

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. szeptember 9.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 69. cikk – Héafizetési kötelezettség – Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés – A héa elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség – 206. cikk – Az »idközi fizetés« fogalma – 273. cikk – A héa pontos beszédése és az adócsalás elleni küzdelem – A tagállamok mérlegelési mozgástere”

A C-855/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. november 22-én érkezett, 2019. október 17-i határozatával terjesztett el

a **G. sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

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

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a G. sp. z o.o. képviseletében M. Kalinowski radca prawny,
- a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy képviseletében B. Kołodziej és T. Wojciechowski, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Siekierzyńska és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. március 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 110. cikknek, valamint a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 69., 206. és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a G. sp. z o.o. és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczyi adóhivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzések utáni hozzáadottértékadó (héta) előrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 62. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;
2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

4 Ezen irányelv 68. cikke előírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

5 Az említett irányelv 69. cikke kimondja:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a hétárfizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határidő lejártakor keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 206. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

7 A héairányelv 222. cikke értelmében:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.

Egyéb termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében a tagállamok számlakibocsátási határidőket írhatnak el az adóalanyok számára.”

8 Ezen irányelv 250. cikke a következőket írja el:

„(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

[...]”

9 Az említett irányelv 273. cikke a következőket mondja ki:

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

A lengyel jog

10 A 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usługnak (a hozzáadottértékadóóról szóló törvény; Dz. U. 2016., 710. alszám; a tényállás időpontjában alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 20. cikkének (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adófizetési kötelezettség az adóalany által kibocsátott számla időpontjában, de legkésőbb a termékek beszerzésének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik [...]”

11 A héatörvény 99. cikkének (11 a) bekezdése értelmében az e törvény 103. cikkének (5 a) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adóalany legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján köteles a fizetendő adóösszegekre vonatkozó havi bevallást benyújtani a jövedéki adó kivetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság vezetőségének.

12 Az említett törvény 103. cikkének (5 a) bekezdése szerint:

„A 2008. december 6-ii ustawa o podatku akcyzowym [a jövedéki adóról szóló törvény] 2. sz. mellékletében említett azon üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése esetében, amelyek elállításához és értékesítéséhez az 1997. április 10-ii ustawa – Prawo energetyczne [az energiáról szóló törvény] rendelkezései alapján engedély szükséges, az adóalany a vámhatóság vezetőségének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni, a következők

szerint:

1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-ai törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;

2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területére történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;

3) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 2016 decemberében a G. 20 alkalommal, összesen 3 190 874 m³ mennyiségben Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre a 2710 19 43 KN-kód alá tartozó gázolajra vonatkozóan.

14 Az adóhatóság pontosította, hogy a G. által megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzések a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésében szereplő második, vagyis azon eset hatálya alá tartoznak, amikor a termékek adóraktárban történő elhelyezésére egy másik tagállam területére kerül sor.

15 A G. a gázolajnak a nemzeti területre történő behozatalától számított öt napon belül e rendelkezést megsértve nem fizette meg az említett beszerzések után az összesen 1 530 766 zloty (PLN) (hosszvetőleg 345 000 euró) összegű héat. Egyébiránt e törvény 99. cikke (11 a) bekezdésének megsértésével az említett beszerzésekre vonatkozóan havi bevallást sem nyújtott be legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján.

16 Ezért az adóhatóság a 2016. december hónapra vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló, 2018. április 6-ai határozatával a G-t a fizetendő – a fizetési határidő lejártát követő naptól számított késedelmi kamatokkal megnövelt – hía azonnali megfizetésére kötelezte.

17 2018. július 10-ai ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczyi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) elutasította a G. által e határozattal szemben indított keresetet.

18 Az ezen ítélettel szemben benyújtott fellebbezés ügyében eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) megjegyzi, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése az e törvénnyel kapcsolatban 2016. augusztus 1-jei hatállyal annak érdekében végrehajtott módosítások összességének a részét képezi, hogy javítsák a hía beszédését az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései során, és hogy ezen üzemanyagok határokon átnyúló piacán megakadályozzák a héacsalást.

19 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az EUMSZ 110. cikkel e 103. cikk (5 a) bekezdése annyiban, amennyiben a más tagállamokból származó üzemanyagok beszerzésére rövidebb héafizetési határidőket ír elő, mint a belföldi beszerzésekre. A tagállamoknak ugyanis a héairányelv 273. cikkében foglalt azon lehetősége, hogy megállapítsanak olyan kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, csak arra a követelményre is

figyelemmel gyakorolható, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban részesítik, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

20 Továbbá, abban az esetben, ha a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése nem ellentétes sem az EUMSZ 110. cikkel, sem pedig a héairányelv 273. cikkével, e bíróság arra keresi a választ, hogy ezen előbbi rendelkezés megfelel-e ezen irányelv 69. cikkének annyiban, amennyiben előírja, hogy a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés utáni héát még az e 69. cikkben említett adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja előtt be lehet szedni, amely rendelkezés előírja, hogy e kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben a Közösségen belüli termékbeszerzés napja előtt nem bocsátottak ki számlát – legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkezésének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik.

21 Az említett bíróság szerint az e kérdésre adandó válasz a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésében említett fizetések jellegétől függ. Ha ezek olyan intézkedésnek minősülnének, amelyek eltérnek a héa gyorsított beszedésétől, az adónak az adótartozás említett 69. cikk szerinti keletkezését megelőző megfizetésére vonatkozó kötelezettség ellentétes lenne e rendelkezésekkel, mivel a héafizetési kötelezettség ebben az időpontban megalapozatlan lenne. Ezzel szemben az adónak az adótartozás keletkezése előtti megfizetésére vonatkozó kötelezettség megfelelhet e rendelkezésnek, ha e fizetéseket a héairányelv 206. cikke második mondatának vége értelmében vett „időközi fizetésnek” kellene tekinteni. Adott esetben felmerül a kérdés, hogy ezen időközi fizetést a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés után fizetendő héa bruttó összege alapján, az adóalany adólevonási jogát figyelmen kívül hagyva ki lehet-e számítani.

22 Végül, ha ez lenne a helyzet, ugyanezen bíróság arra keresi a választ, hogy a határidőn belül meg nem fizetett, az említett rendelkezés értelmében vett időközi héafizetés megszűnik-e jogi szempontból létezni azon héabevallási időszak végén, amely tekintetében azt meg kell fizetni.

23 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EUMSZ 110. cikkel], valamint a [héairányelv] 273. cikkével az olyan rendelkezés, mint amilyen [a héatörvény] 103. cikkének (5 a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;

b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területére történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;

c) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljáráson kívül kerül sor?

2) Ellentétes-e a [héairányelv] 69. cikkével az olyan rendelkezés, mint [a héatörvény] 103.

cikkének (5 a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezet?jének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történ? beléptetésének id?pontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6?i törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;

b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltér? tagállam területér?l történ? beléptetésének id?pontjától számított 5 napon belül;

c) e termékeknek az ország területére történ? szállítása id?pontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor,

azon értelmezés mellett, amely szerint a fenti összegek nem min?sülnek a [héairányelv] 206. cikke értelmében vett id?közi fizetésnek?

3) Megsz?nik?e jogi szempontból létezni a [héairányelv] 206. cikkének értelmében vett, határid?n belül meg nem fizetett [id?közi fizetés] azon adómegállapítási id?szak végén, amelynek tekintetében azt meg kell fizetni?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

24 Kérdéseivel a kérdést el?terjeszt? bíróság el?ször is arra vár választ, hogy az EUMSZ 110. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyag?beszerzést terhel? héa el?rehozott, azt megelő?z?en való megfizetésének kötelezettségét írja el?, hogy a héairányelv 69. cikke értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna. Másodszor e bíróság azt kérdezi, hogy ezt az irányelvet, különösen annak 69., 206. és 273. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen nemzeti jogi rendelkezés. Egyébiránt az említett bíróság azt kérdezi egyrészt, hogy a héairányelvet úgy kell?e értelmezni, hogy azzal adott esetben ellentétes az a követelmény, amely szerint az ilyen beszerzés után fizetend? héát a levonási jog figyelembevétel nélkül bruttó alapon kell kiszámítani, másrészt pedig, hogy az ezen irányelv 206. cikke értelmében vett olyan id?közi héafizetés, amelyet nem az el?írt határid?n belül fizetnek meg, megsz?nik?e jogi szempontból létezni azon adóbevallási id?szak végén, amely tekintetében az említett fizetést teljesíteni kell.

25 Mindenekelőtt a kérdést el?terjeszt? bíróság által megfogalmazott azon kérdésekre kell választ adni, amelyekkel e bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli az üzemanyag?beszerzés utáni héa azt megelő?z?en való megfizetésének kötelezettségét írja el?, hogy e 69. cikk értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.

26 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 62. cikkének 1. pontja az „adóztatandó tényállást” olyan eseményként határozza meg, amelynek a bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak, míg e cikk 2. pontja az „adófizetési kötelezettséget” úgy határozza meg, mint azt a jogot, amelyet az államkincstár egy adott id?pontban a törvény értelmében az adó megfizetésére kötelezett személlyel szemben érvényesíthet, még akkor is, ha a megfizetés elhalasztható. Ezenkívül ezen irányelv 206. cikkének

els? mondatából az következik, hogy a megfizetésre vonatkozó kötelezettség f?szabály szerint az említett irányelv 250. cikkében el?írt héabevallás benyújtásakor keletkezik.

27 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy különbséget kell tenni egyrészt az „adóztatandó tényállás” és az „adófizetési kötelezettség” héairányelv 62. cikkében szerepl? fogalma, másrészt pedig ezen adó „megfizetésének” fogalma között (lásd analógia útján: 1993. október 20?i Balocchi ítélet, C?10/92, EU:C:1993:846, 24. pont).

28 Amint a f?tanácsnok az indítványának 87. pontjában megjegyezte, az adóztatandó tényállás, a héafizetési kötelezettség és a héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség három egymást követ? szakasznak min?sül az ezen adó beszedéséhez vezet? eljárásban, abban az értelemben, hogy a héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezése azt feltételezi, hogy héafizetési kötelezettség keletkezzen, amely maga az adóztatandó tényállás el?zetes bekövetkezését?l függ.

29 Ami a Közösségen belüli termékbeszerzéseket illeti, míg a héairányelv 68. cikkének megfelelően a héa adóztatandó tényállása akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik, héafizetési kötelezettség az ezen irányelv 222. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikke értelmében csak egy kés?bbi id?pontban, vagyis a számla kibocsátásakor, vagy kés?bb, az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követ? hónap tizenötödik napján keletkezik, amennyiben eddig az id?pontig nem bocsátottak ki számlát.

30 Márpedig a jelen ügyben, bár nem vitatott, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésével a Közösségen belüli üzemanyag?beszerzés területén bevezetett szabályozás keretében az adóztatandó tényállás a héairányelv 68. cikkének megfelelően azt megel?z?en valósul meg, hogy az el?rehozott héafizetés esedékessé válna, mivel e megfizetési kötelezettség e termékek nemzeti területre történ? beléptetését követ?en keletkezik, megállapítható azonban, hogy a megfizetésre vonatkozó említett kötelezettséget azt megel?z?en írják el?, hogy az ezen irányelv 222. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikke értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.

31 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kit?nik, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése alapján a héa el?rehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség ez utóbbi rendelkezések megsértésével keletkezik, függetlenül a számla kibocsátásától vagy a jelen ítélet 29. pontjában említett azon határid? végét?l, amelynek a lejártával szükségszer?en adófizetési kötelezettség keletkezik.

32 Egyébiránt, igaz ugyan, hogy a tagállamok a héairányelv 206. cikkének második mondata értelmében eltérhetnek a rendszeres adóbevallás benyújtásakor való fizetés szabályától, és id?közi fizetéseket szedhetnek be, e lehet?séggel csak annyiban lehet élni, amennyiben az olyan adóra vonatkozik, amely tekintetében fizetési kötelezettség keletkezett (lásd analógia útján: 1993. október 20?i Balocchi ítélet, C?10/92, EU:C:1993:846, 25. és 27. pont).

33 Ugyanis, amint a f?tanácsnok az indítványának 98. és 99. pontjában megjegyezte, noha a héairányelv 206. cikkének második mondata így enyhíti az e rendelkezés els? mondatában rögzített azon elvet, amely az ezen irányelv XI. címének „Fizetési kötelezettség” cím? 1. fejezete alá tartozó, a héabevallás benyújtásakor fennálló, megfizetésre vonatkozó kötelezettséget mondja ki, e cikk nem állapíthat meg az említett irányelv 62. és 69. cikkét?l való eltérést, amely rendelkezések az ugyanezen irányelv „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” elnevezés? VI. címe alá tartoznak.

34 Következésképpen, figyelembe véve azt a tényt, hogy az id?közi fizetések beszedésének a héairányelv 206. cikkének második mondata szerinti lehet?sége azt teszi lehetővé a

tagállamoknak, hogy ne az adófizetési kötelezettség keletkezésének az időpontját, hanem csak azon adó megfizetésének időpontját hozzák előrébb, amely tekintetében már adófizetési kötelezettség keletkezett, e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogi rendelkezés, amely a hfa azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy ezen irányelv 69. cikke értelmében hfaizetési kötelezettség keletkezett volna.

35 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a hfaírányelv 273. cikke, amely kimondja, hogy az e rendelkezésben felsorolt egyes feltételek tiszteletben tartása mellett a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hfa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanis, noha a tagállamok mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek az e célok elérésére irányuló eszközöket illetően, mindazonáltal kötelesek az e területre vonatkozó hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-ii Grupa Warzywna ítélet, C-935/19, EU:C:2021:287, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ennélfogva valamely nemzeti jogi rendelkezést csak akkor lehet e 273. cikkel összeegyeztethetőnek tekinteni, ha tiszteletben tartja többek között a hfaírányelv egyéb rendelkezéseit.

37 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hfaírányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzést terhelő hfa azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy e 69. cikk értelmében hfaizetési kötelezettség keletkezett volna.

38 E válaszra tekintettel nem kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések többi részére, amelyek egyrészt az EUMSZ 110. cikk értelmezésére, másrészt pedig a hfaírányelv értelmezésének egyéb szempontjaira vonatkoznak.

A költségekről

39 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-ii 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzést terhelő hozzáadottértékadó (hfa) azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy e 69. cikk értelmében hfaizetési kötelezettség keletkezett volna.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.