A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. december 22.*

A C-438/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2009. november 9-én érkezett, 2009. július 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

Bogusław Juliusz Dankowski

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E. és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. november 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Bogusław Juliusz Dankowski képviseletében R. Grzejszczak, J. Skrzydło, T. Grzejszczak és A. Kania adwokaci,

– a lengyel kormány képviseletében A. Kramarczyk, M. Szpunar és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében C. Blaschke és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki és K. Georgiadis, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou, A. Stobiecka-Kuik és K. Herrmann, 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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv szóban forgó tényállás idején hatályos változata (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) és (6) bekezdésének, valamint 18. és 22. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a B. J. Dankowski és a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (a łódzi adóhatóság igazgatója) között, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonási jog korlátozásának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[…]”

4 Ezen irányelv 4. cikke előírja:

„(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. […]

[…]”

5 A hatodik irányelv 17. cikke értelmében:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) 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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú

kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.

[…]”

6 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie […]”

7 A hivatkozott irányelv 22. cikkének (1) bekezdése szerint:

„a) Minden adóalany bejelenti, hogy adóalanyként folytatott tevékenységét mikor kezdte, mikor módosította vagy szüntette meg. […]

[…]

c) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy egyéni szám útján azonosítsák a következőket:

– […] minden adóalany, aki belföldön olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében az adót kizárólag […] az ügyfél fizeti. […]"

8 A hatodik irányelv 22. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„a) Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az általa egy másik adóalany vagy egy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról […] számlát bocsásson ki. […]

b) Az ezen irányelvben meghatározott különleges rendelkezések sérelme nélkül, hozzáadottérték-adó céljából csak a következő részletek feltüntetése kötelező az a) pont […] szerint kiállított számlákon:

– a kibocsátás dátuma,

– egy […]sorszám,

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

– a fogyasztónak az (1) bekezdés c) pontjában említett azon hozzáadottértékadó-azonosító száma, amely alapján számára […] [a] szolgáltatásnyújtást végezték […],

– az adóalany és a vevő teljes neve és címe,

– […] a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege,

– azon dátum, amikor […]a szolgáltatásnyújtás megtörtént vagy befejeződött […],

[…]"

9 A hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdése előírja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, […]

Az első albekezdésben előírt lehetőséget nem lehet a (3) bekezdésben meghatározott kötelezettségeket jóval meghaladó további kötelezettségek előírására használni."

A nemzeti szabályozás

10 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i lengyel törvény (ustawa o podatku od towarów iusług) 96. cikke a jelen alapügyben alkalmazandó változatában előírja, hogy az adóalanyoknak az illetékességgel rendelkező adóhivatal vezetőjéhez a tevékenységük megkezdésének napját megelőzően nyilvántartási bejelentőt kell benyújtaniuk.

11 A hivatkozott törvény 88. cikke (3a) bekezdése 1. pontjának a) alpontja szerint a számlák nem indokolják az előzetesen felszámított adó csökkentését és az adókülönbözet, illetve az előzetesen felszámított adó visszatérítését, ha az értékesítést nem létező vagy számlák kiállítására nem jogosult gazdasági szereplő által kiállított számlákkal igazolták.

12 Ugyanezen törvény pénzügyminisztérium által elfogadott végrehajtási rendeletének rendelkezései előírják, hogy az adóazonosító számmal rendelkező, ténylegesen HÉA-kötelezettként nyilvántartásba vett adóalanyok a „HÉA-számla” megjelöléssel állítanak ki számlát.

13 E rendelet 48. §-a (4) bekezdése 1. pontjának a) alpontja értelmében, ha a termékek vagy szolgáltatások értékesítését olyan számlákkal igazolták, amelyeket nem létező vagy számlák kiállítására nem jogosult gazdasági szereplő állított ki, e számlák nem indokolják a fizetendő adó csökkentését vagy adókülönbözet, illetve előzetesen felszámított adó visszatérítését.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 B. J. Dankowski, az alapügy felperese a Dan-Trak vállalkozás tulajdonosa. 2004 és 2006 között M. Płacek, az Artem-Studio vállalkozás ügyvezetője, adóköteles kereskedelmi szolgáltatásokat nyújtott számára. M. Płacek nem tett azonban eleget a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló nyilvántartásba történő bejelentési kötelezettségének, és nem számolt el HÉÁ-t, jóllehet az általa nyújtott szolgáltatásokat igazoló, a fizetendő adó tartalmazó számlákat állított ki.

15 2007. március 23-i határozatában a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi nem megkérdőjelezve a szóban forgó szolgáltatások nyújtását, elutasította, hogy B. J. Dankowski levonja a M. Płacek által kiállított számlákon szereplő előzetesen felszámított HÉÁ-t.

16 A hatóság e határozat indokolásában megállapította, hogy a vitatott számlák kiállítója nem volt HÉA-alanyként nyilvántartva, és mivel az alkalmazandó nemzeti rendelkezésekben előírt bejelentési kötelezettség nem teljesült, az e gazdasági szereplő által kiállított számlák nem keletkeztetnek az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot.

17 B. J. Dankowski keresetet indított aWojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (łódzi közigazgatási bíróság) előtt a hivatkozott határozat ellen. A keresete alátámasztására B. J. Dankowski többek között úgy érvelt, hogy valamely gazdasági szereplő HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vétele csupán technikai eljárás, amely nem befolyásolhatja az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot.

18 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi 2007. december 4-i ítéletével elutasította a keresetet.

19 A Naczelny Sąd Administracyjny elé terjesztett felülvizsgálati kérelmében B. J. Dankowski többek között a lengyel adójogi rendelkezéseknek uniós joggal össze nem egyeztethető alkalmazására hivatkozott, valamint a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének téves értelmezésére.

20 E feltételek mellett a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétesek-e a [HÉA]-rendszer szabályaival, különösen a hatodik […]irányelv […] 17. cikkének (6) bekezdésével valamely tagállam azon jogszabályai, amelyek értelmében az adóalany nem szerez jogot a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló nyilvántartásba be nem jegyzett személy által kiállított – HÉÁ-t tartalmazó – számlából eredő előzetesen felszámított adó levonására?

2) Releváns-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy

a) nem kétséges, hogy a HÉÁ-t tartalmazó számlán feltüntetett tevékenységek HÉA alá tartoznak, és azokat ténylegesen elvégezték;

b) a számla a közösségi jog szerint szükséges valamennyi adatot tartalmazta;

c) az adóalany nyilvántartásba nem vett személy által kiállított számlából eredő előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogának a korlátozása a nemzeti jogrendben már a Lengyel Köztársaság Közösséghez történő csatlakozásának napját megelőzően hatályban volt?

3) Az első kérdésre adandó válasz függ-e egyéb követelmények teljesítésétől (például annak igazolásától, hogy az adóalany jóhiszeműen járt el)?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

21 Az együttesen vizsgálandó három előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az alapügyben szereplő körülmények között és figyelembe véve a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 22. cikke (3) bekezdésének b) pontját, valamely adóalanyt megilleti-e a HÉA-nyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által nyújtott szolgáltatások után felszámított HÉA levonásának joga, és igenlő válasz esetén, ezen irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a levonási jogot, ha a szolgáltatásokat ilyen adóalany nyújtja.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések első részéről

22 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 42. pontját, valamint a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 33. pontját).

23 A levonási jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját, a C-102/08. sz. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4629. o.] 70. pontját és a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 55. pontját).

24 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 37. pontját és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 56. pontját).

25 Az alapügyet illetően nem vitatott, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat a HÉA-láncban előbb elhelyezkedő gazdasági szereplő nyújtotta, és hogy a hivatkozott szolgáltatásokat utóbb használták az alapügy felperesének adóköteles ügyleteihez.

26 Következésképpen teljesülnek a levonási jog keletkezése hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében előírt anyagi feltételei.

27 A levonási jog gyakorlásának részletszabályait 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.

28 Ez utóbbi rendelkezés a b) pontjában pontosítja azon részleteket, amelyek feltüntetése kötelező a HÉA szempontjából a hatodik irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlákon, az utóbbi pont kötelez minden adóalanyt annak biztosítására, hogy az általa egy másik adóalany részére teljesített szolgáltatásnyújtásról számlát bocsásson ki.

29 Ami a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjában említett módszereket illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy az alapügy felperes által bemutatott számlák tartalmazták az e rendelkezésben megkövetelt valamennyi adatot. Különösen a Bírósághoz benyújtott iratokból, valamint a lengyel kormány által a tárgyaláson előadottakból kitűnik, hogy a szóban forgó számlák tartalmazták a szóban forgó szolgáltatásnyújtó adószámát, amely számot a lengyel hatóságok hivatalból megállapítják a gazdasági szereplők részére az általuk benyújtott bejegyzési kérelemtől függetlenül.

30 Még ha az említett rendelkezés előírja is a „hozzáadottértékadó-azonosító szám" megjelölését, meg kell állapítani, hogy a jelen esetben megállapított adószám biztosítja az érintett adóalany azonosítását, és olyan jellegű tehát, hogy eleget tesz a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának harmadik francia bekezdésében előírt követelményeknek.

31 Ennélfogva a hivatkozott szolgáltató, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, a nyújtott szolgáltatásokról számlát adva az alapügy felperesének nem kérte bejegyzését a HÉA tárgyában hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságnál.

32 A hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdése előírja ugyanis, hogy minden adóalany bejelenti, hogy adóalanyként folytatott tevékenységét mikor kezdte.

33 Márpedig az ilyen bejelentésnek a HÉA-rendszer megfelelő működésében játszott fontos szerepe ellenére, e kötelezettség valamely adóalany általi elmulasztása nem befolyásolhatja valamely más adóalanynak a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében biztosított levonási jogát.

34 A hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalanyok ugyanis csak tevékenységük megkezdését, módosítását és megszüntetését kötelesek bejelenteni, e rendelkezés azonban semmiképpen nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy ilyen bejelentés hiányában a levonási jog gyakorlását az adóköteles ügyletek szokásos teljesítésének tényleges megkezdéséig elhalasszák, vagy az adóalanyt megfosszák e jog gyakorlásától (lásd a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 51. pontját és a C-385/09, sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 48. pontját).

35 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – köteles-e HÉÁ-t fizetni, az adóhatóság az utóbbinak az előzetesen felszámított adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd a C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade-ügyben 2008. május 8-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 64. pontját, valamint a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8791. o.] 40. pontját).

36 Így, amennyiben a szolgáltató esetleg elmulaszt eleget tenni a hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdésében foglalt kötelezettségének, az nem befolyásolhatja a szolgáltatás igénybe vevőjének az ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt levonáshoz való jogát.

37 Ugyanez a helyzet a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése esetében is, amelyek értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő megállapítása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanis, ha e rendelkezések lehetővé is teszik, hogy a tagállamok bizonyos intézkedéseket tegyenek, ezen intézkedések nem terjeszkedhetnek túl az e célból szükséges mértéken, ennélfogva nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a HÉA levonásához való jogot, amely a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi (lásd a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját, a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott Ecotrade-ügyben hozott ítélet 65. és 66. pontját).

38 E megfontolásokból következik, hogy a hatodik irányelv a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 22. cikke (3) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely adóalanyt megilleti a HÉA-nyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által nyújtott szolgáltatások után felszámított HÉA levonásához való jog, ha a vonatkozó számlák a hivatkozott 22. cikk (3) bekezdésének b) pontjában megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések második részéről

39 Mivel az alapügy felperesét ennélfogva a hatodik irányelv értelmében megilleti az adólevonás joga, a kérdést előterjesztő bíróság azon kérdést vizsgálja, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a valamely adóalany által másik – szolgáltatást nyújtó – adóalanynak felszámított HÉA levonásához való jogot, amennyiben az utóbbi nincs bejegyezve a HÉA-nyilvántartásba.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés eltérést engedő intézkedés, amely bizonyos feltételek mellett megengedi, hogy a tagállamok fenntartsák az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig (lásd a C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9549. o.] 28. pontját, valamint a C-538/08. és C-33/09. sz. X Holding és Oracle Nederland ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3129. o.] 38. pontját).

41 E rendelkezés hatályát illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében a tagállamok számára nyitva álló lehetőség nem jelent olyan korlátlan mérlegelési jogkört, amelynek alapján a tagállamok bármilyen terméket és szolgáltatást kizárhatnak a HÉA-levonási jogból, és ezzel az ezen irányelv rendelkezései által létrehozott rendszert kiüresíthetik. Az említett lehetőség nem általános kizárásról szól, és nem mentesíti a tagállamokat azon kötelezettség alól, hogy kellőképpen pontosítsák azon termékeket és szolgáltatásokat, amelyek tekintetében a levonási jog kizárt (lásd a C-305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6671. o.] 22. és 24. pontját, a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 33. és 35. pontját, valamint a C-395/09. sz. Oasis East ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8811. o.] 23. pontját).

42 Ezenkívül, ami az olyan szabályozást illeti, amely eltér a HÉA-levonási jog elvétől, azt szigorúan kell értelmezni (lásd a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10921. o.] 28. pontját és a fent hivatkozott Oasis East ügyben hozott ítélet 24. pontját).

43 Ami az alapeljárást és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében foglalt, eltérést engedő szabályozás jelen esetben történő esetleges alkalmazását illeti, meg kell állapítani, hogy az említett irányelv Lengyelország vonatkozásában e tagállam Európai Unióhoz való csatlakozásának napján, azaz 2004. május 1-jén lépett hatályba. Így ez az időpont irányadó az érintett rendelkezés alkalmazásának szempontjából e tagállam vonatkozásában (lásd a fent hivatkozott Oasis East ügyben hozott ítélet 25. pontját).

44 Az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozásnak a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésére és a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel való értékelése szempontjából meg kell állapítani, hogy e jogszabály olyan intézkedés, amely általános jelleggel korlátozza az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát minden, a HÉA-bejelentési kötelezettségének eleget nem tevő adóalany által végrehajtott ügylet esetében.

45 Márpedig az említett szabályozásban a HÉA-levonási jog olyan korlátozása szerepel, amely meghaladja a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében megengedett mértéket.

46 A Bíróság ugyanis megállapította, hogy a tagállamok nem jogosultak a HÉA-levonási jog olyan korlátozásának fenntartására, amely általános jelleggel alkalmazandó a termék- és szolgáltatásbeszerzésekkel kapcsolatos bármely kiadásra (lásd e tekintetben a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3459. o.] 28. és 29. pontját, valamint a fent hivatkozott Oasis East ügyben hozott ítélet 30. pontját).

47 A fenti megfontolásokból következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a valamely adóalany által másik – szolgáltatást nyújtó – adóalanynak felszámított HÉA levonásához való jogot, amennyiben az utóbbi nincs bejegyezve a HÉA-nyilvántartásba.

A költségekről

48 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2006. február 14-i 2006/18/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 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 22. cikke (3) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely adóalanyt megilleti a hozzáadottérték-adónyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által nyújtott szolgáltatások után felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jog, ha a vonatkozó számlák a hivatkozott 22. cikk (3) bekezdésének b) pontjában megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák.**

2) **A 2006/18 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a valamely adóalany által másik – szolgáltatást nyújtó – adóalanynak felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, amennyiben az utóbbi nincs bejegyezve a hozzáadottérték-adónyilvántartásba.**

Aláírások