) bekezdésének 1) és 7) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„Csak az adóhatóság el?tt adóalanyként nyilvántartott személy jogosult adóbevallásában az államkincstárba befizetend? adóösszegb?l levonni el?zetesen megfizetett héa címén az alábbi összegeket:

1) a saját adóköteles jog?gyletek céljából, beleértve a külföldön megvalósított olyan ?gyleteket, amelyek adókötelesek lennének, ha Lettorsz?g területén valósultak volna meg, céljából beszerzett termékekkel vagy igénybevett szolgáltatásokkal kapcsolatban más adóalanytól kapott számlán szerepl? adóösszegek;

[...]

7) a saját adóköteles ?gyletek céljából a Közösségen belül beszerzett termékek után megfizetett adóösszeg.”

19

Ugyanezen törvény 18. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„Közösségen belüli adóköteles ?gyletek a következ?k:

1) a jelen törvény 2. cikkének (2) bekezdésében említett, gazdasági tevékenység keretében megvalósított ügyletek, valamint a Közösségen belüli termékbeszerzések;

2) termékek valamely személy által egy másik tagállamból Lettországba e személy általi gazdasági tevékenység végzése céljából történő áthelyezése, amit Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell tekinteni;

[...]"

20

A héáról szóló törvény 30. cikke (1) bekezdésének első mondata a következőket írja elő:

„Ha az adóalany más tagállambeli adóalanytól kap termékeket, az előbbinek kell megállapítania az adó összegét és befizetni az adót az államkincstárba az 5. cikk (1) vagy (3) bekezdése szerint a megfelelő adómérték ezen ügyletre való alkalmazásával.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

21

A Kuršu zeme egy Lettországban alapított társaság, amely 2012 decembere és februárja között egy Lettországban található másik társaságtól, a KF Premától történő termékbeszerzési ügyleteket vállalt be, és levonta az ezek után előzetesen megfizetett héát.

22

Egy adóellenőrzés során a VID arra a megállapításra jutott, hogy ezekre a beszerzésekre több társaság közötti, egymást követő ügyletek láncolata végén került sor. Az érintett termékeket ugyanis először az UAB „Baltfisher”, egy Litvániában található társaság két lettországi társaságnak adta elő. Ezt követően e termékeket ez utóbbiak továbbértékesítették egy másik, Lettországban letelepedett társaságnak, amely azokat a KF Premának értékesítette tovább, amely végül eladta azokat a Kuršu zemének, amely saját maga biztosította e termékeknek Klaipėdából (Litvánia) a Lettországban található gyárába történő szállítását.

23

Mivel ebben a láncügyletben nem talált logikus magyarázatot, a VID egyrészt megállapította, hogy a közvetítő társaságok valójában semmiféle tevékenységet nem végeztek a szóban forgó termékbeszerzések megvalósításában, másrészt pedig azt, hogy nem kerülhette elő a Kuršu zeme figyelmét az említett lánc mesterséges jellege.

24

A VID tehát úgy vélte, hogy a Kuršu zeme a szóban forgó termékeket közvetlenül a Baltfishertől szerezte be, és ezért a szóban forgó beszerzéseket „Közösségen belüli termékbeszerzéseknek” minősítette. Következésképpen a VID a 2014. április 29-i határozatával helyesbítette a Kuršu zeme által készített héabevallásokat azáltal, hogy a szóban forgó termékek értékét belefoglalta a más tagállamokban beszerzett szóban forgó termékek értékébe, megnövelte a fizetendő héát, és ennek során megfelelő mértékben csökkentette a Kuršu zeme által bevallott, előzetesen megfizetett héát.

25

A Kuršu zeme keresetet indított e határozattal szemben az administ?v? rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) el?tt azzal érvelve, hogy el?ször is a levonási joghoz szükséges valamennyi formai és anyagi jogi követelmény teljesült, ezt követ?en, hogy semmi oka nem volt kételkedni sem a KF Premában, sem az ügyletei megvalósításának céljában, végül pedig, hogy az e társasággal megvalósított ügyletek keretében nem részült adóel?nyben.

26

Mivel keresetét elutasították, a Kuršu zeme fellebbezést terjesztett el? az Administrat?v? apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) el?tt, amely helyben hagyta administ?v? rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság) határozatát.

27

A Kuršu zeme ezért felülvizsgálati kérelmet nyújtott be az Augst?k? tiesához (legfels?bb bíróság, Lettország) azzal érvelve, hogy amikor a VID, az administ?v? rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság) és az Administrat?v? apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) arra a következtetésre jutott, hogy az adóel?ny megszerzése érdekében mesterségesen létrehozott láncügyletben vett részt, nem mutattak rá arra, hogy mi volt ez az adóel?ny, amelyben ? vagy a szóban forgó ügyletekben részt vev? többi társaság részesült volna. A Kušu zeme szerint még abban az esetben is, ha a szóban forgó termékeket közvetlenül a Baltfishert?l szerezte volna be, a héáról szóló törvény 10. §-ának (7) bekezdése alapján jogosult lenne levonni az e termékek beszerzése utáni héát, mivel az „Közösségen belüli beszerzésnek” min?sült.

28

A kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy az a tény, hogy valamely terméket nem közvetlenül a számla kibocsátójától vettek át, nem feltétlenül a valódi értékesít? csalárd színlelésének a következménye. Következésképpen az a körülmény, hogy a szóban forgó termékek fizikailag a Balfisher raktárában kerültek a Kuršu zeme birtokába anélkül, hogy azokat ténylegesen az e termékekre vonatkozó számla kibocsátójától, vagyis a KF Premától kapta volna meg, önmagában nem igazolja azt a következtetést, hogy a Kuršu zeme nem e társaságtól szerezte be az említett termékeket, és így a Kuršu zeme és a KF Prema közötti beszerzési ügylet színlelt lenne, következésképpen héacsalás részét képezné.

29

E bíróság felteszi a kérdést, hogy megállapítható-e visszaélésszer? gyakorlatok fennállása azon indokolatlan adóel?ny megállapítása nélkül, amelyben maga az adóalany vagy a szóban forgó láncügyletben részt vev? más személyek állítólagosan részesültek.

30

E körülmények között az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság, Lettország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 168. cikkének a) pontját, hogy azzal ellentétes az el?zetesen felszámított [adó] levonásának tilalma, ha e tilalom kizárólag az adóalanynak a színlelt ügyletek kialakításában való tudatos részvételén alapszik, és nem határozták meg azt, hogy a konkrét ügyletek eredménye – a [héta] megfizetésének hiánya miatt vagy ezen adó visszatérítése iránti jogtalan kérelem formájában – milyen módon károsítja az államkincstárat olyan helyzettel

összehasonlítva, amelyben ezen ügyleteket a valós körülményeknek megfelelően alakították volna ki?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

31

Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy nem héacsalás esetére, hanem egy esetlegesen visszaélés szerző gyakorlatra vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság kérdését úgy kell értelmezni, mint amely lényegében arra irányul, hogy háairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az előzetesen megfizetett héra levonásához való jog megtagadásához az a körülmény, hogy a termékbeszerzésre több személy közötti, egymást követő értékesítési ügyletek láncolata végén került sor, és hogy az érintett termékek az e lánc részét képező, a számlán értékesítésként feltüntetett személyről eltérő személy raktárában kerültek az adóalany birtokába, önmagában elegendő az adóalany vagy az említett láncban részt vevő más személyek visszaélés szerző gyakorlata fennállásának a megállapításához, vagy szükség van-e annak a megállapítására is, hogy ezen adóalany vagy e más személyek milyen jogosulatlan adóelőnyben részesültek.

32

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetett héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő, előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33

E tekintetben a háairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héra mechanizmusának szerves részét képezi, és a szabály szerint nem korlátozható. Különösen, e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34

Mindemellett emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelőnykerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem az háairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. Ugyanis a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélés szerzően. 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 visszaélés szerzően hivatkoztak (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35

A Bíróság kimondta, hogy a héarendszerben a visszaélés szerző magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy a háairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése (2015. december

17?iWebMindLicenses ítélet, C?419/14, EU:C:2015:832, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36

Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az a tény, hogy valamely terméket nem közvetlenül a számla kibocsátójától vettek át, nem feltétlenül a valódi értékesít? csalárd színlelésének a következménye, és nem feltétlenül min?sül visszaélésszer? gyakorlatnak, hanem más olyan okai is lehetnek, mint például ugyanazon termékek két egymást követ? eladásának a fennállása, amely termékeket a megrendelésre közvetlenül az els? eladótól a második vev?ig szállítják, és így a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, két egymást követ? termékértékesítés, de csak egy tényleges szállítás valósul meg. Ezenkívül nem szükséges, hogy az els? vev? e szállítás id?pontjában a szóban forgó termékek tulajdonosává váljon, mivel az e rendelkezés értelmében vett értékesítés fennállása nem feltételezi a termék tulajdonjogának az átruházását (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6?iJagie??o végzés, C?33/13, nem tették közzé, EU:C:2014:184, 32. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37

A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a VID az alapügyben se nem állapította meg azon jogosulatlan adóel?nyt, amelyben a Kuršu zeme részesült, se nem állapította meg azokat az esetleges jogosulatlan adóel?nyöket, amelyeket a szóban forgó termékekre vonatkozó, egymást követ? eladási ügyletek láncolatában részt vev? más társaságok kaptak, annak vizsgálata céljából, hogy ezen ügyletek valódi célja kizárólag jogosulatlan adóel?ny megszerzése volt?e. Következésképpen meg kell állapítani, hogy pusztán valamely láncügylet fennállása és az a tény, hogy a szóban forgó termékek fizikailag a Baltfisher raktárában kerültek a Kuršu zeme birtokába anélkül, hogy azokat ténylegesen a számlán az e termékek értékesít?jeként feltüntetett társaságtól, vagyis a KF Premától kapta volna, amint a kérdést el?terjeszt? bíróság is megállapította, önmagában nem igazolhatja azt a következtetést, hogy a Kuršu zeme az említett termékeket nem a KF Premától szerezte be, és így az e két társaság közötti ügylet nem történt meg.

38

E megállapítások fényében olyan körülmények között, mint amelyekr?l az alapügyben szó van, amikor a hatáskörrel rendelkező adóhatóság nem adott el? semmiféle olyan bizonyítékot, amely alátámasztja a visszaélésszer? gyakorlat fennállását, az adólevonási jog nem tagadható meg az adóalanytól.

39

Ráadásul azon kérdést illet?en, amelyet az el?terjeszt? bíróság nem tett fel, vagyis hogy az alapügyben szóban forgó láncbeszerzések közül melyik az a beszerzés, amelyhez az egyetlen Közösségen belüli szállítás hozzárendelhet?, és amely ennél fogva kizárólagosan min?síthet? „Közösségen belüli termékbeszerzésnek”, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata a jelen ügy összes sajátos körülményének értékelése, és többek között annak megállapítása, hogy mely id?pontban következett be a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog Kuršu zeme javára történ? átruházása (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19?iAREX CZ ítélet, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70. és 72. pont). Mind az alapügyben szóban forgó láncbeszerzések valamelyikének Közösségen belüli termékbeszerzésként való min?sítése, mind a levonási jognak, vagy akár a Kuršu zeme részére történ? héavisszatérítésnek a terjedelme azon id?ponttól függ, amelyben ezen átruházás megtörténik, vagyis hogy arra a Közösségen belüli szállítás el?tt vagy után kerül?e sor (lásd ebben az értelemben: 2018. február 21?iKreuzmayr ítélet, C?628/16,

EU:C:2018:84, 43. és 44. pont; 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 30. és 42. pont).

40

Így abban az esetben, ha az egymást követő, csak egy Közösségen belüli szállítást magában foglaló értékesítések láncolatának végső értékesítése Közösségen belüli termékértékesítés lenne, a végső vevő kizárólag az értékesítő által átadott hibás számla alapján nem vonhatja le az általa fizetendő héából az azon termékek tekintetében jogalap nélkül megfizetett heta összegét, amelyeket számára Közösségen belüli adómentes termékértékesítés keretében értékesítettek (lásd ebben az értelemben: 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet, C-628/16, EU:C:2018:84, 44. pont).

41

Ezzel szemben a nemzeti jognak megfelelően a vevő kérheti a hibás számlát kiállító értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítését (2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet, C-628/16, EU:C:2018:84, 48. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Olyan helyzetben azonban, amikor az érintett értékesítő ténylegesen befizette a héát az államkincstárba, ha a héának az ez utóbbi által a vevő részére történő visszatérítése – különösen az említett értékesítő fizetési képtelensége esetén – lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek bizonyulna, a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy a vevő a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon (lásd ebben az értelemben: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42

A fenti megfontolások összességére tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az elzeteresen megfizetett heta levonásához való jog megtagadásához az a körülmény, hogy a termékbeszerzésre több személy közötti, egymást követő értékesítési ügyletek láncolata végén került sor, és hogy az érintett termékek az e lánc részét képező, a számlán értékesítőként feltüntetett személytől eltérő személy raktárában kerültek az adóalany birtokába, önmagában nem elegendő az adóalany vagy az említett láncban részt vevő más személyek visszaélésszerű gyakorlata fennállásának a megállapításához, mivel a hatáskörrel rendelkező hatóságnak bizonyítania kell azon jogosulatlan adóelőny fennállását, amelyben ezen adóalany vagy e más személyek részesültek.

A költségekről

43

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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az elzeteresen megfizetett hozzáadottértékadó (heta)

levonásához való jog megtagadásához az a körülmény, hogy a termékbeszerzésre több személy közötti, egymást követő értékesítési ügyletek láncolata végén került sor, és hogy az érintett termékek az e lánc részét képezik, a számlán értékesítésként feltüntetett személytől eltérő személy raktárában kerültek az adóalany birtokába, önmagában nem elegendő az adóalany vagy az említett láncban részt vevő más személyek visszaélésszerű gyakorlata fennállásának a megállapításához, mivel a hatáskörrel rendelkező hatóságnak bizonyítania kell azon jogosulatlan adóelny fennállását, amelyben ezen adóalany vagy e más személyek részesültek.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: lett.