

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. június 20.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 143. cikk (1) bekezdésének d) pontja és a 143. cikk (2) bekezdése – Behozatali héa alóli mentességek – Olyan behozatal, amelyet Közösségen belüli termékértékesítés követ – Feltételek – Termékek valamely másik tagállamba való feladásának vagy elfuvarozásának az igazolása – Jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítás – A termékek feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának a vevőre történő átruházása – Adócsalás – Az illetékes hatóság arra vonatkozó kötelezettségének hiánya, hogy segítséget nyújtson az adóalany számára az adómentesség feltételei teljesítésének igazolásához szükséges információk beszerzésében”

A C-108/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnusi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) a Bírósághoz 2017. március 3-án érkezett, 2017. február 15-i határozatával terjesztett el

az „Enteco Baltic” UAB

és

a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

között,

a Vilniaus teritorinė muitinė

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az „Enteco Baltic” UAB képviseletében A. Medelienė advokát és M. Bielskienė advokátok padjárja,

– a litván kormány képviseletében R. Krasuckaitė, D. Stepanienė, K. Dieninis és D. Kriaučiūnas, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. március 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. június 25-i 2009/69/EU tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 175., 12. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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) 138. cikkének, 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának és 143. cikke (2) bekezdésének, valamint az adósemlegesség és a bizalomvédelem elvének az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az „Enteco Baltic” UAB és a Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériumának vámügyi f?osztálya, a továbbiakban: SND) között Fehéroroszországból származó üzemanyag Litvániába történ? olyan behozatalának hozzáadottérték?adó (héa) alóli mentessége tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelyet ezen üzemanyag más tagállamokba való feladása vagy elfuvarozása követ.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének megfelelően „»[t]ermékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

4 Ezen irányelv 131. cikke szerint:

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

5 Az említett irányelv 138. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerz? vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Unió] területére, és ha a termékértékesítés megrendel?je a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

6 A 2009/69 irányelv, amelynek átültetési határideje 2011. január 1-én járt le, egy (2) bekezdéssel egészítette ki a héairányelv eredeti változatának 143. cikkét. Mivel az alapügyben szóban forgó ügyletek a 2010 és 2012 közötti id?szakban valósultak meg, az alapügyben e 143. cikk egymást követ? mindkét változatát alkalmazni kell.

7 A 2009/69 irányelv (3)–(5) preambulumbekkezdése kimondja:

„(3) A termékimport után nem kell héát fizetni, ha az importot követ?en az importált termékeket egy másik tagállamban lév? adóalanynak értékesítik vagy továbbítják. A mentesség megadásának

feltételeit a tagállamok állapítják meg. A tapasztalatok azonban azt mutatják, hogy a végrehajtásbeli különbségeket a kereskedők arra használják fel, hogy elkerüljék az említett termékimportot terhelő héa megfizetését.

(4) E visszaélés megakadályozása érdekében az egyes ügyletekre vonatkozóan közösségi szinten meg kell határozni a mentesség alkalmazásának minimumfeltételeit.

(5) Mivel ezen okok miatt ezen irányelvnek a héacsalás elleni küzdelemre irányuló céljait a tagállamok nem tudják kielégítően megvalósítani, és ezért azok közösségi szinten jobban megvalósíthatók, a Közösség intézkedéseket hozhat [...].”

8 A héairányelv 143. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

d) harmadik területről vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek olyan tagállamba történő importja, amely eltér a feladás vagy a fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól, abban az esetben, ha a 201. cikk szerint adófizetésre kötelezett, kijelölt vagy elismert importőr által végzett termékértékesítés a 138. cikknek megfelelően adómentes;

[...]

(2) Az (1) bekezdés d) pontjában szereplő mentesség abban az esetben, ha a termékek importját a 138. cikk (1) bekezdése, valamint (2) bekezdésének c) pontja alapján mentesített termékértékesítés követi, csak akkor alkalmazható, ha az importőr az import időpontjáig legalább a következő adatokat közli a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságával:

a) a behozatal szerinti tagállam által kibocsátott saját héa-azonosítószáma vagy a héa megfizetéséért felelős adóügyi képviselőjének a behozatal szerinti tagállam által kibocsátott héa-azonosítószáma;

b) azon megrendelőnek egy másik tagállam által kibocsátott héa-azonosítószáma, akinek a részére a termékeket a 138. cikk (1) bekezdése szerint értékesítik, [...];

c) annak bizonyítéka, hogy az importált termékeket a behozatal szerinti tagállamból egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni.

A tagállamok azonban elírhatják, hogy a c) pontban említett bizonyítékot kizárólag kérésre kell közölni az illetékes hatósággal.”

9 Ezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

A héa területén történő közigazgatási együttműködésre és csalás elleni küzdelemre vonatkozó szabályozás

10 A hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) a [héa] területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL 2003. L 264., 1. o.;

magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) átdolgozása.

11 A 904/2010 rendelet a 61. cikkének első bekezdésében foglaltak értelmében 2012. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezi az 1798/2003 rendeletet, a 62. cikke második bekezdésének megfelelően pedig e rendeletet ugyanezen időponttól kell alkalmazni. Figyelemmel az alapeljárásban kért információcsere időpontjára, a 904/2010 rendelet a jelen ügy szempontjából relevánsnak minősül.

12 A 904/2010 rendelet (3)–(4) és (7) preambulumbekkezdésének szövege a következő:

„(3) A tagállamok határain átnyúló adókiátszás és adókikerülés költségvetési veszteséghez, illetve az igazságos adóztatás elvének megsértéséhez vezet. Az adókiátszás és adókikerülés, továbbá a t?kemozgások és a versenyfeltételek torzulását okozhatja. Következésképpen befolyásolja a bel? piac m?ködését.

(4) A héacsalás elleni küzdelemhez minden tagállamban az erre vonatkozó rendelkezések alkalmazásáért felel?s illetékes hatóságok szoros együttm?ködésére van szükség.

[...]

(7) A befizetend? adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellen?rizniük kell a saját területükön keletke? adókötelezettség megfele? teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletke? adókötelezettség megfele? teljesítésének biztosításához is.”

13 E rendelet 1. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket írja el?:

„(1) E rendelet azon feltételeket állapítja meg, amelyek szerint a héára vonatkozó jogszabályok alkalmazásáért felel?s illetékes tagállami hatóságok együttm?ködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását.

E célból a rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttm?ködnek és átadják egymásnak a héa helyes megállapításához, a héa – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történ? – helyes alkalmazásának ellen?rzéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges információkat. E rendelet meghatározza különösen azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok elektronikus úton összegy?jtik és kölcsönösen átadják az említett információkat.

(2) Ez a rendelet meghatározza, hogy az (1) bekezdésben említett hatóságok milyen feltételek szerint nyújtanak segítséget a héabevételeknek a tagállamok összességében történ? védelméhez.”

14 Az említett rendelet 7. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A megkeres? hatóság kérésére a megkeresett hatóság átadja az 1. cikkben említett információkat, beleértve az egyedi esetekre vonatkozókat is.”

15 Ugyanezen rendelet 54. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az egyik tagállam megkeresett hatósága a másik tagállam megkeres? hatóságának az 1. cikkben említett információt a következő feltétellel szolgáltatja:

a) a megkeres? hatóság megkereséseinek száma és jellege egy adott időszakon belül nem ró aránytalanul nagy adminisztratív terhet a megkeresett hatóságra;

b) a megkereső hatóság már kimerítette azon szokásos információforrásokat, amelyeket a kívánt cél elérésének veszélyeztetése nélkül, az adott körülmények között a kért információ megszerzéséhez felhasználhatott volna.”

A jövedéki adóra vonatkozó szabályozás

16 A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-ii 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) IV. fejezete rögzíti a jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására vonatkozó szabályokat. E fejezet foglalja magában ezen irányelv 17–31. cikkét.

17 Az említett irányelv 21. cikkének (1)–(3) bekezdése értelmében:

„(1) A jövedéki termékek szállítása csak akkor tekintendő adófelfüggesztés alatt lebonyolított tevékenységnek, ha a (2) és (3) bekezdésnek megfelelően kiállított elektronikus adminisztratív okmány kíséretében történik.

(2) E cikk (1) bekezdésének alkalmazásában a feladónak az 1152/2003/EK határozat 1. cikkében említett számítógépes rendszeren (a továbbiakban: a számítógépes rendszer) keresztül be kell nyújtania az elektronikus adminisztratív okmány tervezetét a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz.

(3) A feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai elektronikus úton ellenőrzik az elektronikus adminisztratív okmány tervezetében szereplő adatokat.

Amennyiben az adatok nem megfelelőek, erről haladéktalanul értesíteni kell a feladót.

Amennyiben az adatok megfelelőek, a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai egyedi adminisztratív hivatkozási kódot rendelnek az okmányhoz, és azt közlik a feladóval.”

18 Az említett irányelv 24. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Abban az esetben, ha a jövedéki termékeket a 17. cikk (1) bekezdése a) pontjának i., ii. vagy iv. alpontjában vagy a 17. cikk (2) bekezdésében említett rendeltetési helyen veszik át, a címzett a számítógépes rendszeren keresztül haladéktalanul, de legfeljebb a szállítás befejezését követő öt munkanapon belül – a kért és az illetékes hatóság számára elfogadhatóan indokolt esetektől eltekintve – elismervényt (a továbbiakban: az átvételi elismervény) nyújt be a termékek átvételéről a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai részére.

[...]

(3) A rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai elektronikus úton ellenőrzik az átvételi elismervényben szereplő adatokat.

Amennyiben az adatok nem megfelelőek, haladéktalanul értesíteni kell a címzettet.

Amennyiben az adatok megfelelőek, a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai a címzett felé megerősítik az átvételi elismervény nyilvántartásba vételét, és továbbítják azt a feladás szerinti tagállam illetékes hatóságainak.

(4) A feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai továbbítják az átvételi elismervényt a feladónak. Ha a feladási és a rendeltetési hely ugyanabban a tagállamban található, e tagállam

illetékes hatóságai közvetlenül a feladónak továbbítják az átvételi elismervényt.”

19 A 2008/118 tanácsi irányelvnek a jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításához kapcsolódó számítógépes eljárások tekintetében történő végrehajtásáról szóló, 2009. július 24-i 684/2009/EK bizottsági rendelet (HL 2009. L 197., 24. o.; helyesbítés: HL 2011. L 23., 53. o.) az 1. cikke a) pontjának megfelelően elírja többek között a 2008/118/EK irányelv 21. cikkének (2) bekezdésében említett számítógépes rendszer útján, az ezen irányelv 21–25. cikkével összhangban váltott elektronikus üzenetek szerkezetére és tartalmával kapcsolatos intézkedéseket.

20 E rendelet 3. cikke értelmében:

„(1) A [2008/118] irányelv 21. cikkének (2) bekezdésével összhangban benyújtott elektronikus adminisztratív okmánytervezetnek és azon elektronikus adminisztratív okmánynak, amelyhez a szóban forgó irányelv 21. cikke (3) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében adminisztratív hivatkozási kódot rendeltek, meg kell felelnie az e rendelet I. mellékletének 1. táblázatában elírt követelményeknek.

(2) Az elektronikus adminisztratív okmány tervezetét leghamarabb az okmányon az érintett jövedéki termék feladási dátumaként megjelölt időponttól 7 nappal lehet benyújtani.”

21 Az említett rendelet 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [2008/118] irányelv 24. cikkével összhangban benyújtott átvételi elismervénynek és az ugyanazon irányelv 25. cikkével összhangban benyújtott kiviteli elismervénynek meg kell felelnie az e rendelet I. mellékletének 6. táblázatában elírt követelményeknek.”

A litván jog

22 A héairányelv 143. cikke (1) és (2) bekezdését a Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a hozzáadottértékadóóról szóló litván törvény, a továbbiakban: héatörvény) 35. cikke ültette át a litván jogba. E 35. cikk a héatörvény V. címe alatt szerepel, amely az „Olyan esetek, amikor az importált áruk mentesülnek a héa alól” címet viseli. Az említett cikk elírja:

„(1) A behozott termékek héamentesek, amennyiben a behozatal idején ismert, hogy e termékeket exportra szánták, és azokat egy másik tagállamba fuvarozzák, valamint hogy az importőr által a Litván Köztársaságból valamely másik tagállamba történő termékértékesítés vonatkozásában a jelen törvény IV. fejezete alapján nulla százalékos héamérték alkalmazandó.

(2) A jelen cikk rendelkezései alkalmazandók, amennyiben az importőrt a Litván Köztársaságban héaalanyként nyilvántartásba vették, és a termékeket a jelen törvény 14. cikkének (12) vagy (13) bekezdése szerinti adóztatandó tényállás időpontjától számított egy hónapot meg nem haladó időtartamon belül valamely másik tagállamba fuvarozzák. Objektív okokból a termékek fuvarozására hosszabb határidő határozható meg.

(3) A jelen cikk alkalmazásának feltételeit a nemzeti vámhivatal a központi adóhatósággal közösen határozza meg.”

23 Az áfatörvény 49. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Nulla százalékos héamérték alkalmazandó a héaalanyként valamely másik tagállamban nyilvántartásba vett személy részére értékesített, belföldről valamely másik tagállamba elfuvarozott termékekre [...]”

24 A héatörvény „[n]ulla százalékos héamérték alkalmazhatóságának igazolására szolgáló bizonyítékokat” szabályozó 56. cikke el?írja:

„(1) [...] A jelen törvény 49. cikke alapján nulla százalékos héamértéket alkalmazó héaalanyoknak rendelkeznie kell az arra vonatkozó igazolásokkal, hogy a termékeket belföldr?l elfuvarozták, valamint ha a nulla százalékos héamértéket a termékeknek a héaalanyként valamely másik tagállamban nyilvántartásba vett személy részére történ? értékesítése során alkalmazzák, arra vonatkozó bizonyítékokkal, hogy az a személy, amelynek részére e termékeket elfuvarozták, a másik tagállamban héaalanynak min?sül.

[...]

(4) A jelen cikk egyéb rendelkezéseire tekintet nélkül az adóhatóság jogosult arra, hogy az adóhatóságról szóló törvényben (Mokes?i? administravimo ?statymas) megállapított módoknak megfelel?en a nulla százalékos héamérték alkalmazása alapjának értékelését lehet?vé tev? további bizonyítékok benyújtását követelje meg. [...]

(5) A jelen cikk egyéb rendelkezéseire tekintet nélkül az adóhatóság jogosult arra, hogy hivatalból vagy az arra feljogosított b?nüldöz? hatóságok útján a nulla százalékos héamérték alkalmazása alapjának értékelését lehet?vé tev? további bizonyítékokat gy?jtsön. [...]”

25 „Az importált termékeknek az Európai Unió valamely másik tagállamába történ? értékesítése utáni hozzáadottérték?adó alóli mentességére vonatkozó szabályokat” (a továbbiakban: szabályok) a vámügyi osztály f?igazgatójának és a Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság pénzügyminisztériumának állami adófelügyelete, a továbbiakban: adófelügyelet) igazgatójának a 2004. április 29?i 1B?439/VA?71. számú határozatával hagyták jóvá. Ezen szabályok 4. pontjának szövege a következ?:

„Az alábbi feltételek együttes teljesülése esetén a belföldre behozott termékek mentesek a héa alól:

4.1) a behozatal idején ismert, hogy a termékeket kivitelre szánják, és azokat egy másik tagállamba fuvarozzák;

[...]”

26 Az említett szabályok 7. pontja értelmében:

„Vámellen?rzés céljából a behozatali vámnyilatkozattal együtt más dokumentumok mellett az alábbi dokumentumokat kell benyújtani:

[...]

7.2) az azt bizonyító dokumentumok, hogy az ország területére behozott termékeket egy másik tagállamba szándékoznak és fogják elfuvarozni (különösen fuvarlevél vagy szerz?dés).”

27 A vámügyi osztály f?igazgatójának és az adófelügyelet felel?sének a 2010. december 28?i 1B?773/VA?119. számú határozata, amely 2011. január 1?jén lépett hatályba, módosította a szabályokat. E határozat egy 71 ponttal egészítette ki a szabályokat, amely a következ?ket írja el?:

„Az import?rnek haladéktalanul írásban tájékoztatnia kell a helyi vámhivatalt a termékek raktározási helyében vagy a beszerz? személyében bekövetkez? bármely változásról (a

vámellen?rzés érdekében benyújtott dokumentumokban említett másik tagállambeli adóalany és/vagy azon tagállam, amelybe a termékeket értékesítik) azzal, hogy be kell mutatnia a változások okait magyarázó új bizonyítékokat, valamint csatolnia kell az igazoló dokumentumok másolatait.”

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

28 Az Enteco Baltic Litvániában székhellyel rendelkező társaság. Tevékenységét az üzemanyag?nagykereskedelem területén folytatja.

29 Az alapeljárásban szóban forgó id?szakban, amely a 2010 és 2012 közötti éveket foglalja magában, az Enteco Baltic Fehéroroszországból származó üzemanyagot hozott be Litvániába. Ezt az üzemanyagot az úgynevezett „42. számú vámeljárás” alá vonták, amely lehetővé teszi annak behozatalihéa?kivetés nélkül való szabad forgalomba bocsátását. A behozatali vámáru?nyilatkozatban e társaság megjelölte azon másik tagállamban található beszerzőknek a héa?azonosítószámát, amelyek részére a termékeket értékesíteni kívánta. Az üzemanyagot olyan jövedékiadó?köteles termékek tárolására szolgáló raktárakban tárolta, amelyek más litván vállalkozások tulajdonában álltak.

30 Az Enteco Baltic írásbeli szerződések és egyéni megrendelések alapján Lengyelországban, Szlovákiában és Magyarországon székhellyel rendelkező társaságoknak értékesítette az üzemanyagot. E szerződések tartalmaztak egy „ex?works” (gyárból) klauzulát. Így az említett szerződések alapján az Enteco Baltic kizárólag azt vállalta, hogy az üzemanyagot elszállítja a beszerzők részére Litvániába, az üzemanyag rendeltetési hely szerinti tagállamba történ? továbbfuvarozásáért pedig ez utóbbi beszerzők feleltek. Mind a beszerzők egyedi megrendeléseit, mind pedig az Enteco Baltic által kiállított számlák rendszerint elektronikus levélben kerültek megküldésre.

31 Fuvarozásukhoz az árukról kiállították a jövedékiadó?köteles termékekre vonatkozó elektronikus fuvarleveleket, valamint a CMR?fuvarleveleket (a nemzetközi közúti áru fuvarozási szerződés?l szóló, Genfben 1956. május 19?én aláírt, az 1978. július 5?i jegyz?könyvvel módosított egyezmény alapján kiállított fuvarlevél). Utóbbiakat a feladó adóraktár felel?s munkavállalói töltötték ki, és abban megjelölték többek között a termékek feladási helyét (vagyis a feladó adóraktárat), a termékek beszerzőjét, valamint a termékek átvételi helyét (vagyis a rendeltetési hely szerinti adóraktárat).

32 Miután a termékeket a rendeltetési hely szerinti adóraktárakba értékesítették, az Enteco Baltic elektronikus visszaigazolást (a továbbiakban: e?ROR?visszaigazolás) kapott az értékesítés?l. Szintén megkapta az említett termékeknek a rendeltetési hely szerinti adóraktárak általi átvételét igazoló CMR?fuvarleveleket is.

33 Az Enteco Baltic néhány esetben más tagállamban található olyan adóalanyok részére is értékesített termékeket, amelyek eltértek azon adóalanyoktól, amelyek azonosító száma a behozatali nyilatkozatokban szerepelt. Az Enteco Baltic a termékek más tagállamokba történ? értékesítés?l szóló havi jelentésekben mindig közölte az adófelügyelettel az ezen adóalanyokra vonatkozó adatokat, beleértve a héa?azonosítószámukat is.

34 2012?ben a Vilniaus teritorin? mutin? (vilnisi regionális vámhivatal, Litvánia; a továbbiakban: SDV) a 2010. április 1?jét?l 2012. május 31?ig tartó id?szakra vonatkozó behozatali nyilatkozatok részleges vizsgálatára irányuló vizsgálatot folytatott le, és szabálytalanságokat állapított meg a héa?azonosítószámok tekintetében. Az SDV javította e szabálytalanságokat.

35 2013?ban az adófelügyelet a „42. számú vámeljárás” alkalmazásából származó esetleges

csalásra vonatkozó információkat kapott a magyar, a lengyel és a szlovák adóhatóságoktól. Ezek az adóhatóságok különösen arra hivatkoztak, hogy nem tudják igazolni a szóban forgó üzemanyag beszerzők általi átvételét, valamint hogy utóbbiak az érintett időszak tekintetében nem nyújtottak be héabevallást.

36 Ezen információkra figyelemmel az adófelügyelet 2013-ban újabb adóellenőrzést folytatott le a 2012. január 1-jétől 2013. június 30-ig tartó időszakra vonatkozó héakötelezettségek Enteco Baltic által való teljesítésére vonatkozóan. Megállapította, hogy a társaság elegendő bizonyítékot nyújtott be, amelyek igazolják azt, hogy a termékek elhagyták Litvánia területét, valamint hogy a tulajdonosként való rendelkezés joga valóban átruházásra került a beszerzőkre. Az adófelügyelet szerint nem volt bizonyított, hogy a szóban forgó ügyletek során az Enteco Baltic gondatlanul vagy hanyagul járt volna el.

37 Az SDV 2014-ben és 2015-ben újabb adóellenőrzést folytatott le a 2010. április 1. és 2012. május 31. közötti időszakra vonatkozóan, valamint egy újabb vizsgálat keretében ellenőrzés alá vonta a 2012. június 1. és 2013. december 31. közötti időszakot. Ezen ellenőrzések alapján az SDV megállapította, hogy az Enteco Baltic az üzemanyagot nem a behozatali nyilatkozatban megjelölt adóalanyok részére értékesítette, vagy nem bizonyította, hogy az üzemanyagot elfuvarozták, és hogy a tulajdonosként való rendelkezés jogát olyan személyekre ruházták át, amelyek neve a fizetendő héát tartalmazó számlákon szerepelt.

38 Az Enteco Baltic egy gazdasági hírszerző szolgáltatásokat nyújtó lengyel társasághoz fordult annak érdekében, hogy a szóban forgó fuvarozásokra vonatkozó további információkat szerezzen. Azzal a kéréssel fordult továbbá az SDV-hez, hogy az forduljon a lengyel adóraktárakhoz annak érdekében, hogy megszerezze azokat az információkat, amelyeket az említett társaság nem tudott megszerezni. Ezt a kérést az SDV nem teljesítette.

39 2015. november 25-én az SDV olyan vizsgálati jelentést fogadott el, amelyben megállapította, hogy az Enteco Baltic tévesen állapította meg, hogy a Fehéroroszországból behozott üzemanyag mentes a héa alól. Erre tekintettel az SDV 3 220 822 euró összegű héa, valamint a kapcsolódó bírságok és kamatok megfizetésére kötelezte a társaságot.

40 A vámügyi osztály a 2016. március 16-i határozatával helybenhagyta ezt a döntést.

41 Az Enteco Baltic keresetet nyújtott be a határozattal szemben a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság). 2016. június 1-jei határozatával a bizottság visszautalta a keresetet az SND elé.

42 Mind az Enteco Baltic, mind az SND a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult, és többek között a kormány mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság határozatának a megsemmisítését kérték.

43 Ilyen körülmények között a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi megyei közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdését, hogy az tiltja valamely tagállam adóhatósága számára, hogy megtagadja a szóban forgó irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt mentesség alkalmazását kizárólag abból az okból, hogy a behozatal idején a termékeket egy bizonyos héaalany számára kívánták értékesíteni, akinek a héaazonosítószámát ezért feltüntették a behozatali nyilatkozaton, azonban később, a körülmények változására tekintettel, a termékeket egy másik adóalany (héaalany) számára

fuvarozták el, a hatóságot pedig teljeskörűen tájékoztatták a tényleges beszerző személyéről?

2) A jelen ügghöz hasonló körülmények esetén értelmezhető-e úgy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja, hogy azok a dokumentumok ([elektronikus] fuvarlevelek [a továbbiakban: e-AD-fuvarlevelek] és e-ROR-visszaigazolások), amelyek tekintetében nem cáfolták, hogy a termékek valamely tagállam területén lévő adóraktárból egy másik tagállam területén lévő adóraktárba történő elfuvarozása igazolást nyert, kell bizonyítékaul szolgálnak arra, hogy a termékeket elfuvarozták egy másik tagállamba?

3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy az tiltja valamely tagállam adóhatósága számára, hogy megtagadja a hivatkozott rendelkezésben előírt mentesség alkalmazását, ha a rendelkezési jogot nem közvetlenül a termékek beszerzője számára, hanem az általa kijelölt személyek útján (fuvarozási vállalkozások/adóraktárak) ruházták át?

4) A héasemlegesség és a bizalomvédelem elvébe ütközik-e az a közigazgatási gyakorlat, amelynek során eltér az értelmezés – attól függően, hogy a héairányelv 167. cikke vagy pedig a 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alkalmazandó – abban a kérdésben, hogy mit kell a rendelkezési jog átruházásának tekinteni, valamint milyen bizonyítékot kell csatolni az ilyen átruházás alátámasztására?

5) A jóhiszeműség elvének alkalmazási köre a héakivetéssel összefüggésben magában foglalja-e valamely személyek behozatali háamentességét (a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint) az alapeljárásban szereplőhöz hasonló esetekben, nevezetesen ahol a vámhivatal megtagadja valamely adóalany behozatali háamentességre vonatkozó jogát azon az alapon, hogy az Európai Unión belüli további termékértékesítésre (héairányelv 138. cikke) irányadó feltételek nem teljesültek?

6) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, mint amely tiltja a tagállamok által folytatott olyan közigazgatási gyakorlatot, amelynek értelmében az a feltételezés, miszerint, először is, a rendelkezési jogot nem valamely konkrét szerződéses partner számára ruházták át, valamint, másodszor, az adóalany tudott, vagy tudhatott volna a szerződéses partner által elkövetett lehetséges háecsalásról, azon a tényen alapul, hogy a vállalkozás a szerződéses partnerekkel elektronikus kommunikációs eszközök útján kommunikált, valamint hogy az adóhatóság által lefolytatott nyomozás során megállapítást nyert, hogy a szerződéses partnerek nem működtek a megjelölt címeken, továbbá az adóalannal lebonyolított ügyletek után nem vallottak be háat?

7) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, mint amely szerint bár az adóalany köteles igazolni az adómentességre való jogosultságát, ez mindazonáltal nem jelenti azt, hogy a rendelkezési jog átruházásának kérdésében döntést hozó illetékes hatóság ne lenne köteles beszerezni azokat az információkat, melyekhez csak a hatóságok férhetnek hozzá?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

44 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 143. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam illetékes hatóságai kizárólag azzal az indokkal tagadják meg a behozatali háa alóli mentességet, hogy a behozatalt követően a körülményekben bekövetkezett változás folytán a szóban forgó termékeket más adóalanyak

értékesítették, mint amelynek a héaazonosítószámát a behozatali nyilatkozaton feltüntették, miközben az importőr teljeskörűen tájékoztatta a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságait az új beszerző személyéről.

45 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy – amint arra a Bíróság a jelen ítélet 6. pontjában emlékeztet – a héairányelv eredeti változatának 143. cikkét egy (2) bekezdéssel kiegészítve 2009/69 irányelv átültetésére nyitva álló határidő 2011. január 1-jén járt le. Ebből következően ez utóbbi rendelkezést csak ezen időponttól kezdődően kell alkalmazni.

46 Először is, a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjából az következik, hogy a tagállamok mentesítik a harmadik területről vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek olyan tagállamba történő importját, amely eltér a feladás vagy a fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól, abban az esetben, ha az ezen irányelv 201. cikke szerint adófizetésre kötelezett, kijelölt vagy elismert importőr által végzett termékértékesítés az említett irányelv 138. cikkének megfelelően adómentes.

47 A behozatali héa alóli mentességnek így módon az a feltétele, hogy a behozatalt az importőr által megvalósított olyan közösségi értékesítés kövesse, amely a héairányelv 138. cikke értelmében maga is adómentes, és az ebből következően – amint azt a főtanácsnok az indítványának a 42., 50. és 68. pontjában megjegyezte – az e cikkben megállapított anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ.

48 Ezzel szemben sem a héairányelv 138. cikke, sem pedig annak 143. cikke (1) bekezdése d) pontja nem ír elő az importőr tekintetében arra irányuló kötelezettséget, hogy feltüntesse a behozatalt követő közösségi értékesítés beszerzőjének héaazonosítószámát.

49 A héairányelv eredeti változatának a 2009/69 irányelvvel való módosítását megelőzően az ilyen kötelezettséget, az alapügybeli litván joghoz hasonlóan a nemzeti jog írhatta elő.

50 Ugyanis mivel a héairányelv e tekintetben egyetlen rendelkezést sem tartalmaz, a tagállamok feladata, hogy ezen irányelv 131. cikkének megfelelően megállapítsák azokat a feltételeket, amelyek között az olyan behozatalt, amelyet Közösségen belüli termékértékesítés követ, az ezen irányelvben előírt behozatali héa alóli mentesség helyes és egyszeri alkalmazásának a biztosítása és az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése érdekében mentesítik az adó alól. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-ai Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-ai Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont; 2017. február 9-ai Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 33. pont).

51 A Bíróság e tekintetben a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti közösségi értékesítések mentességével összefüggésben már kimondta, hogy mivel e mentesség az e rendelkezésben kimerítően felsorolt azon anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ, amelyek között nem szerepel a beszerző arra irányuló kötelezettsége, hogy héaazonosítószámmal rendelkezzen, a tagállamok főszabály szerint nem tagadhatják meg az említett mentesség alkalmazását az adott esetben valamely másik tagállam nemzeti joga által előírt olyan formai követelmények megsértése miatt, mint a beszerző héaazonosítása (lásd ebben az értelemben: 2017. február 9-ai Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 29. és 32. pont).

52 Ugyanezen megfontolások vonatkoznak arra az esetre, ha valamely tagállam a héairányelv 131. cikke alapján előírja, hogy az ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali adómentességnek az a feltétele, hogy az importőr közölje a beszerző héaazonosítószámát.

53 Másodszor, a héairányelv 143. cikkének a 2009/69 irányelv módosításaival bevezetett (2) bekezdése b) pontja ettől kezdődően elírja, hogy az ezen cikk (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali adómentesség alkalmazhatósága érdekében az importőrnek a behozatal idején közölnie kell a Közösségen belüli termékértékesítés beszerzőjének a héa-azonosítószámát.

54 Jóllehet, figyelemmel e rendelkezés szövegére, az úgy értelmezhető, hogy a behozatali adómentességet meg kell tagadni, amennyiben az importőr a beszerző héa-azonosítószámának közlését követően az érintett termékeket másik beszerző részére értékesíti, az ilyen értelmezés ugyanakkor ellentétes a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének általános rendszerével és annak összefüggéseivel.

55 Ugyanis, egyrészt a 2009/69 irányelv (3)–(5) preambulumbekkezdéséből az következik, hogy a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdése felsorolja az e rendelkezésben előírt behozatali héa alóli mentesség alkalmazásának minimumfeltételeit. A héairányelv e feltételekkel való kiegészítését az indokolta, hogy szükség volt annak megelőzésére, hogy olyan gazdasági szereplők alkalmazzák visszaélés szerűen és csalárd módon a héamentesség rendszerét, amelyek hasznot húznak a tagállamok által a behozatali adómentesség alkalmazása vonatkozásában korábban megállapított feltételek közötti különbségekből. Ebből következik az importőrnek a beszerző héa-azonosítószáma közlésére irányuló kötelezettsége, amely a 2009/69 irányelvvel bevezetett módosítás folytán a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szerepel, nem tekinthető az adómentesség anyagi jogi feltételének, hanem az csupán a tagállamok között az adómentesség alkalmazás tekintetében fennálló eltérések orvoslására irányul.

56 Annál is inkább ez a helyzet, mivel a 2009/69 irányelv nem módosította a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, amely visszautal a a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének az ezen irányelv 138. cikkében megállapított anyagi jogi feltételeire.

57 Másrészt, a főtanácsnok által az indítványa 67–71. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel, hozzá kell tenni, hogy az e rendelkezéssel ellentétes értelmezés elfogadása összeegyeztethetetlen lenne azzal, hogy a behozatali adómentességet a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége feltételeinek a tisztelőben tartásától teszik függővé, és mivel a 2009/69 nem módosította az utóbbi feltételeket, különösen a héairányelv 138. cikkét, ezen adómentességek rendszere ellentmondásossá válna.

58 Ebből következik akár a héairányelv eredeti változatáról, akár a héairányelvről van szó, a behozatali adómentesség főszabály szerint nem tagadható meg kizárólag azzal az indokkal, hogy a termékeket eltérő beszerzőnek értékesítették, mint amelynek a héa-azonosítószáma a behozatal időpontjában feltüntetésre került, feltéve hogy megállapítást nyer, hogy a behozatalt ténylegesen olyan közösségen belüli termékértékesítés követi, amely megfelel az adómentesség ezen irányelv 138. cikke (1) bekezdésében előírt anyagi jogi feltételeinek, és hogy az importőr továbbra is megfelelően tájékoztatja az illetékes hatóságokat a beszerző személyében történt változtatásokról.

59 Ez csak akkor lenne másképp, ha az importőr szándékosan részt venne valamely olyan adókijátszásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését, vagy ha valamely alaki követelmény megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd analógia útján: 2016. október 20-ai Plöckl ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 39., 43., 44. és 46. pont; 2017. február 9-ai Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 36–39. és 42. pont).

60 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az alaki követelmények megsértésének

szankcionálása céljából a tagállamok elírhatnak valamely mentesség alkalmazásának a megtagadásától eltérő olyan más szankciókat, mint a bírság kiszabása vagy a jogsértés súlyával arányos pénzbüntetés (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C-580/16, EU:C:2018:261, 52. pont).

61 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 143. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam illetékes hatóságai kizárólag azzal az indokkal tagadják meg a behozatali héa alóli mentességet, hogy a behozatalt követően a körülményekben bekövetkezett változás folytán a szóban forgó termékeket más adóalanynak értékesítették, mint amelynek a héaazonosítószámát a behozatali nyilatkozaton feltüntették, miközben az importőr teljeskörően tájékoztatta a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságait az új beszerző személyéről, feltéve hogy megállapítást nyer, hogy a behozatalt követően Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének anyagi jogi feltételei ténylegesen teljesültek.

A második kérdésről

62 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 143. cikkének az ezen irányelv 138. cikkével és 143. cikke (2) bekezdése c) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a CMR- és e-AD-fuvarlevelekhez, valamint az e-ROR-visszaigazolásokhoz hasonló dokumentumok, amelyek megerősítik a termékeknek a behozatal helye szerinti tagállamban fekvő adóraktárból a nem a beszerző részére, hanem valamely másik tagállamban található adóraktárba való elfuvarozását, kellő bizonyítéknak tekinthetők arra nézve, hogy a terméket ezen rendelkezések értelmében feladták vagy elfuvarozták.

63 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja előírja, hogy adómentesnek minősül az a termékbehozatal, amelyet olyan Közösségen belüli termékértékesítés követ, amely ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében maga is adómentes.

64 Egyrészt a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontjából, amelynek rendelkezései a 2009/69 irányelv által bevezetett módosításokból erednek, az következik, hogy a behozatali adómentesség csak akkor alkalmazandó, ha a behozatal időpontjában az importőr bizonyítékkal szolgál arra nézve, hogy a behozott termékeket a behozatal szerinti tagállamból valamely másik tagállamba szándékoznak feladni vagy elfuvarozni.

65 E tekintetben e módosításokat megelőzően kizárólag a tagállamok voltak jogosultak azon feltételek előírására, amelyeknek a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése szerinti, termékbehozatal utáni héamentességet alárendelték.

66 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre kizárólag akkor vonatkozik, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a beszerzőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a feladás vagy elfuvarozás kiindulási helye szerinti tagállam területét (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 25. pont).

67 A héamentességhez való jog kérelmezőjének, vagyis a termékértékesítőnek a feladata annak bizonyítása, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt feltételek teljesültek

(2007. szeptember 27-ii Twoh International ítélet, C-184/05, EU:C:2007:550, 26. pont). Ugyanakkor olyan körülmények között, amikor a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot a feladás vagy elfuvarozás kiindulási helye szerinti tagállam területén ruházzák át a beszerzőre, és amikor a beszerző a terméket a tagállam területén kívülre adja fel vagy fuvarozza el, az a bizonyíték, amelyet az értékesítő az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől a célból kapott információktól függ (2010. december 16-ii Euro Tyre Holding ítélet, C-430/09, EU:C:2010:786, 37. pont; 2017. június 14-ii Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C-26/16, EU:C:2017:453, 66. pont).

68 Ezenkívül a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdéséből és a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az érintett termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó feltétel teljesül, amennyiben a termékek ténylegesen elhagyták a feladás vagy elfuvarozás kiindulási helye szerinti tagállam területét annak érdekében, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállam területére szállítsák el (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-ii Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 27. és 33. pont).

69 A fentiekből az következik, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali adómentesség alkalmazása érdekében az importőrnek különösen a tekintetben kell bizonyítékkal szolgálnia a behozatal szerinti tagállam hatóságai részére, hogy egyrészt a behozatal időpontjában a szóban forgó termékeket valamely másik tagállamba szándékoztak feladni vagy elfuvarozni, másrészt pedig hogy az azt követő Közösségen belüli termékértékesítés keretében az említett termékek ilyen feladás vagy elfuvarozás tárgyát képezték.

70 Az importőr részéről e tekintetben elegendő annak bizonyítása, hogy a szóban forgó termékeket feladásra vagy elfuvarozásra szánták, és azokat ezt követően valamely másik tagállamba irányulóan ténylegesen feladták vagy elfuvarozták, anélkül hogy szükség lenne annak bizonyítására, hogy a termékeket kifejezetten a termékbeszerző címére adták fel vagy fuvarozták el.

71 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság különösen a CMR- és e-AD-fuvarlevelek, valamint az e-ROR-visszaigazolások bizonyító ereje tekintetében vár választ. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság feladata az alapügyben előterjesztett bizonyítékok bizonyító erejének a vizsgálata, a Bíróság ugyanakkor megadhatja számára az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a számára.

72 E tekintetben, ami először is az e-AD-fuvarleveleket illeti, hivatkozni kell az alapügybelihez hasonló jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítását kísérő elektronikus adminisztratív okmányokra (a továbbiakban: e-AD-okmány) vonatkozó uniós jogi rendelkezésekre.

73 Egyrészt a 2008/18 irányelv 21. cikkének (2) bekezdéséből és a 684/2009 rendeletnek az e rendelet 1. táblázatában szereplő I. mellékletével összefüggésben értelmezett 3. cikkéből az következik, hogy a feladó az elektronikus adminisztratív okmány tervezetét, amely tartalmazza többek között a szóban forgó gazdasági szereplőkre, így a feladóra és a címzettre, a feladási és a rendeltetési helyre, a feladott termékekre és az a termék tekintetében kiállított számlára, valamint a termékek elfuvarozására vonatkozó információkat, leghamarabb az okmányon az érintett jövedéki termék feladási dátumaként megjelölt időponttól 7 nappal nyújtja be a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz. Az említett hatóságok ezen irányelv 21. cikke (3) bekezdésének megfelelően megvizsgálják az e tervezetben szereplő adatokat.

74 Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 122. és 124. pontjában megjegyezte, meg kell állapítani, hogy az ilyen e-AD-okmány, amennyiben azt megfelelően kitöltötték és a behozatal időpontjában benyújtották, annak igazolására alkalmas bizonyítéknak minősülhet, hogy az említett

időpontban a szóban forgó terméket a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében valamely másik tagállamba szándékoztak feladni vagy elfuvarozni.

75 Másrészt pontosítani kell, hogy a 2008/118 irányelv 24. cikkének megfelelően a jövedéki termékek átvételekor a címzett a termékek átvételéről szóló elismervényt nyújt be a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai részére, e hatóságok pedig továbbítják azt a feladónak. E tekintetben a 684/2009 rendeletnek az e rendelet 6. táblázatában szereplő I. mellékletével összefüggésben értelmezett 7. cikkéből az következik, hogy ezen átvételi elismervény többek között utalást tartalmaz a vonatkozó euró AD-okmányra.

76 Meg kell állapítani – amint azt a főtanácsnok is tette indítványának a 126. pontjában –, hogy az ilyen átvételi elismervény alkalmas annak bizonyítására, hogy a szóban forgó termék ténylegesen elhagyta a feladás szerinti tagállam területét, és hogy azt a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében valamely másik tagállamba irányulóan feladták vagy elfuvarozták.

77 Ami ezt követően az euró ROR-visszaigazolásokot illeti, az ügy irataiból az következik, hogy az ilyen visszaigazolásokat a termékek feladását vagy elfuvarozását követően állítják ki. Amennyiben e visszaigazolások a behozatal időpontjában nem állnak rendelkezésre, azok nem bizonyíthatják, hogy a szóban forgó termékeket az említett időpontban a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében valamely másik tagállamba szándékoznak feladni vagy elfuvarozni. Ezzel szemben e visszaigazolások figyelembe vehetők annak bizonyítékeként, hogy az említett termékek feladására vagy elfuvarozására a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében valóban sor került.

78 Végül, a CMR-fuvarlevelek tekintetében meg kell állapítani, hogy azok kiállítására a termékeknek valamely másik tagállamba való feladását vagy elfuvarozását megelőzően kerül sor, és azokon feltüntetésre kerül többek között a feladási hely, a vevő, az átvételi hely és a szállítást végző gépjármű. E fuvarlevelekkel ebből következően bizonyítható, hogy a szóban forgó termékeket az említett tagállamba irányulóan szándékoznak feladni vagy elfuvarozni, és azok a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében figyelembe vehetők, amennyiben bemutatásukra a behozatal időpontjában sor került. Továbbá a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján is figyelembe vehetők, annál is inkább, mivel a feladás vagy az elfuvarozás lezárultát követően a kézhezvételt igazoló bejegyzés kerül rá felvezetésre.

79 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt vita alakult ki az alapeljárásban részt vevő felek között abban a kérdésben, hogy a behozatali adómentesség megtagadható-e kizárólag azzal az indokkal, hogy az Enteco Baltic által kiállított CMR-fuvarlevelek nem tartalmaztak kézhezvételt igazoló bejegyzést, vagy azokon a lengyel adóraktárak nyilvántartásba vételi bejegyzése szerepelt. Ugyanis meg kell jegyezni, hogy önmagában ez az indok nem vezethet a mentesség elutasításához, amennyiben az e társaság által benyújtott további bizonyítékok alkalmasak annak alátámasztására, hogy egyrészt a behozatal időpontjában a szóban forgó termékeket valamely másik, a behozatal szerinti tagállamtól eltérő tagállamba irányulóan szándékoztak feladni vagy elfuvarozni, és hogy az e feladást vagy elfuvarozást követő ügylet során e termékeket ténylegesen feladták vagy elfuvarozták e másik tagállamba.

80 Ebből következően a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az Enteco Baltic által benyújtott valamennyi bizonyítékra figyelemmel megvizsgálja, hogy e feltételek teljesülnek-e.

81 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikkének az ezen irányelv 138. cikkével és 143. cikke (2) bekezdése c) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése d) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

- az olyan dokumentumok, amelyek megerősítik a termékeknek a behozatal helye szerinti tagállamban fekvő adóraktárból a nem a beszerző részére, hanem valamely másik tagállamban található adóraktárba való elfuvarozását, kellő bizonyítéknak tekinthető arra nézve, hogy e termékeket ezen rendelkezések értelmében valamely másik tagállamba irányulóan feladták vagy elfuvarozták;
- a CMR és eAD fuvarlevelekhez hasonló dokumentumok figyelembe vehető annak bizonyítása érdekében, hogy valamely tagállamba való behozatal időpontjában a szóban forgó termékeket a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében valamely másik tagállamba irányulóan szándékoznak feladni vagy elfuvarozni, amennyiben az említett dokumentumok ebben az időpontban benyújtásra kerülnek, és azok tartalmazzák a szükséges információkat. E dokumentumok, ugyanúgy mint az eROR visszaigazolások és a jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítást végén kiállított átvételi elismervény, alkalmasak annak bizonyítására, hogy az említett termékeket a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően ténylegesen feladták vagy elfuvarozták valamely másik tagállamba.

A harmadik és a negyedik kérdésről

- 82 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy azzal ellentétes, hogy valamely tagállami adóhatóság megtagadja valamely importról az e rendelkezés szerinti héalevonási jog gyakorlását az olyan termékbehozatalok tekintetében, amelyeket ezen államban teljesítettek, és amelyeket Közösségen belüli termékértékesítés követett, amennyiben e termékeket nem közvetlenül a beszerző, hanem az utóbbi által kijelölt fuvarozási vállalkozások és adóraktárak részére továbbították, és hogy ezzel összefüggésben ugyanúgy kell-e értelmezni a „termékértékesítés” ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése szerinti fogalmát, mint az említett irányelv 167. cikke vonatkozásában.
- 83 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali adómentességnek az a feltétele, hogy azt olyan Közösségen belüli termékértékesítés kövesse, amely ezen irányelv 138. cikke (1) bekezdésének értelmében maga is adómentes.
- 84 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésében meghatározott termékértékesítésekhez hasonlóan a Közösségen belüli termékértékesítés megköveteli a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának a beszerzőre történő átruházását (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-ai Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 32. pont).
- 85 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a „termékértékesítésnek” a héairányelv értelmében vett fogalmát az Unió jogára sajátosan jellemző, önálló és egységes értelmezéssel kell ellátni (lásd ebben az értelemben: 2010. június 3-ai De Fruytier ítélet, C-237/09, EU:C:2010:316, 22. pont). A héairányelvnek, amely többek között arra irányul, hogy a közös héarendszert az adóztatott ügyletek egységes definíciójára alapítsák, a célkitűzéseivel összhangban (lásd ebben az értelemben: 1990. február 8-ai Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61, 8. pont; 2017. május 11-ai Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 25. pont), e fogalomnak ezen irányelv keretében egységes jelentést kell tulajdonítani. Ebből következően az nem értelmezhető eltérő módon a behozatali adómentességgel és a héairányelv 167. cikkében foglalt előzetesen felszámított hűa levonásához való joggal összefüggésben.
- 86 Az állandó ítélkezési gyakorlatból továbbá az következik, hogy a „termékértékesítés” e rendelkezés szerinti fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak

átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (2010. június 3-ai De Fruytier ítélet, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 A birtokba vehető dolog olyan átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, nem követeli meg, hogy az a fél, akire a dolog átruházzák, a dolog felett fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy az említett dolog fizikailag a részére elszállítsák és/vagy azt fizikailag megkapja (2015. július 15-ai Itales végzés, C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 36. pont).

88 Ezzel szemben nem tartozhat a „termékértékesítés” fogalma alá a birtokba vehető dolog olyan átruházása, amely nem jogosít fel tulajdonosként való rendelkezésre, sem a termékeknek pusztán a birtoklásuk érdekében való átruházása (lásd ebben az értelemben: 2005. július 14-ai British American Tobacco és Newman Shipping ítélet, C-435/03, EU:C:2005:464, 36. pont), sem pedig az a helyzet, amelyben a szállító gyakorlatilag más gazdasági szereplők javára egyik helyről a másikra szállítja az érintett termékeket (lásd ebben az értelemben: 2010. június 3-ai De Fruytier ítélet, C-237/09, EU:C:2010:316, 25. pont).

89 Az alapügyet illetően, annak megállapítása érdekében, hogy az importőr és a beszerző között a szóban forgó termékek behozatalát követően megvalósult ügyletek a héairányelv értelmében vett „termékértékesítésnek” minősülnek-e, azt kell – amint az a főtanácsnok indítványának a 95–97. pontjából következik – megvizsgálni, hogy az Enteco Baltic átruházta-e az e termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát a fuvarozókra és az adóraktárakra, vagy hogy ez utóbbiak kizárólag a fuvarozásban és a tárolásban töltötték-e be közvetítő szerepet, anélkül hogy a jog rájuk átszállt volna. Ez utóbbi esetben és amennyiben az Enteco Baltic ténylegesen átruházta az említett jogot a beszerzőkre, amint azt az előzetes döntéshozatal iránti kérelem sugalmazza, az említett ügyleteket „termékértékesítésnek” kell minősíteni.

90 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a rendelkezésre álló összes körülményt figyelembe véve megvizsgálja, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben ez a helyzet áll-e fenn (lásd ebben az értelemben: 1990. február 8-ai Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61, 13. pont; 2013. július 18-ai Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 34. pont).

91 Amennyiben a mérlegelés eredményeként úgy tűnik, hogy az Enteco Baltic átruházta a termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát a beszerzőkre, és amennyiben a behozatali adómentesség további feltételei teljesülnek, a behozatali adómentesség nem tagadható meg az Enteco Baltictól.

92 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy valamely tagállami adóhatóság az olyan termékbehozatalok tekintetében, amelyeket ezen tagállamban teljesítettek, és amelyeket Közösségen belüli termékértékesítés követett, azzal az indokkal tagadja meg valamely importőrrel az e rendelkezés szerinti héalevonási jog gyakorlását, hogy e termékek nem közvetlenül a beszerzőre kerültek átruházásra, hanem azokat az utóbbi által kijelölt fuvarozási vállalkozások és adóraktárak részére továbbították, amennyiben az importőr átruházta az említett termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát a beszerzőre. Ennek keretében a „termékértékesítésnek” az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése szerinti fogalmát ugyanúgy kell értelmezni, mint az említett irányelv 167. cikkével összefüggésben.

Az ötödik és a hatodik kérdésről

93 Ötödik és hatodik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között megtagadják a jóhiszem? import?rt?l a behozatali héamentesség gyakorlását, amennyiben a behozatalt követ? Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei a beszerz? által elkövetett adócsalás miatt nem teljesülnek.

94 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a bíróság ítélkezési gyakorlata alapján 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 biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy neki tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vev? által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden t?le telhet? észszer? intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia t?le a héamentességhez való jogot (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 48. és 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

95 A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján megvizsgálja, hogy az Enteco Baltic jóhiszem?en járt-e el, és megtett-e valamennyi t?le észszer?en elvárható intézkedést az arról való meggy?z?dés érdekében, hogy a megvalósult behozatali és értékesítési ügyletek nem vezettek adócsaláshoz (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. pont). A Bíróság ugyanakkor megadhatja az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a számára (2017. június 14?i Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C?26/16, EU:C:2017:453, 72. pont).

96 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratok nem tartalmaznak olyan információkat, amelyek alapján megállapítható lenne, hogy az Enteco Baltic a megkövetelt gondossággal járt-e el, vagy sem. E tekintetben ugyanakkor pontosítani kell, hogy – amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 102–104. pontjában megjegyezte – az a körülmény, hogy az import?r elektronikus úton tartotta a kapcsolatot az ügyfeleivel, nem támaszthatja alá az import?r jóhiszem?ségének hiányát vagy hanyagságát, és az arra sem enged következtetni, hogy e társaság tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

97 Amennyiben a kérdést elterjeszt? bíróság megállapítaná, hogy az Enteco Baltic jóhiszem?en járt el, és minden t?le észszer?en elvárható intézkedést megtett az arról való meggy?z?dés érdekében, hogy a megvalósult behozatali és értékesítési ügyletek nem vezettek adócsaláshoz, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ellentétes a jogbiztonság elvével, hogy valamely tagállam, amely a mentességhez való jog bizonyítékeként eredetileg elfogadta az eladó által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezheti ezen eladót, hogy a beszerz? által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyr?l az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása, fizesse meg az e termékértékesítés utáni héát (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet, C?409/04, EU:C:2007:548, 50. pont; 2017. június 14?i Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C?26/16, EU:C:2017:453, 75. pont).

98 A Bíróság rendelkezésére álló irataiból nem állapítható meg, hogy e feltételek az alapügyben szóban forgó helyzetben teljesültek-e. E tekintetben ezen iratokból kétségtelenül kit?nik, hogy az adófelügyelet az Enteco Baltic által benyújtott bizonyítékok alapján megállapította, hogy a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességének a feltételei teljesültek, és hogy semmilyen gondatlanság nem róható fel e társaság terhére. Ugyanakkor hangsúlyozni kell, hogy

az adófelügyelet által végzett elemzés, amely mindazonáltal csak az alapügyben szóban forgó ügyletek egy részét érintette, nem akadályozta meg az SDV-t abban, hogy az alkalmazandó határidők tiszteletben tartásával lefolytatott újabb ellenőrzés keretében megvizsgálja, hogy az Enteco Balticnak nem volt-e vagy nem lehetett-e tudomása a beszerző által a szóban forgó ügyletek egésze vonatkozásában esetlegesen elkövetett adócsalásról.

99 A litván kormány és a Bizottság által a tárgyaláson előterjesztett azon érv, amely szerint az adófelügyelet, majd pedig az SDV által lefolytatott ellenőrzés tárgya eltérő volt, mivel az előbbi a héairányelv 138. cikkében támasztott feltételek tiszteletben tartásának a vizsgálatára, az utóbbi pedig az ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjában előírt feltételek tiszteletben tartásának a vizsgálatára irányult, nem kérdőjelezi meg a jogbiztonság elvének a jelen ítélet 97. és 98. pontjában kifejtett megfontolások figyelembevételével való értelmezését. Ugyanis a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján biztosított behozatali adómentességnek az a feltétele, hogy teljesüljenek az e behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítésnek az ezen irányelv 138. cikke (1) bekezdése szerinti adómentessége tekintetében előírt feltételek. Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információk szerint az SDV határozata éppen ez utóbbi rendelkezés feltételeire vonatkozott.

100 A fenti megfontolásokra tekintettel az ötödik és hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között megtagadják a jóhiszemű importőrrel a behozatali héamentesség gyakorlását, amennyiben a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei a beszerző által elkövetett adócsalás miatt nem teljesülnek, kivéve ha bizonyításra kerül, hogy az importőr tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és hogy nem tett meg minden tőle telhető észerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt. Önmagában az, hogy az importőr és a beszerző elektronikus kommunikációs eszközök útján kommunikált egymással, nem enged arra következtetni, hogy az importőr tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy ilyen adócsalásban vesz részt.

A hetedik kérdésről

101 Hetedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy az illetékes nemzeti hatóságok az arra irányuló vizsgálatuk során, hogy sor került-e a termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházására, kötelesek az olyan információk beszerzésére, amelyekhez egyedül a hatóságok férhetnek hozzá.

102 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 67. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal való analógia útján és amint azt egyébként a kérdést előterjesztő bíróság is kifejti, az importőr feladata annak bizonyítása, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali héamentesség feltételei teljesülnek-e. E tekintetben az importőr feladata többek között annak bizonyítása, hogy sor került-e a termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogának a beszerzőre való átruházására.

103 Ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából a Közösségen belüli ügyletekkel összefüggésben az következik, hogy amennyiben az értékesítő nem tudja benyújtani az annak alátámasztásához szükséges bizonyítékokat, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének a feltételei teljesültek, a termék feladásának vagy elfuvarozásának a kiindulási helye szerinti tagállam adóhatóságai a tagállamok adóhatóságai közötti információcsere rendszeréről szóló 1798/2003 rendelet rendelkezései alapján nem kötelesek arra, hogy információkat szerezzenek be a rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól (lásd ebben az

értelemben: 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 37. pont; továbbá analógia útján: 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet, C-184/05, EU:C:2007:550, 28., 34. és 38. pont).

104 Ezen értelmezés a 904/2010 rendeletre is átültethető, amely a 62. cikkének második bekezdése értelmében 2012. január 1-jei hatállyal alkalmazandó, és a 61. cikkének első bekezdése értelmében ugyanezen időponttal hatályon kívül helyezi az 1798/2003 rendeletet.

105 Ugyanis, amint az különösen a 904/2010 rendelet (3), (4) és (7) preambulumbekkezdéséből következik, ez utóbbi a héacsallás elleni küzdelemre, valamint arra irányul, hogy hozzájáruljon a hía megfelelő alkalmazásához. E tekintetben e rendelet az első cikke (1) bekezdése első albekezdésének megfelelően megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek és átadják egymásnak a hía helyes megállapításához, a hía – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történő – helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez és a héacsallás elleni küzdelemhez szükséges információkat. Közelebbről, az említett rendelet 7. cikkének (1) bekezdése e tekintetben elírja, hogy a megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság a hía helyes megállapításához szükséges valamennyi információt átadja. A 904/2010 rendelet 54. cikkének (1) bekezdése korlátokat ír el ezen nemzeti hatóságok közötti információcsere vonatkozásában, amelyek nem kötelesek minden körülmények között a kért információk nyújtására. Ebből következően és az e rendeletben szereplő, erre vonatkozó kifejezett rendelkezés hiányában e rendelet nem ruházza fel az adóalanyokat arra irányuló különös joggal, hogy információk átadását kérjék, amennyiben ők maguk nem tudnak olyan bizonyítékokat szolgáltatni, amelyek alkalmasak arra, hogy igazolják hielevonási jogukat (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet, C-184/05, EU:C:2007:550, 30–34. pont).

106 A fenti megfontolásokra tekintettel a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hieirányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az illetékes nemzeti hatóságok az arra irányuló vizsgálatuk során, hogy sor került-e a termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházására, nem kötelesek az olyan információk beszerzésére, amelyekhez egyedül a hatóságok férhetnek hozzá.

A költségekről

107 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 143. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam illetékes hatóságai kizárólag azzal az indokkal tagadják meg a behozatali hozzáadottértékadó alóli mentességet, hogy a behozatalt követően a körülményekben bekövetkezett változás folytán a szóban forgó termékeket más adóalanynak értékesítették, mint amelynek a hozzáadottértékadóazonosító számát a behozatali nyilatkozaton feltüntették, miközben az importőr teljeskörően tájékoztatta a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságait az új beszerző személyéről, feltéve hogy megállapítást nyer, hogy a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének anyagi jogi feltételei ténylegesen teljesültek.

2) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 tanácsi irányelv 143. cikkének az ezen módosított irányelv 138. cikkével és 143. cikke (2) bekezdése c) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése d) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

- az olyan dokumentumok, amelyek megerősítik a termékeknek a behozatal helye szerinti tagállamban fekvő adóraktárból a nem a beszerző részére, hanem valamely másik tagállamban található adóraktárba való elfuvarozását, kellő bizonyítéknak tekinthetők arra nézve, hogy e termékeket valamely másik tagállamba irányulóan feladták vagy elfuvarozták.
- a nemzetközi közúti áru fuvarozási szerződésről szóló, Genfben 1956. május 19-én aláírt, az 1978. július 5-ii jegyzőkönyvvel módosított egyezmény alapján kiállított fuvarlevélhez és a jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítását kísérő elektronikus adminisztratív okmányokhoz hasonló dokumentumok figyelembe vehetők annak bizonyítása érdekében, hogy valamely tagállamba való behozatal időpontjában a szóban forgó termékeket a módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében valamely másik tagállamba irányulóan szándékoznak feladni vagy elfuvarozni, amennyiben az említett dokumentumok ebben az időpontban benyújtásra kerülnek, és azok tartalmazzák a szükséges információkat. E dokumentumok, ugyanúgy mint a termékek értékesítéséről szóló elektronikus visszaigazolások és a jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítás végén kiállított átvételi elismervény, alkalmasak annak bizonyítására, hogy az említett termékeket a módosított 2006/112 irányelv 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően ténylegesen feladták vagy elfuvarozták valamely másik tagállamba.

3) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy valamely tagállami adóhatóság az olyan termékbehozatalok tekintetében, amelyeket ezen tagállamban teljesítettek, és amelyeket Közösségen belüli termékértékesítés követett, azzal az indokkal tagadja meg valamely importőrrel az e rendelkezés szerinti hozzáadottértékadólevonási jog gyakorlását, hogy e termékek nem közvetlenül a beszerzőre kerültek átruházásra, hanem azokat az utóbbi által kijelölt fuvarozási vállalkozások és adóraktárak részére továbbították, amennyiben az importőr átruházta az említett termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát a beszerzőre. Ennek keretében a „termékértékesítésnek” az ezen módosított irányelv 14. cikke (1) bekezdése szerinti fogalmát ugyanúgy kell értelmezni, mint az említett módosított irányelv 167. cikkével összefüggésben.

4) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között megtagadják a jóhiszemű importőrrel a behozatali hozzáadottértékadó alóli mentesség gyakorlását, amennyiben a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei a beszerző által elkövetett adócsalás miatt nem teljesülnek, kivéve ha bizonyításra kerül, hogy az importőr tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és hogy nem tett meg minden tőle telhetőt és szívesen intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt. Önmagában az, hogy az importőr és a beszerző elektronikus kommunikációs eszközök útján kommunikált egymással, nem enged arra következtetni, hogy az importőr tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy ilyen adócsalásban vesz részt.

5) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az illetékes nemzeti hatóságok az arra irányuló vizsgálatuk során, hogy sor került-e a termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházására, nem kötelesek az olyan információk beszerzésére, amelyekhez egyedül a hatóságok férhetnek hozzá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.