A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. március 1-je*

„HÉA — 2006/112/EK irányelv — 9., 168., 169. és 178. cikk — A tervezett gazdasági tevékenység lehetővé tétele érdekében végzett ügyletek során előzetesen megfizetett adó levonása — Földterület megvásárlása valamely társaság tagjai által — A levonást kérelmező társaság bejegyzését megelőzően kiállított számlák”

A C-280/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2010. június 4-én érkezett, 2010. március 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz M. Wąsiewicz spółka jawna képviseletében M. Pawlik adótanácsadó,

– a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska és A. Kramarczyk, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou és M. Michelogiannaki, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– a francia kormány képviseletében J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. szeptember 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 9., 168. és 169. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (a továbbiakban: Polski Trawertyn), közkereseti társaság, valamint e társaság tagjai, P. Granatowicz és M. Wąsiewicz (a továbbiakban: tagok) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (a poznańi adóhatóság igazgatója) között bizonyos, a cégjegyzékbe történő bejegyzést megelőzően végzett ügyletek tekintetében előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„»Adóalany«: az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»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. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 A 2006/112 irányelv 168. cikke – többek között – előírja:

„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 HÉÁ-t;

[…]”

5 A 2006/112 irányelv 169. cikke ekképp rendelkezik:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

b) a 138. vagy 142. cikk, a 144. cikk, a 146–149. cikk, a 151., 152., 153. vagy 156. cikk, a 157. cikk (1) bekezdésének b) pontja, a 158–161. cikk vagy a 164. cikk értelmében adómentes ügyletek;

c) a 135. cikk (1) bekezdésének a)–f) pontja értelmében adómentes ügyletek, ha a megrendelő a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ez az ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexportjával kapcsolatos."

6 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie".

7 A 2006/112 irányelv 213. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik, és meg is követelhetik az elektronikus úton történő bejelentést."

8 A 2006/112 irányelv 220. cikke ekképp rendelkezik:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a 33. cikkben említett termékértékesítés;

3. a 138. cikkben megállapított feltételekkel végzett termékértékesítés;

4. az 1., 2. és 3. pontban említett termékértékesítés teljesítését megelőzően a részére átadott (átutalt) előleg;

5. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy által a szolgáltatás teljesítését megelőzően a részére átadott (átutalt) előleg esetén."

9 A 2006/112 irányelv 226. cikk – többek között – előírja:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

1. a számla kibocsátásának dátuma;

[…]

4. a megrendelőnek a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószáma, amelynek felhasználásával számára azon termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezték, amely esetében ő az adófizetésre kötelezett, vagy amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket;

5. az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;

[…]”

10 A 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A nemzeti szabályozás

11 A hozzáadottérték-adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. szám, 535. szakasz) alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazandó változatának (a továbbiakban: HÉÁ-ról szóló törvény) 15. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezetek 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 az ásványkincs-kitermelési és a mezőgazdasági, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket, akkor is, ha a tevékenységeket egyszeri alkalommal a tevékenység újbóli végzésére irányuló szándékot felismerhetővé tevő körülmények között végzik. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása is.”

12 A HÉA-ról szóló törvény 86. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A 15. cikk szerinti adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, a 114. cikkre, a 119. cikk (4) bekezdésére, a 120. cikk (17) és (19) bekezdésére, valamint a 124. cikkre figyelemmel jogosultak az előzetesen felszámított adó összegéből levonni a HÉA összegét.”

13 A HÉA-ról szóló törvény 86. cikkének (2) bekezdése előírja:

„A HÉA összege – a (3)–(7) bekezdésre figyelemmel:

1. az adóalany által kézhez kapott

   a) a termékbeszerzés és szolgáltatás igénybevétele során,

   b) az adóköteles időközi fizetések (foglalók, előlegek, részletek) igazolására,

c) az értékesítési jutalékot biztosító szerződés tárgyát képező termékértékesítések ellenében a megbízó által,

[…]”

14 A HÉA-ról szóló törvény 86. cikkének (10) bekezdése értelmében a HÉA levonására való jogosultság az azon időszakra vonatkozó adóbevallásban keletkezik, amelyben az adóalany a számlát vagy a vámokmányt kézhez kapta.

15 A HÉA-ról szóló törvény 106. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A 15. cikk szerinti adóalanyok – a (2), (4) és (5) bekezdésre, valamint a 119. cikk (10) bekezdésére és a 120. cikk (16) bekezdésére figyelemmel – különösen az értékesítést, az értékesítés időpontját, az adót nem tartalmazó kiskereskedelmi árat, az adó alapját, mértékét és összegét, a követelés összegét, valamint az adóalany és a vevő adatait tartalmazó számlát kötelesek kiállítani.”

16 Az egyes adóalanyokat megillető adóvisszatérítésről, a foglalót terhelő adó visszatérítéséről, a számlák kiállításáról és megőrzéséről, valamint a nem forgalmiadó-mentes termékek és szolgáltatások felsorolásáról szóló, 2005. május 25-i, 2008. december 1-jéig alkalmazandó pénzügyminiszteri rendelet (Dz. U. 95. szám, 798. szakasz) 9. §-a (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében az értékesítést igazoló számlának legalább az eladó és a vevő családi és utónevét vagy nevét, illetve rövidített nevét, valamint címét, továbbá az eladó és a vevő HÉA-azonosítószámát kell tartalmaznia:

17 A lengyel jogban a polgári jogi és gazdasági társaságok rendelkezésére bocsátott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás HÉA-mentes. Egyébiránt a közkereseti társaság a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában jön létre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 2006. december 22-én egy bírósági végrehajtó a tagok nevére számlát bocsátott ki egy külszíni terméskőbányát magában foglaló ingatlan megvásárlása tekintetében.

19 2007. április 27-én a tagok létrehozták a Polski Trawertynt. Ugyanezen a napon a társasági szerződés eredeti példányának és másolatainak kiállításáért egy közjegyző a társaság nevére bocsátott ki számlát.

20 A hatóságok által a Polski Trawertynnél a 2007 júniusa és szeptembere közötti időszak tekintetében folytatott adóellenőrzés a bevallott HÉA összegére hatással lévő szabálytalanságokat tárt fel. Az eljáró hatóság ugyanis megállapította, hogy e társaság 2007 júniusában az előzetesen felszámított HÉÁ-t túl magas összegben állapította meg azáltal, hogy a forgalmiadó-elszámolásban a fent említett két számlát is feltüntette.

21 Az első számla vonatkozásában a hatóság megállapította, hogy a Polski Trawertyn nem volt jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására, mivel a szóban forgó ingatlan vevője nem maga a társaság, hanem az ingatlant a társasági szerződés megkötését követően 2007. április 26-án nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként rendelkezésére bocsátó természetes személyek voltak. A második számla vonatkozásában az adóhatóság azt állapította meg, hogy az azon feltüntetett HÉA vonatkozásában szintén nem áll fenn levonási jog, mert a számlát a Polski Trawertyn cégjegyzékbe történő bejegyzését megelőzően állították ki. Mivel a bejegyzésre 2007. június 5-én került sor, a 2007. április 26-i számlát egy még nem létező társaság nevére állították ki.

22 Mivel a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu a Polski Trawertyn által benyújtott fellebbezést követően helybenhagyta a megtámadott aktust, e társaság keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniuhoz (a poznani vajdaság közigazgatási bírósága). Mivel e bíróság elutasította a keresetet, a szóban forgó társaság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

23 Kérelmének alátámasztására többek között arra hivatkozott, hogy amennyiben egyes eszközöket – az alapügyben konkrétan külszíni kőbányát – gazdasági tevékenység végzésének céljából szereztek meg, amely szándékot objektív tények, nevezetesen egy vállalkozás létrehozása és ennek adóalanyként történő bejegyzése támasztották alá, ésszerűen az a következtetés vonható le, hogy a tagok a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében vett adóalanyokként jártak el. Márpedig ezen irányelv 168. és 169. cikke értelmében az adóalany jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására az általa végezni szándékozott tevékenység céljából végzett beruházási költségek tekintetében.

24 A Naczelny Sąd Administracyjny úgy ítéli meg, hogy az előtte folyó jogvita megoldása attól a kérdéstől függ, hogy a 2006/112 irányelv 9., 168., 169. cikkének, 178. cikke a) pontjának, valamint 226. cikkének fényében az alapügyet jellemző ténybeli elemekre figyelemmel jogosult-e a Polski Trawertyn a jogi személyként történő létrejövetelét megelőzően a tagok által eszközölt vásárlásokat terhelő HÉA levonására.

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

„1) A bejegyzést és a HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételt követően jogosult-e a […] 2006/112[…] tanácsi irányelv 9. cikke, valamint 168. és 169. cikke alapján a társaság adóköteles tevékenységét szolgáló befektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó levonására a társaság jövőbeni tagjainak a gazdasági társaságként történő formális bejegyzést és a hozzáadottértékadó-alanyként történő nyilvántartásba vételt megelőzően befektetéseket eszközlő személyegyesülése?

2) Akadályát képezi-e az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés értelmében a befektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának a befektetések igazolására nem a társaság, hanem a társaság tagjainak a nevére kiállított számla?”

Az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 Előzetesen ki kell emelni, hogy – amint az a Bíróság előtt a tárgyalás során folyt vitából következik – nem vitatott, hogy a tagok az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében nem jogosultak a Polski Trawertyn bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság szükségletei tekintetében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett HÉA levonására azon tény okán, hogy a szóban forgó nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás apportálása adómentes ügylet. Meg kell tehát állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a szóban forgó nemzeti szabályozás nemcsak azt nem teszi lehetővé a hivatkozott társaság számára, hogy a szóban forgó tárgyi eszköz után fizetett HÉA levonásának jogát érvényesítse, hanem a beruházási költségeket viselő tagok számára sem teszi lehetővé, hogy e jogot érvényesítsék.

27 E körülményekre figyelemmel az első kérdést úgy kell érteni, mint amely lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 9., 168. és 169. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé sem a társaság tagjai, sem pedig a társaság

számára azt, hogy az e tagok által a szóban forgó társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság érdekében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett HÉA levonásának jogát érvényesítsék.

28 Az e kérdésre adandó válasz tekintetében először is arra kell emlékeztetni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében 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) 4. cikkének (1) bekezdésében – amely lényegében azonos a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével – említett gazdasági tevékenységek több, egymást követő cselekményből állhatnak, és az előkészítő tevékenységeket, mint amilyen az eszközök beszerzése, és így az ingatlanvásárlás, a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni (lásd többek között a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 22. pontját és a C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-857. o.] 15. pontját).

29 A Bíróság azt is megállapította, hogy a HÉA semlegességének elve a vállalkozás adóterhének tekintetében megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha a gazdasági tevékenység csak az ingatlan tényleges hasznosításának időpontjában, tehát az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezdődne meg. Bármely más értelmezés a gazdasági szereplőt anélkül terhelné a gazdasági tevékenysége során felmerülő HÉA költségével, hogy lehetőséget adna neki a HÉA levonására, és önkényesen tenne különbséget az ingatlan tényleges hasznosítása előtt és folyamán felmerülő beruházási kiadások között (a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 23. pontja és a fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 16. pontja).

30 A Bíróság mindebből arra a következtetésre jutott, hogy bárkit, aki ilyen, egy ingatlan jövőbeni hasznosításához szorosan kapcsolódó és ahhoz szükséges beruházási cselekményeket valósít meg, a hatodik irányelv értelmében adóalanynak kell tekinteni (lásd a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 23. pontját).

31 Ebből következik, hogy az alapügyhöz hasonló helyzetben – amelyet az a tény jellemez, hogy valamely társaság tagjai a társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően olyan beruházásokat eszközöltek, amelyek az ingatlan társaságuk által történő jövőbeli hasznosításához szükségesek – a szóban forgó tagok a HÉA tekintetében adóalanyoknak minősülhetnek, tehát főszabály szerint jogosultak előzetesen felszámított HÉA levonására.

32 Következésképpen az a körülmény, hogy valamely ingatlannak a társaság tagjai által történő apportálása HÉA-mentes ügyletnek minősül, valamint az a tény, hogy e tagok e tevékenységük során nem számítanak fel HÉÁ-t, nem járhat azzal a következménnyel, hogy ez utóbbiakat anélkül terhelje a gazdasági tevékenységük során felmerülő HÉA költségével, hogy lehetőséget adna nekik a HÉA levonására vagy visszatéríttetésére (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 23. pontját).

33 Másodsorban arra kell rámutatni, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a HÉA-semlegesség elvének értelmében az olyan adóalany, amelynek kizárólagos tevékenysége egy másik jogalany gazdasági tevékenységének előkészítése, és amely semmiféle adóköteles ügyletet nem végzett, jogosult lehet a levonásra a második adóalany által végzett adóköteles tevékenységek vonatkozásában (lásd ebben az értelemben a C-137/02. sz., Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 41. és 42. pontját). A hatodik irányelv ezen értelmezése arra az esethez kapcsolódott, amelyben az első adóalany által levonni szándékozott HÉA azon szolgáltatásokkal állt összefüggésben, amelyeket ezen adóalany a második adóalany által tervezett adóköteles ügyletek megvalósítása céljából vett igénybe.

34 Az bizonyos, hogy – amint azt a főtanácsnok is hangsúlyozta indítványának 46–49. pontjában – azon jogvita ténybeli és jogszabályi háttere, amelyben a fent hivatkozott Faxworld-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló kérdést előzetes döntéshozatalra terjesztették, eltért a jelen előzetes döntéshozatali eljárás alapjául szolgálóétól.

35 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy mivel a nemzeti szabályozás értelmében a tagok – még akkor is, ha a HÉA tekintetében adóalanyoknak minősülhetnek – nem hivatkozhatnak a Polski Trawertyn által teljesített adóköteles ügyletekre a célból, hogy mentesüljenek a szóban forgó társaság érdekében és tevékenységére tekintettel teljesített ügyletekhez kapcsolódó HÉA költsége alól, e társaságnak ahhoz, hogy garantálni lehessen az adósemlegességet, olyan helyzetben kell lennie, hogy figyelembe tudja venni ezeket a beruházási ügyleteket a HÉA levonása során (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Faxworld-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

36 E következtetést nem teszi vitathatóvá az az érvelés, miszerint ha az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben lehetőséget biztosítanak a tagoknak az előzetesen felszámított HÉA visszatérítésére, vagy feljogosítják a Polski Trawertynt e HÉA levonására, az azzal fenyeget, hogy növeli a HÉA-csalások vagy -visszaélések kockázatát.

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy az adóalanyi minőség csak akkor áll fenn, és a levonáshoz való jog csak akkor gyakorolható, ha a HÉA-levonást kérelmező bizonyította, hogy teljesülnek ennek a feltételei, és az adóköteles ügyletek alapjául szolgáló gazdasági tevékenység megkezdésére irányuló szándékát objektív elemek támasztják alá. Amennyiben az adóhatóság megállapítaná, hogy az adólevonási jogot csalárd módon vagy visszaélésszerűen gyakorolták, visszaható hatállyal követelhetné a levont összegeket (lásd különösen a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 24. pontját, a fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a C-32/03. sz. Fini H-ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 33. pontját).

38 E megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9., 168. és 169. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé sem a társaság tagjai, sem pedig a társaság számára azt, hogy az e tagok által a szóban forgó társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság érdekében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett HÉA levonásának jogát érvényesítsék.

A második kérdésről

39 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét és 178. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az előzetesen felszámított HÉÁ-t a társaság azon tény okán nem vonhatja le, hogy az e társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kibocsátott számlát ugyanezen társaság leendő tagjainak nevére állították ki.

40 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7467. o.] 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A szóban forgó jog alaki feltételeit illetően a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy e jog gyakorlása számlával való rendelkezéshez van kötve. A 2006/112 irányelv 226. cikke előírja, hogy – az ezen irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül – az ezen irányelv 220. cikke értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag az

e cikkben szereplő adatokat kell kötelezően feltüntetni. Ugyanezen irányelv 226. cikkének 1. és 5. pontja értelmében a számla kibocsátásának dátumát, valamint az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes nevét és címét is fel kell tüntetni a számlán.

42 E rendelkezésekből az következik, hogy a tagállamok a HÉA-levonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő. Amint az ezen irányelv 273. cikkéből következik, a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, e lehetőséget azonban nem lehet a – különösen a 226. cikkben – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni (a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 40. pontja).

43 Egyébiránt a Bíróság úgy határozott, hogy az adósemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e HÉÁ-t fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd a fordított adózást illetően a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 42. pontját).

44 Az alapügyet illetően meg kell állapítani, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre vonatkozó indokolásból is kitűnik – a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában előírt anyagi jogi feltételek láthatóan fennállnak, különösen a tekintetben, hogy a Polski Trawertyn élhessen az ingatlan megszerzését terhelő HÉA levonásának jogával, mivel ezen ügyletre ténylegesen a szóban forgó társaság által teljesített adóköteles ügyletek érdekében került sor.

45 Mivel az, hogy a Polski Trawertyn nem gyakorolhatja az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát, abból a tényből következik, hogy a szóban forgó vásárlásra vonatkozó számla kiállításának időpontjában e társaságot még nem jegyezték be, és HÉA-alanyként sem vették nyilvántartásba, és hogy a számlát – következésképpen – a tagok nevére állították ki, még akkor is, ha – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította – az előzetesen felszámított HÉA megfizetésére kötelezett személyek azonosak a Polski Trawertyn tagjaival, a levonáshoz való jog gyakorlásának e lehetetlenségét pusztán alakszerű kötelezettségből eredőnek kell minősíteni.

46 Amint azt a főtanácsnok is megjegyezte indítványának 72. pontjában, e kötelezettség tiszteletben tartása nem követelhető meg, mivel az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben e követelmény hatására a levonáshoz való jog gyakorlása teljességgel lehetetlenné válna, következésképpen sértené a HÉA semlegességét.

47 Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis egyfelől az következik, hogy bár nem vitatott, hogy az adóalanyok kötelesek a 2006/112 irányelv 213. cikkével összhangban bejelenteni tevékenységük megkezdését, módosítását és megszüntetését, a tagállamok semmiképpen nem jogosultak arra, hogy ilyen bejelentés hiányában az adóalanyt megfosszák e jog gyakorlásától (lásd a fent hivatkozott Nidera Handelscompagnie ügyben hozott ítélet 48. pontját).

48 A Bíróság másfelől megállapította, hogy jóllehet egy számla jelentős bizonylati funkcióval bír azon tény okán, hogy ellenőrizhető adatokat tartalmazhat, léteznek olyan körülmények is, amelyek között az adatok a számlától eltérő eszközzel is érvényesen megállapíthatók, és amely körülmények között a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek minden tekintetben megfelelő számlával való rendelkezés követelménye olyan jellegű lehet, hogy sértheti valamely adóalany levonáshoz való jogát (a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3303. o.] 51. és 52. pontja).

49 Márpedig meg kell állapítani, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből is kitűnik – a HÉA megbízható és hatékony beszedésének biztosításához szükséges adatok megállapíthatók.

50 E megfontolásokra figyelemmel az előzetes döntéshozatalra terjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét és 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az előzetesen felszámított HÉÁ-t a társaság azon tény okán nem vonhatja le, hogy az e társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kibocsátott számlát ugyanezen társaság tagjainak nevére állították ki.

A költségekről

51 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9., 168. és 169. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé sem a társaság tagjai, sem pedig a társaság számára azt, hogy az e tagok által a szóban forgó társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság érdekében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett HÉA levonásának jogát érvényesítsék.**

2) **A 2006/112 irányelv 168. cikkét és 178. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az előzetesen felszámított HÉÁ-t a társaság azon tény okán nem vonhatja le, hogy az e társaság bejegyzését és HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kibocsátott számlát ugyanezen társaság tagjainak nevére állították ki.**

Aláírások