A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2019. október 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Élelmiszer-beszerzés – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonás megtagadása – Esetlegesen fiktív értékesítő – Héacsalás – A beszerző rendelkezésére álló információkra vonatkozó követelmények – 178/2002/EK rendelet – Az élelmiszerek nyomon követhetőségére és az értékesítő azonosítására vonatkozó követelmények – 852/2004/EK rendelet és 882/2004/EK rendelet – Élelmiszer-vállalkozók nyilvántartásba vételére vonatkozó kötelezettség – A héalevonáshoz való jogra gyakorolt hatás”

A C-329/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) a Bírósághoz 2018. május 17-én érkezett, 2018. május 10-i határozatával terjesztett elő

a **Valsts ieņēmumu dienests**

és

az **„Altic” SIA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. március 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az „Altic” SIA képviseletében A. Purmalis advokāts,

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

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

* Az eljárás nyelve: lett.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė és A. Sauka, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. május 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

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: 2006/112 irányelv) 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Valsts ieņēmumu dienests (lett adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) és az „Altic” SIA között az Altic által repcemagbeszerzés után előzetesen megfizetett, majd levont hozzáadottérték-adó (héa) összegére és a hozzá kapcsolódó bírságra és késedelmi kamatra vonatkozóan az Altichoz intézett fizetési felszólítás tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 rendelet 168. cikkének a) pontja értelmében:

„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”.

4 Ezen 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 XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;”

5 Az említett irányelv 273. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

6 Az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről, az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszerbiztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról szóló, 2002. január 28-i 178/2002/EK európai parlamenti és a tanácsi rendelet (HL 2002. L 31., 1. o.; helyesbítések: HL 2014. L 327., 9. o.; HL 2016. L 11., 19. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 6. kötet, 463. o.) (28) és (29) preambulumbekezdése kimondja:

„(28) Tapasztalatok igazolják, hogy az élelmiszer és takarmány belső piacának működését veszélyezteti, ha az élelmiszerek és takarmányok útja nem követhető nyomon. Ezért az élelmiszer- és takarmányiparban fel kell állítani egy átfogó nyomon követési rendszert, amelynek segítségével el lehet végezni a különböző termékek célzott és pontos kivonását a piacról, illetve tájékoztatni lehet a fogyasztókat vagy az ellenőrzéssel megbízott személyeket; e rendszer segítségével élelmiszer-biztonsági problémák esetén elkerülhető a piac működésének felesleges, nagyobb mértékű megzavarása.

(29) Gondoskodni kell arról, hogy az élelmiszer- vagy takarmányipari vállalkozások, beleértve az importőröket is, azonosítani tudják legalább azt a vállalkozást, ahonnan az adott élelmiszert, takarmányt, élőállatot vagy az élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő anyagot kapták, annak érdekében, hogy egy esetleges vizsgálat során minden szakaszban biztosítani lehessen a nyomon követhetőséget.”

7 E rendelet alkalmazásában, annak 3. cikke 15. pontja a „nyomon követhetőség” fogalmát akként határozza meg, mint „lehetőség arra, hogy nyomon követhető legyen egy élelmiszer, takarmány, élelmiszer előállítására szánt állat vagy olyan anyag, amely anyagot élelmiszer vagy takarmány előállításánál felhasználásra szánnak, illetve amelynél ez várható, a termelés, a feldolgozás és a forgalmazás minden szakaszában”.

8 Az említett rendelet 17. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében:

„A tagállamok meghatározzák az élelmiszer- és takarmánytörvény megszegésére vonatkozó intézkedések és büntető rendelkezések szabályait. Az intézkedések és büntető rendelkezések hatékonyak, arányosak és van visszatartó erejük.”

9 Ugyanezen rendelet „Nyomon követhetőség” címet viselő 18. cikkének szövege szerint:

„(1) A termelés, feldolgozás és forgalmazás minden szakaszában biztosítani kell az élelmiszerek, a takarmányok, az élelmiszertermelésre szánt állatok, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagok útjának nyomon követhetőségét.

(2) Az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akiktől az élelmiszert, takarmányt, az élelmiszer-termelésre szánt állatot, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagot kapják.

Ennek érdekében a vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik az ilyen információk eljuttatását az illetékes hatóságokhoz azok kérelmére.

[…]”

10 Az élelmiszer-higiéniáról szóló, 2004. április 29-i 852/2004/EK európai parlamenti és a tanácsi rendelet (HL 2004. L 139., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 34. kötet, 319. o.) 6. cikkének (2) bekezdése előírja:

„Különösen minden élelmiszeripari vállalkozó [helyesen: élelmiszer-vállalkozó] értesíti a megfelelő hatáskörrel rendelkező hatóságot, az utóbbi által előírt módon, az ellenőrzése alá tartozó, az élelmiszerek termelésének, feldolgozásának vagy forgalmazásának bármely szakaszát végző valamennyi létesítményről, e létesítmények nyilvántartásba vétele céljából.

Az élelmiszeripari vállalkozók [helyesen: élelmiszer-vállalkozók] biztosítják továbbá, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság mindig naprakész információval rendelkezzen a létesítményekről, beleértve azt is, hogy értesítést küldenek a tevékenységek bármely lényeges változásáról és a meglévő létesítmények esetleges bezárásáról.”

11 A takarmány- és élelmiszerjog, valamint az állategészségügyi és az állatok kíméletére vonatkozó szabályok követelményeinek történő megfelelés ellenőrzésének biztosítása céljából végrehajtott hatósági ellenőrzésekről szóló, 2004. április 29-i 882/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2004. L 165., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 45. kötet, 200. o.) 31. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„a) Az illetékes hatóságok állapítják meg a takarmány- és élelmiszeripari vállalkozók által a létesítményeik nyilvántartásba vételének kérelmezésekor követendő eljárásokat, a 852/2004/EK rendelettel, a [takarmányozási ágazatban működő egyes létesítmények és közvetítők engedélyezésére és nyilvántartására vonatkozó feltételek és szabályok megállapításáról, valamint a 70/524/EGK, a 74/63/EGK, a 79/373/EGK és a 82/471/EGK irányelvek módosításáról szóló, 1995. december 22-i 95/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 332., 15. o., magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 18. kötet, 365. o.)] vagy a takarmányhigiéniáról szóló későbbi rendeletekkel összhangban;

b) Listát állítanak összes a nyilvántartásba vett takarmány- és élelmiszeripari vállalkozókról [helyesen: élelmiszer-vállalkozókról] és azt folyamatosan frissítik. Ha ilyen lista más célokra már létezik, az e rendelet céljaira is felhasználható.”

A lett jog

12 A likums par pievienotās vērtības nodokli (héatörvény) alapeljárás tényállása idején hatályos változatának 10. cikke (1) bekezdése 1. pontja a következőképpen szól:

„Kizárólag az [adóhatóságnál] nyilvántartásba vett adóalany jogosult arra, hogy a héabevallásában az államkincstár javára fizetendő adó összegéből előzetesen felszámított adó címén levonja a saját adóköteles jogügyletei céljából beszerzett termékekkel vagy igénybevett szolgáltatásokkal kapcsolatban más adóalanytól kapott számlán szereplő adó összegét, beleértve a külföldön megvalósított olyan ügyleteket, amelyek adókötelesek lennének, ha Lettország területén valósultak volna meg.”

13 E törvény 10. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A beszerzett termékekre vagy igénybevett szolgáltatásokra vonatkozó számlán szereplő adó összege az említett beszerzett termékekre vagy igénybevett szolgáltatásokra vonatkozó számla átvételét vagy a számlán szereplő adó összegének előleg címén való megfizetését követően helyezhető levonásba.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az Altic 2011 júliusában és augusztusában a „Sakorex” SIA-tól, 2011 októberében pedig az „Ulmar” SIA-tól repcemagot vásárolt. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy e társaságok által médiafelületeken és az interneten megjelentetett hirdetésekre hivatkozva keresték meg e társaságot. Az Altic átvette a repcemagot, és azt a „Vendo” SIA vállalkozás tulajdonában álló egyik raktárában tárolta. Az Altic ezen beszerzések címén levonta a felszámított héát.

15 Az Alticnál lefolytatott ellenőrzést követően az adóhatóság a maga részéről megállapította, hogy az említett beszerzési ügyletek valójában nem történtek meg. Az adóhatóság az Alticot az általa levont héa összegének, valamint adóbírságnak és késedelmi kamatnak a megfizetésére kötelezte.

16 Az administratīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) helyt adott az Altic által az adóhatóság határozatának megsemmisítése iránt benyújtott keresetnek. Az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) helybenhagyta e bíróság határozatát.

17 Ez utóbbi bíróság megállapította, hogy nem képezte vita tárgyát, hogy a repcemag átvételére a Vendo által kiállított kísérőokmányokban feltüntetett időpontban és mennyiségben a Vendo raktárában került sor. E körülményekre tekintettel úgy ítélte meg, hogy az Altic jóhiszeműen járt el, és teljen mértékben megbízott abban, hogy a Sakorex és az Ulmar képes a szerződésben rögzített áruk leszállítására, amely kapacitás ellenőrzése nem tartozott az Altic feladatai közé. Az adóhatóság e tekintetben nem jelölte meg, hogy az Altic a vonatkozó szabályozás alapján ennek ellenőrzése érdekében milyen konkrét intézkedések meghozatalát mulasztotta el.

18 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bíróság, vagyis az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) előtt. Arra hivatkozik, hogy a 178/2002 rendeletnek megfelelően az élelmiszer-vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják a valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagot, és ennek érdekében rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik az ilyen információk illetékes hatóságokhoz való eljuttatását. Az Altic azonban a legminimálisabb ellenőrzést sem folytatta le a szerződő feleivel kapcsolatban, és nem ellenőrizte, hogy azok szerepelnek-e a lettországi élelmiszer-biztonsági és állategészségügyi hatóság nyilvántartásában. Ebből következően az Alticnak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a közös héarendszerrel való visszaélésben vett részt.

19 A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem képezte vita tárgyát, hogy voltak arra mutató jelek, hogy a Sakorex és az Ulmar fiktív társaságok, és hogy a szóban forgó áruk eredete nem állapítható meg. Következésképpen felmerül a kérdés, hogy az Alticnak tudomása volt-e vagy tudomással kellett volna-e lennie arról, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletekkel héacsalást valósítanak meg.

20 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megállapítja, hogy semmilyen bizonyíték nem támasztja alá, hogy a megvásárolt repcemagokat kizárólag üzemanyag-előállításra szánták, amint azt az Altic állítja, vagy legalábbis, hogy azok semmilyen formában nem érintették az élelmiszerláncot. Következésképpen meg kell állapítani, hogy az Alticnak az említett ügyletek vonatkozásában meg kellett felelnie a 178/2002 rendelet rendelkezéseiben foglaltaknak.

21 Az említett bíróság megjegyzi, hogy e rendelet 18. cikke megállapítja az élelmiszerek nyomon követhetőségére és ezen élelmiszerek értékesítőinek azonosítására vonatkozó általános elveket. Ezen azonosítással kapcsolatban a Bizottság rámutat arra, hogy jóllehet az említett rendelet nem pontosítja, hogy a vállalkozásoknak milyen mértékben kell azonosítaniuk az értékesítőjüket, a 2010. január 26-i 178/2002 rendelet 11., 12., 14., 17., 18., 19. és 20. cikkének végrehajtására vonatkozó, az Európai Bizottságnak az Élelmiszerlánc- és Állategészségügyi Állandó Bizottsága által kiadott

végkövetkeztetésekben foglalt iránymutatásokból az következik, hogy a vállalkozások kötelesek megőrizni a termék értékesítőjének nevére és címére, valamint az ezen termék azonosítására vonatkozó információkat.

22 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor arra keresi a választ, hogy a 178/2002 rendelet élelmiszerbiztonság biztosítására irányuló célja nem követel-e meg nagyobb körültekintést az élelmiszer-vállalkozó részéről a szerződő feleinek a kiválasztására nézve, ami ily módon őt arra kötelezné, hogy ellenőrzéseket végezzen e szerződő felek kapcsán, többek között az illetékes hatóságoknál történt nyilvántartásba vételét illetően, és hogy ilyen körültekintés hiányában e vállalkozással szemben megtagadható-e a héalevonásához való jog. Másfelől a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra keresi a választ, hogy ugyanezen célra figyelemmel, az Altic szempontjából az a körülmény, hogy ellenőrizte az értékesített áruk minőségét, alkalmas lehet-e arra, hogy enyhítse a szerződő fél alaposabb vizsgálatának lefolytatására irányuló ilyen kötelezettséget.

23 A kérdést előterjesztő bíróság ezen túlmenően rámutat arra, hogy az adóhatóság szerint az, hogy az Altic nem ellenőrizte, hogy a szerződő feleket nyilvántartásba vették-e az élelmiszer-biztonsági és állategészségügyi hatóságnál, azt bizonyítja, hogy e társaságnak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek héacsalást valósítanak meg. E bíróság ugyanakkor úgy véli, hogy jóllehet az élelmiszer-vállalkozónak a 852/2004 rendeletben és a 882/2004 rendeletben előírt nyilvántartásba vételére irányuló ellenőrzéssel biztosítható, hogy e vállalkozó jogszerűen vegyen részt az élelmiszerláncban, a vállalkozások nyilvántartásba vétele nem zárja ki, hogy ez utóbbi gazdasági tevékenysége fiktív legyen, és fordítva, a nyilvántartásba vétel hiánya nem teszi lehetővé az ilyen fiktív jelleg automatikus megállapítását, ily módon az ellenőrzés hiánya nem alapozhatja meg döntő jelleggel az adóhatóság megállapítását.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját – a 178/2002 rendeletnek az élelmiszerbiztonság biztosítására irányuló céljára tekintettel, amely cél többek között az élelmiszerek nyomonkövethetőségének biztosításával valósul meg –, hogy azzal nem ellentétes az előzetesen felszámított adó levonásának egy olyan esetben történő megtagadása, amikor az élelmiszerláncban részt vevő adóalany a szerződéses partnerének kiválasztása során, a szokásos kereskedelmi gyakorlatokon túlmenően, nem járt el nagyobb gondossággal, ami lényegében abban áll, hogy ellenőrzéseket kell lefolytatni a szerződéses partnerrel kapcsolatban, azonban ezzel egyidejűleg ellenőrizte az élelmiszerek minőségét, és ezáltal teljesítette a 178/2002 rendelet célját?

2) Kötelezi-e a 852/2004 rendelet 6. cikkében és a 882/2004 rendelet 31. cikkében előírt, az élelmiszeripari vállalkozás nyilvántartásba vételével kapcsolatos, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja alapján értelmezett követelmény az e vállalkozással szerződést kötő felet arra, hogy annak nyilvántartásba vételét ellenőrizze, és ez az ellenőrzés releváns-e annak meghatározása tekintetében, hogy ez a fél a vonatkozó ügylet sajátosságait figyelembe véve tudta-e vagy tudnia kellett volna-e azt, hogy egy fiktív vállalkozással kötött ügyletben vesz részt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

25 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az élelmiszerláncban részt vevő adóalanytól azzal az indokkal tagadják meg az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot,

hogy ezen adóalany nem tartotta tiszteletben az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozóan a 178/2002 rendelet 18. cikke (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeket.

26 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, feltéve, hogy tevékenységei főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételéül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ezen követelményeken vagy anyagi és alaki feltételeken túl, amelyek a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából és a 178. cikkének a) pontjából következnek (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. és 40. pont), a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében ezen irányelv 273. cikke alapján a tagállamok az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket e célok megvalósítása érdekében szükségesnek ítélnek.

29 Másodszor, emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más lehetséges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat. A Bíróság már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak 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. március 13-i FIRIN ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Jóllehet ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adócsalást, ugyanez az eset áll fenn akkor is, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt (2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A szóban forgó számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy e számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia (2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ami a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről megkövetelt gondosság elvárt szintjét illeti, a Bíróság megállapította, hogy azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük észszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adócsalást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat, mivel adott esetben az e célból eljáró adóalanytól észszerűen elvárható intézkedések alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 53. és 59. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. pont).

33 Az alapügyben az adóhatóság, mivel megítélése szerint az Altic beszállítói fiktív vállalkozások voltak, és ily módon a közös héarendszer tekintetében elkövetett adócsalás kérdése merült fel, megtagadta az Altictól a héa levonásához való jogot. Többek között megállapította, hogy az Altic az élelmiszer-ágazatban tevékenységet folytató gazdasági szereplőként a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdése alapján alapos ellenőrzésnek volt köteles alávetni a szerződő feleit. Az ilyen kötelezettség be nem tartása azt támasztja alá, hogy az Alticnak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy ezen héacsalást megvalósító ügyletekben vesz részt.

34 Azonban, egyrészt, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 46. pontjában megállapította, a héalevonási jog abból következő megtagadása, hogy a 178/2002 rendelet említett rendelkezéséből eredő kötelezettségeket nem tartották be, semmilyen jogalappal nem rendelkezik a 2006/112 irányelvben. A 178/2002 rendeletben előírt kötelezettségek ugyanis nem vonatkoznak az ezen irányelvben előírt levonási jog követelményeire vagy anyagi jogi és alaki jogi feltételeire. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból az sem vezethető le, hogy az említett kizáró ok a héa területén fennálló vonatkozó nemzeti jogszabályokon alapul.

35 Másrészt, és ami azt a körülményt illeti, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint az Altic részt vett az élelmiszerláncban és ezért meg kellett felelnie a 178/2002 rendeletben foglalt rendelkezéseknek, meg kell állapítani, hogy az e rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében az élelmiszerek nyomon követhetőségéhez kapcsolódóan előírt kötelezettség a héacsalás felderítésétől eltérő célt követ. Ugyanis az említett rendelet 28. és 29. cikkéből az következik, hogy az élelmiszer-szolgáltatók azonosítására vonatkozó kötelezettségnek az a célja, hogy lehetővé tegye ezen élelmiszereknek a piacról való célzott és pontos kivonását, és hogy tájékoztassa a fogyasztókat és a hivatalos ellenőröket, hogy ily módon elkerülhető legyen a piac működésének felesleges, nagyobb mértékű megzavarása. E kötelezettség be nem tartása ugyanezen rendelet 17. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdésével összhangban a nemzeti jog által előírt szankciókat vonhat maga után.

36 Ebből következően az ilyen kötelezettség önmagában nem tekinthető olyan intézkedésnek, amelynek az adóalany által való elfogadása észszerűen megkövetelhető lenne annak érdekében, hogy ezen adóalany meggyőződjön arról, hogy az ügyletei nem valósítanak meg a közös héarendszer tekintetében elkövetett adócsalást. Ebből következően, amint arra a főtanácsnok az indítványának az 56. pontjában rámutatott, e kötelezettség esetleges megsértése nem igazolhatja önmagában és automatikusan a héa levonásához való jog ezen adóalanytól való megtagadását.

37 Ebben az összefüggésben, ezen túlmenően, emlékeztetni kell arra, hogy a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt kötelezettség ugyanezen rendelkezés szövege szerint valamely élelmiszer beszállítóinak azonosítására, valamint olyan rendszerek és eljárások kidolgozására irányul, amelyek lehetővé teszik, hogy az ilyen információ az illetékes hatóságok kérésére azok rendelkezésére álljon.

38 Ami az ezen azonosításhoz szükséges adatokat illeti, meg kell állapítani, hogy azoknak lehetővé kell tenniük a nyomon követhetőségre irányuló cél jelen ítélet 35. pontjában leírtaknak megfelelő elérését, ily módon főszabály szerint elegendő a szolgáltatók nevének és címének az azonosítása. Ebből következően az adóhatóság által a kérdést előterjesztő bíróság előtt és a lett kormány által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott azon érvnek, miszerint e rendelet főszabály szerint a szerződő fél alapos ellenőrzését követeli meg, nem lehet helyt adni.

39 Csak akkor lenne más a helyzet, ha megfelelően bizonyítást nyerne, hogy különleges körülmények folytán az érintett élelmiszer-beszerző részéről komoly kétségeknek kellett volna felmerülniük ezen élelmiszer-beszállító létezése vagy valódi személye kapcsán, amelynek azonosítására a 178/2002 rendelet oly módon kötelezi őt, hogy törekedjen arra, hogy az említett beszállító személyéről megbizonyosodjon, amely kötelezettség teljesülésének a vizsgálata adott esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

40 Feltételezve, hogy ez a helyzet, e körülmény azon szempontok egyikének minősülhet, amelyek együttesen és egybehangzóan utalhatnak arra, hogy e jogalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

41 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az élelmiszerláncban részt vevő adóalanytól kizárólag azzal az indokkal – még ha az megfelelően bizonyítottnak tekinthető is, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – tagadják meg az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, hogy ezen adóalany nem tartotta tiszteletben az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozóan a 178/2002 rendelet 18. cikke (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeket. E kötelezettségek be nem tartása ugyanakkor azon szempontok egyikének minősülhet, amelyek együttesen és egybehangzóan utalhatnak arra, hogy e jogalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

42 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az élelmiszerláncban részt vevő adóalany által a beszállítóinak a hatáskörrel rendelkező hatóságoknál való, a 852/2004 rendelet 6. cikke (2) bekezdésével és a 882/2004 rendelet 31. cikke (1) bekezdésével összhangban való nyilvántartásba vételére irányuló ellenőrzés elmaradása releváns annak megállapítása szempontjából, hogy az adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

43 A 852/2004 rendelet 6. cikkének (2) bekezdése e tekintetben előírja, hogy minden élelmiszer-vállalkozó értesíti a megfelelő hatáskörrel rendelkező hatóságot az élelmiszerek termelését, feldolgozását vagy forgalmazását végző valamennyi létesítményről, ez utóbbiak nyilvántartásba vétele céljából. A 882/2004 rendelet 31. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával összhangban a hatáskörrel rendelkező hatóságok kötelesek az e vállalkozók által a létesítményeik nyilvántartásba vételének kérelmezésekor követendő eljárások megállapítására, valamint a nyilvántartásba vett vállalkozókról készült lista folyamatos frissítésére.

44 Meg kell állapítani, hogy a 852/2004 rendelet és a 882/2004 rendelet az élelmiszer-ágazatban tevékenységet folytató gazdasági szereplők vonatkozásában nem tartalmaz semmilyen arra irányuló kötelezettséget, hogy azok ellenőrizzék, hogy beszállítóik az e rendeletben foglalt követelményeknek megfelelően nyilvántartásba vételre kerültek-e. A héalevonás szempontjából a 2006/112 irányelvből sem következik ilyen ellenőrzési kötelezettség.

45 Márpedig, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 31. pontjában emlékeztetett, amennyiben az adóhatóság a számla kibocsátója által elkövetett csalások vagy szabálytalanságok megállapítását követően azt kívánja bizonyítani, hogy e számla címzettjének tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi, nem kötelezheti a számla említett címzettjét olyan ellenőrzésre, amely annak nem feladata (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. pont).

46 A Bíróság ebben az összefüggésében már kimondta, hogy az adóhatóság nem kötelezheti a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanyt a szarvasmarha-értékesítőktől származó olyan dokumentumok benyújtására, amelyekben feltüntetik az állatok azon füljelzőit, amelyeket a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2000. július 17-i 1760/2000/EK

európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2000. L 204., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 30. kötet, 248. o.) létrehozott azonosítási és nyilvántartási rendszer keretében írnak elő (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 42. pont).

47 Ehhez hasonlóan, annak megállapítása érdekében, hogy az élelmiszerláncban részt vevő adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a beszállítói héacsalásban vettek részt, az adóhatóság nem kötelezheti ezen adóalanyt annak ellenőrzésére, hogy e beszállítók eleget tettek-e az uniós jog által az élelmiszerek szabályozása területén megkövetelt bejegyzési kötelezettségeiknek.

48 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az élelmiszerláncban részt vevő adóalany által a beszállítóinak a hatáskörrel rendelkező hatóságoknál való, a 852/2004 rendelet 6. cikkének (2) bekezdésével és a 882/2004 rendelet 31. cikkének (1) bekezdésével összhangban történő nyilvántartásba vételére irányuló ellenőrzés elmaradása nem releváns annak megállapítása szempontjából, hogy az adóalanynak tudomása volt-e vagy tudomással kellett volna-e lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

A költségekről

49 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 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 azzal ellentétes, ha az élelmiszerláncban részt vevő adóalanytól kizárólag azzal az indokkal – még ha az megfelelően bizonyítottnak tekinthető is, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – tagadják meg az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jogot, hogy ezen adóalany nem tartotta tiszteletben az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozóan az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről, az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszerbiztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról szóló, 2002. január 28-i 178/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet 18. cikkének (2) bekezdéséből eredő kötelezettségeket. E kötelezettségek be nem tartása ugyanakkor azon szempontok egyikének minősülhet, amelyek együttesen és egybehangzóan utalhatnak arra, hogy e jogalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

2) **A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az élelmiszerláncban részt vevő adóalany által a beszállítóinak a hatáskörrel rendelkező hatóságoknál való, az élelmiszer-higiéniáról szóló, 2004. április 29-i 852/2004/EK európai parlamenti és a tanácsi rendelet 6. cikkének (2) bekezdésével és a takarmány- és élelmiszerjog, valamint az állategészségügyi és az állatok kíméletére vonatkozó szabályok követelményeinek történő megfelelés ellenőrzésének biztosítása céljából végrehajtott hatósági ellenőrzésekről szóló, 2004. április 29-i 882/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet 31. cikkének (1) bekezdésével összhangban történő nyilvántartásba vételére irányuló ellenőrzés elmaradása nem releváns annak megállapítása szempontjából, hogy az adóalanynak tudomása volt-e vagy tudomással kellett volna-e lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.**

Aláírások