

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. május 18.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 314. cikk – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Alkalmazási feltételek – Annak nemzeti adóhatóságok által történő megtagadása, hogy valamely adóalany az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás és a héamentesség eladó által való alkalmazására történő hivatkozások a számlán – Az eladó által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás értékesítésre történő alkalmazásának hiánya – Az értékesítés szabálytalanságára vagy csalásra utaló körülmények”

A C-624/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) a Bírósághoz 2015. november 23-án érkezett, 2015. november 2-i határozatával terjesztett el

a „Litdana” UAB

és

a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

között,

a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda (előadó) és K. Jürimäe bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. január 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a „Litdana” UAB képviselőjében P. Gruodis advokatas,
- a litván kormány képviselőjében K. Dieninis, D. Stepanienė és D. Kriaušėnas, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviselőjében K. K. Kleanthous és E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskait?,
meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy
elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel
(HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006.
november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2015. L 323.,
31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 226. cikke 11. és 14. pontjának és 314. cikke a) és d)
pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a „Litdana” UAB és a Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos
finans? ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett m?köd? nemzeti
adóhatóság, a továbbiakban: nemzeti adóhatóság) között, annak tárgyában folyamatban lév?
jogvita keretében terjesztették el?, hogy e hatóság megtagadta, hogy a „Litdana” UAB az árrés
adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza a valamely dán vállalkozástól beszerzett
használt gépjárm?vek értékesítésére vonatkozó hozzáadottérték?adó kiszámítása során.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (51) preambulumbekkezdése így szól:

„A kett?s adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy
közösségi szint? szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, m?alkotások, régiségek és
gy?jteménydarabok adóztatására vonatkozóan.”

4 Ezen irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221.
cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következ? adatokat
kell kötelez?en feltüntetni:

[...]

11. adómentesség esetén az ezen irányelv alkalmazandó rendelkezésére vagy a megfelel?
nemzeti rendelkezésre történ? hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a
termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adómentes;

[...]

14. használt cikkekre, m?alkotásokra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó
valamely különös szabályozás alkalmazása esetén a »Különbözet szerinti szabályozás – használt
cikkek«, »Különbözet szerinti szabályozás – m?alkotások«, illetve »Különbözet szerinti szabályozás
– gy?jteménydarabok és régiségek« kifejezések közül a megfelel?;

[...]

5 Az említett irányelv 313. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikk?keresked? által történ? értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelel?en, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikk?keresked? nyereségét.”

6 Ugyanezen irányelv 314. cikke el?írja:

„A különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikk?keresked? általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk?keresked?nek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

- a) nem adóalany személy;
- b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;
- c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint; vagy
- d) másik használtcikk?keresked?, amennyiben a terméknek e másik használtcikk?keresked? által történ? értékesítésére a héát e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

7 A héairányelv 315. cikke értelmében:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikk?keresked? által elért árrés, csökkentve az árrésre es? héa összegével.

A használtcikk?keresked? árrése a terméknek a használtcikk?keresked? által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.”

8 A héairányelv 323. cikke kimondja:

„Az adóalany az általa fizetend? adóból nem vonhatja le a használtcikk?keresked? által számára értékesített vagy értékesítend? termékek után megfizetett vagy fizetend? héa összegét, amennyiben e termékek használtcikk?keresked? által történ? értékesítése a különbözet szerinti szabályozás alá tartozik.”

9 Ezen irányelv 325. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A használtcikk?keresked? az általa kibocsátott számlákon nem tüntetheti fel külön a különbözet szerinti szabályozás alá vont termékértékesítésekre vonatkozó héa összegét.”

A litván jog

10 A 2002. március 5?i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas no IX?751 (a Litván Köztársaság hozzáadottérték?adóról szóló IX?751. sz. törvénye) (Žin., 2002., 35?1271. sz.) alapeljárásban alkalmazandó változatának 206. cikke (a továbbiakban: héatörvény) kimondja:

„(1) Az e cikkben meghatározott használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket értékesít? héaalanynak az értékesített használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat és régiségeket terhel? héát az e szakaszban rögzített részletes

szabályoknak megfelelően kell kiszámítani. E szakasz rendelkezéseit azokra a hálalanyokra kell alkalmazni, akik gazdasági tevékenységük során tartós jelleggel használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket értékesítenek. Amennyiben a hálalany saját használt befektetett tárgyi eszközeit értékesíti, az ilyen ügyletek tekintetében úgy tekintend?, hogy megfelel az e bekezdésben szerepl?, a használt cikkek értékesítésére irányuló tevékenység tartós folytatására vonatkozó követelményeknek.

(2) E szakasz rendelkezéseit akkor kell alkalmazni, ha valamely hálalany az Európai Unió területén hálamentesen beszerzett használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat és/vagy régiségeket, vagy olyan használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat és/vagy régiségeket értékesít, amelyek beszerzésére e különleges szabályozást alkalmazták, vagy használt közlekedési eszközöket, amelyek beszerzésére a feladás szerinti tagállamban az adott tagállamban a használt közlekedési eszközökre alkalmazandó különleges átmeneti rendelkezéseket alkalmazták. [...]"

11 A héatörvény 107. cikkének (1) és (2) bekezdése el?írja:

„(1) [A héatörvény] 106. cikkének (2) bekezdésében említett termékek értékesítése esetén az adóalap az eladó árrésének felel meg, amelyet az e cikk (2) bekezdésében rögzített módon kell kiszámítani.

(2) Az eladó árrését azon (magát a héát nem tartalmazó) ellenérték, amelyet az eladó az értékesített termékekért kapott vagy kapni fog, és azon (héát is tartalmazó) összeg közötti különbségként kell kiszámítani, amelyet a termékek beszerzésekor a termékeket részére értékesít? félnek fizetett vagy fizetni fog. A hálalany által importált termékek értékesítése esetén az e termékeket terhel? behozatali vámok, behozatali adók és behozatali héal összegét is le kell vonni.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

12 A Litdana tartósan a használt gépjárm?vek értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. A 2012 január 1. és október 30. közötti id?szakban a Litdana a Handicare Auto A/S dán vállalkozástól használt gépjárm?veket szerzett be, amelyeket természetes és jogi személyeknek továbbértékesített. A beszerzett használt gépjárm?vekre vonatkozó minden számla a dán héatörvény 69–71. szakaszára való hivatkozást tartalmazott, és megállapította, hogy az eladott gépjárm?vek hálamentesek. A viszonteladás során a Litdana a szóban forgó gépjárm?vekre az árrés adóztatására vonatkozó, a héatörvény 106. cikkének (2) bekezdésében el?írt szabályozást alkalmazta.

13 A Litdana a Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Klaip?da régió adóhatósága, Litvánia; a továbbiakban: regionális adóhatóság) által a 2012. január 1. és október 30. közötti id?szakra, a héal kiszámítására vonatkozó adóellen?rzés tárgyát képezte. Ezen ellen?rzésr?l 2014. április 28?án jelentés készült, amelyben a regionális adóhatóság megállapította, hogy a Litdana megalapozatlanul alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást a Handicare Autótól beszerzett, majd a természetes és jogi személyeknek továbbértékesített 25 használt gépjárm?re, mivel az utóbbi nem alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást az eladott gépjárm?vekre. A regionális adóhatóság 15 745,48 eurót kitév? héalösszeg megfizetésére kötelezte a Litdanát.

14 2014. június 23-án a regionális adóhatóság jóváhagyta az adóellenőrzésről szóló jelentést, és kötelezte a Litdanát 15 745,48 euró héa és 3141,76 euró késedelmi kamat, valamint 1574,66 eurót kitévő bírság megfizetésére. 2014. augusztus 21-én határozatában a nemzeti adóhatóság helyben hagyta e határozatot.

15 A Litdana panaszt nyújtott be a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság; a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság) előtt a regionális adóhatóság és a nemzeti adóhatóság határozatainak megsemmisítése iránt.

16 2014. október 31-én határozatával az adójogi jogvitákban eljáró bizottság helyben hagyta a nemzeti adóhatóság határozatát, mentesítette azonban a Litdanát a késedelmi kamatok megfizetése alól.

17 A Litdana fellebbezett ezen különböző határozatokkal szemben a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt.

18 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a litván adóhatóság a Litdana tekintetében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását pusztán a dán adóhatóság által szolgáltatott azon információk alapján tagadta meg, amelyek szerint a Handicare Auto a szóban forgó gépjárművek értékesítésére nem alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Így egyrészt a nemzeti adóhatóság nem vette figyelembe azt a tényt, hogy a Handicare Auto által adott számlákon az szerepelt, hogy az értékesítésre kerülő gépjárművek mentesek a héa alól, a számlák továbbá a dán héatörvény 69–71. szakaszára való hivatkozást tartalmaztak, másrészt pedig az adójogi jogvitákban eljáró bizottság megállapította, hogy a Litdanának kellő gondosság mellett kapcsolatba kellett volna lépnie a Handicare Autóval annak megerősítését kérve, hogy e gépjárműveket az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján értékesítették, vagy a dán adóhatósággal, arra vonatkozó információkat kérve, hogy e társaság szolgáltatott-e elektronikus adatokat a héa-információcsererendszerbe (VIES) a szóban forgó gépjárművek értékesítéséről.

19 Ennélfogva az a kérdés merül fel a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy valamely olyan számlát kapó jogalany, amely számlán mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre vonatkozó hivatkozás szerepel, jogosult-e az említett, a héairányelv 314. cikke szerinti szabályozás alkalmazására azon tény ellenére, hogy az adóhatóság későbbi ellenőrzése nyomán kiderült, hogy a szóban forgó termékeket értékesítő használtcikkkereskedő nem alkalmazta ugyanezen szabályozást.

20 Ilyen körülmények között a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi regionális közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A 2006/112 irányelv 314. cikkének a) pontja és 226. cikkének 11. pontja, valamint [a héa]irányelv 314. cikkének d) pontja és 226. cikkének 14. pontja alapján megengedett-e az e szabályokon alapuló olyan nemzeti szabályozás és/vagy nemzeti gyakorlat, amely megakadályozza, hogy valamely adóalany az árrés adóztatására vonatkozó héaszabályozást alkalmazza, mivel az adóhatóság által lefolytatott adóellenőrzés során kiderül, hogy az értékesített termékekre vonatkozó héaszámlákon az árrés adóztatására vonatkozó héaszabályozás alkalmazását és/vagy a héamentességet illetően téves információkat/adatokat tüntettek fel, azonban erről az adóalany nem tudott és nem is tudhatott?

2) A [héa]irányelv 314. cikkét úgy kell-e érteni és értelmezni, hogy annak ellenére, hogy a héaszámlán az szerepel, hogy a termékek héamentesek (a [héa]irányelv 226. cikkének 11.

pontja), és/vagy az, hogy az eladó a termékek értékesítése érdekében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazta (a [héta]írányelv 226. cikkének 14. pontja), az adóalany csak akkor szerez jogot az árrés adóztatására vonatkozó héaszabályozás alkalmazására, ha a termékek értékesítése az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást ténylegesen alkalmazza, és megfelelően teljesíti a héafizetés körében fennálló kötelezettségeit (saját államában héát fizet az árrése után)?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések?

Elzetes észrevételek

21 Nem vitatott, hogy a „67–69. szakasz” említését, amely szakaszok a dán jog vonatkozó rendelkezéseire hivatkoznak, és a Litdana által kapott számlákon szerepelnek, úgy kell értelmezni, hogy lényegében a „Különbözet szerinti szabályozás – m?alkotások” hivatkozásnak felelnek meg, amely a héairányelv 226. cikkének 14. pontja szerint kötelezően szerepel a számlákon a használt cikkekre vonatkozó valamely különös szabályozás alkalmazása esetében. Egyébiránt nem t?nik ki az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem pedig a Bíróság eltt folyó alapeljárásban részt vev? felek által benyújtott észrevételekb?l, hogy az alapeljárásban felmerül a Litdana által kapott számlák héairányelv 226. cikkében elírt követelményeknek való megfelelésének kérdése.

A kérdésekr?

22 Együttesen vizsgálándó kérdéseivel a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 314. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelke? hatóságai megtagadják valamely jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történ? hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, ha az említett hatóságok kés?bbi ellen?rzése során kiderül, hogy a használt cikkeket értékesít? használtcikk?keresked? ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére.

23 Elzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a használtcikk?keresked? által az olyan használt cikkek – mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek – értékesítése során alkalmazott, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás a héairányelv általános szabályozásától eltér? különös héaszabályozás. Következésképpen ezen irányelvnek e különös rendszer alkalmazásának eseteit meghatározó 314. cikkét megszorítóan kell értelmezni (lásd: 2012. július 19-i Bawaria Motors ítélet, C?160/11, EU:C:2012:492, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Így a héairányelv 314. és 315. cikkéb?l következik, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás lehetővé teszi a használtcikk?keresked? számára, hogy a héát csak azon árrésre alkalmazza, amelyet a héairányelv 314. cikke a)–d) pontjának hatálya alá tartozó személyt?l szerzett használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek viszonteladása során ért el, mivel az említett árrés a terméknek a használtcikk?keresked? által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbség.

25 Amint az a héairányelv (51) preambulumbekzdéséb?l következik, az árrés szerinti szabályozás célja a kett?s adóztatás és a használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek piacán jelen lévő adóalanyok között folyó verseny torzulásainak elkerülése (lásd ebben az értelemben: 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet, C?203/10, EU:C:2011:118, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Valamely használt cikk, m?alkotás, gy?jteménydarab és régiség adóköteles használtcikk?keresked? általi értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása ugyanis kett?s adóztatáshoz vezet abban az esetben, ha azon ár, amelynek ellenében az utóbbi e cikkeket

beszerezte, magában foglalja az említett irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában megnevezett csoportok egyikébe tartozó személy által elztesen megfizetett héát, és ha sem e személy, sem pedig az adóköteles használcikkkeresked nem képes annak levonására (lásd ebben az értelemben: 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet, C-203/10, EU:C:2011:118, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Az adóalany számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását lehetvé tév feltételeket a héairányelv 314. cikke írja el. E cikk, amellet, hogy pontosítja azon terméktípusokat, amelyeket a használcikkkeresked az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazva értékesíthet, megállapítja az a)–d) pont alatt azon személyek jegyzékét, amelyekhez e használcikkkeresked fordulhat a termékeknek a különös szabályozás alkalmazását lehetvé tév megszerzése érdekében. E különböz személyek közös jellemzje, hogy semmiképpen nem vonhatják le az említett termékek vásárlásakor elztesen felszámított adót, tehát teljes egészében viselik ezen adó terhét (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Bawaria Motors ítélet, C-160/11, EU:C:2012:492, 37. pont).

28 A jelen esetben az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy a Litdana által a Handicare Autótól kapott számlákon mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történ hivatkozás is szerepelt. Így a Bírósághoz benyújtott aktában szerepl 96681. sz. számlán, amely a Handicare Auto által az alapügyben szerepl termékértékesítések tekintetében kibocsátott egyik számla típuspéldánya, szerepel a számla kibocsátásának dátumán, azon héaszámon, amely alatt a Handicare Auto a termékértékesítéseket teljesítette, e társaság teljes nevén és címén, az értékesített termékek mennyiségén és jellegén, az egységáron, az „Összes DKK” áron, ahol a héa összege „0” és az „Összes DKK héával” áron kívül a „69–71. szakasz” és a „Héamentes” kifejezésre történ hivatkozás.

29 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Handicare Auto által kibocsátott számlákon helytelen volt az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására történ hivatkozás, mivel az adóhatóság által lefolytatott ellenrzést követen kiderült, hogy a Handicare Auto ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást a szóban forgó használt gépjárművek értékesítésére. Az említett hatóságok ebből azt a következtetést vonták le, hogy a Litdana nem volt jogosult az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására, mivel nem teljesültek az említett szabályozás alkalmazásának feltételei, amely miatt később a Litdanát az alkalmazandó héaösszegek megfizetésére kérték.

30 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 314. cikkének d) pontjában foglalt szabályozás alkalmazásának feltétele, hogy az e cikk szerinti termékeket az adóalany valamely másik használcikkkereskedtől szerezze be, aki e különös szabályozást alkalmazta az értékesítésre, amely feltétel a jelen esetben nem áll fenn. Egyébiránt az elztes döntéshozatalra utaló határozatban szerepl megállapításokból nem tnik ki, hogy az alapeljárásban szerepl helyzet az e 314. cikkben elírt említett szabályozás alkalmazása eseteinek egy másik esete alá tartozik.

31 Emlékeztetni kell ezen összefüggésben, hogy a Bíróság több alkalommal is akként ítélte, meg, hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják csalárd módon vagy visszaélsszeren az uniós jogi normákat (2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previtiés társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 43. pont).

32 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le elször is a héairányelv által elírt héalevonáshoz való jogra vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlat keretében, hogy nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélsszeren hivatkoztak. Ezt követen úgy ítélte meg, hogy a csalás vagy visszaélés e következménye

f?szabály szerint a Közösségen belüli értékesítés utáni héamentességhez való jog által biztosított el?nyre is vonatkozik (lásd ebben az értelemben: Mecsek Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont). A Bíróság meger?sítette végül, hogy mivel a héairányelvre alapított jog által biztosított el?ny esetleges megtagadása azon általános elven alapul, amely szerint az uniós jogrendb?l ered? jogok nem gyakorolhatók visszaélés szer?en vagy csalárd módon, az ilyen megtagadás függetlenül a csalással érintett héára vonatkozó szabályozástól, ideértve ennél fogva a héavisszatérítésre vonatkozó szabályozást, általában a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previtiés társai ítélet, C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 46. pont).

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ez a helyzet nem csupán akkor áll fenn, ha az adókikerülést maga az adóalany követte el, hanem akkor is, ha valamely adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet révén a szállító vagy az értékesítési láncban korábban vagy kés?bb közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd a levonási jog vonatkozásában: 2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 38–40. pont; a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége tekintetében: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont és a héavisszatérítés vonatkozásában: 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previtiés társai ítélet, C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 49. és 50. pont).

34 Így nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szerepl?t?l, hogy jóhiszem?en járjon el és hozzon meg minden t?le észszer?en elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A héairányelvben el?írt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethet? össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megel?z? vagy követ? másik ügylet héakijátszást valósít meg. Ugyanis az objektív felel?sségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (2012. december 6?i Bonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebb?l következik, hogy még ha nem teljesül is a héamentesség vagy a héalevonás Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazásának minden anyagi feltétele, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az említett jogosultság nem tagadható meg valamely adóalanytól, aki jóhiszem?en járt el, és minden lehetséges észszer? intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet, C?409/04, EU:C:2007:548, 68. pont; 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 47–50. és 55. pont).

37 A jelen ítélet 32–35. pontjában felidézett megfontolások jelent?séggel bírnak abban az esetben, amikor a hatóságok vagy a nemzeti bíróságok megtagadják az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 314. cikke szerinti szabályozás alkalmazásához való jogot, amelyet nem vitat a Bírósághoz észrevételeket benyújtó felek és érdekelték összessége.

38 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy adott esetben a héairányelv által biztosított jogot gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggy?zés érdekében észszer?en elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásban, alapvet?en az adott ügy körülményeit?l függenek (lásd analógia útján: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. és 59. pont; 2012. június 21?i Mecsek?Gabona

ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. pont).

39 Amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekint? gazdasági szerepl?t az ügy körülményeit?l függ?en arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggy?z?dés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szerepl? fel?l, amelyet?l termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (lásd analógia útján: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

40 Az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásához való jogot gyakorolni kívánó adóalanytól egyfel?l, hogy az arról való meggy?z?dés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellen?rizze többek között, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója eleget tett-e héabevallási és ?fizetési kötelezettségének, vagy másfel?l, hogy e vonatkozásban rendelkezik-e iratokkal (lásd analógia útján: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 61. pont).

41 F?szabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata a gazdasági szerepl?knél az ahhoz szükséges ellen?rzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövet? gazdasági szerepl?kkel szemben szankciókat alkalmazzon (lásd analógia útján: 2012. június 21?i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 62. pont).

42 Így azon kérdés értékelése, hogy a Litdana jóhiszem?en járt-e el, és megtett-e valamennyi t?le észszer?en elvárható intézkedést az arról való meggy?z?dés érdekében, hogy az általa teljesített ügyletek nem vezetnek adócsaláshoz, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata a jelen ítélet 37–41. pontjában foglalt elvek alapján.

43 A kérdést el?terjeszt? bíróság által e tekintetben figyelembe vehet? ténybeli elemek és körülmények között szerepelhet az a tény, hogy nem bizonyított, hogy a Litdana tudta, hogy a Handicare Auto ténylegesen nem alkalmazta az alapeljárásban szerepl? termékértékesítésre az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Mindenesetre ez nem t?nik ki az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból.

44 Azon kérdést illet?en, hogy a Litdana megtett-e valamennyi t?le észszer?en elvárható intézkedést az arról való meggy?z?dés érdekében, hogy az általa teljesített ügyletek nem vezetnek adócsaláshoz a kérdést el?terjeszt? bíróság az általános értékelése keretében figyelembe veheti többek között azt a tény, hogy az alapeljárásban szerepl? termékértékesítések a Litdana és az Handicare Auto között régóta fennálló kereskedelmi viszonyba illeszkednek, amelynek összefüggésében a Litdana korábban ellen?rizte az adóhatóságnál a Handicare Auto által kibocsátott számlákon szerepl? „69–71. szakasz” hivatkozás jelentését, és az említett hatóságok meger?sítették számára, hogy azon számlák, amelyeken e hivatkozás szerepel, elegend? bizonyítékot nyújtottak számára ahhoz, hogy alkalmazza az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Márpedig ilyen körülmények között ellentétes lenne az arányosság elvével, ha megkövetelnék az adóalanytól, hogy rendszeresen, minden egyes termékértékesítés esetében ellen?rizze, hogy az eladó ténylegesen alkalmazta-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, vagy legalábbis, hogy nem állnak fenn a jelen ítélet 39. pontja szerinti szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények.

45 Azon kérdést illet?en, hogy az alapügyben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, meg kell állapítani, hogy a litván kormány a Bíróság által feltett egy kérdésre válaszolva elismerte a tárgyalás során, hogy a Litdana által kapott számlákon szerepl? „69–71. szakaszra” történ? pusztán hivatkozás önmagában véve nem olyan körülmény, amely

szabálytalanságra vagy csalásra utal. E kormány számára a számlákon egyszerre feltüntetett „69–71. szakasz” és „Héamentes” hivatkozás utal szabálytalanságra vagy csalásra ezen ítélet 39. pontja szerint.

46 E tekintetben, bár igaz, hogy e kettős hivatkozás nem egyértelmű, mivel a termékértékesítésnek mind a viszonteladó árrésén alapuló adóztatására, mind pedig a héamentességre vonatkozó szabályozásra is utal, az Európai Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy nem egyértelmű, hogy az említett kettős hivatkozás gyanút kelthet egy körülményről, de a héa vonatkozásában szakértelemmel nem rendelkező gazdasági szereplőben, az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett szabálytalanság vagy csalás fennállása tekintetében. Nem kizárt ugyanis, hogy az adóalany ugyanezen kettős hivatkozást azon tény megerősítésként értelmezi, hogy a termékértékesítést a héairányelv 314. cikkének d) pontja szerint egy másik használtcikkkereskedő teljesítette, amennyiben ez ezen másik használtcikkkereskedő által történő termékértékesítés héaköteles volt az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján. Az alapügyben szereplő számlákon lévő, mind a héamentességre, mind pedig az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra történő hivatkozást azon tény megerősítésekként is értelmezheti az adóalany – amint azt a Litdania a tárgyaláson megállapította –, hogy csak a viszonteladó árrése adóköteles, a termékek értéke adómentes marad, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

47 Egyébiránt és a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatára figyelemmel az e számlákon szereplő „69–71. szakasz” és az „Összes DKK héával” kifejezésekre a „Héamentes” kifejezéssel összefüggésben történő hivatkozást az adóalany akként is értelmezheti, hogy az megerősíti az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása keretében, hogy az a héairányelv 323. cikke szerint nem vonhatja le a szóban forgó termékek vásárlása során előzetesen megfizetett héát, vagy hogy az említett szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítésről van szó, amelynek keretében az ezen irányelv 325. cikk szerint a használtcikkkereskedő által kibocsátott számlákon nem tüntethető fel külön a termékértékesítésekre vonatkozó héa.

48 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a héairányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai megtagadják azon jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történő hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, még ha az említett hatóságok későbbi ellenőrzése során ki is derült, hogy a használt cikkeket értékesítő használtcikkkereskedő ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére, kivéve ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok bizonyítják, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el, vagy nem hozott meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

49 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-ai 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai megtagadják azon jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig hozzáadottérték

Adó(héa) alóli mentességre történő hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, még ha az említett hatóságok későbbi ellenőrzése során ki is derült, hogy a használt cikket értékesítő használtcikkkereskedő ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére, kivéve ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok bizonyítják, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el, vagy nem hozott meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.