

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. szeptember 6.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – A 138. cikk (1) bekezdése – Az olyan Közösségen belüli ügylet adómentességének feltételei, amelyet a vevő azon kötelezettsége jellemez, hogy biztosítsa azon termék elszállítását, amellyel a felrakodás pillanatától tulajdonosként rendelkezik – Az eladó annak bizonyítására vonatkozó kötelezettsége, hogy a termék ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét – A vevő héa-azonosítószámának visszamenőleges hatállyal történő törlése”

A C-273/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2011. június 3-án érkezett, 2011. május 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Mecsek-Gabona Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, U. Løhmus (előadó), A. Rosas, A. Ó Caoimh és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Sztranc-Szawiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és V. Bottka, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 138. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Mecsek-Gabona Kft. (a továbbiakban: Mecsek-Gabona) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: Főigazgatóság) között a felperestől az általa Közösségen belüli termékértékesítésnek minősített ügylet hozzáadottértékadó alóli mentességének e hatóság általi megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az akkor hatályos uniós héajogszabályokat, többek között a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

4 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja kimondja:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy [...]

5 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

6 Az említett irányelv „Adómentesség” című IX. címe tíz fejezetből áll, amelyek közül az 1. fejezet általános rendelkezéseket tartalmaz. E fejezet egyetlen cikke, a 131. cikk elírja:

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

7 Az említett IX. címnek az „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség” című 4. fejezetben szereplő 138. cikk (1) bekezdésében kimondja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

8 A 2006/112 irányelv 131. cikkének és 138. cikke (1) bekezdésének rendelkezései lényegében átveszik az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított 77/388 hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első albekezdésének tartalmát.

9 A 2006/112 irányelvnek az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe többek között tartalmaz egy 2. fejezetet, amelynek címe „Az adózó nyilvántartása”, és egy 3. fejezetet, amelynek címe „Számlázás”.

10 Az említett 2. fejezet többek között tartalmazza a 214. cikket, amelynek szövege a következő:

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

[...]

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a HÉA hatálya alá vonta;

[...]”

11 Az ugyanezen cím alá tartozó 3. fejezetben szereplő 220. cikk (1) bekezdésében kimondja:

„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:

[...]

3) a 138. cikkben megállapított feltételekkel végzett termékértékesítés;

[...]”

12 Az említett 3. fejezetben szereplő 226. cikk értelmében:

„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;

[...]"

A magyar jog

13 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Magyar Közlöny 2007/128.) 89. §-a (1) bekezdésének szövege a következő:

„Mentes az adó alól – a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel – a belföldön küldeményként feladott, vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, független attól, hogy a küldeménykénti feladást, vagy fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy – bármelyikük javára – más végzi egy olyan másik adóalany, aki/amely ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett nem adóalany jogi személynek.”

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 A Mecsek-Gabona egy magyar társaság, amelynek fő tevékenységi köre a gabona-, dohány-, vetőmag- és takarmány-nagykereskedelem.

15 A Mecsek-Gabona 2009. augusztus 28-án adásvételi szerződést kötött az Olaszországban letelepedett Agro-Trade srl (a továbbiakban: Agro-Trade) gazdasági társasággal 1000 tonna $\pm$ 10% mennyiségű repce értékesítéséről, tonnánként 71 500 HUF áron, áfamentes Közösségen belüli termékértékesítés céljából.

16 Az említett adásvételi szerződésben a teljesítés módjaként a felek abban állapodtak meg, hogy a szerződés mennyiségi teljesítése az eladó szentlőrinci (Magyarország) telephelyén felrakott áru mérlegjegyek szerinti bizonylati súlya és az ez alapján kiállított számlák szerint történik. A vevő vállalta a szállítóeszközök biztosítását és az árunak egy másik tagállamba történő szállítását.

17 Az említett szállítást megelőzően a vevő jelezte, hogy milyen rendszámú tehergépjárművek érkeznek a Mecsek-Gabona telephelyére az áruk felrakódása céljából. A tehergépjárművek mérlegelése után a vásárolt árumennyiséget CMR-fuvarlevelekre (az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított, a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján kiállított fuvarlevelek) vezették rá, és a fuvarozók bemutatták a lebélyegzett fuvarokmányokat. Az eladó a kitöltött fuvarlevelek első példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. A negyven darab folyamatos sorszámozású CMR-fuvarlevelet a vevő az olaszországi címéről postai úton visszaküldte az eladó részére.

18 2009. szeptember 4-én két számla kiállítására került sor az alapügy tárgyát képező áfamentes termékértékesítés vonatkozásában, az első 484,45 tonna repcérrel 34 638 175 HUF értékben, a második pedig 483,29 tonna repcérrel 34 555 235 HUF értékben. Az első számlán szereplő összeget néhány nappal később egy magyar állampolgárságú természetes személy kiegyenlítette a Mecsek-Gabona bankszámlájára történő befizetéssel. Ezzel szemben a második számlát, amelynek fizetési határideje a szállítást követő nyolc hónap volt, nem fizették ki.

19 A felperes által az adóalanyok nyilvántartásában 2009. szeptember 7-én végzett lekérdezés szerint az Agro-Trade ebben az időpontban rendelkezett héa-azonosítószámmal.

20 A Mecsek-Gabona adóbevallásának ellenőrzésekor a magyar adóhatóság a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) 5. cikkének (1) bekezdése alapján információ iránti megkeresést küldött az olasz hatóságoknak. Az e hatóságok által közölt információk szerint az Agro-Trade nem volt fellelhető, a bejelentett székhelyén csak egy családi ház áll. Ilyen nevű társaság soha nem volt nyilvántartásba véve ezen a címen. Mivel héát soha nem fizetett, az Agro-Trade az olasz adóhatóság előtt is ismeretlen volt. 2010. január 14-én a társaság olasz héa-azonosítószámát visszamenőlegesen 2009. április 17-i időponttal törölték a nyilvántartásból.

21 E körülmények összessége alapján az elsőfokú magyar adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a Mecsek-Gabona az adóigazgatási eljárás során nem tudta bizonyítani az áfamentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés tényleges megtörténtét, és a 2010. szeptember 7-i határozatával a társaság terhére 2009. szeptemberi időszakra áfa adónemben 17 298 000 HUF adóhiányt állapított meg, amely adóhiány után 1 730 000 HUF adóbírságot és 950 000 HUF késedelmi pótlékot számított fel.

22 A Főigazgatóság 2011. január 18-i határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta, mivel álláspontja szerint a Mecsek-Gabonának rendelkeznie kellett volna azt bizonyító dokumentummal, hogy az árut feladták, és egy másik tagállamba szállították. Mivel a társaság nem tudott ilyen iratot bemutatni az adóellenőrzési eljárás során, illetve az általa bemutatott irat nem tekinthető hitelesnek, meg kell fizetnie az alapügy tárgyát képező értékesítést terhelő áfát, kivéve, ha jóhiszeműen járt el az ügylettel kapcsolatban.

23 A Főigazgatóság szerint a Mecsek-Gabonának nagyobb körültekintéssel kellett volna eljárnia. Így nemcsak az áru elszállításáról, hanem annak a rendeltetési helyére való megérkezéséről is meg kellett volna győződnie.

24 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a felperes a Főigazgatóság és az elsőfokú adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezését kérte. Arra hivatkozott, hogy gondatlanság nem róható a terhére, sem a szerződés megkötésével, sem annak teljesítésével kapcsolatban, mivel 2009. szeptember 7-én ellenőrizte az Agro-Trade héa-azonosítószámát, ami valósnak is bizonyult, és a vevő az olaszországi címéről visszaküldte számára a CMR-fuvarleveleket. A Mecsek-Gabona hozzátette, nem tudhatta, hogy az olasz adóhatóság 2010. január 14-én 2009. április 17-ére visszamenő hatállyal törölte ezt az azonosítószámot, és következésképpen a törlés tekintetben nem lehet releváns.

25 A Főigazgatóság a Mecsek-Gabona keresetének elutasítását kérte, fenntartva azon érvelését, miszerint e társaság csak akkor élhetett volna az áfamentességgel az alapügy tárgyát képező értékesítéssel kapcsolatban, ha nemcsak az áru elszállításáról, hanem annak a rendeltetési helyére való megérkezéséről is meggyőződött volna.

26 A Baranya Megyei Bíróság álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 138. cikkének értelmezése szükséges ahhoz, hogy meghatározhassa, mely bizonyíték elegendő az áfamentes termékértékesítés megtörténtének igazolására, és ahhoz hogy határozhasson arról, hogy az eladó, amennyiben a fuvarozást nem maga végzi, mennyiben felelős a vevő magatartásáért. A C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítéletre (EBHT 2007., I-7797. o.) való hivatkozással a kérdést előterjesztő bíróság emellett felveti azt a kérdést, hogy az Agro-Trade hea-azonosítószámának a termékértékesítést követő törlése megkérdőjelezheti-e a felperes jóhiszeműségét, és abból lehet-e áfamentes termékértékesítés hiányára következtetni.

27 Ilyen körülmények között a Baranya Megyei Bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés mentes a hea alól, ha a terméket olyan vevő részére értékesítették, aki a hea szempontjából egy másik tagállamban az adásvételi szerződés megkötésének időpontjában nyilvántartásba van véve, és a vevő a termékre vonatkozó adásvételi szerződést azzal köti meg, hogy a rendelkezési jog, a tulajdonjog a szállítóeszközökre történő felrakodással egyidejűleg átszáll a vevőre, és a vevőt terheli a másik tagállamba történő szállítás kötelezettsége?

2) Elegendő-e az eladó részéről a héamentes értékesítés alkalmazásához az, hogy meggyőződik arról, hogy külföldi honosságú gépjárművek szállítják el az eladott árut, hogy rendelkezik a vevő részéről visszaküldött CMR-[ek]kel, avagy meg kell bizonyosodnia arról, hogy az eladott termék az államhatárt átlépte, és a Közösség területére került elszállításra?

3) Kétségbe vonható-e a héamentes termékértékesítés ténye csupán azon az alapon, hogy egy másik tagállam adóhatósága visszamenőleg, a termékértékesítést megelőző időpontra a vevő közösségi adószámát törli?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

28 Együttesen vizsgálándó első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam adóhatósága az e tagállamban letelepedett eladótól megtagadja a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességét olyan körülmények között, amikor egyrészt az áruval tulajdonosként való rendelkezés jogát az említett tagállam területén egy másik tagállamban letelepedett vevőre ruházzák át, aki az ügylet időpontjában e másik tagállamban rendelkezik hea-azonosítószámmal, és aki vállalja az említett termék rendelkezési helyre történő szállítását, másrészt pedig az eladó meggyőződik arról, hogy a külföldi rendszámmal rendelkező tehergépjárművek a telephelyén felrakodják az árut, és rendelkezik a CMR fuvarlevelekkel, amelyeket a vevő a rendeltetési hely szerinti tagállamból küld vissza a részére annak bizonyítása érdekében, hogy a terméket az eladó tagállamán kívülre szállították.

29 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együtt járó ügylet, azaz a Közösségen belüli termékértékesítés mentesül a hea alól, ha megfelel a 2006/112

irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételeknek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 28. pontját és a C-84/09. sz. X-ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-11645. o.] 26. pontját).

30 E rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

31 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 23. pontját; a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 41. pontját és a C-430/09. sz. Euro Tyre Holding ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13335. o.] 29. pontját).

32 Ami először is a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának a vevőre történő átruházását illeti, meg kell jegyezni, hogy az valamennyi, a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében meghatározott termékértékesítésben benne rejlő feltétel, és önmagában nem teszi lehetővé az érintett ügylet Közösségen belüli jellegének meghatározását.

33 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy nem vitatott, hogy ezen, a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására vonatkozó feltétel az alapügyben teljesült, mivel a felek között létrejött szerződés szerint ezen átruházásra az áruk a vevő által biztosított szállítóeszközökre történő felrakodásával került sor, és a magyar adóhatóság e felrakodás megtörténtét nem vonta kétségbe.

34 Másodszor az eladó annak bizonyítására vonatkozó kötelezettségét illetően, hogy a terméket az értékesítés helye szerinti tagállamon kívülre feladták, illetve elszállították, emlékeztetni kell arra, hogy az az Unión belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héaszabályokkal különös összefüggésében értelmezendő, amelyeket a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) a belső határok 1993. január 1-jétől való eltörlése okán vezettek be (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 21. pontja).

35 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy noha a Közösségen belüli termékértékesítés objektív feltétele e termék tényleges elszállítása az értékesítés helye szerinti tagállam területéről, a tagállamok közötti határellenőrzés megszüntetése óta az adóhatóság nehezen bizonyosodik meg arról, hogy az áruk ténylegesen elhagyták-e az említett tagállam területét. Így az adóhatóságok alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni ezen ellenőrzést (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 42. pontja).

36 Az ítélkezési gyakorlatból az is kitűnik, hogy mivel a 2006/112 irányelv egyetlen rendelkezése sem írja konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez, a 2006/112 irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes

és egyszer? alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képez? általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve (lásd ebben az értelemben a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 24. pontját, a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 25. pontját, a fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 35. pontját, és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 43. és 45. pontját).

37 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat nem említ olyan konkrét kötelezettségeket, amelyeket a magyar jog el?írna, mint például a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének alkalmazása érdekében az illetékes hatóságoknak benyújtandó iratok listája. A magyar kormány által a Bíróság el?tti tárgyalás során adott magyarázatok szerint a magyar szabályozás csak azt írja el?, hogy az értékesítést igazolni kell, és a megkövetelt bizonyítékok köre az érintett ügylet konkrét körülményeit?l függ.

38 E körülmények között az adóalanyt terhel? bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni.

39 Amint a Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik, a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket valamely ügylet megkötése el?tt (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 48. pontja, és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

40 A kérdést el?terjeszt? bíróság közelebbb?l arra vár választ, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés mentességének alkalmazása érdekében valamely tagállam megkövetelheti-e az adóalanytól, hogy meggy?z?djön arról, hogy az áru ténylegesen elhagyta e tagállam területét.

41 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy amennyiben nem létezik olyan kézzelfogható bizonyíték, amely arra utalna, hogy elszállították az érintett termékeket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre, nem biztosítja az adómentesség helyes és egyszer? alkalmazását, ha arra kötelezik az adóalanyt, hogy bizonyítékot nyújtson be erre nézve. Épp ellenkezőleg, e kötelezettség elbizonytalaníthatja az adóalanyt abban, hogy élhet-e a mentességgel a Közösségen belüli termékértékesítésére, vagy hogy belefoglalja-e az eladási árba a héát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 49. és 51. pontját).

42 Emellett meg kell jegyezni, hogy amennyiben a vev? az érintett termékkel tulajdonosként való rendelkezési jogot a termékértékesítés szerinti tagállam területén megszerzi, és vállalja e terméknek a rendeltetési helyre történ? elszállítást, figyelemmel kell lenni arra, hogy az a bizonyíték, amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvet?en a vev?t?l e célból kapott információktól függ (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 37. pontját).

43 Ennélfogva a Bíróság kimondta, hogy amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vev? azonban nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történ? feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik héafizetési kötelezettséggel e tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. és 67. pontját, valamint a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 38. pontját).

44 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügyben a Mecsek-Gabona a héamentességhez való jogát arra alapította, hogy a vev? részére az olasz hatóságok

adtak héa-azonosítószámot, hogy az értékesített árut külföldi rendszámú tehergépjárművek szállították el, és hogy a CMR-fuvarleveleket a vevő postai címére küldte vissza a részére, jelezve, hogy a termékeket Olaszországba szállították.

45 Azt a kérdést, hogy a Mecsek-Gabona ezen eljárásával eleget tett-e a bizonyítás és gondosság terén a terhelő kötelezettségeknek, a kérdést elterjesztő bíróságnak kell értékelnie a jelen ítélet 38. pontjában említett feltételek fényében.

46 Amennyiben az érintett termékértékesítés a vevő által elkövetett adócsalás keretében illeszkedik, és az adóhatóság nem tudott meggyőződni arról, hogy a termékek ténylegesen elhagyták-e a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, harmadszor azt kell megvizsgálni, hogy e hatóság utólag kötelezheti-e az eladót az ezen értékesítést terhelő héa megfizetésére.

47 A következő ítélezési gyakorlat szerint az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 41. pontját, és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot), és amely alkalmanként igazolja az eladó kötelezettségeivel kapcsolatos magasabb elvárásokat (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 58. és 61. pontja)

48 Így nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el és hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 65. pontja, valamint a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontja).

49 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy e körülmények fontosak az eladó héafizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. pontját).

50 Következésképpen, amennyiben a vevő az alapügyben adócsalást követett el, indokolt az eladó héamentességhez való jogát a jóhiszeműség követelményének való megfeleléstől függően tenni.

51 Az elzáró döntéshozatalra utaló határozat alapján nem állapítható meg, hogy a Mecsek-Gabona tudta-e vagy neki tudnia kellett volna-e, hogy a vevő adócsalást követett el.

52 Ugyanakkor a magyar kormány a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételében, valamint az eladott szóbeli észrevételében arra hivatkozott, hogy több, az elzáró döntéshozatalra utaló határozatban nem szereplő körülmény is azt bizonyítja álláspontja szerint, hogy az alapügy felperese rosszhiszeműen járt el. Így e kormány kifejti, hogy noha nem ismerte az alapügy tárgyát képező termékek vevőjét, a Mecsek-Gabona e társaságtól nem kért semmilyen biztosítékot, annak héa-azonosítószámát csak az ügyletet követően ellenőrizte, e vevőtől semmilyen további információt nem szerzett be, a termékek tulajdonjogát úgy ruházta át e vevőre, hogy közben elfogadta az eladási ár halasztott megfizetését, illetve az említett vevő által visszaküldött CMR-fuvarleveleket úgy nyújtotta be, hogy azok hiányosak voltak.

53 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy ezen ügy minden tényállási elemének

és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy a Mecsek-Gabona jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle ésszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz.

54 Amennyiben e bíróság arra a következtetésre jut, hogy 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 ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot.

55 A fenti megfontolásokból következik, hogy az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.

A harmadik kérdésre?

56 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége megtagadható-e az eladótól azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága törölte a vevő héa-azonosítószámát, amire jöllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal került sor.

57 Az Unión belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héaszabályok keretében, amelyek célja az adóbevételek azon tagállam részére való biztosítása, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-536/08. és C-539/08. sz., X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading egyesített ügyekben 2010. április 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3581. o.] 30. pontját), a héaalanyok egyedi számmal való azonosításának célja az, hogy megkönnyítsék azon tagállam meghatározását, amelynek területén e végső fogyasztás megtörtént.

58 A 2006/112 irányelv egyfelől a 214. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében előírja a tagállamok számára, hogy megtegyék a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy valamennyi, Közösségen belüli termékbeszerzést végző adóalanyt egyedi adószámmal tartsanak nyilván. Másfelől ezen irányelv a 226. cikkének 4. pontja alapján megköveteli, hogy a Közösségi termékértékesítéskor minden esetben kiállítandó számla kötelezően tartalmazza a vevő héa-azonosítószámát, amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket.

59 Ugyanakkor sem a 2006/112 irányelv 138. cikke (1) bekezdésének szövege, sem a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem említi a Közösségen belüli termékértékesítés kimerítő jelleggel felsorolt anyagi jogi feltételei között a héa-azonosítószámmal való rendelkezés kötelezettségét.

60 Igaz, hogy az ilyen azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét a héa alkalmazása szempontjából, és megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését. Ugyanakkor olyan alaki követelményről van szó, amely nem kérdőjelezheti meg a héamentességhez való jogot, amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételei teljesülnek (lásd analógia útján a levonási jogot illetően a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 50. pontját

és a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 33. és 47. pontját).

61 Az ítélezési gyakorlatból ugyanis kitűnik, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva alapvetően alaki követelményekből teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéket (a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 29. pontja), kivéve ha az alaki követelmények megsértése azzal jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

62 A jelen esetben nem vitatott, hogy a vevő azonosítószáma érvényes volt az ügylet teljesítésének időpontjában, az ügyletet követően néhány hónappal azonban ezen azonosítószámot az olasz hatóságok visszamenőleges hatállyal törölték a héaalanyok nyilvántartásából.

63 Márpedig, mivel az adóalanyi minőséget az illetékes nemzeti hatóságnak kell ellenőriznie, mielőtt kiadja az adóalany részére a héa-azonosítószámot, az e nyilvántartást érintő esetleges szabálytalanság nem járhat azzal a következménnyel, hogy valamely gazdasági szereplőtől, aki bízott az említett nyilvántartásban szereplő adatokban, megtagadják az őt megillető adómentességre való jogosultságot.

64 Amint arra az Európai Bizottság jogosan hivatkozik, ellentétes lenne az arányosság elvével, ha az eladót a héa megfizetésére köteleznék pusztán azért, mert a vevő héa-azonosítószámát visszamenőleges hatállyal törölték.

65 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége nem tagadható meg az eladótól pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága jóllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal törölte a vevő héa-azonosítószámát.

A költségekről

66 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető esszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.**

2) **A Közösségen belüli termékértékesítésnek a 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentessége nem tagadható meg az eladótól pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága jóllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges**

hatállyal törölte a vev? héa-azonosítóját.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.