

C-385/09. sz. ügy

Nidera Handelscompagnie BV

kontra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [Litvánia] által benyújtott elzáró döntéshozatal iránti kérelem)

„2006/112/EK irányelv – Az elzáróan felszámított HÉA levonásának joga – A HÉA levonásának jogát az adóalany HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően továbbértékesített termékek vonatkozásában kizáró nemzeti szabályozás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések – A Bírósághoz fordulás – Az EK 234. cikk értelmében vett nemzeti bíróság – Fogalom*

(EK 234. cikk)

2. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az elzáróan felszámított adó levonása – Az adóalany kötelezettségei*

(2006/112 tanácsi irányelv)

1. Annak értékeléséhez, hogy az elzáró 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 Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (adóügyi jogvitákban eljáró litván bizottság), amelynek feladata az adózók adóügyi panaszainak pártatlan vizsgálata, illetve jogszerű és indokolt határozatok meghozatala, kielégíti e kritériumokat.

(vö. 35–36., 40. pont)

2. A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112 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 hozzáadottértékadó alanyaként nyilvántartásba vesznek, megfoszthatja e jog gyakorlásának lehetőségétől az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja a termékek vétele során megfizetett hozzáadottértékadó levonását akkor, ha e jogalanyt nem vették a hozzáadottértékadó alanyaként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy e termékeket adóköteles tevékenysége céljára felhasználta volna.

A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja szerint ugyanis az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonási jog

gyakorlásának egyetlen alaki feltétele az, hogy az adóalany az említett irányelv 220–236., valamint 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával rendelkezzen. 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. Az ilyen rendelkezés azonban semmiképpen nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy ilyen bejelentés hiányában a levonási jog gyakorlását az adóköteles ügyletek szokásos teljesítésének tényleges megkezdéséig elhalasszák, vagy az adóalanyt megfosszák e jog gyakorlásától. Ezenkívül azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke alapján 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 hozzáadottértékadó semlegességét. Következésképpen a 2006/112 irányelv 214. cikkében előírt nyilvántartásba vétel – az említett irányelv 213. cikkében előírt 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. A fentiekből következik, hogy a hozzáadottértékadó alanya nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették ezen adó alanyaként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna.

(vö. 47–51., 54. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. október 21.(*)

„2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított HÉA levonásának joga – A HÉA levonásának jogát az adóalany HÉA-alanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően továbbértékesített termékek vonatkozásában kizáró nemzeti szabályozás”

A C-385/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Mokestinių ginotys 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,

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. Misiunas,
- 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-ai 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 hozzáadottértékadó (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 termelői, a kereskedői, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelői, ipari 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 HÉÁ-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 kereskedelembe 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 prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n° IX?751, Žin., 2002., 35?1271 sz., 2002., 40. sz., 2002., 46. sz., 2002., 48. sz.), amelyet kés?bb 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 megfelel? HÉA?azonosító számmal rendelkezik, a HÉA?átalánykompenzációs rendszer célját szolgáló azonosítót kivéve.”

11 A HÉA?törvény 41. cikke szerint:

„(1) Ha e fejezet eltér?en nem rendelkezik, a termékértékesítésekre nulla százalékos adómérték alkalmazandó, ha e termékeket értékesít?jük vagy az ? felel?sségére harmadik személy az Európai Közöségek területén kívülre szállítja.

[...]”

12 A HÉA?törvény 57. cikkének szövege a következ?:

„(1) Kizárólag az e törvény ötödik szakasza XII. fejezetének hatálya alá tartozóktól eltér? 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 el?zetesen 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 Községek 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 megfelel?en és az e cikkben szerepl? korlátok között jogosult a HÉA?alanyként történ? nyilvántartásba vételét megelő?ően beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után el?zetesen 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 adóképviseletén keresztül kell nyilvántartásba venni. A más tagállamokban letelepedett adóalanyokra nem vonatkozik az adóképviselet kijelölésének követelménye, mivel az HÉA-alanyként közvetlenül nyilvántartásba vehető. 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 № 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 Mokestinio ginčo 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 Mokestinio ginčo komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] állami költségvetésből finanszírozott közjogi jogi személy.

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

(3) A Mokestinio ginčo 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 Mokestinio ginčo komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tagjai hatéves időtartamra nevezhető ki. A tagokat a Litván Köztársaság Kormánya a pénzügyminiszter és az

igazságügy?miniszter közös javaslatára nevezi ki. A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tagjának kizárólag feddhetetlen, pénzügyi, jogi vagy közgazdasági egyetemi végzettséggel vagy azzal egyenérték? fels?fokú képzettséggel és az adózás, a vámügyek vagy a társasági jog területén szerzett legalább hároméves szakmai tapasztalattal rendelkező személy nevezhet? ki. A [fent említett] bizottság tagjainak litván állampolgároknak kell lenniük.

(5) A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tagja megbízatásának lejártá el?tt felmenthet?, ha:

1. megbízatásáról lemond;
2. elveszíti litván állampolgárságát;
3. id?szakos munkaképtelenség miatt folyamatosan több mint 120 napig, vagy az utolsó tizenkét hónapban 140 napig munkahelyén nem jelenik meg, illetve ha valamely orvosi vagy munkaképtelenségr?l dönt? bizottság úgy határoz, hogy képtelen feladatai ellátására;
4. a súlyos vagy nagyon súlyos szándékos b?ncselekmény, illetve vagyon, vagyoni jogok és érdekek, a gazdasági rend vagy a pénzügyi rendszer elleni b?ncselekmény elkövetéséért büntetőjogi felel?sségét megállapító bírósági ítélet joger?re emelkedik;
5. munkaköri kötelezettségeit súlyosan megszegi.

(6) A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tagjai munkájukat f?állásban látják el, díjazásuk az állami vezet?k és köztisztvisel?k díjazásáról szóló törvényben meghatározott eljárásnak megfelelően történik. [Az említett] bizottság tagja kizárólag e bizottságban láthat el tisztséget, azonban amellet tudományos és oktatói tevékenységet folytathat.

(7) Megbízatási idejének lejártakor a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tagja az új tag kinevezéséig köteles feladatait ellátni.

[...]"

19 Az adóigazgatási törvény 151. cikkének megfelelően:

„A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] a következ? 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 követ?en 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 határid?n belül határozatot hozni.”

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

„A jelen törvény által az adójogi jogviták tekintetében megszabott jogorvoslati határid? lejártát követ?en a jogvita felei és a jogvitában érintett harmadik felek kötelesek a központi adóhatóság

vagy a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] által hozott határozatot végrehajtani.”

21 Az adóigazgatási törvény 159. cikkének szövege a következő:

„(1) A központi adóhatóság vagy a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] által adójogi jogvitában hozott határozatot vitató adóalany e határozatot bíróság el?tt megtámadhatja.

(2) A központi adóhatóság is megtámadhatja a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] 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 eltér?en értelmezi.

[...]

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

[...]”

22 A Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?snek a litván kormány által a 2004. szeptember 2?i 1119. sz. határozattal elfogadott bels? szabályzatának (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos; Žin., 2004., 136?4947. sz.; a továbbiakban: bels? szabályzat) – 4. cikke szerint:

„Tevékenységė során a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] köteles tiszteletben tartani a Litván Köztársaság alkotmányát, [...] az adóigazgatási törvényt, az egyéb törvényeket és jogszabályokat, valamint a jelen szabályzatot.”

23 A bels? szabályzat 26. és 27. pontja többek között az alábbiakról rendelkezik:

„26. A panaszokat a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] 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 résztvev? féllel, vagy alkalmazottja volt az adójogi jogvitában részt vev? vállalkozásnak, és a munkaviszony megsz?nése óta három hónap nem telt el, vagy ha olyan egyéb körülmények állnak fenn, amelyek befolyással lehetnek a bizottság tagjának pártatlanságára. [E] bizottság tagja köteles a bizottságot a fentiekr?l tájékoztatni. Az adójogi jogvita résztvev?i is kifogást emelhetnek. A kifogást indokolni kell, és azt a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] részére a jogvitában tartandó tárgyalást megel?z?en kell el?terjeszteni. [E] bizottság a tagjainak kizárásáról külön határozatban dönt.

27 Az adóalanyt (vagy képviselőit) és az adóhatóság képviselőit a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tárgyalására meg kell idézni. A tárgyaláson részt vesz a hivatalvezető, jelen lehet még tolmács, a bizottságnak az ügy kivizsgálásával foglalkozó szakértő és egyéb szakértők. Ha a jogvita felei nem jelennek meg a tárgyaláson, a panaszt távollétükben kell elbírálni. Amennyiben a panasznak a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] 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 szállítóitól 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 HÉA-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 HÉA-t.

27 Vilnius körzet adóhivatala 2009. január 16-ai, ugyanezen év március 19-én megérkezett 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-ai 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 HÉA-t vissza kívánja igényelni.

29 A Nidera 2009. július 29-én fellebbezést nyújtott be a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?shoz. Fellebbezésében arra hivatkozik, hogy a HÉA?tvörvény 71. cikkének (3) bekezdése szerint nem volt köteles kérni HÉA?alanyként való nyilvántartásba vételét Litvániában, mivel külföldi adóalanynak min?sül, és tevékenységét kizárólag harmadik országokba irányuló termékexport alkotta, amelyre nulla százalékos HÉA?mérték alkalmazandó. A Nidera szerint azon körülmény, hogy élt azon lehet?séggel, hogy nem köteles kérni HÉA?alanyként való nyilvántartásba vételét Litvániában, nem szünteti meg a HÉA?levonáshoz való jogát.

30 El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?sben kétely merült fel azzal kapcsolatban, hogy a HÉA?tvörvény azon rendelkezései, amelyek szerint a levonási jogra való jogosultsághoz az érintettnek nem csupán adóköteles tevékenységet kell folytatnia és megfelel? dokumentumokkal kell rendelkeznie, hanem HÉA?alanyként is hivatalosan nyilvántartásba kell ?t venni Litvániában, összhangban vannak-e a 2006/112 irányelvvel, és összeegyeztethet?k-e a HÉA?rendszer azon általános elveivel, amelyek szerint a HÉA olyan fogyasztási típusú adó, amelynek a levonási jog alapvet? elemét képezi.

31 Ilyen körülmények között a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette el?zetes 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 megfelel?en HÉA?alanyként nyilvántartásba vett adóalanyokat – illeti meg?

2. Amennyiben az els? kérdésre adott válasz igenl?, 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 történ? nyilvántartásba vételét megelőz?en beszerzett és/vagy importált termékek és/vagy szolgáltatások után el?zetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA levonására, ha azokat az említett HÉA-alany HÉA?köteles tevékenységek céljára a jövőben fogja felhasználni, azaz a HÉA?alanyként történ? nyilvántartásba vételét megelőz?en beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után el?zetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA nem vonható le, ha azokat e tevékenység céljára már korábban felhasználták?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

32 Amennyiben a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló jogszabályoknak az uniós jogi normákkal való összeegyeztethet?ségér?l határozzon, emlékeztetni kell e tekintetben arra, hogy jóllehet a Bíróság az el?zetes döntéshozatali eljárásban nem dönthet a nemzeti jog rendelkezéseinek az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethet?ségér?l, a Bíróság többször is kimondta: hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést el?terjeszt? bíróságot minden olyan, az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehet?vé teszi e bíróság számára ezen összeegyeztethet?ség értékelését az el?tte folyó eljárásban (a C?118/08. sz. Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Figyelembe véve az alapügy tényállását, a kérdést el?terjeszt? 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?alanyt, aki az említett irányelv rendelkezéseinek megfelel?en 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 Mokestini? gin?? komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s bírósági min?ségét 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 el?zetes 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 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s 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 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s 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 eseteknek, amelyekben a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s 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 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s 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 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s az EK 234. cikk értelmében bíróságnak minősül, és a jelen el?zetes 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 elzeteresen 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 [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontját). Mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e HÉA-t fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el 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 elterjesztő 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 HÉA-t, amelyet adóköteles tevékenységének céljaira használ fel.

45 Az elzeteres 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 megfosszák 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 HÉA-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 alanyaként 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-rendszerrel 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

ésszer? id?n belül a hozzáadottérték?adó alanyaként nyilvántartásba vesznek, megfoszthatja e jog gyakorlásának lehet?ségét?I 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 megel?z?en, hogy e termékeket adóköteles tevékenysége céljára felhasználta volna.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.