

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. október 21.*

A C-385/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litvánia) a Bírósághoz 2009. szeptember 29-én érkezett, 2009. szeptember 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Nidera Handelscompagnie BV**

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

* Az eljárás nyelve: litván.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. július 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Nidera Handelscompagnie BV képviselőjében I. Misiūnas,

- a litván kormány képviselőjében R. Mackevičienė, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Bizottság képviselőjében A. Steiblytė és M. Afonso, 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet a Nidera Handelscompagnie BV (a továbbiakban: Nidera) és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (A Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság) között a harmadik államokba exportált termékek Litvániában történő vétele során megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonása jogának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

„»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 Ezen irányelv 167. cikke kimondja:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 Az említett irányelv 168. cikke szerint:

„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;

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 178. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„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 megfelelően:

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

[...]”

8 Ezen irányelv 214. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

[...]

c) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén Közösségen belüli termékbeszerzést végez a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az érintett területen kívül végzett tevékenységekhez kapcsolódó ügyletei számára.

[...]”

9 Az említett irányelv 273. cikkének szövege a következő:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék 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 jog

- 10 A Litván Köztársaságnak a hozzáadottérték-adóról szóló IX-751. sz. törvénye (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751, Žin., 2002., 35-1271 sz., 2002., 40. sz., 2002., 46. sz., 2002., 48. sz.), amelyet később módosítottak (Žin., 2004., 17-505. sz; 2005., 81-2944. sz.; a továbbiakban: HÉA-törvény) 2. cikkében az alábbiak szerint határozza meg a „HÉA-alany” fogalmát.

„[A]z adóhatóságnál HÉA-alanyként azonosított személy, a HÉA céljára szolgáló valamennyi azonosítást beleértve, amennyiben megfelelő HÉA-azonosító számmal rendelkezik, a HÉA-átalánykompenzációs rendszer célját szolgáló azonosítót kivéve.”

- 11 A HÉA-törvény 41. cikke szerint:

„(1) Ha e fejezet eltérően nem rendelkezik, a termékértékesítésekre nulla százalékos adómérték alkalmazandó, ha e termékeket értékesítőjük vagy az ő felelősségére harmadik személy az Európai Közösségek területén kívülre szállítja.

[...]”

- 12 A HÉA-törvény 57. cikkének szövege a következő:

„(1) Kizárólag az e törvény ötödik szakasza XII. fejezetének hatálya alá tartozóktól eltérő HÉA-alanyok jogosultak az adó levonására [...]

[...]

(3) A HÉA-levonásra jogosult személyek dönthetnek úgy, hogy nem élnek e jogukkal.”

13 A HÉA-törvény 58. cikke szerint:

„(1) A HÉA-alany jogosult azon beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA levonására, amelyeket a HÉA-alany az alábbi tevékenységek céljára kíván felhasználni:

1. HÉA-köteles termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások;
2. külföldön teljesített termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások abban az esetben, hogy ha e termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtásokat belföldön teljesítenék, azok a jelen törvény alapján nem lennének HÉA-mentesek. E feltétel nem alkalmazandó, ha az Európai Közösségek területén kívül a jelen törvény 28. cikkében említett biztosítási és/vagy pénzügyi szolgáltatásokat nyújtanak.

[...]”

14 A HÉA-törvény 63. cikke értelmében:

„(1) A HÉA-alany a jelen fejezet rendelkezéseinek megfelelően és az e cikkben szereplő korlátok között jogosult a HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA levonására, feltéve hogy azokat az említett

HÉA-alany a jelen cikk 58. cikkének (1) bekezdésében meghatározott tevékenységek céljára használja fel.

[...]

15 A HÉA-törvény 71. cikke alapján:

„[...]

(3) Külföldi adóalanyt HÉA-alanyként belföldi telephelyén vagy ennek hiányában Litvániában kijelölt adóképviseelőjén keresztül kell nyilvántartásba venni. A más tagállamokban letelepedett adóalanyokra nem vonatkozik az adóképviseelő kijelölésének követelménye, mivel ők HÉA-alanyként közvetlenül nyilvántartásba vehetők. A külföldi adóalany nem köteles kérni a HÉA-alanyként való nyilvántartásba vételét, ha az ország területén végzett tevékenysége kimerül az alábbiakban:

[...]

3) olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyek vonatkozásában e törvény szerint nulla százalékos HÉA-mérték alkalmazandó [...]

16 A HÉA-törvény 117. cikkének szövege a következő:

„(1) A külföldi adóalany kizárólag abban az esetben jogosult a Litván Köztársaságban megfizetett HÉA visszatérítését kérelmezni, ha a visszaigényelt HÉA megfizetésének időszakában megfelel az alábbi követelményeknek:

1. nem rendelkezik telephellyel a Litván Köztársaság területén, természetes személy esetén pedig szokásos lakóhelye nem a Litván Köztársaság területén található, továbbá
2. belföldön nem végzett olyan tevékenységet, amely a jelen törvény szerint HÉA-köteles, kivéve ha e cikk másképp rendelkezik.

[...]”

17 A Litván Köztársaságnak az adóigazgatásról szóló IX-2112. sz. törvénye (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas n° IX-751, Žin., 2004., 63-2243. sz.), amelyet később módosítottak (Žin., 2007., 80-3220. sz., 2008., 131-5036. sz.; a továbbiakban: adóigazgatási törvény) 147. cikkében az alábbiak szerint rendelkezik:

„Adójogi jogviták eldöntésében a központi adóhatóság, a Mokestinijų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság)], [...] és a bíróságok rendelkeznek illetékességgel.”

18 Az adóigazgatási törvény 148. cikke szerint:

„(1) A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] állami költségvetésből finansírozott közjogi jogi személy.

(2) A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] feladata, hogy az adóalany által benyújtott panaszt objektíven megvizsgálja, és arról jogszerű és indokolt döntést hozzon.

(3) A Mokestinių ginčų komisiją [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] a bizottság elnöke és annak tagjai alkotják. [E] bizottság tagjainak teljes számát és szabályzatát a Litván Köztársaság Kormánya hagyja jóvá.

(4) A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagjai hat-éves időtartamra nevezhetők ki. A tagokat a Litván Köztársaság Kormánya a pénzügyminiszter és az igazságügy-miniszter közös javaslatára nevezi ki. A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagjának kizárólag feddhetetlen, pénzügyi, jogi vagy közgazdasági egyetemi végzettséggel vagy azzal egyenértékű felsőfokú képzettséggel és az adózás, a vámügyek vagy a társasági jog területén szerzett legalább hároméves szakmai tapasztalattal rendelkező személy nevezhető ki. A [fent említett] bizottság tagjainak litván állampolgároknak kell lenniük.

(5) A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagja megbízatásának lejárta előtt felmenthető, ha:

1. megbízatásáról lemond;
2. elveszíti litván állampolgárságát;
3. időszakos munkaképtelenség miatt folyamatosan több mint 120 napig, vagy az utolsó tizenkét hónapban 140 napig munkahelyén nem jelenik meg, illetve ha valamely orvosi vagy munkaképtelenségről döntő bizottság úgy határoz, hogy képtelen feladatai ellátására;
4. a súlyos vagy nagyon súlyos szándékos bűncselekmény, illetve vagyoni jogok és érdekek, a gazdasági rend vagy a pénzügyi rendszer elleni bűncselekmény elkövetéséért büntetőjogi felelősségét megállapító bírósági ítélet jogerőre emelkedik;
5. munkaköri kötelezettségeit súlyosan megszegi.

(6) A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagjai munkájukat főállásban látják el, díjazásuk az állami vezetők és köztisztviselők díjazásáról szóló törvényben meghatározott eljárásnak megfelelően történik. [Az említett] bizottság tagja kizárólag e bizottságban láthat el tisztséget, azonban emellett tudományos és oktatói tevékenységet folytathat.

(7) Megbízatási idejének lejártakor a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagja az új tag kinevezéséig köteles feladatait ellátni.

[...]

¹⁹ Az adóigazgatási törvény 151. cikkének megfelelően:

„A Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] a következő adójogi jogvitákban jár el:

- (1) az adóalany és a központi adóhatóság között felmerülő adójogi jogviták;
- (2) az adóalany és a központi adóhatóság között, a helyi adóhatóság határozatai ellen az adóalany által benyújtott panaszok felülvizsgálatát követően a központi adóhatóság által hozott határozatok tárgyában felmerülő adójogi jogviták;
- (3) az adóalany és a központi adóhatóság között felmerülő adójogi jogviták, amennyiben a központi adóhatóság elmulasztott a jelen törvényben meghatározott határidőn belül határozatot hozni.”

20 Az adóigazgatási törvény 158. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A jelen törvény által az adójogi jogviták tekintetében megszabott jogorvoslati határidő lejártát követően a jogvita felei és a jogvitában érintett harmadik felek kötelesek a központi adóhatóság vagy a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] által hozott határozatot végrehajtani.”

21 Az adóigazgatási törvény 159. cikkének szövege a következő:

„(1) A központi adóhatóság vagy a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] által adójogi jogvitában hozott határozatot vitató adóalany e határozatot bíróság előtt megtámadhatja.

(2) A központi adóhatóság is megtámadhatja a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] határozatát, de kizárólag abban az esetben, ha a központi adóhatóság és [e] bizottság az adójogi jogvitában hozott határozataikban (vagy az eljárás során) a törvények vagy egyéb jogszabályok rendelkezéseit eltérően értelmezi.

[...]

(4) A központi adóhatóság vagy [az említett] bizottság határozatai elleni kereseteket a Vilniaus apygardos administraciniamė teismas bírálja el.

[...]”

- 22 A Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsnek a litván kormány által a 2004. szeptember 2-i 1119. sz. határozattal elfogadott belső szabályzatának (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos; Žin., 2004., 136-4947. sz.; a továbbiakban: belső szabályzat) – 4. cikke szerint:

„Tevėkenysėge során a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] kőteles tiszteletben tartani a Litván Kőzrtársaság alkotmányát, [...] az adőigazgatási tőrvényt, az egyėb tőrvényeket és jogszabályokat, valamint a jelen szabályzatot.”

- 23 A belső szabályzat 26. és 27. pontja többek között az alábbiakról rendelkezik:

„26. A panaszokat a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tárgyaláson vizsgálja meg. [...]

[E] bizottság tagja nem vehet részt az adójogi jogvita elbírálásában, és abból ki kell zárni (vagy attól távol kell maradnia), ha közvetlenül vagy közvetve érdekelt az ügy kimenetelében, ha családi vagy közeli kapcsolatban áll az adójogi jogvitában résztvevő féllel, vagy alkalmazottja volt az adójogi jogvitában részt vevő vállalkozásnak, és a munkaviszony megszűnése óta három hónap nem telt el, vagy ha olyan egyéb körülmények állnak fenn, amelyek befolyással lehetnek a bizottság tagjának pártatlanságára. [E] bizottság tagja kőteles a bizottságot a fentiekrol tájékoztatni. Az adójogi jogvita

résztvevői is kifogást emelhetnek. A kifogást indokolni kell, és azt a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] részére a jogvitában tartandó tárgyalást megelőzően kell előterjeszteni. [E] bizottság a tagjainak kizárásáról külön határozatban dönt.

27. Az adóalanyt (vagy képviselőit) és az adóhatóság képviselőit a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tárgyalására meg kell idézni. A tárgyaláson részt vesz a hivatalvezető, jelen lehet még tolmács, a bizottságnak az ügy kivizsgálásával foglalkozó szakértői és egyéb szakértők. Ha a jogvita felei nem jelennek meg a tárgyaláson, a panaszt távollétükben kell elbírálni. Amennyiben a panasznak a Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tárgyalásán történő elbírálását megelőzően [e] bizottságtól a fenti személyek a bizottság által fontosnak ítélt okból a panasz elbírálásának elhalasztását kérik, [az említett] bizottság az elbírálást elhalaszthatja.

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- ²⁴ Az alapeljárás lényegében azt a kérdést érinti, hogy a Nidera jogosult-e a harmadik országokba exportált termékek Litvániában történő vétele során megfizetett HÉA levonására, figyelembe véve azt, hogy e kereskedelmi ügyletek időpontjában Litvániában nem vették HÉA-alanyként nyilvántartásba.

- 25 2008 februárja és májusa között a Nidera mezőgazdasági termékek szállítójától vásárolt búzát Litvániában. A teljesített vételár kapcsán 11 743 259 LTL (azaz hozzávetőleg 3,4 millió euró) volt a szállítók által felszámított és részükre kifizetett HÉA összege. A Nidera ezt követően – 2008 februárja és májusa között – e teljes búzamennyiséget a HÉA-törvény 49. cikkével összhangban, nulla százalékos HÉA-mérték alkalmazásával harmadik országokba, Algériába és Törökországba exportálta.
- 26 2008. augusztus 12-én a Niderát HÉA-alanyként nyilvántartásba vették Litvániában. A 2008. augusztus 12-től 2008. augusztus 31-ig tartó időszakra vonatkozó HÉA-bevallásában a Nidera a beszerzett termékek és szolgáltatások után 11 743 259 LTL előzetesen felszámított HÉÁ-t vallott be, és ugyanezen összegnek az Államkincstár általi visszatérítését kérte. Ily módon azt kérte, hogy levonhassa a HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően Litvániában beszerzett és harmadik országokba értékesített (exportált) termékek vonatkozásában megfizetett HÉÁ-t.
- 27 Vilnius körzet adóhivatala 2009. január 16-i, ugyanezen év március 19-én megerősített határozatában úgy döntött, hogy a Nidera nem jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására, mivel a szóban forgó termékeket nem HÉA-köteles ügyletei céljára használja fel, hiszen azokat már korábban értékesítették.
- 28 A Nidera 2009. április 14-én panaszt nyújtott be a mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijoshoz. Az utóbbi 2009. június 22-i határozatával e panaszt elutasította, és helybenhagyta Vilnius körzet adóhatóságának álláspontját. E határozat szerint kizárólag HÉA-alanyok jogosultak ezen adó levonására Litvániában, és bár a Nidera nem volt köteles a HÉA-nyilvántartásba bejelentkezni Litvániában, így kell tennie, ha az előzetesen felszámított HÉÁ-t vissza kívánja igényelni.

- 29 A Nidera 2009. július 29-én fellebbezést nyújtott be a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėshez. Fellebbezésében arra hivatkozik, hogy a HÉA-törvény 71. cikkének (3) bekezdése szerint nem volt köteles kérni HÉA-alanyként való nyilvántartásba vételét Litvániában, mivel külföldi adóalanynak minősül, és tevékenységét kizárólag harmadik országokba irányuló termékexport alkotta, amelyre nulla százalékos HÉA-mérték alkalmazandó. A Nidera szerint azon körülmény, hogy élt azon lehetőséggel, hogy nem köteles kérni HÉA-alanyként való nyilvántartásba vételét Litvániában, nem szünteti meg a HÉA-levonáshoz való jogát.
- 30 Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsben kétely merült fel azzal kapcsolatban, hogy a HÉA-törvény azon rendelkezései, amelyek szerint a levonási jogra való jogosultsághoz az érintettnek nem csupán adóköteles tevékenységet kell folytatnia és megfelelő dokumentumokkal kell rendelkeznie, hanem HÉA-alanyként is hivatalosan nyilvántartásba kell őt venni Litvániában, összhangban vannak-e a 2006/112 irányelvvel, és összeegyeztethetők-e a HÉA-rendszer azon általános elveivel, amelyek szerint a HÉA olyan fogyasztási típusú adó, amelynek a levonási jog alapvető elemét képezi.
- 31 Ilyen körülmények között a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:
- „1. Összhangban van-e a [...] 2006/112[...] irányelvnek a HÉA-levonás jogát szabályozó rendelkezéseivel az a jogi szabályozás, amelynek alapján a HÉA-levonás joga csak a HÉA-alanyokat – azaz a valamely tagállamban (a jelen esetben Litvániában) a hatályos szabályozásnak megfelelően HÉA-alanyként nyilvántartásba vett adóalanyokat – illeti meg?

2. Amennyiben az első kérdésre adott válasz igenlő, összhangban van-e a HÉA-levonás jogának a [...] 2006/112[...] irányelvben foglalt alapelveivel, ha az ilyen jogi szabályozás úgy rendelkezik, hogy a HÉA-alany csak abban az esetben jogosult a HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően beszerzett és/vagy importált termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA levonására, ha azokat az említett HÉA-alany HÉA-köteles tevékenységek céljára a jövőben fogja felhasználni, azaz a HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA nem vonható le, ha azokat e tevékenység céljára már korábban felhasználták?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- ³² Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló jogszabályoknak az uniós jogi normákkal való összeegyeztethetőségéről határozzon, emlékeztetni kell e tekintetben arra, hogy jöllehet a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban nem dönthet a nemzeti jog rendelkezéseinek az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, a Bíróság többször is ki mondta: hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróság számára ezen összeegyeztethetőség értékelését az előtte folyó eljárásban (a C-118/08. sz. *Transportes Urbanos y Servicios Generales* ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-635. o.] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- ³³ Figyelembe véve az alapügy tényállását, a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdéseket úgy kell érteni, mint amelyek lényegében arra irányulnak, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azt a HÉA-alany, aki az említett irányelv rendelkezéseinek megfelelően teljesíti a HÉA-levonás anyagi jogi feltételeit, megfoszthatja-e levonási jogától az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja a termékek

vétele alkalmával megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az adóalanyt nem vették HÉA-alanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy e termékeket adóköteles tevékenysége céljára felhasználta volna.

Az elfogadhatóságról

- 34 A litván kormány kétségbe vonja a Mokestinių ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės bírósági minőségét azzal az indokkal, hogy e bizottság nem független. E bizottság ugyanis a pénzügyminisztérium szervezeti struktúrájához kapcsolódik, amely számára évente jelentést kell tennie, és amellyel köteles együttműködni.
- 35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak értékeléséhez, hogy az előzetes döntéshozatalt kezdeményező szervezet az EK 234. cikk szerinti bíróság jellemzőivel rendelkezik-e, a Bíróság bizonyos tényezők összességét veszi figyelembe, amelyek közé tartozik az, hogy a szervezet jogszabály alapján jött-e létre, állandó jelleggel működik-e, hatásköre kötelező jellegű-e, az eljárása kontradiktórius jellegű-e, a szervezet jogszabályokat alkalmaz-e, valamint hogy a szervezet független-e (a C-54/96. sz. Dorsch Consult ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4961. o.] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Az alapügyben az adóigazgatási törvény 148. cikkének (2) bekezdéséből következik, hogy a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės feladata az adózók panaszainak pártatlan vizsgálata, illetve jogszerű és indokolt határozatok meghozatala. Az említett 148. cikk (4) bekezdésének megfelelően e bizottság tagjait hat évre nevezik ki, és e tagoknak feddhetetlen személyeknek kell lenniük. Az említett 148. cikk (6) bekezdése szerint az említett bizottság tagjai az ott ellátott tisztségen

kívül nem tölthetnek be más munkakört. Végül a belső szabályzat 26. cikke rendelkezik az említett bizottság tagjai elfoglaltság esetén történő kizárásának eljárásáról.

- 37 Meg kell állapítani, hogy e rendelkezések a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės részére megfelelő függetlenséget biztosítanak ahhoz, hogy az EK 234. cikk értelmében bíróságnak minősülhessen. Azon körülmény, amely szerint e bizottság a pénzügyminisztérium szervezeti struktúrájához kapcsolódik, és arra köteles, hogy ez utóbbi számára évente jelentést tegyen, nem vonja kétségbe e megállapítást.
- 38 A pénzügyminisztériummal való együttműködés kötelezettségét illetően a litván kormány – amelynek a tárgyaláson a tárgyban kérdést tettek fel – rámutatott, hogy nincs tudomása olyan esetekről, amelyekben a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės az említett minisztérium részéről utasításokat vagy útmutatásokat kapott volna arra vonatkozóan, hogy valamely ügyben milyen megoldásra lenne kívánatos jutnia. E feltételek mellett az ilyen általános együttműködési kötelezettség fennállása sem összeegyeztethetetlen az említett bizottságnak a fenti minisztériumtól való függetlenségével.
- 39 Ráadásul a jelen ítélet 17–23. pontjában idézett nemzeti szabályozásból következik, hogy a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės teljesíti annak a Bíróság által a jelen ítélet 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban kimondott további feltételeit is, hogy igazságszolgáltatási szervnek minősüljön.
- 40 A fentiekre tekintettel azt a következtetést kell levonni, hogy a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės az EK 234. cikk értelmében bíróságnak minősül, és a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdeméről

- 41 Meg kell említeni, hogy a tagállamok a HÉA-levonási jogot kizárólag a 2006/112 irányelvben kifejezetten szabályozott esetekben korlátozhatják (lásd analógia útján az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 16. és 17. pontját, a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 27. pontját, valamint a C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 16. pontját).
- 42 Egyébiránt a Bíróság a fordított adózási eljárással összefüggésben úgy határozott, hogy az adósemlegesség 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 (a C-95/07. és 96/07. sz., Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontját, valamint a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8791. o.] 39. pontját). 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 fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 64. pontját és a fent hivatkozott Uszodaépítő-ügyben hozott ítélet 40. pontját).
- 43 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdéseket ezért ezen elvek figyelembevételével kell megvizsgálni.
- 44 E tekintetben a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából következik, hogy az adóalany jogosult levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t, amelyet adóköteles tevékenységének céljaira használ fel.

- 45 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Nidera a szóban forgó, Litvániában vásárolt búza teljes mennyiségét harmadik államokba exportálta az alkalmazandó nemzeti jognak megfelelő nulla százalékos HÉA-mérték alkalmazásával.
- 46 Nem vitatott, hogy e feltételek mellett a Nidera élvezi a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonási jogot az említett termékekre Litvániában megfizetett HÉA vonatkozásában. Az említett irányelv 167. cikkének megfelelően ezen adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- 47 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja szerint a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonási jog gyakorlásának egyetlen alaki feltétele az, hogy az adóalany az említett irányelv 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkének megfelelően kiállított számlával rendelkezzen.
- 48 Nem vitatott, hogy az adóalanyok szintén kötelesek – a tagállamok által e célból elfogadott intézkedésekkel összhangban és a 2006/112 irányelv 213. cikke alapján – bejelenteni tevékenységük megkezdését, módosítását és megszüntetését. A Bíróság azonban korábban már megállapította, hogy e rendelkezés 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 megfossszák e jog gyakorlásától (lásd analógia útján 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).
- 49 Ezenkívül a Bíróság korábban már kimondta, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét (lásd analógia útján a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007 szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 50 Következésképpen az adóalanyoknak a 2006/112 irányelv 214. cikkében előírt nyilvántartásba vétele – az említett irányelv 213. cikkében előírt és jelen ítélet 48. pontjában hivatkozott kötelezettségekhez hasonlóan – nem olyan aktus, amelynek következtében létrejön az adólevonás joga, amely jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, hanem ellenőrzés célját szolgáló alaki követelmény.
- 51 A fentiekből következik, hogy a HÉA-alany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették HÉA-alanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna.
- 52 Kétségtelen, hogy azon adóalanyra, amely nem tartja tiszteletben a 2006/112 irányelvben szereplő alaki követelményeket, közigazgatási szankciót szabhatnak ki az említett irányelvet a nemzeti jogba átültető nemzeti intézkedéseknek megfelelően. Ezenkívül – ahogyan azt a Bizottság helyesen megállapítja – ha a HÉA-levonás jogának gyakorlását időben semmi nem korlátozná, nem tartanák teljes mértékben tiszteletben a jogbiztonság elvét. Az adóalanyok HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételének kötelezettsége ugyanis kiüresedne, ha a tagállamok nem lennének jogosultak e célból ésszerű határidőt előírni.
- 53 Az alapügyben azonban úgy tűnik, hogy a Nidera nem volt köteles arra, hogy a HÉA-törvény 71. cikkének (3) bekezdésével összhangban Litvániában HÉA-alanyként nyilvántartásba vegyék, még akkor sem, ha az említett törvény 63. cikkének (1) bekezdése szerint az adóalanyok csak akkor vonhatják le a HÉÁ-t, ha ezt megteszik. Amennyiben tehát a Niderát HÉA-alanyként nyilvántartásba kellett venni ahhoz, hogy levonási jogát gyakorolja, meg kell állapítani, hogy azt az említett jog gyakorlására jogosító ügyletek teljesítését követően kevesebb mint hat hónapon – azaz ésszerű időn – belül megtette.
- 54 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha azt a HÉA-alanyt, aki az említett irányelv rendelkezéseivel összhangban teljesíti a HÉA-levonás anyagi jogi feltételeit, és akit a levonási jog gyakorlására jogosító ügyletek teljesítésétől számított ésszerű időn belül a HÉA alanyként nyilvántartásba

vesznek, megfoszthatja e jog gyakorlásának lehetőségétől az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja a termékek vétele során megfizetett HÉA levonását akkor, ha e jogalanyt nem vették a HÉA alanyaként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy e termékeket adóköteles tevékenysége céljára felhasználta volna.

A költségekről

- 55 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:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha azt a hozzáadottértékadó-alanyt, aki az említett irányelv rendelkezéseivel összhangban teljesíti a HÉA levonás anyagi jogi feltételeit, és akit a levonási jog gyakorlására jogosító ügyletek teljesítésétől számított ésszerű időn belül a hozzáadottérték-adó alanyaként nyilvántartásba vesznek, megfoszthatja e jog gyakorlásának lehetőségétől az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja a termékek vétele során megfizetett hozzáadottérték-adó levonását akkor, ha e jogalanyt nem vették a hozzáadottérték-adó alanyaként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy e termékeket adóköteles tevékenysége céljára felhasználta volna.

Aláírások