

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2019. október 17.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 146. cikk – Exportadómentességek – A »termékértékesítés« fogalma – 131. cikk – A tagállamok által rögzített feltételek – Az arányosság elve – Az adósemlegesség elve – Bizonyítékok – Csalás – Tagállami gyakorlat, amelynek lényege a mentességhez való jog megtagadása abban az esetben, ha az exportált termékek vevőjét nem azonosították”

A C-653/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2018. október 17-én érkezett, 2018. június 19-i határozatával terjesztett el

az **Unitel sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök (előadó), M. Ilešić és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Unitel sp. z o.o. képviseletében A. Nikończyk doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Siekierzyńska és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL

2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 146. cikke (1) bekezdése a) és b) pontjának, és 131. cikkének különösen az adósemlegesség és az arányosság elvének tekintetében történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Unitel sp. z o.o. és a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhivatal igazgatója, a továbbiakban: adóhivatal igazgatója) között a 2007. év során megvalósított, az Európai Unió területén kívülre irányuló termékexport utáni hozzáadottérték-adó (héta) alóli mentesség megtagadásának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el?

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

4 Ezen irányelv 131. cikke értelmében:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb [uniós] rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszeri alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

5 Az említett irányelv 146. cikke, amely ezen irányelv „Export adómentességek” című 6. fejezetében található, (1) bekezdésének a) és b) pontjában a következőket írja el:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a[z Unió] kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a[z Unió] kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulójajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el”.

6 A héairányelv 168. cikkének a) pontja úgy rendelkezik, hogy 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát. Ezen irányelv 169. cikkének b) pontja értelmében az adóalany jogosult az e cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a 146. cikk értelmében adómentes ügyletek céljára használja fel.

A lengyel jog

7 a 2004. március 11-én i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló törvény; Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel; a továbbiakban: héatörvény) alapügyre alkalmazandó változata 2. cikkének 8. pontja ekképp rendelkezik:

„Amikor más rendelkezések [...] termékexportra vonatkoznak, e fogalom az országból az Európai Unió kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését jelenti:

a) az eladó által vagy nevében, vagy

b) az ország területén kívül letelepedett megrendelő által vagy nevében, kivéve a kirándulójárműveket és turista-járműveket, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el, ha a termékek Európai Unió kívülre történő kivitelét a vámjogszabályokban meghatározott illetékes vámhatóság megerősíti.”

8 „E törvény 7. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy „az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett »termékértékesítésnek« minősül a termékek feletti tulajdonjog átengedése [...]”

9 Az említett törvény 41. cikke elírja:

„[...]

4) A 2. cikk 8. pontjának a) alpontja szerinti termékkivitel esetében az adókulcs nulla százalék.

[...]

6) A nulla százalékos adókulcs a (4) és (5) bekezdésben említett termékkivitel esetében alkalmazandó, azzal a feltétellel, hogy az adóalany az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártá előtt kézhez kapta a termék Európai Unió kívülre történő kivitelét megerősítő dokumentumot.

[...]

11) A (4) és (5) bekezdés rendelkezései megfelelően alkalmazandók a 2. cikk 8. pontjának b) alpontja szerinti termékkivitel esetében, ha az adóalany azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártá előtt, amelyben termékértékesítést végzett, kézhez kapta a (6) bekezdés szerinti dokumentumot, amely alapján azonosítható az értékesítés és export tárgyát képező termék. [...]

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A 2007. januártól májusig tartó időszakban az Unitel, Lengyelországban székhellyel rendelkező társaság mobiltelefonokat értékesített két ukrán jogalany számára. Az e társasággal szemben indított ellenőrzési eljárást követően az adóhatóság megállapította, hogy e mobiltelefonoknak az Unió területén kívülre történő exporteljárását lefolytatták, e termékeket azonban nem a számlákon feltüntetett jogalanyok, hanem más, nem azonosított jogalanyok szerezték meg. E hatóság határozatában, amelyet az adóhivatal igazgatója 2014. augusztus 29-i határozata megerősített, úgy ítélte meg, hogy nem történt termékértékesítés a héatörvény 2. cikkének 8. pontja értelmében, következésképpen az Unitel nem volt jogosult az e törvény 41. cikkének (4) bekezdésében előírt nulla százalékos adómérték alkalmazására.

11 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország), amelyhez keresetet nyújtottak az adóhivatal igazgatójának határozatával szemben, úgy ítélte meg, hogy a ténymegállapításokból az következik, hogy a két ukrán jogalany egyike fiktív vállalkozás volt, amely a valódi címzett elfedésére szolgált, valamint adócsalás

elkövetésére a lengyel és az ukrán adóhatóságok tekintetében, a másik jogalany pedig nem az a gazdasági szereplő volt, aki beszerezte a telefonokat az Uniteltől. E bíróság úgy ítélte meg, hogy nem történt termékértékesítés, mivel az adóhatóság megállapította, hogy a számlákon feltüntetett vásárlók nem vették azokat birtokukba, azokkal nem rendelkeztek tulajdonosként, és semmiféle gazdasági tevékenységet nem folytattak, így módon a szóban forgó ügyletek nem minősíthetők a héatörvény 2. cikkének 8. pontja értelmében vett termékértékesítésnek. Az említett bíróság ezenfelül kimondta, hogy az Unitel ezen ügyletek végrehajtásakor nem a kellő gondosságot tanúsította. Többek között azt állapította meg e tekintetben, hogy ez a társaság a számlákat olyan jogalanyok által szolgáltatott adatok alapján állította ki, akiknek a meghatalmazása nem volt érvényes, illetve akik nem rendelkeztek valódi üzleti címekkel, sem pedig a hálalaszámolást igazoló érvényes dokumentumokkal.

12 Az Unitel fellebbezést nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország). Az Unitel fellebbezésének alátámasztása érdekében a hálalrányelv 131. cikkének 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával összefüggésben történő téves értelmezésére és alkalmazására hivatkozik a tekintetben, hogy a nulla százalékos adómértéket alakszerű feltételekhez kötötték, miközben ezen adómérték alkalmazásának valamennyi anyagi jogi feltétele teljesült, továbbá arra hivatkozik, hogy tévesen alkalmazták és értelmezték a héatörvény 41. cikkének (4) és (11) bekezdését e törvény 41. cikkének (6) bekezdésével, 2. cikkének 8. pontjával és 7. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben. E tévedés lényege annak megállapítása, hogy a termékértékesítés csak akkor minősül megtörténtnek, ha a számlán vevőként feltüntetett gazdasági szereplő azonos azzal a gazdasági szereplővel, aki e minőségében ténylegesen részt vesz a szóban forgó ügyletben, következésképpen ezen ügylet termékexport minőségének és a nulla százalékos adómérték alkalmazásának megtagadása, valamint ugyanakkor annak megállapítása, hogy az említett ügylet a nemzeti adózás alá tartozó értékesítésnek minősül.

13 A kérdést előterjesztő bíróság eladja, hogy az alapügy megoldásához a hálalrányelv, és elsősorban az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjának értelmében vett a „termékértékesítés” fogalmának értelmezése szükséges. E bíróság kiemeli, hogy a nemzeti adóhatóságok úgy ítélik meg, hogy e fogalmat a héatörvénynek a hálalrányelv 14. cikke (1) bekezdését átültető 7. cikke (1) bekezdésével összhangban kell értelmezni, nevezetesen úgy, mint az érintett termékkel tulajdonosként való rendelkezési jog átruházását. Ennek megfelelően, e hatóságok szerint az ügyletben részt vevő jogalanyoknak valóban létezniük kell, és azokat azonosítani kell, ami nem így történik, ha a számlán vagy a vámdokumentumokban feltüntetett vásárló fiktív jogalany, illetve ha a termékeknek az Unió területén kívüli vevője egy másik nem azonosított jogalany. Ezt az értelmezést osztja a lengyel közigazgatási bíróságok nagy többsége.

14 A kérdést elterjeszt? bíróságnak mindazonáltal kétségei vannak azon kérdéssel kapcsolatban, hogy annak megállapításához, hogy valamely, az Unión kívülre irányuló termékértékesítés valóban megtörtént, miközben e termékek értékesítése mint olyan, nem vitatott, valóban szükséges?e, hogy az eladó számláján és a vámdokumentumokban az említett termékek vev?jeként feltüntetett jogalany azonos legyen e termékek tényleges címzettjével. E bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy egy ilyen helyzetben megtörténik?e a termékkel tulajdonosként való rendelkezési jognak a héairányelv 14. cikke (1) bekezdése értelmében vett átruházása. Els?sorban azt állítja, hogy a 2013. december 19?i BDV Hungary Trading ítéletben (C?563/12, EU:C:2013:854) a Bíróság úgy határozott, hogy egy olyan helyzetben, amikor az exportra vonatkozó mentességnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjában rögzített feltételei fennállnak, különösen pedig a terméknek az Unió vámterületér?l való kilépés feltétele, termékértékesítés jogcímén nem kell héát fizetni, illetve ilyen körülmények között f?szabály szerint nem áll fenn a szóban forgó ügylet adóztatását igazoló adócsalás vagy adóvesztés gockázata.

15 Ezen összefüggésben a kérdést elterjeszt? bíróság szerint az a kérdés vet?dik fel, hogy az exportált termék átvétele szerinti harmadik állam területén a vámdokumentumokban szerepl?t?l eltér? személy által elkövetett esetleges adócsalás milyen mértékben gyakorol hatást a héa levonásának jogával járó mentesség alkalmazására. A Bíróság azon ítélkezési gyakorlatát vizsgálva, amely szerint a tagállamoknak meg kell tagadniuk a héairányelvben el?írt jogokat, ha maga az adóalany adócsalást követ el, vagy tudta, illetve tudnia kellett volna, hogy a szóban forgó ügylettel héacsalásra irányuló ügyletben vesz részt, azt a kérdést teszi fel, hogy ezt a kötelezettséget, amely a bel? piac védelmére irányul, alkalmazni kell?e, ha a csalást kizárólag azon harmadik állam területén követik el, amely az exportált termékek rendeltetési és fogyasztási helye.

16 Végül, a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetben megfelel??e az a nemzeti gyakorlat, amely úgy alkalmazza a héát a szóban forgó ügyletre, mintha az bel? termékértékesítés lenne, bár a termékértékesítés meg nem történtének megállapításából arra a megállapításra kellene jutni, hogy ez az ügylet nem héaköteles, és nem vonható le az el?zetesen megfizetett héa.

17 E körülmények között a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A helyes nemzeti gyakorlatnak a [héairányelv] 146. cikke (1) bekezdése a) és b) pontja és 131. cikke, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elvei alapján minden esetben az adólevonás jogával járó mentesség (Lengyelországban nulla százalékos adókulcs) alkalmazásán kell?e alapulnia, ha a következ? két feltétel együttesen teljesül:

a) a termék kivitelére az Európai Unión kívüli, nem meghatározott megrendel? érdekében került sor, és

b) egyértelm?en bizonyított, hogy a termék elhagyta az Európai Unió területét, és ez a tény nem vitatott?

2) Ellentétes?e a [héairányelv] 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke rendelkezéseivel, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elveivel az annak feltevésén alapuló nemzeti gyakorlat, hogy nem kerül sor azon termék értékesítésére, amelyet vitathatatlanul kivittek ugyan az Európai Unión kívülre, de a kivitelt követ?en az adóhivatal a lefolytatott eljárás keretében megállapította, hogy a termékek valódi beszerz?je nem az a személy volt, akinek javára az adóalany az értékesítést dokumentáló számlát

kiállította, hanem egy másik, a hatóságok által nem azonosított személy, aminek következtében az ilyen tevékenység tekintetében az adóhivatal megtagadta az adólevonás jogával járó mentesség (Lengyelországban nulla százalékos adókulcs) alkalmazását?

3) A helyes nemzeti gyakorlatnak a [héairányelv] 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elvei alapján termékértékesítés tekintetében a nemzeti adókulcs alkalmazásán kell-e alapulnia, ha egyértelmű bizonyítékok állnak rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy a termék elhagyta az Európai Unió területét, a hatóságok azonban azonosított megrendelő hiányában azt állapítják meg, hogy a termék értékesítésére nem került sor, vagy úgy kell tekinteni, hogy ilyen esetben egyáltalán nem fejtettek ki hűa hatálya alá tartozó tevékenységet, és következésképpen az adóalanyt a [héairányelv] 168. cikkének értelmében nem illeti meg az exportált termék beszerzése alapján felszámított adó levonásának joga?”

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

18 Első és második kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával és 131. cikkével, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint minden esetben úgy kell tekinteni, hogy nem történt az ezen első rendelkezés értelmében vett termékértékesítés, következésképpen meg kell tagadni a hűamentességet, ha az érintett termékeket az Unión kívülre exportálták, és azok exportját követően az adóhatóságok megállapították, hogy e termékek vevője nem az adóalany által kiállított számlán feltüntetett személy, hanem egy nem azonosított jogalany. Ezen összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy milyen hatása lehet valamely harmadik állam területén a hűamentességhez való jog alkalmazása tekintetében elkövetett adócsalás.

19 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól az eladó által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését. E rendelkezést ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel (2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet, C-563/12, EU:C:2013:854, 23. pont; 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 22. pont).

20 E mentesség arra irányul, hogy garantálja az érintett termékértékesítéseknek a rendeltetési helyükön, vagyis azon a helyen történő adóztatását, ahol az exportált termékek fogyasztásra kerülnek (2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Amint azt a Bíróság már többször megállapította, a jelen ítélet 19. pontjában említett rendelkezésekről, és különösen az említett 146. cikk (1) bekezdésének a) pontjában alkalmazott „feladott” kifejezésről következik, hogy akkor történik termékexport, és vonatkozik adómentesség az exportértékesítésre, ha az e termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították az Unión kívülre, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az Unió területét (lásd ebben az értelemben: 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet, C-563/12, EU:C:2013:854, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 24. pont).

22 A Bíróság már azt is megállapította, hogy a „termékértékesítés” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az érintett adóalany szándékának megállapítása iránt, vagy hogy figyelembe kellene vennie az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, ezen adóalanytól eltérő gazdasági szereplő szándékát (lásd ebben az értelemben: 2013. november 21-ii Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló ügyletek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősülnek, ha azok megfelelnek az e fogalom alapjául szolgáló, a jelen ítélet 21. pontjában említett objektív kritériumoknak.

24 Márpedig az a tény, hogy az exportált termékeket az Unión kívül szerezte meg egy olyan jogalany, amely nincs feltüntetve a számlán, és akit nem azonosítottak, nem zárja ki, hogy ezen objektív kritériumok teljesültek.

25 Következésképpen egy ügyletnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítéssé történő minősítését nem lehet attól a feltételtől függővé tenni, hogy azonosították-e a vevőt.

26 Másodsorban, mindazonáltal a héairányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk az exportügyletek mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az ezen irányelvben előírt mentességek helyes és egyszerű alkalmazását, és hogy megelőzzenek bármely esetleges adócsalást, adókikerülést és visszaélést. A rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen az arányosság elve (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-ii Piekowsky ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 32. és 33. pont).

27 Ami az arányosság elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy egy nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné az anyagi jogi feltételeket, és különösen anélkül, hogy felvetné annak kérdését, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis azok objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (2018. november 8-ii Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 38. pont; 2019. március 28-ii Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 29. pont).

28 Ezenfelül, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentesség akkor is lehetséges legyen, ha az adóalanyok egyes alaki követelményeknek nem tesznek eleget (2018. november 8-ii Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 39. pont).

29 A bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet (2018. november 8-ii Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 40. pont; 2019. március 28-ii Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 32. pont).

30 Egyfelől, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (2018. november 8-ii Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 42. pont; 2019. március 28-ii Vinš ítélet C-275/18, EU:C:2019:265, 35. pont).

31 Következésképpen, ha a valódi vevő azonosításának hiánya adott esetben megakadályozza

annak bizonyítását, hogy a szóban forgó ügylet a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősül, e körülmény az e cikkben előírt kiviteli mentesség megtagadásához vezethet. Ezzel szemben annak megkövetelése, hogy a termékek vevője a harmadik államban minden esetben azonosítsa annak vizsgálata nélkül, hogy e mentesség anyagi jogi feltételei, különösen az érintett termékeknek az Unió vámterületéről történő kilépése, teljesültek-e, nem tartja tiszteletben sem az arányosság elvét, sem pedig az adósemlegesség elvét.

32 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy az nem vitatott, hogy az alapügyben érintett termékeket eladták, azokat az Unión kívülre szállították, és azok ténylegesen elhagyták az Unió területét, így módon úgy tűnik, hogy – e tényeknek a nemzeti bíróság általi ellenőrzése fenntartása mellett – teljesülnek azon kritériumok, amelyeknek valamely ügylet meg kell, hogy feleljen ahhoz, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése a) és b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősüljön, azon tény ellenére, hogy e termékek valódi vevőit nem azonosították.

33 Másfelől, a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza a csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot (2018. november 8-ai Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 41. pont; 2019. március 28-ai Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 33. pont).

34 Ezzel szemben az eladó nem tehető felelőssé a héra megfizetéséért, függetlenül attól, hogy részt vesz a vevő által elkövetett adócsalásban. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis az adóalanynak betudni a harmadik személy olyan csalárd cselekményei által okozott adóbevételek kiesését, amelyekre az adóalanynak semmilyen befolyása nincs. (lásd ebben az értelemben: 2008. február 21-ai Netto Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 23. pont).

35 A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott, 2013. december 19-ai BDV Hungary Trading ítéletének (C-563/12, EU:C:2013:854) 40. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt exportadómentességi feltételek – többek között az, hogy az érintett termék elhagyja az Unió vámterületét – teljesülnek, az ilyen termékértékesítésre nem vethető ki héra, és ilyen körülmények között főszabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóvesztésnek az érintett ügylet adóztatását igazoló veszélye.

36 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság anélkül, hogy pontosítaná azon csalás jellegét, amely az alapügyben szóban forgó ügyleteket érinti, kiemeli, hogy az ezen ügyletekben érintett termékek elhagyták az Unió területét, és megállapítja, hogy ezt a csalást kizárólag egy harmadik állam területén követték el, azon államban, amely e termékek rendeltetési és fogyasztási helye volt.

37 Mivel az a tény, hogy valamely harmadik államban csalárd cselekményeket követtek el, nem elegendő annak kizárásához, hogy semmilyen csalást nem követtek el a közös héarendszer kárára, a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket nem érintette ilyen csalás, ha pedig igen, annak értékelése, hogy az adóalany tudott vagy tudnia kellett volna erről.

38 A fenti megfontolásokra figyelemmel az els? és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, 131. cikkét, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint minden esetben úgy kell tekinteni, hogy nem történt az ezen els? rendelkezés értelmében vett termékértékesítés, következésképpen meg kell tagadni a héamentességet, ha az érintett termékeket az Unión kívülre exportálták, és azok exportját követ?en az adóhatóságok megállapították, hogy e termékek vev?je nem az adóalany által kiállított számlán feltüntetett személy, hanem egy nem azonosított jogalany. E körülmények között az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában el?írt adómentességet meg kell tagadni, ha a valódi vev? azonosításának hiánya megakadályozza annak bizonyítását, hogy a szóban forgó értékesítés az e rendelkezés értelmében vett termékértékesítésnek min?sül, vagy ha megállapítják, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy ez az ügylet a közös héarendszer kárára elkövetett adócsalás által érintett.

A harmadik kérdés?

39 Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy amennyiben az els? és második kérdésben bemutatott körülmények között megtagadják a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában el?írt adómentességet, a szóban forgó ügyletre a nemzeti területen végzett ügyletekre alkalmazandó héát kell alkalmazni, vagy úgy kell tekinteni, hogy ez az ügylet nem min?sül adóztatható ügyletnek, következésképpen az nem biztosít jogot az el?zetesen felszámított héa levonására.

40 E tekintetben elegend? annak megállapítása, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerinti, nemzeti területen végzett termékértékesítés, illetve adómentes ügylet hiányában nem áll fenn adóköteles ügylet, sem pedig az ezen irányelv 168., illetve 169. cikke szerinti, adólevonáshoz való jog.

41 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az els? és második kérdésben bemutatott körülmények között megtagadják a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában el?írt adómentességet, úgy kell tekinteni, hogy ez az ügylet nem min?sül adóztatható ügyletnek, következésképpen az nem biztosít jogot az el?zetesen felszámított héa levonására.

A költségekr?

42 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28? i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, 131. cikkét, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint minden esetben úgy kell tekinteni, hogy nem történt az ezen els? rendelkezés értelmében vett termékértékesítés, következésképpen meg kell tagadni a héamentességet, ha az érintett termékeket az Unión kívülre exportálták, és azok exportját követ?en az adóhatóságok megállapították, hogy e termékek vev?je nem az adóalany által kiállított számlán feltüntetett személy, hanem egy nem azonosított jogalany. E körülmények között az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában el?írt adómentességet meg**

kell tagadni, ha a valódi vevő azonosításának hiánya megakadályozza annak bizonyítását, hogy a szóban forgó értékesítés az e rendelkezés értelmében vett termékértékesítésnek minősül, vagy ha megállapítják, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy ez az ügylet a közös héarendszer kárára elkövetett adócsalás által érintett.

2) A 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben e körülmények között megtagadják a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában előírt hozzáadottértékadó (héta) alóli mentességet, úgy kell tekinteni, hogy ez az ügylet nem minősül adóztatható ügyletnek, következésképpen az nem biztosít jogot az előzetesen felszámított héa levonására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.