

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2019. február 14.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 143. cikk (1) bekezdésének d) pontja – Mentességek a behozatali héa alól – Közösségen belüli továbbítás által követett behozatalok – Ezt követő Közösségen belüli értékesítés – Adócsalás – Az adómentesség megtagadása – Feltételek”

A C-531/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (központi közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2017. szeptember 8-án érkezett, 2017. június 29-i határozatával terjesztett el

a **Vetsch Int. Transporte GmbH**

és

a **Zollamt Feldkirch Wolfurt**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

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

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Vetsch Int. Transporte GmbH képviseletében P. Csoklich Rechtsanwalt,
- a Zollamt Feldkirch Wolfurt képviseletében G. Kofler, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviseletében F. Koppensteiner, D. Schwab és C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében M. Tassopoulou és G. Papadaki, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében B.-R. Killmann és F. Clotuche-Duvieusart, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 143. cikke d) pontjának, valamint ezen, a 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 175., 12. o.) módosított irányelv (a továbbiakban: módosított héairányelv) 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Vetsch Int. Transporte GmbH (a továbbiakban: Vetsch) és a Zollamt Feldkirch Wolfurt (Feldkirch Wolfurt vámhivatala, Ausztria; a továbbiakban: vámhivatal) között, Svájcban származó termékeknek Ausztriába Bulgáriába történő továbbítása céljából történő importját terhelő hozzáadottértékadó alóli mentesség tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó, szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó nyilatkozatokat a 2010. december 10-e és 2011. július 5-e közötti időszakban nyújtották be. Mivel a héairányelvet többek között a 2009/69 irányelv módosította, amelynek átültetési határideje 2011. január 1-jén járt le, az alapügyre a héairányelv és a módosított héairányelv rendelkezéseit kell alkalmazni.

A héairányelv

4 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja előírja:

„A hēa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

d) a termékimport.”

5 Ezen irányelv 17. cikke (1) bekezdésének első albekezdése kimondja:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása egy másik tagállamba.”

6 Az említett irányelv 138. cikke értelmében:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül a tagállamok mentesítik továbbá az alábbi ügyleteket:

[...]

c) másik tagállamba történő továbbításból álló termékértékesítés, amelyre vonatkozna az (1) bekezdésben és az a) és b) pontban említett adómentesség, amennyiben az értékesített termék beszerzője egy másik adóalany lenne.”

7 Ugyanezen irányelv 143. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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;

[...]”

8 A héairányelv 201. cikke értelmében:

„Import esetén a héa az import szerinti tagállam által adófizetésre kijelölt vagy olyanként elismert személyt vagy személyeket terheli.”

A módosított héairányelv

9 A módosított héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja, valamint 138. és 201. cikke azonos módon került megfogalmazásra, mint a héairányelv vonatkozó rendelkezései. Ezzel szemben a módosított héairányelv 143. cikke kimondja:

„(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 az import szerinti tagállam illetékes hatóságával:

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

- b) azon megrendelőnek egy másik tagállam által kibocsátott hűtőazonosítószáma, akinek a részére a termékeket a 138. cikk (1) bekezdése szerint értékesítik, vagy a termék feladásának vagy fuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállam által kibocsátott saját hűtőazonosítószáma, ha a termékek a 138. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerint továbbítják;
- c) annak bizonyítéka, hogy az importált termékeket az import 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.”

Az osztrák jog

10 Az Umsatzsteuergesetz 1994-nek (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: UStG 1994) a belső piacra vonatkozó rendelkezéseket tartalmazó melléklete 6. cikke (3) bekezdése első albekezdésének értelmében „azon termékek behozatala, amelyeket a nyilatkozattevő a behozatalt követően közvetlenül közösségen belüli értékesítések érdekében használ fel, adómentes; a nyilatkozattevőnek az 1994. évi UStG e mellékletének 7. cikkében foglalt feltételek meglétét számviteli dokumentumok segítségével kell bizonyítania. Az adómentesség csak abban az esetben alkalmazható, ha azon személy, akinek a vállalkozása érdekében a termékek behozatalára sor került, maga végzi a kapcsolódó Közösségen belüli értékesítést.”

11 Az UStG 1994 26. cikkének (1) bekezdése értelmében a vámokra vonatkozó rendelkezéseket analógia útján a behozatali hűtőre is alkalmazni kell.

12 A Zollrechts-Durchführungsgesetz (vámjogi végrehajtási törvény) 71a. cikkének értelmében az UStG 1994-nek 6. cikke (3) bekezdése alapján a behozatali hűtő alóli mentesség esetén a nyilatkozattevő is kötelezett azon behozatali hűtő megfizetésére, amely a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-ji 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 204. cikkének (1) bekezdése értelmében keletkezett, amennyiben nem minősül már a Vámkódex 204. cikkének (3) bekezdése értelmében adófizetésre kötelezettnek.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 A Vetsch fuvarozással foglalkozó osztrák korlátolt felelősségű társaság.

14 A 2010. december 10-e és 2011. július 5-e közötti időszakban e társaság mint két bolgár társaság, K és B közvetlen képviselője Svájcból importált áruk szabad forgalomba bocsátására vonatkozó nyilatkozatokat nyújtott be. E nyilatkozatokban Vetsch az UStG 1994-nek a belső piacra vonatkozó rendelkezéseket tartalmazó melléklete 6. cikke (3) bekezdésében előírt mentességet kérte, és e tekintetben a „42-es eljáráskóddal végzett vámeljárásra” hivatkozott. Következésképpen az érintett árukat a behozatali hűtő alóli mentességgel bocsátották szabad forgalomba.

15 2011. szeptember 6-ai határozatában a vámhivatal felszólította a Vetschet, hogy fizesse meg az érintett áruk utáni behozatali hűtőt a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel az említett nyilatkozatokban kért mentesség feltételei nem álltak fenn. A Vetsch következtésképpen hűtőfizetésre kötelezetté vált. 2012. január 31-én a vámhivatal elutasította a Vetsch e határozattal szembeni panaszát.

16 A Vetsch keresetet nyújtott be a vámhivatal elutasító határozatával szemben a

Bundesfinanzgerichthez (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria), amely 2016. március 30-ii határozatával mint megalapozatlant elutasította azt.

17 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy e bíróság bizonyítottnak tekintette azt, hogy az alapügyben szereplő áruk eladója átruházta a bolgár címzettek az ezen áruk feletti rendelkezés jogát, amíg az áruk Svájcban voltak, tehát azeltt, hogy azokat Ausztriában vámkezeltek volna. Az nem bizonyított, hogy e címzettek elveszítették volna e jogukat Bulgáriában. Az említett címzettek bejelentették a hivatkozott áruk Közösségen belüli beszerzését, de adócsalás felelsei lettek e tagállamban, mivel nem megfelelően jelentették be, hogy a szóban forgó árukat a Közösségen belül adómentesen értékesítették a Vetsch javára.

18 A Vetsch a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozata ellen felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz.

19 A kérdést elterjesztő bíróság eladja, hogy az osztrák jog szerint akkor kell behozatali héát fizetni, ha az Ausztriába történő behozatalt követő továbbításhoz kapcsolódó, a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség feltétele nem teljesül. Ebben az esetben a belső jog elírja, hogy ezen adó fizetésére az a személy kötelezett, akinek tiszteletben kell tartania e feltételt, nevezetesen a jelen ügyben azon érintett bolgár címzettek, akiknek a Vetsch a közvetlen képviselője. Az alapügyben a Vetschet mindazonáltal az említett adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezettnek kell tekinteni.

20 E bíróság szerint a héairányelv 143. cikkének d) pontja, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali héa alóli mentesség attól a kérdéstől függ, hogy a Közösségen belüli továbbítás héamentes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében.

21 E bíróság e tekintetben eladja, hogy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy ítélte meg, hogy az e mentesség igénybevételét lehetővé tévő feltételek nem teljesültek a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata alapján, amely szerint a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében vett héamentességet meg kell tagadni az adóalannyal szemben, ha az adócsalást követett el, vagy tudta, illetve tudnia kellett volna, hogy az általa végrehajtott ügylet a vevő által elkövetett csalást valószínűsített meg, és nem tett meg minden tőle telhetőt észszerű intézkedést annak érdekében, hogy el lehessen kerülni e csalást. A Bíróság e tekintetben a Közösségen belüli továbbítást a Közösségen belüli értékesítéssel egyenértékűnek minősítette.

22 A kérdést elterjesztő bíróság szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlata olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az adócsalás a héa levonásával, a héamentességgel vagy a héavisszatérítéssel érintett ügyletet vagy azt megelőző vagy követő ügyletet érintette. Mindazonáltal az alapügy körülményei különböznek az e precedensek alapjául szolgáló ügyek körülményeitől.

23 E bíróság kiemeli, hogy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) megállapította, hogy mindkét bolgár vállalkozás, amelyeknek a Közösségen belüli Bulgáriában történő árutovábbításáról van szó, nyújtott be adóbevallást, és abban feltüntették a Közösségen belüli beszerzést. Az adócsalásra csak az ügylet egy későbbi szakaszában került sor, nevezetesen a szóban forgó áruknak a Közösségen belüli új, e vállalkozások által végzett, a Vetsch számára történő értékesítésére vonatkozó bevallásban. Az említett vállalkozások jogellenesen mentesítették az adó alól e Közösségen belüli értékesítést. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozatát arra az elfeltevésre alapította, hogy az említett értékesítés nem történt meg. Az elztes döntéshozatal iránti kérelemből kitnik, hogy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy ítélte meg, hogy nem került bizonyításra, hogy az említett áruknak a Közösségen belül, Bulgáriába történő továbbítása időpontjában

ugyanezen vállalkozásoknak már szándékában állt az ezen árukkal kapcsolatos, további ügyletre vonatkozó adócsalás elkövetése.

24 A kérdést elterjeszt? bíróság szerint a Bíróság ítélezési gyakorlatából az következik, hogy a héalevonáshoz vagy a héamentességhez a Közösségen belüli értékesítés jogcímén való jog alkalmazását meg kell tagadni, ha maga az adóalany adócsalást követett el.

25 E tekintetben e bíróság eladja, hogy ez az ítélezési gyakorlat nem csak az adócsalást elkövet? adóalanyra, hanem azon adóalanyra is vonatkozik, aki tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa végzett ügylet az értékesít? vagy egy másik, az értékesít? lánc elején vagy végén található gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalást valósít meg.

26 E bíróság arra is keresi a választ, hogy releváns?e ezen ítélezési gyakorlat az alapügyben szerepl?höz hasonló olyan helyzetben, amelyben az adócsalás csak az értékesítési lánc azon kés?bbi szakaszában történt, amely a szóban forgó Közösségen belüli továbbítást, valamint az ez utáni Közösségen belüli beszerzést követte.

27 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Meg kell?e tagadni a [héairányelv] 138. cikke szerinti adómentességet egy tagállamból történ? Közösségen belüli továbbítás esetében, ha egy másik tagállamba irányuló e továbbítást megrendel? adóalany egy másik tagállamban a Közösségen belüli továbbítással összefügg? Közösségen belüli beszerzést ugyan bevallotta, az érintett termékekre vonatkozó kés?bbi adóköteles ügylet során azonban a másik tagállamban adócsalást követett el azáltal, hogy jogtalanul e másik tagállamból történ? Közösségen belüli adómentes értékesítést vallott be?

2) Relevánsnak tekinthet??e az els? kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy az adóalanynak már a Közösségen belüli továbbítás id?pontjában szándékában állt e termékek kés?bbi értékesítése tekintetében az adócsalás elkövetése?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

Az els? kérdésr?

28 Elzetesen meg kell állapítani, hogy az els? kérdés a héairányelv 138. cikke szerinti mentességre vonatkozik. Mindazonáltal az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban eladottakból az t?nik ki, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetben meg kell?e tagadni azt a héamentességet, amelyben egy harmadik országból valamely tagállamba irányuló olyan termékimport részesül, amely megfelel a héairányelv 143. cikkének d) pontjában, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában elírt feltételeknek, amennyiben e termékeket ezt követ?en egy másik tagállamba továbbították egy olyan személy számára, aki az említett termékek e továbbítását követ?en adócsalást követett el.

29 A fenti megfontolásokra figyelemmel meg kell állapítani, hogy els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 143. cikkének d) pontját, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy a héamentességnek az e rendelkezésekben elírt kedvezményét meg kell tagadni az ezen irányelv 201. cikke értelmében az ezen adó fizetésére kötelezettnek kijelölt vagy elismert import?rral szemben, ha az ezen importot követ?, Közösségen belüli továbbítás címzettje adócsalást követ el az e továbbítást követ? ügylettel kapcsolatban, amely adócsalás nem köthet?

e továbbításához.

30 A héairányelv 143. cikkének d) pontjából, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjából az következik, hogy a tagállamok mentesítik a harmadik területre¹ vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek egy 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 import² r által végzett termékértékesítés az említett irányelv 138. cikkének megfelelően adómentes.

31 Amint azt a Bíróság már megállapította, a behozatali héa alóli mentességnek tehát az a feltétele, hogy a behozatalt az import² r által megvalósított olyan közösségi értékesítés kövesse, amely a héairányelv 138. cikke értelmében maga is adómentes, és az ebből¹ következően az e cikkben megállapított anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ (2018. június 20-³i Enteco Baltic ítélet, C-108/17, EU:C:2018:473, 47. pont). Ugyanez a helyzet, ha – mint a jelen ügyben is – a termékértékesítés lényege a termékeknek egy más tagállamba történő továbbítása.

32 Ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése el⁴ írja, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerz⁵, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, és ha a termékértékesítés megrendel⁶ je a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér⁷ tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy. Az említett irányelv 138. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében az ugyanezen rendelkezés (1) bekezdésében említett termékértékesítéseken túl a tagállamok mentesítik az adó alól a valamely másik tagállamba történő továbbításból álló azon termékértékesítéseket, amelyekre az (1) bekezdésben említett adómentesség vonatkozna, amennyiben az értékesített termék beszerz⁵ je egy másik adóalany lenne.

33 A héamentesség tekintetében a 17. cikk (1) bekezdésének első albekezdése szerinti, Közösségen belüli továbbítás első sorban az olyan közösségi továbbítással egyenérték⁸, amelynek héamentességét ezen irányelv 138. cikke írja elő (a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó⁹ rendszer: egységes adóalap¹⁰ megállapításáról szóló, 1977. május 17-¹¹i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.] megfelelő rendelkezéseit illet¹² en lásd: 2016. október 20-¹³i Plöckl ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 29. pont).

34 Márpedig a jelen ügyben a kérdést el¹⁴ terjeszt¹⁵ bíróság által szolgáltatott információkra tekintettel az e bíróság által végzend¹⁶ vizsgálat fenntartása mellett meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó, Közösségen belüli továbbítás megfelel a héairányelv 138. cikkében foglalt feltételeknek, amelye rendelkezésre ezen irányelv 143. cikkének d) pontja, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja utal.

35 Ezenfelül, az el¹⁷ zetes döntéshozatalra utaló határozatból semmilyen olyan tényez¹⁸ nem t¹⁹ nik ki, amely lehet²⁰ vé tenné annak megállapítását, hogy az alapügyben szóban forgó termékimportok nem teljesítik a behozatali héa alóli mentességnek a jelen ítélet el²¹ z²² pontjában említett utolsó két rendelkezésben el²³ írt egyéb feltételeit.

36 Abból az el²⁴ feltevésből²⁵ kell tehát kiindulni, hogy az alapügyben szóban forgó termékimportok teljesítik a behozatali héa alóli mentességnek a héairányelv 143. cikkének d) pontjában, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában el²⁶ írt feltételeit.

37 A kérdést el²⁷ terjeszt²⁸ bíróság mindazonáltal arra keresi a választ, hogy egy továbbítás által követett import utáni, Közösségen belüli értékesítés keretében végzett csalárd ügylet hatást

gyakorol?e a szóban forgó héamentességekre. E bíróság mindazonáltal egyáltalán nem vonja kétségbe az adócsalással érintett, Közösségen belüli értékesítést megelőző import, illetve továbbítás jogszerűségét.

38 Márpedig, amint arra a Bizottság is hivatkozott a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételeiben, az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben egy Közösségen belüli továbbítás által követett importot, illetve azon Közösségen belüli értékesítést, amellyel az adócsalás kapcsolatos volt, két egymástól független ügyletnek kell tekinteni.

39 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a héairányelv 143. cikkének d) pontjából, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjából valójában kettős adómentesség következik, nevezetesen az első héamentesség, amely a héairányelv 201. cikkének értelmében szokásosan az importnak köszönhető, illetve egy második mentesség az ezen importot követő, Közösségen belüli értékesítés vagy továbbítás jogcímén.

40 Ily módon, amennyiben teljesülnek a héairányelv 143. cikkének d) pontjában, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt feltételek, egy harmadik országból az Unióba feladott vagy szállított termékeket terhelő héa fűszabály szerint első alkalommal nem azon tagállamban kerül felszámításra, amelynek területére a termékeket először importálták, hanem a feladás vagy fuvarozás érkezési helye szerinti tagállamban. Amint azt a fűtanácsnok is kiemelte indítványának 53. pontjában, e rendelkezések az egyszerűsítés célkitűzését követik, amely arra irányul, hogy megkönnyítse a határokon átnyúló kereskedelmet, a behozatali mentességnek köszönhetően megszüntetve a felszámítható behozatali héa levonásához való jogot, amely egyébként fennállna.

41 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben a szóban forgó adócsalást Bulgáriában követték el egy, ezen tagállamból kiinduló Közösségen belüli értékesítés keretében, a bolgár hatóságok feladata, hogy megtagadják az ezen értékesítésre vonatkozó héamentességet.

42 Mivel megállapításra került, hogy ezen adócsalás nem arra a továbbításra vonatkozik, amelyet a héairányelv 143. cikkének d) pontjában, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt adómentesség engedélyezése függ, a mentesség nem tagadható meg az ezen irányelv 201. cikkének értelmében vett adófizetésre kötelezettnek kijelölt vagy elismert importőrrel szemben egy olyan helyzetben, amelyben – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – egyetlen tényező sem enged arra következtetni, hogy az importőr tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az importot követő ezen értékesítést a bolgár címzettek által elkövetett adócsalás által volt érintett.

43 A fenti tényezők összességére figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikkének d) pontját, illetve a módosított héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy a héamentességnek az e rendelkezésekben előírt kedvezményét nem kell megtagadni az ezen irányelv 201. cikke értelmében az ezen adó fizetésére kötelezettnek kijelölt vagy elismert importőrrel szemben az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan helyzetben, amelyben egyrészt az ezen importot követő, Közösségen belüli továbbítás címzettje adócsalást követ el az e továbbítást követő ügylettel kapcsolatban, amely adócsalás nem köthető e továbbításhoz, másrészt pedig egyetlen tényező sem enged arra következtetni, hogy az importőr tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az importot követő ezen értékesítés a címzettek által elkövetett adócsalás által volt érintett.

A második kérdésről

44 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az első kérdésre adandó válasza tekintettel milyen hatást keletkeztethet az a körülmény, hogy a

továbbított áruk címzettjének már ezen áruk Közösségen belüli továbbításának időpontjában szándékában állt az ezen árukat érintő további ügylettel kapcsolatos adócsalás elkövetése.

45 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kifejezetten kitűnik, hogy ez a szándék nem nyert bizonyítást. E körülményekre figyelemmel e kérdés elfogadhatatlan, mivel hipotetikus jellegű.

A költségekről

46 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 közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 143. cikkének d) pontját, valamint ezen, a 2009. június 25-ii 2009/69/EK tanácsi irányelvvel módosított irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottértékadómentességnek az e rendelkezésekben előírt kedvezményét nem kell megtagadni a 2006/112 irányelv 201. cikke értelmében az ezen adó fizetésére kötelezettnek kijelölt vagy elismert importőrrel szemben az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan helyzetben, amelyben egyrészt az ezen importot követő, Közösségen belüli továbbítás címzettje adócsalást követ el az e továbbítást követő ügylettel kapcsolatban, amely adócsalás nem köthető e továbbításhoz, másrészt pedig egyetlen tényező sem enged arra következtetni, hogy az importőr tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az importot követő ezen értékesítés a címzettek által elkövetett adócsalás által volt érintett.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.