A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. július 10.*

„Előzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottérték-adó (héa) rendszere – 2006/112/EK – Az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog – 168. cikk – Termékértékesítési lánc – A levonási jog e lánc fennállása miatti megtagadása – A hatáskörrel rendelkező adóhatóságnak a visszaélésszerű gyakorlat fennállásának a bizonyítására vonatkozó kötelezettsége”

A C-273/18. sz. ügyben,

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

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,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a lett kormány képviseletében I. Kucina és V. Soņeca, meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek, O. Serdula és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– az észt kormány képviseletében N. Grünberg, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Aguilera Ruiz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és I. Rubene, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lett.

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 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 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) 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a SIA „Kuršu zeme” és a Valsts ieņēmumu dienests (adóhatóság, Lettország; a továbbiakban: VID) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az e társaságnak a SIA „KF Prema” társaságtól való termékbeszerzései utáni hozzáadottérték-adó (héa) 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 következőket írja elő:

„A HÉA hatálya alá a következő 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 történő 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 héa-fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határidő 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 beszerző vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Európai Unió] területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

12 Ezen irányelv 167. cikke előírja, hogy „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

13 Az említett irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉÁ-t.”

14 Ugyanezen irányelv 193. cikke a következőket írja elő:

„[…] a HÉÁ-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

15 A héairányelv 200. cikke kimondja:

„A HÉA-t a Közösségen belüli adóztatandó termékbeszerzést teljesítő személynek kell megfizetnie.”

A lett jog

16 Az 1995. március 9-i Likums par pievienotās vērtības nodokli (hozzáadottérték-adóról szóló törvény, *Latvijas Vēstnesis*, 1995., 49. sz.; a továbbiakban: héáról szóló törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata 1. cikkének 2) és 34) pontja a következőképpen rendelkezik:

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

[…]

34) Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell tekinteni a másik tagállamból származó termékek Lettország területén történő átvételét, amely során az értékesítő, a megrendelő vagy a megbízásukból más személy e másik tagállamból adja fel vagy fuvarozza el a termékeket.”

17 E törvény 2. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„A [héakötelesek] az alábbi ügyletek, ha azokat Lettország területén és gazdasági tevékenység keretében végzik:

1) az ellenérték fejében történő termékértékesítés, a saját fogyasztást is ideértve;

[…]”

18 Az említett törvény 10. cikke (1) bekezdésének 1) és 7) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Csak az adóhatóság előtt adóalanyként nyilvántartott személy jogosult adóbevallásában az államkincstárba befizetendő adóösszegből levonni előzetesen megfizetett héa címén az alábbi összegeket:

1) a saját adóköteles jogügyletek céljából, beleértve a külföldön megvalósított olyan ügyleteket, amelyek adókötelesek lennének, ha Lettország területén valósultak volna meg, céljából beszerzett termékekkel vagy igénybevett szolgáltatásokkal kapcsolatban más adóalanytól kapott számlán szereplő adóösszegek;

[…]

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

19 Ugyanezen törvény 18. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Közösségen belüli adóköteles ügyletek a következők:

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 vallott 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 el. 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 el 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 administrātīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) előtt azzal érvelve, hogy először is a levonási joghoz szükséges valamennyi formai és anyagi jogi követelmény teljesült, ezt követően, 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 adóelőnyben.

26 Mivel keresetét elutasították, a Kuršu zeme fellebbezést terjesztett elő az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) előtt, amely helyben hagyta administrātīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság) határozatát.

27 A Kuršu zeme ezért felülvizsgálati kérelmet nyújtott be az Augstākā tiesához (legfelsőbb bíróság, Lettország) azzal érvelve, hogy amikor a VID, az administrātīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság) és az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) arra a következtetésre jutott, hogy az adóelőny megszerzése érdekében mesterségesen létrehozott láncügyletben vett részt, nem mutattak rá arra, hogy mi volt ez az adóelőny, amelyben ő vagy a szóban forgó ügyletekben részt vevő többi társaság részesült volna. A Kušu zeme szerint még abban az esetben is, ha a szóban forgó termékeket közvetlenül a Baltfishertől 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” minősült.

28 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az a tény, hogy valamely terméket nem közvetlenül a számla kibocsátójától vettek át, nem feltétlenül a valódi értékesítő 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 visszaélésszerű gyakorlatok fennállása azon indokolatlan adóelőny megállapítása nélkül, amelyben maga az adóalany vagy a szóban forgó láncügyletben részt vevő más személyek állítólagosan részesültek.

30 E körülmények között az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 168. cikkének a) pontját, hogy azzal ellentétes az előzetesen 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 [héa] 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 visszaélésszerű gyakorlatra vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság kérdését úgy kell értelmezni, mint amely lényegében arra irányul, hogy héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az előzetesen megfizetett héa 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 elegendő az adóalany vagy az említett láncban részt vevő más személyek visszaélésszerű 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 héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály 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 adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem az héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. Ugyanis a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. 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 (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 visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy a héairányelv 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-i WebMindLicenses 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 értékesítő csalárd színlelésének a következménye, és nem feltétlenül minősül visszaélésszerű gyakorlatnak, hanem más olyan okai is lehetnek, mint például ugyanazon termékek két egymást követő eladásának a fennállása, amely termékeket a megrendelésre közvetlenül az első eladótól a második vevőig szállítják, és így a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, két egymást követő termékértékesítés, de csak egy tényleges szállítás valósul meg. Ezenkívül nem szükséges, hogy az első vevő e szállítás időpontjában 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-i Jagiełło végzés, C-33/13, nem tették közzé, EU:C:2014:184, 32. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a VID az alapügyben se nem állapította meg azon jogosulatlan adóelőnyt, amelyben a Kuršu zeme részesült, se nem állapította meg azokat az esetleges jogosulatlan adóelőnyöket, amelyeket a szóban forgó termékekre vonatkozó, egymást követő eladási ügyletek láncolatában részt vevő más társaságok kaptak, annak vizsgálata céljából, hogy ezen ügyletek valódi célja kizárólag jogosulatlan adóelőny 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 értékesítőjeként feltüntetett társaságtól, vagyis a KF Premától kapta volna, amint a kérdést előterjesztő 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 amelyekről az alapügyben szó van, amikor a hatáskörrel rendelkező adóhatóság nem adott elő semmiféle olyan bizonyítékot, amely alátámasztja a visszaélésszerű gyakorlat fennállását, az adólevonási jog nem tagadható meg az adóalanytól.

39 Ráadásul azon kérdést illetően, amelyet az előterjesztő bíróság nem tett fel, vagyis hogy az alapügyben szóban forgó láncbeszerzések közül melyik az a beszerzés, amelyhez az egyetlen Közösségen belüli szállítás hozzárendelhető, és amely ennélfogva kizárólagosan minősíthető „Közösségen belüli termékbeszerzésnek”, a kérdést előterjesztő bíróság feladata a jelen ügy összes sajátos körülményének értékelése, és többek között annak megállapítása, hogy mely időpontban következett be a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog Kuršu zeme javára történő átruházása (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. és 72. pont). Mind az alapügyben szóban forgó láncbeszerzések valamelyikének Közösségen belüli termékbeszerzésként való minősítése, mind a levonási jognak, vagy akár a Kuršu zeme részére történő héavisszatérítésnek a terjedelme azon időponttól függ, amelyben ezen átruházás megtörténik, vagyis hogy arra a Közösségen belüli szállítás előtt vagy után kerül-e sor (lásd ebben az értelemben: 2018. február 21-i Kreuzmayr 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 héa 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 e 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 fizetésképtelensége esetén – lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek bizonyulna, a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy e 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 előzetesen megfizetett héa 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 előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) 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.

Aláírások