

62018CC0329

MICHAL BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. május 22. (1)

C?329/18. sz. ügy

Valsts ie??mumu dienests

kontra

SIA Altic

(az Augst?k? tiesa [legfels?bb bíróság, Lettország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadó?rendszer (h?a) – 2006/112/EK irányelv – Héalevonási jog – Megtagadás – Adócsalásban érintett szerz?déses partner általi értékesítés – Az adóalany gondossági kötelezettsége – Az ágazati kötelezettségek adóalany általi teljesítésének jelent?sége – 178/2002/EK rendelet – A nyomonkövethet?ség kötelezettsége – 852/2004/EK rendelet – 882/2004/EK rendelet – Élelmiszeripari vállalkozók nyilvántartásba vétele”

I. Bevezetés

1.

A SIA Altic repcemagot vásárolt két másik vállalkozástól, és levonta az említett ügyletek címén el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adót (h?a). A lett adóhatóság által ezt követ?en végzett ellen?rzés feltárta, hogy a hivatkozott vállalkozások fiktív vállalkozások voltak. Az adóhatóság ezért megállapította, hogy az említett ügyleteket nem teljesítették, és a SIA Alticot a vonatkozó h?a megfizetésére szólította fel. A SIA Altic e határozat megsemmisítését kérelmezte. Az els?? és másodfokú bíróság egyaránt helyt adott a SIA Altic kérelmeinek.

2.

Az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság, Lettország), amelyhez a felülvizsgálati kérelmet benyújtották, kétségeket táplál az élelmiszerjog területén érvényesül? ágazati jogszabályokban el?írt követelményekkel összefüggésben értelmezett, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112/EK irányelv (2) helyes értelmezését illet?en. E kétségek többek között a lett adóhatóság arra vonatkozó érvével kapcsolatban merültek fel, hogy a SIA Alticnak tudnia kellett volna arról, hogy a szerz?d? partnerei adócsalásban vesznek részt, mivel aktív tevékenységet folytatott az élelmiszer?ágazatban, ennél fogva pedig a 178/2002/EK rendeletben, (3) a 852/2004/EK rendeletben (4) és a 882/2004/EK rendeletben (5) el?írt kötelezettségekkel összhangban köteles volt az üzleti partnereit a szóban forgó ágazatban érvényesül? magasabb elvárások szerint ellen?rizni.

3.

A jelen ügyben a Bíróságnak lehetősége nyílik arra, hogy finomítsa az annak meghatározására vonatkozó feltételekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát, hogy valamely vállalkozó „tudta-e vagy tudnia kellett volna-e”, hogy a levonási jog megtagadása szempontjából adócsalással összefüggő tevékenységben működik közre. A Bíróságtól különösen azt kérdezik, hogy az egyes, például az élelmiszerjoggal kapcsolatos területeken aktív tevékenységet folytató vállalkozókra vonatkozó különös ágazati kötelezettségek az általános adómegállapítás szempontjából mennyiben bírnak jelentőséggel – amennyiben van jelentőségük – arra vonatkozóan, hogy valamely vállalkozó tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy adócsalással összefüggő ügyletben működött közre.

II. Jogi háttér

A. A héairányelv

4.

A héairányelv 168. cikke 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?;

[...]”

5.

A 178. cikk szerint: „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;

[...]”

6.

A héairányelv 220. cikke megállapítja, hogy „minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1.

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

[...] esetén.”

7.

A héairányelv 226. cikke szerint:

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

[...]

4.

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

5.

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

6.

az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

[...]”

8.

A héairányelv 273. cikke a következőképpen szól:

„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 [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

B. A 178/2002 rendelet

9.

A 178/2002 rendelet (28) és (29) preambulumbeközdését a következőképpen fogalmazták meg:

„(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 nyomonkövetési 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 nyomonkövethetőséget.”

10.

A 178/2002 rendelet 3. cikke értelmében:

„[...]

2.

élelmiszer-vállalkozás: nyereségérdekelt vagy nonprofit köz- vagy magánvállalkozás, amely az élelmiszerek termelésének, feldolgozásának vagy forgalmazásának bármely szakaszával összefüggő tevékenységet folytat;

3.

élelmiszer-vállalkozó: az a természetes vagy jogi személy, aki/amely az általa ellenőrzött élelmiszer-vállalkozáson belül felelős az élelmiszerjog követelményeinek betartásáért;

[...]

15.

nyomonkövethetőség: 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;

16.

a termelés, a feldolgozás és a forgalmazás szakaszai: egy élelmiszer elsődleges termelése és az élelmiszer tárolása, szállítása, eladása vagy átadása a fogyasztónak, beleértve az élelmiszer behozatalt, valamint, ha szükséges, a takarmány behozatala, termelése, előállítása, tárolása, szállítása, forgalmazása és átadása a fogyasztónak;

[...]”

11.

A 178/2002 rendelet 18. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 nyomonkövethetőségét.

(2) Az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akiktől az élelmiszert, takarmányt, az élelmiszertermelésre 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.

(3) Az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik azoknak az egyéb vállalkozásoknak az azonosítását, ahová termékeiket szállítják. Ezeket az információkat az illetékes hatóságok kérésére azok rendelkezésére kell bocsátani.

(4) A Közösségben forgalomba hozott, illetve valószínűleg forgalomba hozatalra kerülő élelmiszereket vagy takarmányokat el kell látni olyan címkékkel vagy azonosító eszközökkel, amelyek a vonatkozó meghatározott rendelkezések követelményeivel összhangban, a vonatkozó dokumentáción és információkon keresztül lehetővé teszik a termékek nyomon követését.

(5) Az e cikk követelményeinek különböző ágazatokban való alkalmazásának rendelkezéseit az 58. cikk (2) bekezdésében meghatározott eljárással összhangban lehet bevezetni.”

C. A 852/2004 rendelet

12.

A 852/2004 rendelet („Hatósági ellenőrzések, nyilvántartásba vétel és engedélyezés” című) 6. cikke a következőképpen szól:

„(1) Az élelmiszeripari vállalkozók az egyéb alkalmazandó közösségi jogszabályokkal, vagy ezek hiányában a nemzeti joggal összhangban együttműködnek a hatáskörrel rendelkező hatóságokkal.

(2) Különösen minden élelmiszeripari 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.

[...]”

D. A 882/2004 rendelet

13.

A 882/2004 rendelet 31. cikkének (1) bekezdése szerint:

„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 95/69/EK irányelvvel vagy a takarmányhigiénéről szóló későbbi rendeletekkel összhangban;

b)

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

III. A tényállás, az eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14.

A SIA Altic (a továbbiakban: ellenérdek fél) repcemagot vásárolt a SIA Sakorextől (2011 júliusában és augusztusában) és a SIA Ulmartól (2011 októberében). A repcemagot szabályszerően átvette és azt a SIA Vendo vállalkozás egyik telephelyén (siló) tárolta. Az ellenérdek fél levonta az említett ügyletek címén elzetiesen felszámított héát.

15.

A Valsts ieņēmumu dienests (nemzeti adóhatóság, Lettország; a továbbiakban: VID) által végzett ellenőrzés feltárta, hogy a SIA Sakorex és a SIA Ulmar fiktív vállalkozások voltak. A VID ezért megállapította, hogy az ellenérdek fél és az említett vállalkozások közötti ügyletek nem történtek meg, és 2012. szeptember 14-i határozatával az ellenérdek felet az elzetiesleg levont héa, valamint bírság és a késedelmi kamatok megfizetésére szólította fel.

16.

Az ellenérdek fél keresetet nyújtott be, amely e közigazgatási aktus megsemmisítésére irányult. Az első és másodfokú nemzeti bíróságok helyt adtak az ellenérdek fél kérelmeinek. Az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) többek között különösen megállapította, hogy nem kétséges, hogy a szóban forgó árut a SIA Vendo silójában a releváns dokumentumokban említett mennyiségben és időpontban helyezték el. Továbbá az ügyiratok közt szereplő dokumentumok, valamint az ellenérdek fél által adott magyarázatok alapján az ellenérdek fél jóhiszeműen járt el. Ráadásul az ügylet természeténél fogva nem követelte meg annak ellenőrzését, hogy a másik fél képes-e a szolgáltatást nyújtani, mivel az eladó az árut a szerződésben meghatározott teljesítési helyen adta át. Az ellenérdek fél és a SIA Vendo között létrejött szerződés szerint ez utóbbi vállalkozás felelt a fuvarlevélben foglalt információk pontosságáért, és viselte a megfelelő következményeket. Végezetül a szóban forgó bíróság megállapította, hogy a VID nem jelölte meg azt, hogy az ellenérdek félnek milyen, a jogi szabályozás alapján közvetlenül fennálló különleges intézkedéseket kellett volna tennie (de nem tette meg) annak ellenőrzése céljából, hogy a szerződéses partnerei képesek-e leszállítani a termékeket. Ennélfogva az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) arra a megállapításra jutott, hogy az adott ügyben bemutatott bizonyítékok alapján nem állapítható meg, hogy az ellenérdek fél részéről olyan szándékos magatartás állt fenn, amely az elzetiesen felszámított adó levonásából álló elny megszerzésére irányult.

17.

A VID keresetet nyújtott be a fenti ítélettel szemben az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság), a kérdést elterjesztő bíróság előtt. A VID arra hivatkozik, hogy az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) tévesen állapította meg azt, hogy nem áll jogi követelmény a

megvásárolt termékek származásának meghatározására. A 178/2002 rendelet szerint az élelmiszeripari vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják a valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerül? vagy vélhet?en bekerül? egyéb anyagot. Ennek érdekében a vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik az ilyen információk eljuttatását az illetékes hatóságokhoz azok kérelmére. Ezért az ellenérdek? fél a 178/2002 rendelet szerint a vele szerz?d? felek részletes ellen?rzésére volt köteles, tekintettel arra, hogy azok részt vettek az élelmiszerláncban. Az ellenérdek? fél nem ellen?rizte, hogy a többi szerz?d? fél szerepelt-e a P?rtikas un veterin?rais dienests (élelmiszerbiztonsági és állategészségügyi hatóság, Lettország) nyilvántartásában, tehát a legminimálisabb ellen?rzést sem folytatta le a szerz?d? feleivel kapcsolatban. A VID álláspontja szerint ez azt mutatja, hogy az ellenérdek? fél tudta vagy tudnia kellett volna arról, hogy ezek az ügyletek héacsalás részét képezik.

18.

Az ellenérdek? fél azzal érvel, hogy a VID által hivatkozott jogszabályok nem alkalmazhatók, mivel a megvásárolt repcemag tüzel?anyag el?állítására szolgált, és egyáltalán nem kapcsolódott semmiféle élelmiszerhez. Ennélfogva nem igazolható az élelmiszeripari vállalkozókra vonatkozó jogszabályok ellenérdek? félre való alkalmazása.

19.

E körülmények között az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 168. cikkének a) pontját – a [178/2002/EK rendeletnek] az élelmiszerbiztonság biztosítására irányuló céljára tekintettel (amely cél többek között az élelmiszerek nyomomonkövethet?ségének biztosításával valósul meg) –, hogy azzal nem ellentétes az el?zetesen felszámított adó levonásának egy olyan esetben történ? megtagadása, amikor az élelmiszerláncban részt vev? adóalany a szerz?déses partnerének kiválasztása során (a szokásos kereskedelmi gyakorlatokon túlmen?en) nem járt el nagyobb gondossággal, ami lényegében abban áll, hogy ellen?rzéseket kell lefolytatni a szerz?déses partnerrel kapcsolatban, azonban ezzel egyidej?leg ellen?rizte az élelmiszerek min?ségét, és ezáltal teljesítette a [178/2002 rendelet] célját?

2)

Kötelezi-e a 852/2004 rendelet 6. cikkében és a 882/2004 rendelet 31. cikkében el?írt, az élelmiszeripari vállalkozás nyilvántartásba vételével kapcsolatos, a [héairányelv] 168. cikkének a) pontja alapján értelmezett követelmény az e vállalkozással szerz?dést köt? felet arra, hogy annak nyilvántartásba vételét ellen?rizze, és ez az ellen?rzés 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?”

20.

Írásbeli észrevételt a lett és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. Az említett érdekelt felek és az ellenérdek? fél részt vettek a 2019. március 6-án tartott tárgyaláson.

IV. Értékelés

21.

A jelen indítvány a következő struktúrát követi. Néhány elzetes megfontolást követően (A) vázolom a héa területén elvárt gondossággal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatot olyan helyzeteket illetően, ahol megállapítást nyert, hogy a csalást a szerződéses partnerek követték el (B). Ezt követően megvizsgálom az azzal kapcsolatos első kérdést, hogy az adóalanyt terhel-e, ugyanakkor a héával nem összefüggő ágazati kötelezettségek, mint például a 178/2002 rendelet 18. cikkében előírt nyomonkövethetőségi követelmény nemteljesítése indokolja-e az elzetiesen felszámított héa levonásának megtagadását (C). Ezután foglalkozom a második kérdéssel, amely lényegében arra irányul, hogy annak meghatározása tekintetében, hogy az adóalany tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy adócsalással kapcsolatos ügyletben vesz részt, releváns-e az arra irányuló ellenőrzés elmulasztása, hogy a szerződő felek a 882/2004 rendeletből következő saját nyilvántartásba vételi kötelezettségüknek eleget tettek-e (D).

A. Elzetes megfontolások

22.

A jelen ügy által felvetett kérdések kizárólag azzal kapcsolatosak, hogy valamely adóalanytól meg kell-e tagadni a levonási jogot azon az alapon, hogy állítólag nem járt el kellő gondossággal, amely körülményt az alapján értékelik, hogy a szóban forgó adóalany milyen magatartást tanúsított az őt és a szerződő partnereit terhelő, nem adózással kapcsolatos ágazati szabályok által előírt kötelezettségekkel kapcsolatban. Ezért az nem képezi vita tárgyát, hogy a levonási jogra vonatkozó anyagi és alaki feltételek egyébként teljesülnének.

23.

Ezenfelül két olyan, a kérdést elterjesztő bíróság által megerősített ténymegállapítás van, amelyet adottnak fogok tekinteni.

24.

Először is, az nem vitatott, hogy az ellenérdekes fél szerződő partnerei fiktív vállalkozásoknak bizonyultak. Habár a termékek származását nem lehetett meghatározni, magukat a termékeket leszállították, és azok láthatóan jó minőségűek voltak.

25.

Másodszor, a kérdést elterjesztő bíróság megállapította, hogy nem található olyan bizonyíték, amely alátámasztaná az ellenérdekes fél arra vonatkozó állítását, hogy a szóban forgó magokat tüzelőanyag előállítására szánták. A szerződésekben, amelyeket az ellenérdekes fél mindkét szerződő partnerrel kötött, szerepelt egy arra vonatkozó kikötés, hogy a termékeknek meg kell felelniük az élelmiszerbiztonsági és állategészségügyi hatóság által támasztott követelményeknek. Továbbá az ellenérdekes fél által az üzleti partnereiként azonosított vállalkozások nem folytatnak tevékenységet a tüzelőanyag-előállítás területén. Ezért a kérdést elterjesztő bíróság a rendelkezésére álló bizonyítékok értékelését követően arra a megállapításra jutott, hogy a kérdéses szállítmányra (és következésképpen e szállítmánnyal összefüggésben az ellenérdekes félre is) vonatkoztak a 178/2002 rendeletben előírt kötelezettségek.

B. A csalásra vonatkozó ítélkezési gyakorlat és a héalevonási jog

26.

A Bíróság az adólevonási jog jelentőségét már számos alkalommal hangsúlyozta. Azt úgy jellemezte, mint a „közös héarendszer egyik alapelvét” (6), illetve mint amely „a héa mechanizmusának szerves részét” képezi, és amely f?szabály szerint nem korlátozható. (7) Központi szerepet tölt be a héarendszer semlegessége szempontjából, és az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek. (8)

27.

Ez azt is megmagyarázza, hogy miért nem befolyásolja az adó levonásához való jogot az a körülmény, hogy – anélkül, hogy azt a szóban forgó adóalany tudná, illetve tudhatná – az értékesítési láncban az adott ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít-e meg. (9)

28.

Összhangban azonban a nemzeti hatóságokat terhelő, a héacsalás megakadályozására és az azzal szembeni küzdelemre vonatkozó általános kötelezettségekkel, e hatóságok hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének megtagadása (és végső soron a levont összegek visszafizetésének követelése) abban az esetben, ha objektív bizonyítékok alapján megállapításra kerül, hogy e jogot visszaélészerűen gyakorolják. (10)

29.

Ez az eset nem csupán akkor áll fenn, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha az adóalany „tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt” (11). Ilyen körülmények között az adóalanyt „ezen adócsalás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem” (12). Ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az adócsalás elkövetőinek, és annak részesévé válik. (13)

30.

A levonási jog megtagadása azonban továbbra is kivételt képez az említett jog általános és alapvető elvének alkalmazása alól. Ezért az adóhatóság feladata, hogy „a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt” (14).

31.

A Bíróság számos alkalommal hangsúlyozta, hogy az ellenőrzések végzése az illetékes hatóságok feladata, és figyelmeztetett, hogy ügyelni kell annak elkerülésére, hogy az ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyokra hárítsák át. (15) Valóban, a számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak magának kell bizonyítania, hogy a címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet héacsalás részét képezi. Ezt objektív körülmények alapján kell elvégezni, „és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata” (16).

32.

A Bíróság szintén egyértelművé tette, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg az adóalanytól, hogy ellenőrizze, hogy az érintett termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója eleget tett-e a héabevallási és héafizetési kötelezettségének, illetve hogy e vonatkozásban rendelkezett-e iratokkal. (17) A Bíróság hasonlóképpen megállapította, hogy az adóhatóság nem követelheti meg az adóalanytól, hogy arra vonatkozó bizonyítékkal szolgáljon, hogy az értékesítő teljesítette az uniós jog alapján őt terhelő ágazati kötelezettségeit. (18)

33.

Az adóalanyok gondossága jelenti a döntő tényezőt. Ez azért van így, mivel „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 elzárva felszámított héa levonásához való jogukat” (19).

34.

A gondosság elvárt szintje a helyzettől függ. A Bíróság ítélezési gyakorlata következetesen azt mutatja, hogy az adóalanytól észszerűen elvárható intézkedések az adott ügy körülményeitől függenek. (20) Az ügy sajátos tényállási körülményei ugyanis lehetnek olyanok, amelyek megkövetelik, hogy az adóalany magasabb szintű gondosságot tanúsítson (például valamely beszerzéssel összefüggésben a termékek értékére tekintettel). (21) Amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságukról való meggyőződés érdekében tájékozódjon az üzleti partnerei felől. (22)

35.

Két tényezőre azonban figyelemmel kell lenni. Először is, a helyzettől függő gondossági szint szempontja mindeztől a különböző tényállási összefüggéseken múlt, ugyanakkor mindig a héairányelv és annak jogi keretrendszerén belül. Másodszor, a Bíróságnak az elvárt gondossági szintre vonatkozó ítélezési gyakorlata szintén egyértelművé teszi, hogy még ha fel is merülnek szabálytalanságra utaló körülmények, az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg az adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy nem történt szabálytalanság, ellenőrizze, hogy a számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok értékesítésére, illetőleg hogy héabevallási és befizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal. (23)

36.

Összefoglalva, a levonási jogot csak akkor kell megtagadni, ha az illetékes hatóságok részéről megállapítást nyer, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalással összefüggő ügyletben vett részt. Az adóalanytól a gondossági kötelezettsége teljesítése érdekében elvárt gondossági szint a körülményektől függően eltérő lehet. A hatóságoknak azonban objektív tényezők alapján kell megítélniük, hogy az adóalany tudomással bírt-e vagy kellett volna-e bírnia arról, hogy héacsalással összefüggő ügyletben működik közre. Nem tehetik meg, hogy az ellenőrzések elvégzését a számla címzettjére hárítják, akinek ez nem feladata.

C. Az első kérdésről: a levonási jog és a 178/2002 rendelet

37.

A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével a 178/2002 rendelet 18. cikkében előírt nyomunkövettheségi követelményeknek való megfelelés jelentősége iránt érdeklődik annak értékelése szempontjából, hogy – a levonási jog megtagadásával összefüggésben – az adóalany, aki az élelmiszerágazatban tevékenykedő vállalkozó, tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy adócsalással összefüggő ügyletben vesz részt.

38.

Nézetem szerint az adóalanyt terhelő, azonban nem maguk a héaszabályok által előírt ágazati kötelezettségek – mint például a 178/2002 rendelet 18. cikke szerinti nyomunkövettheségi követelmény – nemteljesítése, önmagában nem bír döntő jelentőséggel az előzetesen felszámított hűa levonásához való jog megtagadása szempontjából. Más szóval, az ilyen ágazati kötelezettségek esetleges nemteljesítését nem lehet automatikusan egyenértékűvé tenni egy olyan megállapítással, hogy az adóalanynak tudnia kellett volna, hogy az ügylet adócsalást valósít meg (1). Amennyiben az ágazati szabályozás valóban a szerződő partnerek azonosítására vonatkozó egyértelmű és szélesebb jogi kötelezettséget ró az adóalanyra, az ilyen ágazati kötelezettségek nemteljesítése a kérdést előterjesztő bíróság által végzett általános értékelés keretében az egyik objektív tényező lehet annak meghatározása során, hogy milyen intézkedések várhatók el az adóalanytól az arról való meggyőződése érdekében, hogy az ügyletei nem függnak össze valamely beszállítója által elkövetett adócsalással (2).

1. A nyomunkövettheség biztosításának elmulasztása nem egyenértékű azzal, hogy „tudnia kellett volna” az adócsalásról

39.

A lett kormány azon az állásponton van, hogy még ha a jelen ügyben nincs is arra vonatkozó bizonyíték, hogy az ellenérdező fél tudott arról, hogy hűacsalással érintett ügyletben vesz részt, számos tényező utal arra, hogy tudnia kellett volna erről a körülményről. Nem az ellenérdező fél kezdeményezte a kapcsolatfelvételt a szerződő partnereivel. Ehelyett az utóbbiak léptek kapcsolatba az ellenérdező féllal, válaszul a médiában közzétett hirdetésekre. A termékeket nem közvetlenül az ellenérdező fél vette át, hanem egy közvetítő, aki nem ellenőrizte a beszállítókkal kapcsolatos információkat.

40.

Habár a nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint nincsen az üzleti partnerek ellenőrzésére vonatkozó általános kötelezettség, az élelmiszerágazatban ettől eltérő a helyzet. A lett kormány előadása szerint a 178/2002 rendeletben előírt nyomunkövettheségi követelmények eredményeképpen az élelmiszerágazatban tevékenységet folytató vállalkozások kötelesek mélyrehatóan ellenőrizni a szerződéses partnereiket. Továbbá az ellenérdező fél arra vonatkozó állítása, hogy a magokat tüzelőanyag előállítására szánták, rámutatott arra, hogy az ellenérdező fél tisztában volt az élelmiszerágazatban érvényesülő szigorúbb követelményekkel, és megpróbálta ezeket kijátszani. A lett kormány a tárgyaláson előadta továbbá, hogy álláspontja szerint a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt nyomunkövettheségi követelmény magában foglalja az annak ellenőrzésére vonatkozó kötelezettséget, hogy a szerződéses partnereket az élelmiszerbiztonsági és állategészségügyi hatóság megfelelően nyilvántartásba vette.

41.

A spanyol kormány el?adása szerint az ellenérdek? fél nem teljesítette az arra vonatkozó kötelezettségét, hogy azonosítsa a repcemagot értékesít? vállalkozásokat. Ez a kötelezettség a 178/2002 rendelet 18. cikkéb?l ered. A beszállítók azonosításának elmulasztása két következménnyel járt: élelmiszerbiztonsági kockázattal, valamint azzal, hogy az ellenérdek? fél nem szerzett tudomást a beszállítói fiktív jellegér?l és a hálában megvalósuló csalásról. Az adóalanyt terhel? anyagi jogi követelmények ilyen megszegése, habár azok nem adózással kapcsolatosak, hátrányosan érintette a kivetett héa beszedését.

42.

Ezzel nem tudok egyetérteni sem szerkezeti szinten (vagyis, hogy az ágazati kötelezettségek esetleges megsértése azzal a szükségszer? következménnyel járna, hogy megtagadják az el?zetesen felszámított héa levonását), sem pedig azon konkrét kötelezettség szintjén, amelyet az el?adottak szerint a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdése tartalmaz. Ebben a szakaszban elmagyarázom, hogy szerkezetileg miért helytelen mindkét kormány javaslata. A következ? szakaszban pedig kifejtem, hogy miért vélem úgy, hogy a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében el?írt konkrét kötelezettség hatályára vonatkozó értelmezésük szintén problémás.

43.

Az általános vita el?zetes pontjaként fontos megjegyezni, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata következetesen meger?sítette, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszer? és a jogellenes ügyletek megkülönböztetése a héa szempontjából, mivel az a körülmény, hogy az érintett tevékenység jogellenes, e tevékenység gazdasági jellegén nem változtat. (24) Ez a megállapítás olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek önmagukban jogellenesek, valamint olyan helyzetekre, ahol kapcsolat áll fenn az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások és a jogellenes tevékenység között. Ezért például a Coffeeshop „Siberië” ítéletben (25) a Bíróság megállapította, hogy valamely amszterdami coffee?shopban egy asztal bérbeadása harmadik fél részére kannabisz árusítása érdekében a héaszabályok hatálya alá tartozik, még akkor is, ha a nemzeti jog alapján ez a tevékenység a „könny?drogokkal” történ? kereskedés b?ncselekményében való b?nrészességnek min?sül.

44.

A jelen üggyel összefüggésben az a körülmény, hogy valamely (a tárgyat tekintve nyilvánvalóan jogszer?) ügyletet olyan kontextusban bonyolítanak le, amelyben állítólag megsértettek egy vagy több ágazati jogi kötelezettséget, a fortiori lényegesen távolabb esik bármilyen jogellenességt?l, és ezért – gazdasági szempontból – nincsen jelent?sége a héa alkalmazásában. Ezért nem kétséges, hogy a szóban forgó ügylet a héaszabályok hatálya alá tartozik, a levonáshoz való jogot is beleértve.

45.

Legalább három elvi alapú érv szól a mellett, hogy a lett és a spanyol kormány által vázolt értelmezés miért nem fogadható el általános jelleggel: a jogszer?ség követelménye; az egyes rendszerek logikája és célkit?zései közötti különbségek; és a szankciók (esetleges halmozódásának) kérdése.

46.

Először is, sem az uniós, és láthatóan a nemzeti jogban sincsen jogalapja annak, hogy az általános héa-rendszerbe automatikusan (különbé) ágazati követelményeket illesszenek be. A héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az adólevonási jog gyakorlásához számlával kell rendelkezni, és az említett irányelv 220. cikkének (1) bekezdése alapján ilyen számlát minden olyan termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után ki kell bocsátani, amelyet adóalany másik adóalany részére teljesített. A héairányelv 226. cikke (kimerítően) számba veszi azokat a tételeket, amelyeket kötelezően fel kell tüntetni a számlán, és ezek között szerepel az adóalany és a vevő teljes neve és címe. Az ezeknek az adatoknak a feltüntetésére vonatkozó előírás kötelező a számla kibocsátójára nézve, és az érvényes számla alaki követelményei közé tartozik.

47.

A jelen ügyben az ellenérdekes fél által a tárgyaláson előadottakból következik, hogy ezeket a követelményeket a szóban forgó ügyben megfelelően teljesítették, sőt, az ellenérdekes fél ellenőrizte, hogy a beszállítói szerepelnek-e a héa nyilvántartásban.

48.

Ezen a héával összefüggésben egyértelműen meghatározott kötelezettségen túl, a héairányelv 273. cikkének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve hogy e kötelezettségek nem teremtenek további számlázási kötelezettségeket, továbbá az ilyen kötelezettségek nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. (26)

49.

Függetlenül attól, hogy az élelmiszer-ágazatban tevékenységet folytató gazdasági szereplők nyomkövethetőségével kapcsolatos további követelmények ténylegesen összeegyeztethetők lennének-e a héairányelv 273. cikkével, a lett kormány által a Bíróság kérdéseire a tárgyaláson adott válaszokból egyértelműen kitűnik, hogy a nemzeti jogszabályok valójában nem állapítottak meg ilyen további kötelezettségeket.

50.

Amire tehát utalnak, az láthatóan nem több, mint „kreatív értelmezési kérdés”, amelynek sem a nemzeti jogban, és ami azt illeti, sem az uniós jogban nincs konkrét jogalapja. Az uniós jogból fakadó konkrét és kifejezett követelményeket illetően a következő szakaszban ismét foglalkozom annak kérdésével, hogy pontosan mit is ír elő a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdése. (27)

51.

Másodszor, meg lehet-e egyértelműsíteni, hogy az egyes rendszerek, egyfelől az általános héa-rendszer, másfelől az élelmiszerszabályozás különféle eszközei a belső piacon, eltérő célkitűzéseket és szabályozási logikát követnek. Egyik rendszer sem arra szolgál, hogy a másikat erősítse. Ez az egyes szabályozási eszközök figyelmen kívül hagyása miatt alkalmazott szankciók kérdésében is megnyilvánul, amelyek szintén elkülönülnek.

52.

Harmadszor, az el?z? két indok metszéspontjában nem csupán az el?zetesen felszámított héa levonásának kell? jogalap hiányában történ? megtagadása formájában megnyilvánuló esetleges szankció kérdése áll, hanem annak veszélye is, hogy az egyes jogrendszerekben szabályozott szankciók ténylegesen halmozódnak. A lett és a spanyol kormány által el?adott értelmezés alapján az adólevonási jog megtagadása az adóalany által egy eltér? szabályozási körben elkövetett szabálytalansággal kapcsolatos további büntetést képezne. (28) A 178/2002 rendeletben el?írt kötelezettségek teljesítésének elmulasztása jelenleg is konkrét következményekkel jár, amint az egyértelm?en látszik a 17. cikk (2) bekezdéséb?l, amely szerint a tagállamok meghatározzák az élelmiszer? és takarmányjog megszegésére vonatkozó büntet? rendelkezések szabályait.

53.

Van továbbá egy rendszerszint? érv is, amely nézetem szerint kizárja a lett és a spanyol kormány érvelésének elfogadását. Függet?vé tehet?e a héalevonási jog olyan ágazati szabályok és sajátos kötelezettségek fennállásától és tartalmától, amelyek a héával nem függenek össze? Automatikusan eltér? gondossági feltételeknek kellene?e érvényesülniük attól függet?en, hogy az egyes szerz?dések alapján éppen mit értékesítenek? Ebben az esetben az is el?fordulhatna?e az, hogy egyes ágazatokban a héairányelvben el?írtaknál is alacsonyabb követelmények érvényesülnének?

54.

Egy ilyen megközelítés rendszerszint? következményei ugyanis az adólevonáshoz való jogot „változó geometriájú” joggá tennék, mivel e jog alkalmazásának feltételei attól függnének, hogy fennállnak?e további, a szerz?déses partnerek ellen?rzésével kapcsolatos ágazati kötelezettségek.

55.

Végezetül a lett kormány az érvelése alátámasztásaként a Bíróság ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint „egy jognak vagy el?nynek a visszaélést vagy csalást megvalósító tényállás miatti megtagadása pusztán annak a megállapításnak a következménye, amely szerint csalás vagy joggal való visszaélés esetén az elérni kívánt el?ny megszerzéséhez megkövetelt objektív feltételek valójában nem teljesülnek, és így az ilyen megtagadáshoz nem szükséges semmilyen külön jogalap” (29). Az erre az érvelésre adott válaszként elég utalni rá, hogy a hivatkozott ítélkezési gyakorlat az adózási szabályokban, nem pedig a héaszabályozással össze nem függ? olyan jogalkotási eszközökben, mint például a 178/2002 rendelet, el?írt objektív feltételekre vonatkozik.

56.

Összefoglalva, a 178/2002 rendelet esetleges megsértése nem jár a héalevonási jogot érint? automatikus és közvetlen következménnyel. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában a „tudta vagy tudnia kellett volna” kifejezést az általános gondossági szint héával összefüggésben való kialakítása érdekében használják. E kifejezés nem teszi lehetővé, hogy egyenérték?nek tekintsük a bármilyen szabályozási eszköz által az adóalany terhére megállapított bármilyen kötelezettség megsértését a héa szempontjából megkövetelt gondossági kötelezettség teljesítésének elmulasztásával.

2. Egy esetlegesen figyelembe veendő tényez?

57.

Ugyanakkor a konkrét ágazat, amelyben az adóalany tevékenykedik, valamint az őt terhelő ágazati kötelezettségek szerepet játszhatnak annak értékelése során, hogy az adóalanynak tudnia kellett volna-e, hogy héacsalást megvalósító ügyletben működik közre, amelynek során kellő figyelemmel kell lenni az adott üggyel valamennyi releváns sajátos körülményére.

58.

Amint arra a Bizottság helyesen hivatkozik, az élelmiszerjog területén érvényesülő ágazati szabályokból eredő kötelezettségek teljesítésének elmulasztása csak egyetlen tényezőnek minősülhet a többi objektív tényező között az annak megállapítására irányuló vizsgálattal összefüggésben, hogy az adóalany tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. Tény, hogy – amint azt a Bizottság is kiemeli –, az élelmiszerláncot érintő ügyletekben különösen magas fokú gondosságot kell tanúsítani.

59.

Ez az a kontextus, amelyben a nemzeti hatóságok – más releváns tényezőkkel együtt – figyelembe vehetik az adóalany magatartását, hivatkozással az említett személy gazdasági tevékenységének végzésére irányadó szabályozási keret szempontjából helyénvaló sajátos kötelezettségekre.

60.

Ezzel együtt továbbra sem teljesen egyértelmű számomra, hogy egy ilyen általános megállapítás miként lehetne a nemzeti hatóság segítségére a jelen üggyel összefüggésben, méghozzá egy nagyon egyszerű okból: nézetem szerint a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében meghatározott nyomonkövethetőségi követelmény pontos terjedelme szűkebb a lett kormány által javasoltnál.

61.

A 178/2002 rendelet 18. cikkét és az abban foglalt nyomonkövethetőségi követelményt azért vezették be, hogy „el [lehessen] végezni a különböző termékek célzott és pontos kivonását a piacról, illetve tájékoztatni lehet a fogyasztókat vagy az ellenőrzéssel megbízott személyeket; e rendszer segítségével élelmiszerbiztonsági problémák esetén elkerülhető a piac működésének felesleges, nagyobb mértékű megzavarása” (30). E célból a 18. cikk (2) bekezdése az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozók kötelezettségévé teszi, hogy gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akiknél az élelmiszert, takarmányt, az élelmiszertermelésre szánt állatot, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagot kapják. Ennek érdekében az említett rendelkezés előírja, hogy a vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik az ilyen információk eljuttatását az illetékes hatóságokhoz azok kérelmére.

62.

Amint azonban arra a kérdést előterjesztő bíróság helyesen rámutat, a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében előírt azonosítási kötelezettséget ennél részletesebben nem fejtik ki. A szóban forgó rendelkezés nem határozza meg, hogy a nyomonkövethetőséget milyen módon kell biztosítani. Nem jelöli meg, hogy a gazdasági szereplőknek milyen intézkedéseket kell hozniuk, vagy hogy milyen információkat szükséges ellenőrizni.

63.

Ezért e kötelezettség terjedelmét a megfogalmazása szerint kell értelmezni: az arra vonatkozó kötelezettség, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akik?l a termékeket kapják, az én értelmezésemben olyan kötelezettséget jelent, amely alapján a gazdasági szerepl?nek kérésre képesnek kell lennie arra, hogy azonosítsa azt az egyedi közvetlen beszállítót, akit?l beszerezte az élelmiszert. Ennél az nem jelent sem többet, sem kevesebbet. Az azonosíthatóság általában az érintett személy nevére és címére utal. (31) Ezt meghaladóan nyilvánvalóan nem lehet azt állítani, hogy a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdése bármely, az illetékes hatóságnál a konkrét nyilvántartásba vétel ellen?rzésére irányuló rendszeres kötelezettséget állapítana meg.

64.

A 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt nyomonkövethet?ségi követelmény teljesítésének elmulasztását, amely követelmény a közvetlen beszállító név és cím szerinti azonosítására vonatkozik, ezután valóban figyelembe lehetne venni a többi releváns tényez?vel együtt az adóalany részér?l elvárt gondosság átfogó értékelésének keretében. (32)

65.

Tény, hogy a számla kibocsátója által a számlán a héa céljából feltüntetend? információk – a nevet és címet illet?en – egybeesnek azokkal az alapvet? tényez?kkel, amelyeket a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt nyomonkövethet?ségi követelmény alapján ellen?rizni szükséges a közvetlen beszállítónak az élelmiszerláncban való azonosítása érdekében.

66.

Hangsúlyozni kell azonban – összhangban a jelen indítvány el?z? szakaszában vázolt megfontolásokkal –, hogy a fenti egybeesés nem teszi lehetővé a kötelezettségek e két csoportjának egymással való egyesítését.

67.

Zárásképpen megjegyzem, hogy egyes esetekben indokolt lehet annak felvetése, hogy a gondos élelmiszeripari vállalkozónak további ellen?rzéseket kellett volna végeznie a szerz?déses partnerének azonosítása céljából a nyomonkövethet?ségi követelmény teljesítése érdekében, és ennek elmulasztását figyelembe lehet venni mint az egyik olyan tényez?t, amely más ténymegállapításokkal együtt végül arra a következtetésre vezet, hogy a gazdasági szerepl? tudott vagy tudnia kellett volna a héacsalásról. Más körülmények között azonban, különösen bármely egyéb tényszer? jelzés hiányában, egy ilyen megállapítás korlátozott vagy akár semmilyen jelent?séggel nem bír: a nyomonkövethet?ségi követelménynek önmagában kevés köze van a héacsaláshoz. Héacsalást olyan vállalkozás is elkövethet, amely az összes nyomonkövethet?ségi követelményt megfelelően teljesíti. Fordítva, még egy olyan vállalkozás is, amely bármely okból valamely konkrét ügyben nem teljesít néhány nyomonkövethet?ségi követelményt, a héa szempontjából jogos és jogszer? tevékenységet folytathat.

68.

Ennek eredményeképpen a 178/2002 rendeletben foglalt nyomonkövethet?ségi követelmény alapján elvárt gondossági szint nemteljesítése a héalevonási jog megtagadásának szempontjából csak akkor bírhat jelent?séggel, ha – figyelemmel a konkrét körülményekre – az egyik olyan objektív tényez?nek min?sül, amely – annak ellenére, hogy a szóban forgó ügylet teljesíti a „termékértékesítés” objektív feltételeit – arra utal, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna,

hogya a héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. (33)

3. Közben? következtetés

69.

Következésképpen azt az álláspontot képviselem, hogy a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt nyomkövethet?égi követelmény nemteljesítése nem vezethet automatikusan és mint egyedüli meghatározó tényez? arra a következtetésre, hogy az adóalany „tudta, vagy tudnia kellett volna”, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

70.

Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság az els? kérdést akként válaszolja meg, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja nem teszi lehetővé a nemzeti hatóságok számára az el?zetesen felszámított héa levonásának kizárólag azon az alapon történ? megtagadását, hogy az élelmiszerláncban részt vev? adóalany nem végezte el a szerz?déses partnerének a 178/2002 rendelet 18. cikkében megállapított nyomkövethet?égi követelmény szerinti ellen?rzését. Az említett rendeletben el?írt kötelezettségek nemteljesítése, az adott ügy körülményei szempontjából releváns egyéb tényez?ekkel együtt, figyelembe vehet? a kérdést el?terjeszt? bíróság által lefolytatandó, az adóalany gondosságának értékelésére irányuló átfogó értékelés keretében.

D. A második kérdésr?l: a nyilvántartásba vétel ellen?rzésére irányuló kötelezettség?

71.

A kérdést el?terjeszt? bíróság a második kérdésével arra vár választ, hogy a 852/2004 rendelet 6. cikke és a 882/2004 rendelet 31. cikke megköveteli?e, hogy az élelmiszeripari vállalkozóval szerz?d? fél ellen?rizze, hogy e vállalkozót megfelelően nyilvántartásba vették?e. A kérdést el?terjeszt? bíróság tudni szeretné, hogy a héalevonás szempontjából van?e jelent?sege ennek az ellen?rzésnek annak eldöntése során, hogy a szóban forgó fél tudta?e vagy tudnia kellett volna?e, hogy fiktív vállalkozással kötött ügyletben vesz részt.

72.

A lett kormány arra hivatkozik, hogy az élelmiszer?ágazat résztvev?inek magasabb fokú gondosságot kell tanúsítaniuk, ami magában foglalja az annak ellen?rzésére vonatkozó kötelezettséget, hogy a szerz?déses partnereiket megfelelően nyilvántartásba vették?e. E kormány szerint a 852/2004 rendelet 6. cikke és a 882/2004 rendelet 31. cikke el?írja ezt a kötelezettséget az élelmiszer?ágazatban tevékenyked? adóalanyok részére. Következésképpen az ilyen ellen?rzésnek jelent?sege van annak meghatározása szempontjából, hogy az adóalany tudta?e vagy tudnia kellett volna?e, hogy fiktív vállalkozással m?ködik együtt.

73.

A Bizottság elképzelhetetlennek tartja, hogy az adólevonási jogot attól a feltételt?l tegyék függ?vé, hogy az adóalany ellen?rzi?e a szerz?déses partnereinek az élelmiszerbiztonság területén létrehozott megfelelő nemzeti nyilvántartásokban való nyilvántartásba vételét. A Bizottság egyetért a kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontjával, amely szerint a nyilvántartásba vétel hiánya nem vezet automatikusan arra a megállapításra, hogy a gazdasági tevékenység fiktív, vagy hogy az ügyletet nem teljesítették a rendelkezésre bocsátott dokumentumokban feltüntetett személlyel. Az üzleti partner megfelelő nyilvántartásba vételének ellen?rzése semmilyen garanciát nem jelent arra vonatkozóan, hogy az ügylet nem csalárd, mivel csalást nem kizárólag a nyilvántartásba nem

vett társaságok követnek el. Amennyiben azonban az adóalany azt követően létesít szerződéses viszonyt egy másik féllel, hogy a tudomására jutott, hogy ezt a felet nem vették megfelelően nyilvántartásba, e tényezőt az illetékes hatóságok és a nemzeti bíróságok figyelembe vehetik.

74.

Egyet kell értenem a Bizottsággal.

75.

Függetlenül az ilyen nyilvántartás csalás megelőzésére vagy azonosítására irányuló ellenőrzésének (kétes) hasznosságától, (34) a lett kormány által képviselt álláspont egyszeresen elfogadhatatlan. A lett kormány érvei az ellenérdek fél arra vonatkozó állítólagos mulasztásán alapulnak, hogy nem ellenőrizte, hogy a szerződéses partnerei teljesítették-e az élelmiszeripari nyilvántartásba vételi kötelezettségüket. Mindazonáltal, valamint eltekintve attól a körülménytől, hogy annak ellenőrzése, hogy az üzleti partnerek teljesítik-e a saját ágazati nyilvántartásba vételi kötelezettségeiket, túlmutat a szokásos üzleti gyakorlaton, egy ilyen kötelezettség megállapításának egész egyszeresen nincsen jogalapja.

76.

Ilyen kötelezettségnek ugyanis sem a 852/2004 rendeletben, sem a 882/2004 rendeletben nincsen jogalapja. A 852/2004 rendelet 6. cikke szerint minden élelmiszeripari 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 létesítménytől, e létesítmények nyilvántartásba vétele céljából. A jelen ügy szempontjából e kötelezettség az ellenérdek fél üzleti partnereit terhelné, nem pedig az ellenérdek fél.

77.

A 882/2004 rendelet azokkal a hatósági ellenőrzésekkel foglalkozik, amelyeket a nemzeti hatóságoknak végre kell hajtaniuk az élelmiszerjog betartásának ellenőrzése céljából. Az említett rendelet 31. cikke kizárólag a nemzeti hatóságok terhére állapít meg kötelezettségeket a takarmány- és élelmiszeripari vállalkozások nyilvántartásba vételére vonatkozó eljárások megállapítása tekintetében.

78.

Továbbá, amint azt a jelen indítvány C. szakaszában kifejtettem, az annak ellenőrzésére vonatkozó kötelezettség, hogy az üzleti partnerek teljesítik-e a konkrét ágazati élelmiszerjog által előírt saját nyilvántartásba vételi kötelezettségeiket, szintén nem a 178/2002 rendelet 18. cikkének (2) bekezdésében meghatározott nyomonkövethetőségi követelményből fakad.

79.

Ebből következően a szóban forgó kötelezettség nemcsak hogy sehol nem található a héairányelvben, de ráadásul teljességgel hiányzik az élelmiszerjog területén a konkrét ágazati rendelkezésekből. Ezért, ellentétben a 178/2002 rendelet 18. cikke (2) bekezdésének értelmezésével, amennyiben sor kerülhetne, igaz, korlátozott mértékben, az 1. kérdéssel összefüggésben az említett rendelkezés által előírt kötelezettség pontos terjedelmének megvitatására, a lett kormány által javasolt értelmezést a 2. kérdés vonatkozásában semmi sem támasztja alá.

80.

Csak ismételni lehet, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelművé teszi, hogy a gondossági kötelezettség és a gazdasági szereplőktől elvárt gondossági szint nem vezethet ahhoz, hogy a hatóságokat terhelje, az ágazati nyilvántartásba vételi kötelezettségekkel kapcsolatos ellenőrzéseket az ágazatban tevékenykedő vállalkozásokra hárítsák azáltal, hogy azokat feladatukká teszik annak biztosítását, hogy a számlakibocsátók teljesítik a szóban forgó kötelezettségeket. Amennyiben ugyanis a nemzeti adóhatóságok az értékesítő által elkövetett szabálytalanságokat tárnak fel és meg kívánják állapítani, hogy a címzett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet héacsalást valósít meg, e hatóságok nem kötelezhetik a címzettet olyan ellenőrzés elvégzésére, amely neki nem feladata. (35)

81.

A Bizottság által említett helyzetet illetően, amelyben az adóalany saját kezdeményezésére ellenőrzéseket folytat le, majd pedig annak ellenére, hogy szabálytalanságot fedezett fel, úgy dönt, hogy együttműködik az adott üzleti partnerrel, e körülmény – annak megítélése szempontjából, hogy az adóalany tudott-e vagy tudnia kellett volna-e a csalásról – részét képezheti a konkrét tények nemzeti hatóságok és bíróságok általi átfogó értékelésének.

82.

Ezért a 852/2004 rendelet 6. cikke és a 882/2004 rendelet 31. cikke nem írja elő az élelmiszeripari vállalkozó számára, hogy ellenőrizze az üzleti partnereinek a vonatkozó élelmiszeripari nyilvántartásba való nyilvántartásba vételét. Az ilyen nyilvántartásba vétel ellenőrzésének elmulasztása a héalevonási joggal összefüggésben a fortiori nem bír jelentőséggel annak meghatározása szempontjából, hogy az adott fél tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy fiktív vállalkozással kötött ügyletben vesz részt.

V. Véggövetkeztetés

83.

A fenti megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság az Augstík tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre az alábbi választ adja:

1.

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontja nem teszi lehetővé a nemzeti hatóságok számára az előzetesen felszámított hűa levonásának kizárólag azon az alapon történő megtagadását, hogy az élelmiszerláncban részt vevő adóalany nem végezte el a szerződéses partnerének 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) bekezdésében megállapított nyomkövethetőségi követelmény szerinti ellenőrzését. Az említett rendeletben előírt kötelezettségek nemteljesítése, az adott ügy körülményei szempontjából releváns egyéb tényezőkkel együtt, ugyanakkor végső soron figyelembe vehető a kérdést előterjesztő bíróság által lefolytatandó, az adóalany gondosságának értékelésére irányuló átfogó értékelés keretében.

2.

Az élelmiszerhigiénéről szóló, 2004. április 29-i 852/2004/EK európai parlamenti és tanácsi

rendelet 6. cikke és a takarmány? és élelmiszerjog, valamint az állategészségügyi és az állatok kíméletére vonatkozó szabályok követelményeinek történ? megfelelés ellen?rzésének biztosítása céljából végrehajtott hatósági ellen?rzésekr?l szóló, 2004. április 29?i 882/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet 31. cikke nem írja el? az élelmiszeripari vállalkozó számára, hogy ellen?rizze az üzleti partnereinek a vonatkozó élelmiszeripari nyilvántartásba történ? nyilvántartásba vételét. Az a körülmény, hogy az adóalany nem ellen?rizte, hogy a szerz?déses partnerét a 852/2004 rendelet 6. cikkével összhangban nyilvántartásba vették?e, nem bír jelent?séggel annak meghatározása szempontjából, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával összefüggésben az adott vállalkozás tudta?e vagy tudnia kellett volna?e, hogy fiktív vállalkozással kötött ügyletben vesz részt.

(1) Eredeti nyelv: angol.

(2) 2006. november 28?i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv).

(3) Az élelmiszerjog általános elveir?l és követelményeir?l, 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., helyesbítés: HL 2014. L 327., 9. o.; HL 2016. L 11., 19. o.; magyar nyelv? különkiadás 15. fejezet, 6. kötet, 463. o.; a továbbiakban: 178/2002 rendelet).

(4) Az élelmiszer?higiénéről szóló, 2004. április 29?i 852/2004/EK európai parlamenti és a tanácsi rendelet (HL 2004. L 139., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 13. fejezet, 34. kötet, 319. o.; a továbbiakban: 852/2004 rendelet).

(5) A takarmány? és élelmiszerjog, valamint az állategészségügyi és az állatok kíméletére vonatkozó szabályok követelményeinek történ? megfelelés ellen?rzésének biztosítása céljából végrehajtott hatósági ellen?rzésekr?l szóló, 2004. április 29?i 882/2004/EK európai parlamenti és a tanácsi rendelet (HL 2004. L 165., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 3. fejezet, 45. kötet, 200. o.; a továbbiakban: 882/2004 rendelet).

(6) 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(7) 2012. szeptember 6?i Tóth ítélet (C?324/11, EU:C:2012:549, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(8) 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(9) 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(10) 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 43. pont).

(11) 2013. július 18?i Evita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(12) 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).

(13) 2006. július 6?iKittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 57. pont).

(14) 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 49. pont).

(15) Lásd e tekintetben: 2013. január 31?iStroy trans ítélet (C?642/11, EU:C:2013:54, 50. pont); 2017. október 19?iPaper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(16) 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(17) 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 61. pont); 2013. január 31?iLVK ítélet (C?643/11, EU:C:2013:55, 61. pont).

(18) 2013. július 18?iEvita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 42. pont), amely a levonási jog szempontjából annak jelent?ségével foglalkozik, ha az adóalany elmulasztja benyújtani a számla kibocsátójától származó, a 2006. november 20?i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL 2006. L 363., 1. o.; helyesbítés: HL 2014. L 201., 38. o.) módosított, a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és a marhahústermékek címkézésér?l, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2000. július 17?i 1760/2000/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2000. L 204., 1. o. ; magyar nyelv? különkiadás: 3. fejezet, 3. kötet, 248. o.) által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatok füljelz?it feltüntet? dokumentumokat.

(19) 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(20) 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 59. pont).

(21) 2017. június 14?iSantogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C?26/16, EU:C:2017:453, 74. pont).

(22) 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

(23) 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(24) Lásd e tekintetben: 1999. június 29?iCoffeeshop Siberië ítélet (C?158/98, EU:C:1999:334, 21. és 22. pont); 2006. július 6?iKittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(25) 1999. június 29?i ítélet (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) Lásd e tekintetben: 2017. október 19?iPaper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(27) Lásd az alábbi 60–63. pontot.

(28) Argumentum ad absurdum: valójában miért álljunk meg itt? A vállalkozás részér?l a

gondossági kötelezettsége állítólagos megsértése a tevékenysége (élelmiszerértékesítés) egyik ágazatában vagy területén miért ne határozza meg azt is, hogy az említett vállalkozás „gondos vállalkozóként” járt-e el más, közpénzeket, vagy akár magánpénzeket érintő rendszerekben?

(29) 2017. november 22-ⁱCussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 32. pont).

(30) A 178/2002 rendelet (28) preambulumbekkezdése.

(31) Ezt az értelmezést az Európai Bizottságnak az Élelmiszerlánc- és Állategészségügyi Állandó Bizottsága által elfogadott „Útmutató az élelmiszerjog általános szabályait meghatározó 178/2002/EK rendelet 11., 12., 14., 17., 18., 19. és 20. cikkének alkalmazásához” című dokumentum is megerősítette. Az említett útmutató a 18. cikk tekintetében megállapítja, hogy az élelmiszeripari vállalkozóknak olyan rendszerrel kell rendelkezniük, amely lehetővé teszi termékeik közvetlen szállítójának (szállítóinak) és közvetlen fogyasztójának (fogyasztóinak) azonosítását. A rögzítendő információk tekintetében az útmutató a beszállító nevét és címét említi.

(32) Ellenkezőleg, a 178/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendeletnek az állati eredetű élelmiszerek nyomkövethetőségével kapcsolatban megállapított követelményeiről szóló, 2011. szeptember 19-ⁱ 931/2011/EU bizottsági végrehajtási rendeletben (HL 2011. L 242., 2. o.) foglalt, a nyomkövethetőségre vonatkozó szigorúbb kötelezettségek, amelyek a termék tulajdonosának azonosítására vonatkozó kötelezettséget is magukban foglalják, nem bírhatnak jelentéssel annak értékelése során, hogy az adóalany a jelen ügyben az elvárt gondossággal járt-e el, mivel ezek a kötelezettségek csak az állati eredetű élelmiszerekre vonatkoznak.

(33) 2006. július 6-ⁱKittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 59. pont).

(34) A fenti 67. pontban a nyomkövethetőségi követelménnyel összefüggésben tett záró megjegyzés a fortiori itt is irányadó.

(35) Lásd e tekintetben: 2015. október 22-ⁱPPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).