

Ideiglenes változat

PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. március 22.(1)

C-108/17. sz. ügy

UAB „Enteco Baltic”

kontra

Muitinys departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

o Vilniaus teritorijoje muitinys

részvételével

(a Vilniaus apygardos administracinis teismas [vilnisi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer (héta) – A 2006/112/EK irányelv 14. cikkének (1) bekezdése – A 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése, valamint 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja és (2) bekezdése – Olyan behozatal héamentessége, amelyet mentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés követ – Harmadik országból származó, a behozatal helye szerinti tagállamtól különböző tagállamba feladott vagy fuvarozott termékek – A rendeltetési hely szerinti tagállambeli vevő héaazonosítószámának importőr általi közzétevése – A behozatali mentességhez való jog alaki vagy anyagi feltétele – A termékek valamely másik tagállamba történő feladásának igazolásához elegendő dokumentumok – Az áruk feletti rendelkezési jog beszerzésre történő átruházásának fogalma és módjai – Az importőr jóhiszemősége – Az adóalany arról való tudomása, hogy a beszerzés adócsalásban vett részt – Az importőr nyilatkozatainak illetékes hatóság általi elfogadása – Jogbiztonság – Az illetékes hatóság arra vonatkozó esetleges kötelezettsége, hogy segítséget nyújtson az adóalany számára az adómentesség feltételei teljesítésének igazolásához szükséges információk beszerzésében”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) lényegében az importtal kapcsolatos adócsalás tekintetében a 2009. június 25-én 2009/69/EK tanácsi irányelvvel(2) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel(1) szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) 14. cikke (1) bekezdésének, 138. cikke (1) bekezdésének, valamint

143. cikke (1) bekezdése d) pontjának és (2) bekezdésének, továbbá a jogbiztonság védelme elvének értelmezését kéri a Bíróságtól.

2. A kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett hét kérdést azzal összefüggésben teszi fel, hogy az UAB Enteco Baltic Fehéroroszországból származó üzemanyagot importál Litvániába abból a célból, hogy azt a Közösségen belül a többi tagállamba továbbértékesítse.

3. A jelen ügyben elterjesztett legkényesebb kérdés az, hogy az Enteco Baltichoz hasonló importot terhelő azon kötelezettség, hogy a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságaival közölje ügylének az áruk rendeltetési helye szerinti tagállam által kibocsátott héaazonosítószámát, a 2009/69 irányelv hatálybalépésétől kezdve, amely bevezette ezt a kötelezettséget magának a 2006/112 irányelvnek a szövegébe, a behozatali héamentességhez való jog egyszer alaki vagy anyagi követelményének minősül-e.

II. A jogi háttér

A. Az uniós jog

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

5. Ezen irányelv 20. cikke szerint „Közösségen belüli termékbeszerzésnek” kell tekinteni „a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével”.

6. Az említett irányelv 131. cikke szerint:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi 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.”

7. Ugyanezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a [z 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.”

8. A 2006/112 irányelv 143. cikkét a 2009/69 irányelv módosította, amelynek 2. cikke (1) bekezdésének első albekezdése 2011. január 1-jei átültetési határidőt állapít meg. A 2009/69 irányelv (3)–(5) preambulumbekzdése szerint:

„(3) A termékimport után nem kell héát fizetni, ha az importot követően az importált termékeket egy másik tagállamban lévő 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 [az EK-Szerződés] 5. cikkében meghatározott szubszidiaritás elvének megfelelően. Az említett cikkben meghatározott arányosság elvének megfelelően ez az irányelv nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.”

9. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és (2) bekezdésével összhangban:

„(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 hűtőazonosítószáma vagy a hűtő megfizetéséért felelős adóügyi képviselőjének az import szerinti tagállam által kibocsátott hűtőazonosítószáma;

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[et] 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.”

10. A héairányelv 157. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[a] tagállamok mentesíthetik az adó alól [...] a vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárás alá vonandó termékek importját”.

11. Az említett irányelv 167. cikke elírja, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

B. A litván jog

12. A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a hozzáadottértékadóról szóló litván törvény, a továbbiakban: héatörvény) 35. cikke szerint:

„(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 Litvániából 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 Litvániában 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 továbbiakban: SND) a központi adóhatósággal közösen határozza meg.”

13. A héatörvény 49. cikke (1) bekezdésének megfelelően:

„Nulla százalékos héamérték alkalmazandó a héaalanyként valamely másik tagállamban nyilvántartásba vett személy részére értékesített, belföldről valamely másik tagállamba elfuvarozott termékekre [függetlenül attól, hogy a terméket ki, az eladó, a vevő vagy az általuk megbízott bármely harmadik személy fuvarozza el].”

14. A héatörvény „[n]ulla százalékos héamérték alkalmazhatóságának igazolására szolgáló bizonyítékokat” szabályozó 56. cikke előírja többek között:

„(1) [...] A jelen törvény 49. cikke alapján nulla százalékos héamértéket alkalmazó héaalanyoknak rendelkeznie kell az arra vonatkozó igazolásokkal, hogy a termékeket belföldről elfuvarozták, valamint ha a nulla százalékos héamértéket a termékek héaalanyként valamely másik tagállamban nyilvántartásba vett személy részére történő értékesítése során alkalmazzák, arra vonatkozó bizonyítékokkal, hogy az a személy, amely részére e termékeket elfuvarozták, a másik tagállamban héaalanynak minősül. [...]

[...]

(4) A jelen cikk egyéb rendelkezéseire tekintet nélkül az adóhatóság jogosult arra, hogy a Mokesis administravimo statymasban [az adóhatóságról szóló törvény] megállapított módoknak megfelelően a nulla százalékos héamérték alkalmazása alapjának értékelését lehetővé tegye további bizonyítékok benyújtását követelje meg. Ha az adóalany nem tudja bizonyítani, hogy a nulla százalékos héamértéket jogszerűen alkalmazta valamely termékértékesítés, másik tagállamból történő termékbeszerzés vagy szolgáltatásnyújtás vonatkozásában, ezt a termékértékesítést, másik tagállamból történő termékbeszerzést vagy szolgáltatásnyújtást az általános héamérték szerint kell megadóztatni, vagy pedig kedvezményes adómértéket kell alkalmazni, amennyiben a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában ilyen adómértéket határoznak meg.

[...]

(5) A jelen cikk egyéb rendelkezéseire tekintet nélkül az adóhatóság jogosult arra, hogy hivatalból vagy az arra feljogosított büntető hatóságok útján a nulla százalékos héamérték alkalmazása alapjának értékelését lehetővé tegye további bizonyítékokat gyűjtsön. Ha a beszerzett bizonyítékok azt mutatják, hogy a nulla százalékos héamértéket jogtalanul alkalmazták valamely termékértékesítés, másik tagállamból történő termékbeszerzés vagy szolgáltatásnyújtás vonatkozásában, ezt a termékértékesítést, másik tagállamból történő termékbeszerzést vagy

szolgáltatásnyújtást az általános héamérték szerint kell megadóztatni, vagy pedig kedvezményes adómértéket kell alkalmazni, amennyiben a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában ilyen adómértéket határoznak meg.”

15. 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 2004. április 29?i 1B?439/VA?71. számú határozatával jóváhagyott, „Az importált termékeknek az Európai Unió valamely másik tagállamba történ? értékesítése utáni hozzáadottérték?adó alóli mentességére vonatkozó szabályok” (a továbbiakban: szabályok) 4. pontja a következ?képpen rendelkezik:

„4. Az alábbi feltételek együttes teljesülése esetén a belföldre behozott termékek mentesek a h?a alól:

4.1 a behozatal idején ismert, hogy a termékeket kivitelre sz?n?ják, és azokat egy másik tagállamba fuvarozzák;

4.2 a vámellen?rzésre tekintettel tett behozatali vámnnyilatkozat elfogadásának id?pontjában az import?r szerepel a h?aalanysok belföldi nyilvántartásában;

4.3 a nulla százalékos héamérték alkalmazásával a héatörvény VI. címének rendelkezései alapján a Litvániába behozott termékek valamely másik tagállamba történ? értékesítése mentességet élvez;

4.4 az import?r az általa belföldre behozott termékekkel azonos termékeket értékesít a másik tagállambeli adóalany részére;

4.5 a termékeket a héatörvény 14. cikkének (12) vagy (13) bekezdése szerinti adóztatandó tényállás id?pontjától számított egy hónapot meg nem haladó vagy a szabályok 5. pontjának rendelkezései szerint meghosszabbított id?tartamon belül valamely másik tagállamba fuvarozzák.”

16. A szabályok 7. pontja értelmében:

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

– 7.1 az import?r h?aalanyskénti nyilvántartásba vételét tanúsító igazolás és annak másolata (h?aalanyskénti nyilvántartásba vételt tanúsító igazolás, amely ellen?rzést követ?en visszaküldésre kerül, és annak másolata);

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

17. A vámügyi osztály f?igazgatójának és az adófelügyelet igazgatójának 2010. december 28?i 1B?773/VA?119. számú határozata egy új 71. ponttal egészítette ki a szabályokat. Ez a 71. pont el?írja:

„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.”

18. A vámügyi osztály f?igazgatójának 2004. április 13?i 1B?289. számú rendeletével jóváhagyott, „Az egységes vámokmány kitöltési útmutatójának” 27.49.1.7. pontja megköveteli az import?rt?l, hogy jelölje meg az Unió azon tagállamának bet?kódját, ahová a termékeket a behozatali nyilatkozat elfogadásakor hatályos állapot szerint elfuvarozzák, valamint a termékek címettségének az Unió tagállama illetékes hatóságai által adott héa?azonosítószámát, ha a héatörvény 35. cikke alapján héamentes nem közösségi termékek szabad forgalomban maradnak, és azokat a belföldi piacra hozzák.

III. Az alapügy tárgyát képez? tényállás, az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések és a Bíróság el?tti eljárás

19. Az Enteco Baltic egy Litvániában székhellyel rendelke? társaság. F? üzleti tevékenysége az üzemanyag?nagykereskedelem.

20. A 2010 és 2012 közötti vizsgált id?szakban az Enteco Baltic Fehéroroszországból származó üzemanyagot hozott be Litvániába. Ezt az üzemanyagot az úgynevezett „42. számú vámeljárás”(4) alá vonták, amely lehetővé teszi annak szabad forgalomba bocsátását behozatalihéa?kivetés nélkül. A behozatali nyilatkozatban ez a társaság megjelölte annak a másik tagállamban lév? beszerz?nek a héa?azonosítószámát, amelynek a termékeket értékesítésre szánták. Az üzemanyagot a jövedékiadó?köteles termékek más litván vállalkozások tulajdonában lév? raktárában tárolta (a továbbiakban: litván adóraktárak).

21. Az Enteco Baltic írásbeli szerz?dések és egyéni megrendelések alapján Lengyelországban, Szlovákiában és Magyarországon székhellyel rendelke? társaságoknak értékesítette az üzemanyagot. E szerz?dések tartalmaztak egy „gyárból” (*ex?works*)kikötést.(5) Ennélfogva az Enteco Baltic kizárólag azt vállalta, hogy az üzemanyagot elszállítja a vev?k számára Litvániába, és a másik szerz?d? fél felelt az üzemanyag rendeltetési hely szerinti tagállamba történ? továbbfuvarozásáért.

22. A beszerz?k elektronikus levél útján küldték el konkrét megrendeléseiket az Enteco Baltic számára, amelyben megjelölték többek között a megrendelt termékeket elszállító képvisel?ik adatait, valamint a rendeltetési hely szerinti adóraktárak adatait.(6) Az Enteco Baltic által kiállított héaszámlákat rendszerint elektronikus levélben küldték meg a vev?k részére.

23. Fuvarozásukhoz az árukról kiállítják a jövedékiadó?köteles termékekre vonatkozó elektronikus fuvarleveleket (a továbbiakban: elektronikus fuvarlevél), valamint a CMR?fuvarleveleket.(7) Utóbbiakat a feladó adóraktár felel?s munkavállalói töltötték ki, és abban megjelölték többek között a termékek feladási helyét (vagyis a feladó adóraktárát), a termékek vev?jét, valamint a termékek átvételi helyét (vagyis a rendeltetési hely szerinti adóraktárát).

24. Miután a termékeket a rendeltetési hely szerinti adóraktárakba értékesítették,(8) az Enteco Baltic kapott egy e?ROR?visszaigazolást(9) az értékesítés?l és az elektronikus fuvarlevél lezárásáról. Rendszerint megkapta a termékek rendeltetési hely szerinti adóraktárak általi átvételét igazoló CMR?fuvarleveleket is.

25. Az Enteco Baltic néha a behozatali nyilatkozatban szerepl? azonosító számmal rendelke? adóalanyoktól különböz? adóalanyok részére is értékesített termékeket. Az e más tagállambeli adóalanyokra vonatkozó adatokat, beleértve a héa?azonosítószámukat is, a termékek más tagállamokba történ? értékesítésér?l szóló havi jelentésekben mindig közölte az adófelügyelettel.

26. 2012?ben a Vilniaus teritorin? muitin? (vilnusi regionális vámhivatal, Litvánia; a

továbbiakban: VTM) elvégezte a 2010. április 1-jétől 2012. május 31-ig tartó időszakra vonatkozó behozatali nyilatkozatok részleges vizsgálatát, és a hűvázonosítós számokkal kapcsolatos szabálytalanságokat állapított meg. A VTM javította azokat.

27. 2013-ban az adófelügyelet a „42. számú vám eljárás” alkalmazásából származó esetleges csalásra vonatkozó információkat kapott a lengyel, a szlovák és a magyar adóhatóságoktól. Ezek az adóhatóságok különösen arra hivatkoztak, hogy nem tudják igazolni a szóban forgó üzemanyag vevők általi átvételét, valamint hogy utóbbiak az érintett időszakban nem nyújtottak be hűvabevallást.

28. Ezen információkra figyelemmel az adófelügyelet 2013-ban adóellenőrzést végzett. Megállapította, hogy az Enteco Baltic elegendő bizonyítékot nyújtott be, amelyek igazolják azt, hogy a termékek elhagyták az országot, 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.

29. A VTM 2014-ben és 2015-ben újabb adóellenőrzést folytatott le, amelynek tárgya, valamint az azzal érintett időszak részben megegyezett az adófelügyelet által 2013-ban végzett ellenőrzéssel. Ezen újabb ellenőrzés alapján a VTM 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 a hűvázamlákon feltüntetett személyekre ruházták át.

30. Az Enteco Baltic egy gazdasági hírszerző szolgálatot végző lengyel társasághoz fordult annak érdekében, hogy a szóban forgó fuvarozásokra vonatkozó további információkat szerezzen, és azt kérte a VTM-től, hogy forduljon a lengyel adóraktárakhoz annak érdekében, hogy megszerezze azokat az információkat, amelyeket az említett társaság nem tudott megszerezni. Ezt a kérést a VTM nem teljesítette.

31. 2015. november 25-én a VTM elfogadott egy vizsgálati jelentést, amelyben megállapította, hogy az Enteco Baltic jogalap nélkül mentesítette a Fehérországokból behozott üzemanyagot. A VTM 3 220 822 euró összegű hűváz, valamint a kapcsolódó bírságok és kamatok megfizetésére kötelezte a társaságot.

32. A vámügyi osztály 2016. március 16-i határozatával helybenhagyta ezt a döntést. E határozatban a vámügyi osztály pontosította, hogy a behozatali mentesség csak akkor alkalmazható, ha a termékek feletti rendelkezési jogot közvetlenül valamely másik tagállam másik hűvázalanyára ruházzák át. A jelen ügyben az Enteco Baltic nem kaphatja meg ezt a mentességet, mivel az üzemanyagot olyan lengyel adóraktárak részére értékesítették, amelyek hűvázonosítós számát nem tüntették fel a hűvázamlákon.

33. Az Enteco Baltic e határozattal szemben fellebbezéssel fordult a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság körmánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság; a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság). 2016. június 1-jei határozatával e bizottság visszautalta a fellebbezést a vámügyi osztálynak.

34. Mind az Enteco Baltic, mind a vámügyi osztály a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult, és kérték többek között az adójogi jogvitákban eljáró bizottság határozatának a megsemmisítését.

35. E bíróság előtt az Enteco Baltic és a vámügyi osztály vitatták az üzemanyag másik tagállambeli, a behozatali nyilatkozatokon nem azonosított adóalanyok részére történő értékesítésének a hatását. Az említett bíróság megjegyzi, hogy a termékek más tagállamokba történő értékesítéséről szóló havi jelentésekben az Enteco Baltic a valódi beszerzők személyének

leplezése nélkül a vevőkre vonatkozó valamennyi adatot, a hű-azonosítószámokat is beleértve, közölte az adófelügyelettel.

36. A kérdést előterjesztő bíróság egyebekben a CMR-fuvarlevelek, az eAD elektronikus adminisztratív okmányok (a továbbiakban: eAD-okmány(10)), valamint az eROR-visszaigazolások bizonyító erejére kérdez rá.

37. A kérdést előterjesztő bíróság felvilágosítást szeretne kapni a hűairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítés olyan esetben történő pontos meghatározására vonatkozóan is, amikor a tulajdonosként való rendelkezés jogát nem közvetlenül a vevőre, hanem a fuvarozókra vagy a lengyel adóraktárakra ruházták át. Kifejti, hogy az Enteco Baltic elvette a hűlevonáshoz való jogra vonatkozó ítélezési gyakorlatra hivatkozik.

38. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság arra kérdez rá, hogy – amint azt az adójogi jogvitákban eljáró bizottság megállapította – az eladó jóhiszeműsége a behozatali hűamentesség további feltételének minősül vagy minősülhet-e.

39. Végül ez a bíróság felvilágosítást kíván kapni a hűairányelv alkalmazása szempontjából releváns bizonyítékok értékelésére vonatkozóan.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a hűairányelv 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 hűaalany számára kívánták értékesíteni, akinek a hű-azonosítószámát ezért feltüntették a behozatali nyilatkozaton, azonban később, a körülmények változására tekintettel, a termékeket egy másik adóalany (hűaalany) számára fuvarozták el, a hatóságot pedig teljeskörően tájékoztatták a tényleges beszerző személyéről?

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

3) Úgy kell-e értelmezni a hűairányelv 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 a termékek beszerzője számára nem közvetlenül, hanem az utóbbi által kijelölt személyek útján (fuvarozási vállalkozások/adóraktárak) ruházták át?

4) A hűasemlegesség és a bizalomvédelem elvébe ütközik-e az a közigazgatási gyakorlat, amelynek során eltér az értelmezés – attól függően, hogy a hűairányelv 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 hűakivétéssel összefüggésben magában foglalja-e valamely személyek behozatali hűamentességét (a hűairányelv 143. cikke (1)

bekezdésének d) pontja szerint) az alapeljárásban szereplőhöz hasonló esetekben, nevezetesen ahol a vámhivatal megtagadja valamely adóalany behozatali héamentességre vonatkozó jogát azon az alapon, hogy az Unión belüli további termékértékesítésre (héairányelv 138. cikke alapján) 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 héacsalásról, 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 héát?

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?”

41. E kérdésekkel kapcsolatban az Enteco Baltic, a litván kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett el írásbeli észrevételeket. Ezeket az érdekelt feleket a Bíróság a 2018. január 25-ii tárgyaláson is meghallgatta.

IV. Elemzés

42. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja vezeti be lényegében a harmadik országból feladott termékeknek valamely tagállamba történő importjának a mentességét abban az esetben, ha ezt a behozatalt az importőr általi és az ezen irányelv 138. cikkével összhangban adómentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés követi.

43. Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból kiderül, hogy Fehéroroszországból származó, lengyelországi, szlovákiai és magyarországi vevők részére történő értékesítésre szánt üzemanyagot Litvániába behozó importőrként az Enteco Balticot kezdetben megillette a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában biztosított mentesség, mivel ez a Közösségen belüli termékértékesítés héamentes. Az alapügyben szóban forgó időszak a 2010. április 1-jétől 2012. május 31-ig teljesített üzemanyag-behozatalokat érinti.

44. Az Enteco Balticnál végzett különböző ellenőrzéseket követően, amelyek következményeire az alábbiakban vissza fogok térni, a litván vámhivatal úgy vélte, hogy ez a társaság végső soron héaköteles volt. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, lényegében azt kifogásolták, hogy az Enteco Baltic a behozatal idején olyan héaazonosítószámot tüntetett fel, amely végül nem felelt meg a tényleges beszerzők azonosító számának, és/vagy nem bizonyította, hogy a behozott üzemanyagot valamely másik tagállamban szándékozott értékesíteni.

45. A héairányelv 143. cikkének (2) bekezdéséből ugyanis az következik, hogy az ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában szereplő mentesség abban az esetben, ha a termékek importját egy Közösségen belüli termékértékesítés követi, csak akkor alkalmazható, ha az importőr az import időpontjáig az import szerinti tagállam illetékes hatóságával közli többek között azon megrendelőnek egy másik tagállam által kibocsátott héaazonosítószámát, akinek a részére a termékeket a héairányelv 138. cikke (1) bekezdése szerint értékesítik, másrészt pedig

annak bizonyítékát, hogy az importált termékeket az import szerinti tagállamból egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni.

46. A héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének szövegére tekintettel *els? ránézésre* az alapügyet könnyen el lehetne dönteni. Amint azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben javasolja, el lehetne ugyanis fogadni, hogy az e cikkben megállapított feltételeket a behozatali héamentességhez való jog nem tisztán alaki, hanem anyagi jogi követelményeinek kellene tekinteni. Ebb?l az következne, hogy valamelyik feltétel teljesítésének elmulasztása a mentesség megadásának megtagadását eredményezné, vagy – amint az alapügyben az Enteco Baltic tekintetében – a héa megfizetésének import?rt?l való követelésére vezetne.

47. A Bizottság által írásbeli észrevételeiben javasolt megközelítés ugyanakkor úgy t?nik számomra, hogy nemcsak az alapügy valamennyire sajátos körülményeit?l vonatkoztat el, hanem alapvet?en a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdésében megállapított követelmények, valamint a Közösségen belüli termékértékesítés mentességének ezen irányelv 138. cikke (1) bekezdése szerinti feltételei megfogalmazásához kapcsolódó nehézségekt?l is, különösen ami az import?rt terhel? azon kötelezettséget illeti, hogy a behozatal idején közölje azon megrendel? héa?azonosítószámát, amely részére a termékeket értékesíti. Végeredményben a Bíróság el?tti tárgyaláson a Bizottság maga is jelent?sen árnyalta saját álláspontját, hacsak nem ellentmondott annak.(11)

48. A kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett hét kérdés a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdésében említett két követelmény jellegére, hatályára, valamint az azoknak való megfelelésre vonatkozik, az alapügy ténybeli körülményeire, különösen pedig azokra a körülményekre tekintettel, amelyek a fuvarozás és az üzemanyag tulajdonjoga átruházásának bizonyításához, valamint a litván adóhatóság és vámhivatal magatartásához kapcsolódnak.

49. E ténybeli körülmények összességére tekintettel el?ször tehát az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett *els? kérdést* fogom megvizsgálni, amely az import?r megrendel?je héa?azonosítószámának a héairányelv 143. cikke (2) bekezdése b) pontjában el?írt közlésére vonatkozik (a továbbiakban: A cím). Másodszor a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett hat másik kérdést fogom elemezni, amelyek a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontjához, vagyis annak bizonyításához kapcsolódnak, hogy a behozott termékeket a behozatal helye szerinti tagállamtól különböz? tagállamba szándékoznak értékesíteni (a továbbiakban: B cím).

A. A héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontjában el?írt azon követelményr?l, hogy közöljék az import?r megrendel?jének héa?azonosítószámát (az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett *els? kérdésr?l*)

50. Amint már korábban hangsúlyoztam, a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali mentesség attól függ, hogy azt egy olyan Közösségen belüli termékértékesítés kövesse, amely ezen irányelv 138. cikkének alkalmazásával maga is adómentes.

51. A héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében 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 az 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.

52. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag akkor vonatkozik héamentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha három feltétel teljesül, vagyis ha el?ször a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát átruházták a beszerz?re, másodszor az eladó igazolja, hogy

e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, harmadszor pedig a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az értékesítés helye szerinti tagállam területét.(12)

53. E három feltétel min?sül tehát azon anyagi jogi követelményeknek, amelyeket teljesíteni kell annak érdekében, hogy az eladó a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően a Közösségen belüli termékértékesítés után adómentességben részesüljön.

54. Amint a Bíróság már megállapította, a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése kimerít? jelleggel sorolja fel ezeket az anyagi jogi feltételeket.(13) E feltételek nem tartalmazzák tehát az eladó azon kötelezettségét, hogy az közölje a beszerz? részére a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa?azonosítószámot.

55. Az adóalanyok héa?azonosítószámának a héarendszer jó m?ködése tekintetében betöltött jelent?s szerepe ellenére ugyanis(14) a Bíróság megállapította, hogy a nemzeti jogban az eladó számára el?írt azon kötelezettség, hogy közölje az értékesített termékek beszerz?jének héa?azonosítószámát, alaki követelménynek min?sül, amelynek nem teljesítése, függetlenül attól, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételeit tiszteletben tartották?e, f?szabály szerint nem vonhatja kétségbe az eladó azon jogát, hogy ezen ügyletre héamentességet kapjon.(15)

56. A Bíróság ezt a megállapítást két fenntartással egészítette ki, amelyek arra a két esetre vonatkoznak, amikor egy alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztését okozhatja.

57. Egyrészt arról a helyzetr?l van szó, amikor az adóalany a közös héarendszer m?ködését veszélyeztet? adócsalásban vett részt, és ennélfogva ez az adóalany nem jóhiszem?en járt el, és nem tett meg minden t?le észszer?en elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.(16)

58. Másrészt, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést.(17)

59. Az alapügyben mind a kérdést el?terjeszt? bíróság által közölt információkból, mind a tárgyaláson a litván kormány által adott magyarázatokból az következik, hogy az adóhatóság, vagyis a 2013?as adóellen?rzés során a *Közösségen belüli termékértékesítés* feltételei teljesítésének igazolásával megbízott adófelügyelet úgy vélte, hogy az Enteco Baltic elegend? bizonyítékot szolgáltatott, amelyek igazolták a termékek litván területr?l történ? kivitelét, valamint a tulajdonosként való rendelkezés joga beszerz?kre történ? átruházásának valóságát, anélkül hogy megállapította volna, hogy a szóban forgó ügylet során az Enteco Baltic gondatlanul vagy hanyagul járt el.

60. Ennélfogva a héairányelv 138. cikke (1) bekezdése feltételeinek tiszteletben tartására vonatkozó megállapításokra tekintettel, amelyeket el kell fogadni, az Enteco Baltic által az üzemanyag rendeltetési helye szerinti tagállamok beszerz?je vagy beszerz?i azonosító számának közlésével kapcsolatban elkövetett hibák a Bírósághoz benyújtott bizonyítékok szerint nem akadályozták az adófelügyeletet abban, hogy megállapítsa a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi követelményeinek a teljesítését.

61. E szakaszban azt kell megvizsgálni, hogy egy tagállam hatóságai az értékesített termékek behozatalának, amely ügylet megelőzi a Közösségen belüli termékértékesítést, adómentességéhez való jogot alárendelhetik?e annak a feltételnek, hogy az import?r a behozatal

idején közölje a beszerző, vagyis a Közösségen belüli termékértékesítés címzettjének hÉa-azonosítószámát.

62. Amint az a litván kormány által közölt információkból világosan kiderül, az importőrrel szemben fennálló ezen kötelezettség 2004 óta létezik a nemzeti jogban.

63. Márpedig véleményem szerint a 2006/112 irányelv 2009/69 irányelvvel végrehajtott módosításáig ezt a követelményt, amelyet a hÉairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja egyáltalán nem írt elő, a jelen indítvány 55. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében alaki követelménynek kell minősíteni. Az tehát önmagában nem szolgálhat érvényes indokul a később egy másik tagállamban értékesített termékek behozatala adómentességének attól függetlenül történő elutasítására, hogy nem tartották tiszteletben a hÉairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában, valamint 138. cikkének (1) bekezdésében megállapított anyagi jogi feltételeket.

64. Ezt az alaki jellegű feltételt alakították át a behozatali adómentesség anyagi jogi feltételévé a 2006/112 irányelv szövegébe a 143. cikk (2) bekezdésének b) pontját beiktató 2009/69 irányelv hatálybalépésétől, vagyis 2009. július 25-től kezdve.

65. Álláspontom szerint nem.

66. Nem vitatott, hogy a hÉairányelv 143. cikke (2) bekezdésének szövege alapján úgy gondolhatjuk, hogy az információk a)–c) pontokban felsorolt három kategóriája alkotja azokat a követelményeket, amelyek tiszteletben tartása az irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában biztosított behozatali adómentességhez való jog feltétele.

67. Mindazonáltal, anélkül hogy ismételném önmagam, kétségtelen, hogy a termékeknek a hÉairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontja szerinti behozatala nem a behozatal szerinti tagállamban, hanem valamely másik tagállamban történő fogyasztásra irányul, amelynek mentessége teljes mértékben függ azon Közösségen belüli termékértékesítéstől, amely maga a hÉairányelv 138. cikkének megfelelően mentességet élvez. A hÉairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontja maga is több alkalommal utal ezen irányelv 138. cikkére.

68. Ebből véleményem szerint az következik, hogy a behozatali mentességhez való jog anyagi feltételei teljes mértékben a hÉairányelv 138. cikkében a későbbi Közösségen belüli termékértékesítés mentességére vonatkozóan megállapított feltételektől függenek.

69. Ennélfogva az uniós jogalkotó egészen bizonyosan nem akarhatta a behozatali mentességhez való jogot egy ilyen követelmény teljesítése alá rendelni a Közösségen belüli termékértékesítés hÉairányelv 138. cikkében előírt azon anyagi jogi feltételeinek a módosítása nélkül, amelyek nem foglalják magukba – amint arra már utaltam – a rendeltetési hely szerinti tagállam beszerzője hÉa-azonosítószámának eladó általi közlését.

70. Ha ennek az ellenkezője lenne igaz, az Unióban értékesített termékek importőr és eladó adóalanyaitól akkor is megtagadnák a hÉamentességhez való jogukat, ha azok a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének megadásához szükséges valamennyi olyan anyagi jogi feltételt teljesítik, amelyet a korábbi behozatali ügylet adómentessége teljes mértékben függ.

71. Az adócsalás elleni küzdelemnek a 2009/69 irányelv elfogadásához vezet? jogszer? célja ellenére nem gondolom, hogy az uniós jogalkotónak szándékában állt volna, hogy a bevezetett rendszer ilyen nehézségei és következtetlenségei elé állítsa az adóalanyokat. Különösen az érintett adóalanyok számára ez a helyzet összeegyeztethetetlen lenne a héairányelv 131. cikkében el?írtak szerinti mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazásával.(18)

72. Végül a Bíróság el?tti tárgyaláson a Bizottság pontosította, hogy a beszerz? pontos héa?azonosítószámának az ismerete kisebb jelent?séggel bír, mint a beszerz? egyik vagy másik módon történ? meghatározhatósága. Úgy t?nik tehát, hogy írásbeli észrevételei tartalmának viszonylag ellentmondva a Bizottság elfogadta, hogy a beszerz? héa?azonosítószámának az import?r által az import idején történ?, a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti közlése alaki követelmény marad.

73. Az tehát, hogy az ilyen követelményt nem tartották tiszteletben, véleményem szerint nem eredményezi a héamentességhez való jog elvesztését, azt legfeljebb bírság kiszabásával lehetne szankcionálni a nemzeti jog rendelkezéseivel összhangban.

74. E megfontolásokat álláspontom szerint az alapügy bizonyos sajátos körülményei is alátámasztják.

75. E tekintetben rá kell mutatni, hogy az Enteco Baltic a behozatal idején nem mulasztotta el, hogy az illetékes hatóságokat tájékoztassa a beszerz? héa?azonosítószámáról. Ezzel szemben a kérdést el?terjeszt? bíróság által közölt információk alapján úgy t?nik, hogy a körülmények változása miatt az eredetileg megjelölt szám többé már nem (vagy nem kizárólag) felelt meg a tényleges beszerz? azonosító számának.

76. A vámügyi osztály f?igazgatója és az adófelügyelet igazgatója által elfogadott szabályok 71. pontjából az következik, hogy az import?rnek haladéktalanul írásban tájékoztatnia kell a vámügyi osztályt a vámellen?rzés érdekében benyújtott dokumentumokban megjelölt másik tagállambeli adóalany személyében és/vagy azon tagállamban bekövetkez? bármely változásról, amelyet a termékek értékesítési helyeként jelöltek meg, bemutatva azokat az új bizonyítékokat, amelyek a változások okait magyarázzák, valamint csatolva az igazoló dokumentumok másolatait.

77. Ez a litván szabályozás által az import?r tekintetében el?írt követelmény, amely abban áll, hogy az import?rt arra kötelezi, hogy tájékoztassa a vámhivatalt az azon vev?k személyében bekövetkez? változásokról, amelyeknek a termékeket szánják, véleményem szerint arra utal, hogy a litván hatóságok úgy vélik, hogy a beszerz? héa?azonosítószámával kapcsolatban a behozatal idején elkövetett hiányosságok vagy hibák önmagukban nem okozhatják a behozatali mentesség ezt követ? megvonását. Nem lenne értelme ugyanis megkövetelni, hogy az import?r a beszerz?vel kapcsolatos bármely változást közöljön, ha az ilyen változás automatikusan a behozatali mentességhez való jog elutasítását eredményezné. A behozatali mentességhez való jog azon oknál fogva történ? elvesztésének automatikus jellege, hogy a beszerz? héa?azonosítószámával kapcsolatban az értékesített termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban változások következtek be, arra is ösztönözn? az import?röket, hogy a behozatali mentességhez való jog elvesztését?l való félelmükben soha ne tájékoztassák a nemzeti hatóságokat e változásokról.

78. E szabályok vagy legalábbis a beszerz? héa?azonosítószáma közlésének pusztán alaki jellegére vonatkozó felfogás alapján úgy t?nik továbbá, hogy az alapügyben szóban forgó behozatalok tekintetében 2012?ben végzett els? vizsgálat keretében a VTM a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapításai szerint maga javította ki az Enteco Baltic által a behozatali nyilatkozatokban közölt számok összhangjának hiányához kapcsolódó hibákat. A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint e társaság mindig tájékoztatta az adófelügyeletet a vev?k

személyéhez kapcsolódó változásokról.

79. Úgy vélem tehát, hogy az, hogy az importőr a behozatal idején a beszerző olyan héa-azonosítóját közli, amely a körülmények változása miatt teljes egészében vagy részben többé már nem felel meg a termék tényleges beszerzője héa-azonosítójának, csak a jelen indítvány 56–58. pontjában említett azon két esetben eredményezheti a behozatali mentességhez való jog megvonását, amelyeket a Bíróság a Közösségen belüli termékértékesítésnek a héairányelv 138. cikke (1) bekezdése értelmében vett mentessége keretében az alaki követelmény be nem tartása tekintetében elismert.

80. Ilyen körülmények között úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az az alapügy körülményei között nem hatalmazza fel valamely tagállam illetékes hatóságait arra, hogy pusztán azon az alapon tagadják meg az ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti adómentességet, hogy a behozatal idején a termékeket valamely másik tagállambeli adóalany részére kívánták értékesíteni, ami indokolja, hogy a behozatali nyilatkozaton feltüntessék ezen adóalany héa-azonosítóját, noha a termékeket a körülmények későbbi megváltozása következtében egy másik (szintén héaalany) adóalany részére értékesítették, valamint a tényleges beszerző személyére vonatkozó valamennyi információt közölték az első tagállam illetékes hatóságaival.

B. A héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontjában megállapított azon követelményről, hogy bizonyítékot kell szolgáltatni arról, hogy az importált termékeket az import szerinti tagállamból egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik, negyedik, ötödik, hatodik és hetedik kérdésről)

81. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második, harmadik, negyedik, ötödik, hatodik és hetedik kérdés lényegében a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának értelmezésére, valamint a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti azon követelmény teljesítésére vonatkozik, amely szerint az import időpontjáig bizonyítékot kell szolgáltatni arra, hogy „az importált termékeket az import szerinti tagállamból egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni”, kapcsolódva többek között ugyanezen irányelv 138. cikke (1) bekezdésének és 14. cikke (1) bekezdésének, valamint a jogbiztonság elvének az értelmezéséhez.

82. E kérdések vizsgálata előtt meg kell jegyezni, hogy az importőr a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontjával összhangban kért bizonyíték az Unióba történő behozatal céljához kapcsolódik, vagyis ahhoz, hogy ezt az ügyletet az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésének megfelelő Közösségen belüli termékértékesítés kövesse.

83. Az importőrnek tehát a behozatal idején bizonyítania kell, hogy szándékában áll teljesíteni a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jog héairányelv 138. cikke (1) bekezdésében megállapított anyagi feltételeit.

84. Amint a jelen indítvány 52. pontjában már hangsúlyoztam, ez a cikk a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességéhez való jog elismeréséhez három feltétel teljesülését követeli meg. Emlékeztetek arra, hogy annak bizonyításáról van szó, hogy először a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát a beszerzőre átruházták, másodszor e terméket valamely másik tagállamba feladták vagy elszállították, harmadszor pedig a termék e feladás vagy szállítás következtében ténylegesen elhagyta az értékesítés helye szerinti tagállam területét.

85. E feltételek lényegében összemosódnak a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d)

pontja és (2) bekezdése keretében az import?rt?l megkövetelt feltétel teljesítésével, jöllehet az utóbbi esetben az import?rnek „az import id?pontjáig” kell igazolnia, hogy az Unióba importált termékeket Közösségen belüli termékértékesítésre „szánják”.

86. Ennélfogva, amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság tökéletesen látta, a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának és (2) bekezdésének keretében az import?rnek a behozatal idején arról kell bizonyítékkal szolgálnia, hogy egyrészt a behozott termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát át kívánja ruházni a beszerz?re, másrészt pedig, hogy ugyanezeket a termékeket egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni, vagyis hogy az a szándék, hogy ezek a termékek ténylegesen elhagyják a behozatal helye szerinti tagállam területét.

87. Míg a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett harmadik, negyedik, ötödik, hatodik és hetedik kérdés a behozott termékekkel tulajdonosként való rendelkezés beszerz?re átruházandó jogával az alapügy körülményeire, különösen pedig az Enteco Baltic és a litván hatóságok magatartására tekintettel foglalkozik, addig a második kérdés azokra a bizonyítékokra vonatkozik, amelyek lehetővé teszik annak igazolását, hogy a behozatal idején a behozott termékeket valamely másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni.

1. A behozott termékekkel tulajdonosként való rendelkezés beszerz?re átruházandó jogáról (harmadik, negyedik, ötödik, hatodik és hetedik kérdés)

88. Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kérdezi, hogy a beszerz?re átruházandó, a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának fennállása akkor is megállapítható-e, ha ezt a jogot nem közvetlenül a beszerz?re, hanem az utóbbi által a megbízott személyekre, vagyis fuvarozási vállalkozásokra vagy adóraktárakra kívánják átruházni.

89. Véleményem szerint ez a kérdés a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „termékértékesítés” önálló és egységes fogalmára(19) utal, amely rendelkezés helyesen megállapítja, hogy a „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

90. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint ez a fogalom nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt 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.(20)

91. Ebből következ?en akkor min?sül valamely ügylet a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek”, ha azáltal az adóalany oly módon ruház át materiális javakat, amely feljogosítja a másik felet, hogy azokkal úgy rendelkezzen, mintha a tulajdonosuk lenne, anélkül hogy az érintett javak feletti tulajdonjog megszerzésének formája befolyásoló lenne e tekintetben.(21)

92. Negyedik kérdésének megfogalmazására tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróságban felmerült valamennyi kétség eloszlatása érdekében a „termékértékesítés” héairányelvbeli fogalmának és meghatározásának egységessége magában foglalja, hogy a birtokba vehető dolgokkal tulajdonosként való rendelkezés jogának beszerz?re történ? átruházása a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának, és (2) bekezdésének értelmezésével összefüggésben is alkalmazandó, amely rendelkezések a mentességet élvez? Közösségen belüli termékértékesítésre szánt termékek Unióba történ? behozatalának adómentességét szabályozzák.(22) A birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának beszerz?re történ? átruházása ugyanis valamennyi termékértékesítés elengedhetetlen feltétele.(23)

93. Amint a Bíróság már megállapította, a „termékértékesítés” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy meg kellene állapítani az adóalany szándékát.(24) Ez az állítás véleményem szerint a héairányelv 143. cikke (1) bekezdés d) pontjának és (2) bekezdésének értelmezésénél is alkalmazandó, vagyis azt kell igazolni objektív bizonyítékok alapján, hogy a behozatal idején a behozott termékeket későbbi Közösségen belüli értékesítésre „szánták”, anélkül hogy meg kellene határozni az importőr ebben az időpontban fennálló pontos szándékát.

94. Egyébként az EUMSZ 267. cikk alkalmazásának keretében a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben azon jogvita, amellyel hozzá fordultak, tényállásától függetlenül meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása megvalósult-e.(25)

95. E tekintetben csak magamnak tehetek fel kérdést a kérdést előterjesztő bíróság által feltett harmadik kérdés szövegével kapcsolatban. Utóbbi ugyanis arra utal, hogy az üzemanyag feletti rendelkezési jogot nem közvetlenül az Enteco Baltic nyilatkozataiban megjelölt beszerzőkre, hanem fuvarozási vállalkozásokra és adóraktárakra ruházták át.

96. Ha valóban ez a helyzet, akkor ez utóbbi piaci szereplőket kell az Enteco Baltic által importált üzemanyag tényleges beszerzőinek tekinteni, amint azt a Bizottság javasolja. Márpedig, ha ezek a fuvarozási vállalkozások és adóraktárak litván területen vannak, véleményem szerint nem lehetne behozatali héamentességet adni az Enteco Balticnak, mivel ezt az ügyletet nem Közösségen belüli termékértékesítés, hanem kizárólag belföldi termékértékesítés követte volna.

97. Ezzel szemben, ha sem a fuvarozási vállalkozások, sem az adóraktárak – függetlenül attól, hogy ezek Litvániában vagy a kérdést előterjesztő bíróság által említett három másik tagállam valamelyikében rendelkeznek székhellyel – nem kapták meg az üzemanyaggal tulajdonosként való rendelkezés jogát, vagyis nem a saját nevükben eljárva egyszerre csak közreműködtek a fuvarozásban és a tárolásban, annak érdekében, hogy az Enteco Baltic által az üzemanyag behozatala idején tett nyilatkozatokban megjelölt beszerző azzal rendelkezessen, véleményem szerint a behozatali mentesség az Enteco Baltic tekintetében elismerhető, amennyiben a héamentességhez való jog egyéb anyagi feltételeit is tiszteletben tartják.

98. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát, hogy az alapügy valamennyi körülményére tekintettel igazolja, hogy e két eset közül melyik bizonyul pontosnak.

99. Ugyanakkor hozzáteszem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által az alapügyben figyelembe veendő körülmények között szerepel különösen az Enteco Baltic és a litván hatóságok magatartása, amelyekre az említett bíróság által előterjesztett ötödik, hatodik és hetedik kérdés vonatkozik.

100. Az Enteco Baltic magatartásával kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban.(26) Amennyiben az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadni tőle a héamentességhez való jogot.(27)

101. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelésével megvizsgálja, hogy az Enteco Baltic jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy a

megvalósított ügylet ne vezessen adócsalásban történő részvételhez.(28)

102. E tekintetben az a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hatodik kérdésében említett körülmény, amely szerint az Enteco Baltic elektronikus kommunikációs eszközök útján tartotta a kapcsolatot ügyfeleivel többek között a szerződéses dokumentumok megküldése során, bizonyosan nem támaszthatja alá az importőr jóhiszemőségének hiányát vagy hanyagságát azon intézkedéseket illetően, amelyeket észszerűen elvárhatunk egy piaci szereplőtől az adócsalásban való részvétel elkerülése érdekében.

103. Természetesen nem zárom ki, hogy az az importőr, amely az érintett termékek behozatalának idején *elmulasztja* közölni az illetékes nemzeti hatóságokkal a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdésében felsorolt információkat, azon célra tekintettel, amely miatt ezt a rendelkezést beiktatták ezen irányelvbe, annak vélelmezésére ösztönözheti a hatóságokat, hogy ez az importőr tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy adócsalásban vesz részt.

104. Mindazonáltal úgy vélem, hogy az importőrnek a nemzeti jog által elfogadott bizonyítási eszközök segítségével meg kell tudnia dönteni egy ilyen vélelmet.

105. Ennélfogva, a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információkra tekintettel az alapügyre különösen az vonatkozik, hogy nem az Enteco Baltic mulasztotta el a héairányelv 143. cikkének (2) bekezdésében felsorolt információk közlését, hanem a vámhivatal és az adóhatóság értékelte eltérően az e piaci szereplő által közölt adatokat egy olyan helyzetben, amelyben úgy tűnik, hogy utóbbi jóhiszeműen együttműködött az említett hatóságokkal.

106. Ugyanis – és ezen megjegyzés arra ösztönöz, hogy megvizsgáljam a nemzeti hatóságok magatartásának kérdését – a kérdést előterjesztő bíróság által közölt tényállási elemek és az ez utóbbi bíróság által előterjesztett ötödik kérdés szövege erőteljesen azt sugallja, hogy a VTM a 2014-ben és 2015-ben végzett ellenőrzés során megcáfolta az adófelügyelet által 2013-ban végzett ellenőrzés eredményét, amely megállapította a mentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés fennállásához kapcsolódó, a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételek teljesítését.

107. A litván kormány által a Bíróság előtti tárgyaláson adott magyarázat, amely szerint az e két hatóság által végzett ellenőrzés hatálya eltér, mivel a vámhivatal a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában és (2) bekezdésében szereplő feltételek tiszteletben tartását vizsgálja, míg az adóhatóság az ezen irányelv 138. cikkében szereplő feltételek teljesítését, számomra nem meggyőző. Ugyanis, amint arra már utaltam, a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján biztosított behozatali mentesség teljes egészében attól függ, hogy az említett irányelv 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően teljesítsék az e behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételeit. A nemzeti hatóságok ellenőrzései tehát legalább részben egymásra épülnek. A kérdést előterjesztő bíróság egyébként ötödik kérdésében arra a tényre hivatkozik, hogy a vámhivatal (a VTM és/vagy a vámügyi osztály) a behozatali héamentességhez való jogot azon az alapon tagadta meg, hogy az Európai Unión belüli további termékértékesítés (mentességére) irányadó, vagyis a héairányelv 138. cikkében megkövetelt és az adófelügyelet 2013-as ellenőrzésének tárgyát képező feltételek nem teljesültek.

108. Ilyen körülmények között, véleményem szerint, fontos emlékeztetni a Bíróság által a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének alkalmazásával összefüggésben a 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítéletben (C-409/04, EU:C:2007:548, 50. pont) és a 2017. június 14-i Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis ítéletben (C-26/16, EU:C:2017:453, 75. pont) a nemzeti hatóságok magatartásával kapcsolatban kifejtett megfontolásokra. A Bíróság ezekben ugyanis úgy ítélte meg, hogy ellentétes a jogbiztonság elvével az, hogy valamely tagállam, amely a mentességhez való jog bizonyítékeként eredetileg elfogadta az eladó által

bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezheti ezen eladót, hogy a beszerző által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása, fizesse meg az e termékértékesítés utáni héát.

109. A kérdést elterjesztő bíróságnak tehát körültekintően meg kell vizsgálnia, hogy az alapügyben ez a helyzet állt-e fenn.

110. Érdemes hozzátenni, hogy a tagállam – a héamentességhez való jog olyan adóalanytól való megtagadása érdekében, amely jóhiszeműen járt el, és amely tekintetében semmilyen bizonyíték nem utal arra, hogy tudott vagy tudomása lehetett arról, hogy csalásban vesz részt – nem hivatkozhat a saját nemzeti hatóságainak eljárásai közötti koordináció és együttműködés hiányosságaira. E tekintetben erre utal az a megállapítás, hogy az Európai Unió Számvevőszéke 2011-ben és 2015-ben több tagállamban végzett vizsgálatot követően készített két jelentése,(29) amelyekre a Bizottság írásbeli észrevételeiben hivatkozott, különösen azt állapítják meg, hogy „a vám- és adóellenőrzések nem működnek hatékonyan”, valamint hogy „az, hogy a héamentességet két különböző (vám- és adó-) hatóság kezeli, csorbítja [ezt az] eredményességét, mivel a hatóságok közötti kommunikáció nem akadálymentes [a 42-es számú vámeljárás] alá vont importügyletek tekintetében”.(30) A kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott bizonyítékokra és körülményekre tekintettel úgy tűnik számomra, hogy az alapügy az ugyanazon tagállamon belüli vám- és adóhatóságok közötti kommunikációt érinti, az Európai Számvevőszék jelentéseiben hivatkozott kockázatokat, sőt működési zavarokat illusztrálja.

111. Ezzel szemben – és a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett, a litván hatóságok esetleges azon kötelezettségére vonatkozó hetedik kérdést illetően, hogy az Enteco Baltic által értékesített termékek feletti rendelkezési jog átruházásának bizonyítása érdekében a többi tagállambeli vállalkozásoktól információkat szerezzenek be – az ítélezési gyakorlattal összhangban emlékeztetni kell arra, hogy a héamentességre hivatkozó piaci szereplőnek kell bizonyítania, hogy e mentesség anyagi jogi feltételei teljesülnek.(31) Ez az ítélezési gyakorlat álláspontom szerint analógia útján a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti importőrré is alkalmazandó.

112. A nemzeti hatóságok szerepét érintően a Bíróság lényegében már megállapította, hogy a tagállami adóhatóságok közötti információcsere rendszerét bevezető, uniós szinten elfogadott aktusokat(32) nem azért iktatták be, hogy az adóalanyt terhelje, az általa teljesített ügyletek Közösségen belüli jellegének bizonyítására vonatkozó kötelezettség helyébe lépjenek, amennyiben ez az adóalany nem képes az ehhez szükséges bizonyítékokat maga szolgáltatni.(33)

113. Ezek az aktusok tehát nem biztosítanak olyan különös jogot az adóalany számára,(34) amely többek között feljogosítaná arra, hogy elérje az illetékes hatóságnál, hogy az ezen aktusokkal bevezetett információcsere rendszerhez forduljon.

114. Még inkább úgy vélem, hogy a héa területén a tagállamok közötti információcsere és közigazgatási együttműködést szabályozó uniós jog nem követeli meg a nemzeti hatóságoktól, hogy valamely adóalany kérelmére ők szerezzék be az információkat a többi tagállambeli vállalkozásoktól, amennyiben ez az adóalany maga nem képes az annak igazolásához szükséges bizonyítékok benyújtására, hogy az értékesített importált termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát átruházták a beszerzőre, és általánosabban azt bizonyítani, hogy az ezen adóalany által teljesített behozatal vagy termékértékesítés héamentes.

115. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik, negyedik, ötödik, hatodik és hetedik kérdésre az alábbiak szerint válaszoljon:

– a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem

jogosítja fel valamely tagállam illetékes hatóságait arra, hogy elutasítsák a behozatali héamentességet, ha a behozott és értékesített termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát nem közvetlenül a beszerzőre ruházták, amennyiben ezt a jogot valóban ezen adóalanyra és nem más személyekre ruházták, amely körülményről a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia;

– a jogbiztonság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam vámhatósága egy jóhiszeműen eljáró adóalany behozatali héamentességét – anélkül, hogy bizonyította volna, hogy utóbbi tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy adócsalásban vesz részt – elutasítja azon az alapon, hogy a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés héamentességének egyik anyagi jogi feltétele többé nem teljesül, noha ezt a feltételt ugyanezen tagállam illetékes hatósága az adóalany által benyújtott igazolások és dokumentumok vizsgálata alapján már teljesítettnek tekintette. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az alapügy tényállása lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy e körülmények és feltételek teljesülnek, tekintettel arra, hogy az az egyszerű tény, hogy az adóalany elektronikus eszközöket használt a szerző partnerével való kommunikációhoz, nem minősülhet az említett adóalany gondatlanságának vagy rosszhiszeműségének;

– a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a behozatali héamentességre hivatkozó adóalanyoknak kell bizonyítani, hogy e mentesség anyagi jogi feltételei teljesülnek, anélkül hogy ezen adóalany a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságaitól megkövetelhetné, hogy amikor az értékesített termékekkel tulajdonosként való rendelkezés joga beszerzőre történő átruházásának kérdését vizsgálják, olyan információkat szerezzenek be más adóalanyoktól, amelyekhez egyedül a hatóságok férhetnek hozzá.

2. Az annak igazolására alkalmas bizonyítékokról, hogy a behozatal idején a behozott termékeket valamely másik tagállamba szándékoznak feladni vagy elfuvarozni (második kérdés)

116. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság bizonyos, az üzemanyag-behozatal helye szerinti tagállamban (a jelen ügyben Litvániában) létesített adóraktárból a rendeltetési hely szerinti tagállamban (minden jel szerint az alapügyben Lengyelországban) létesített adóraktárakba történő elfuvarozását megerősítő dokumentumok, mint az e-AD-okmányok és az e-ROR-visszaigazolások, bizonyító erejére vonatkozóan vár választ.

117. Sem a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja és (2) bekezdésének c) pontja, sem pedig ezen irányelv 138. cikke nem állapítják meg, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk annak érdekében, hogy héamentességben részesüljenek. Ebből következik, hogy a héairányelv 131. cikkével összhangban ez a kérdés a tagállamok hatáskörébe tartozik, amelynek gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé a jogbiztonság és az arányosság elve tartozik.(35)

118. Ami először a héairányelv 143. cikkének értelmezését illeti, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott, és azt a Bizottság előadta, az e-ROR-visszaigazolások jellemzően a jövedékiadóköteles termékekhez kapcsolódó olyan elektronikus dokumentumok, amelyeket az áruk feladását és/vagy elfuvarozását követően állítanak ki, és az ügyletek megvalósulását tanúsítják.

119. Márpedig a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontjában megállapított követelmények teljesüléséhez az szükséges, hogy az importőr „az import időpontjáig” bizonyítékot szolgáltatson arra, hogy az importált termékeket egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni.

120. Az e?ROR?visszaigazolások tehát véleményem szerint nem min?sülhetnek az annak igazolására alkalmas megfelel? bizonyítékoknak, hogy a behozott termékeket a behozatal idején Közösségen belüli termékértékesítésre szánták.

121. Ezzel szemben, amint arra írásbeli észrevételeiben a Bizottság is rámutatott, az importált termékek másik tagállamba történ? feladására vagy elfuvarozására vonatkozó, a behozatal idején fennálló szándék objektív bizonyítására alkalmasak az olyan kereskedelmi dokumentumok, mint a CMR?fúvarlevelek, amelyeket a rendeltetési hely szerinti tagállamba történ? feladás vagy elfuvarozás el?tt állítanak ki.

122. Ami a 2008/118 irányelv és a 684/2009 rendelet rendelkezései által szabályozott e?AD?okmányokat illeti, e dokumentumoknak azon termékek mozgását kell kísérniük, amelyekre a jövedéki adót még nem fizették meg. Ennélfogva a 2008/118 irányelv 21. cikke (2) bekezdésének és a 684/2009 rendelet 3. cikkének megfelelően a feladónak az elektronikus adminisztratív okmány tervezetét leghamarabb az okmányon az érintett termékek feladási dátumaként megjelölt id?pont el?tt hét nappal kell benyújtania a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz. Egy ilyen alakítás lehet?vé teszi az említett hatóságok számára a dokumentumban szerepl? adatok érvényességének a vizsgálatát, amely a 684/2009 rendelet 1. táblázata alapján kiterjed többek között a feladott árura, a termékek feladásának helye szerinti, valamint rendeltetési helye szerinti piaci szerepl?re vonatkozó információkra. Mindenképpen vizsgálandó tehát, hogy egy harmadik országból származó áru behozatalának idején az import?r vagy valamely nevében eljáró személy érvényesítés céljából be tudja-e nyújtani az e?AD?okmány tervezetét azon tagállam illetékes hatóságainak, ahová az árut, amely után a jövedéki adót még nem fizették meg, fel fogják adni.

123. Az alapügyben sem azok a körülmények, amelyek között a különböz? e?AD?okmányokat az illetékes litván hatóságokkal közölhették, sem ezen okmányok (vagy okmánytervezetek) tartalma, sem pedig azok nemzeti hatóságok általi elbírálása nem következik a Bírósággal közölt információkból.

124. Véleményem szerint továbbra is igaz az az állítás, hogy az e?AD?okmány annak igazolására alkalmas bizonyítéknak min?sül, hogy a behozatal idején a behozott terméket a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében egy másik tagállamba szándékozták feladni.

125. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak igazolása, hogy a behozatal idején a nemzeti hatóságok rendelkeztek-e az e?AD?okmányok tervezeteivel, valamint hogy azokat megfelelően tájékoztatták-e, megvizsgálva azt is, hogy ugyanezek a hatóságok miként kezelték az említett dokumentumokat.

126. Másodszor, ami a Közösségen belüli értékesítés tárgyát képez? termékek tényleges feladását és elfuvarozását illeti, amely feltételnek, amint azt már megállapítottam, a héairányelv 138. cikke értelmében kell eleget tenni, és amelyet?l teljes mértékben függ az említett irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti behozatali héamentesség, úgy vélem, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban létesített valamely adóraktár által kiállított e?ROR?visszaigazolások az értékesített termékek értékesítési helye szerinti tagállam határain túl történ? elhelyezése valódiságát igazoló bizonyítékoknak min?sülhetnek. Az e?AD?okmányt illet?en a 2008/118 irányelv 24. cikke el?írja, hogy a termékek átvételekor a címzett legfeljebb a szállítás befejez?dését követ? öt munkanapon belül elismervényt nyújt be a termékek átvételér?l a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai részére, amelyek ellen?rzik az így közölt adatokat, érvényesíthetik, majd ezt követ?en továbbíthatják azokat a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságainak. A 684/2009 rendelet 7. cikke és 6. táblázata alapján az átvételi elismervénynek tartalmaznia kell többek között az e?AD?okmány adminisztratív kódját. Ezen

információk összessége tehát alkalmas annak bizonyítására, hogy az érintett termékek elhagyták a feladás helye szerinti ország területét.

127. E tekintetben sem a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése, sem pedig az e rendelkezést értelmező ítélkezési gyakorlat nem követelik meg, hogy az eladó által megküldött dokumentumok tanúsítsák a beszerző részére történő feladást vagy elfuvarozást.⁽³⁶⁾ Elegendő, amint azt egyébként a héairányelv 143. cikkének szövege is megerősíti, hogy a behozott termék ténylegesen elhagyta az értékesítés helye szerinti tagállamot a rendeltetési hely szerinti tagállam irányába.

128. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia egyrészt, hogy az import időpontjáig az Enteco Baltic elegendő az igazoló bizonyítékot nyújtotta-e be, hogy a behozott üzemanyagot a héairányelv 143. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésre szánták, másrészt pedig, hogy az említett irányelv 138. cikkével összhangban – amint arra már rámutattam e társaság, valamint az illetékes nemzeti hatóságok magatartására is tekintettel – megfelelően bizonyította-e, hogy az említett üzemanyag ténylegesen elhagyta a litván területet.

129. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az elektronikus adminisztratív okmányhoz (az úgynevezett e-AD-okmányhoz) és a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján kiállított fuvarlevélhez (az úgynevezett CMR-fuvarlevélhez) hasonló dokumentumokat olyan igazolásoknak lehet tekinteni, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy az import időpontjáig a behozott termékeket egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni. A héairányelv 138. cikkét, amelyre ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja utal, úgy kell értelmezni, hogy az e-AD-okmányok átvételi elismervényeit, valamint az úgynevezett e-ROR-visszaigazolásokat olyan igazolásoknak lehet tekinteni, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy azok a behozott termékek, amelyeket Közösségen belül értékesítettek, elhagyták a behozatal és az értékesítés helye szerinti tagállam területét, és azokat feladták a rendeltetési hely szerinti tagállamba.

V. Véggövekeztetés

130. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg az Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniasi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket:

1) Az importtal kapcsolatos adócsalás tekintetében a 2009. június 25-ii 2009/69/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 143. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az az alapügy körülményei között nem hatalmazza fel valamely tagállam illetékes hatóságait arra, hogy pusztán azon az alapon tagadják meg az ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti adómentességet, hogy a behozatal idején a termékeket valamely másik tagállambeli adóalany részére kívánták értékesíteni, ami indokolja, hogy a behozatali nyilatkozaton feltüntessék ezen adóalany héa-azonosítószámát, noha a termékeket a körülmények későbbi megváltozása következtében egy másik (szintén héaalany) adóalany részére értékesítették, valamint a tényleges beszerző személyére vonatkozó valamennyi információt közölték az első tagállam illetékes hatóságaival.

2) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját

és (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az elektronikus adminisztratív okmányhoz (az úgynevezett e-AD-okmányhoz) és a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján kiállított fuvarlevélhez (az úgynevezett CMR-fuvarlevélhez) hasonló dokumentumokat olyan igazolásoknak lehet tekinteni, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy az import időpontjáig a behozott termékeket egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni. A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 138. cikkét, amelyre ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja utal, úgy kell értelmezni, hogy az e-AD-okmányok átvételi elismervényeit, valamint az úgynevezett e-ROR-visszaigazolásokat olyan igazolásoknak lehet tekinteni, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy azok a behozott termékek, amelyeket Közösségen belül értékesítettek, elhagyták a behozatal és az értékesítés helye szerinti tagállam területét, és azokat feladták a rendeltetési hely szerinti tagállamba.

3) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem jogosítja fel valamely tagállam illetékes hatóságait arra, hogy elutasítsák a behozatali héamentességet, ha a behozott és értékesített termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát nem közvetlenül a beszerzőre ruházták, amennyiben ezt a jogot valóban ezen adóalanyra és nem más személyekre ruházták, amely körülményről a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

4) A jogbiztonság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam vámhatósága egy jóhiszeműen eljáró adóalany behozatali héamentességét – anélkül, hogy bizonyította volna, hogy utóbbi tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy adócsalásban vesz részt – elutasítja azon az alapon, hogy a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés héamentességének egyik anyagi jogi feltétele többé nem teljesül, noha ezt a feltételt ugyanezen tagállam illetékes hatósága az adóalany által benyújtott igazolások és dokumentumok vizsgálata alapján már teljesítettnek tekintette. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az alapügy tényállása lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy e körülmények és feltételek teljesülnek, tekintettel arra, hogy az az egyszeri tény, hogy az adóalany elektronikus eszközöket használt a szerződő partnereivel való kommunikációhoz, nem minősülhet az említett adóalany gondatlanságának vagy rosszhiszeműségének.

5) A 2009/69 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a behozatali héamentességre hivatkozó adóalanyoknak kell bizonyítani, hogy e mentesség anyagi jogi feltételei teljesülnek, anélkül hogy ezen adóalany a behozatal szerinti tagállam illetékes hatóságaitól megkövetelhetné, hogy amikor az értékesített termékekkel tulajdonosként való rendelkezés joga beszerzőre történő átruházásának kérdését vizsgálják, olyan információkat szerezzenek be más adóalanyoktól, amelyekhez egyedül a hatóságok férhetnek hozzá.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 HL 2009. L 175., 12. o.

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

4 Ezt a rendszert azonos módon fogva hívják „42. számú vámeljárásnak”, hogy a héamentességhez az áruk importálására az egységes vámokmány 37. számú rovatába egy 42-vel kezdődő kódot kell beírni. Ez az eljárás egyszerűsített alakiságok és csökkentett költségek mellett teszi lehetővé az ezt követően közösségi értékesítésre szánt termékek héamentes behozatalát.

5 Az ilyen kereskedelmi szerződés keretében az eladót kizárólag az a kötelezettség terheli,

hogy az árucikkeket el fuvarozásra bocsássa, míg a fuvarozásukkal összefügg? valamennyi kockázatot a beszerz? viseli.

6 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem csak a Lengyelországban lév? adóraktárakról tesz említést.

7 A [Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerz?dés?l (CMR) szóló, 1956. május 19?én Genfben aláírt egyezmény, *Recueil des traités*, 1961, 399. kötet, 189. o. alapján kiállított] CMR?fuvarlevél egy közúti fuvarozási dokumentum, amelyet az áruk nemzetközi fuvarozását megelő?z?en az egyik szerz?d? félnek ki kell töltenie. A CMR?fuvarlevél többek között az áruk szállítását igazolja attól kezdve, hogy a fuvarozó aláírja azt.

8 Lásd a fenti 6. lábjegyzetet.

9 Nem vitatott, hogy az e?ROR a jövedékiadó?köteles termékek átvételének a címzett által kiállított elektronikus elismervénye.

10 Az „electronic?Administrative Document” bet?szó. Az elektronikus adminisztratív okmányt a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekr?l és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2008. december 16?i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) vezeti be, és annak meg kell felelnie a 2008/118/EK tanácsi irányelvnek a jövedéki termékek jövedékiadó?felfüggesztéssel történ? szállításához kapcsolódó számítógépes eljárások tekintetében történ? végrehajtásáról szóló, 2009. július 24?i 684/2009/EK bizottsági rendeletben (HL 2009. L 197., 24. o., helyesbítés: HL 2011. L 23., 53. o.) megállapított követelményeknek. Ez az okmány teszi lehetővé a jövedékiadó?felfüggesztés igénybevételét.

11 Lásd a jelen indítvány 72. pontját.

12 Lásd többek között ebben az értelemben: 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 42. pont); 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 31. pont); 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 24. pont); 2017. július 26?i Toridas ítélet (C?386/16, EU:C:2017:599, 30. pont).

13 Lásd: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 59. pont); 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 29. pont); 2017. július 26?i Toridas ítélet (C?386/16, EU:C:2017:599, 47. pont).

14 E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a 214. cikk (1) bekezdésének b) pontja felhívja a tagállamokat arra, hogy tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy egyedi adószámmal, az ezen irányelv 215. cikke szerinti egyedi hea?azonosítószámmal tartsák nyilván az adóalanyokat. Egyébként ezen irányelv 143. cikkének (2) bekezdésén kívül ezen aktus több rendelkezése is említi ezt a számot, mint a számlák tartalmára vonatkozó 226. cikk vagy a héabevallásra vonatkozó 365. cikk. Ebben az összefüggésben a Bíróság azt is hangsúlyozta, hogy e szám célja az, hogy megkönnyítsék azon tagállam meghatározását, amelynek területén az értékesített termékek végs? fogyasztása megtörtént: lásd többek között: 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 Lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 59–63. pont); 2012. szeptember 27?i VSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 51. és 52. pont); 2016. október 20?i Plöckl ítélet (C?24/15, EU:C:2016:791, 40. pont); 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 32. pont).

16 Lásd többek között: 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 39. és 40.

pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Ebben az értelemben lásd különösen: 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Lásd: 2010. június 3-i De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 22. pont).

20 Lásd különösen: 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 20. pont); 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. pont).

21 2013. július 18-i Evita-K ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 35. pont).

22 Úgy tűnik ugyanis, hogy negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt sugalmazza, hogy a litván hatóságok eltérően értelmezik a termékekkel való rendelkezés joga átruházásának fogalmát attól függően, hogy az adólevonási jogra (a héairányelv 167. cikke) vagy a Közösségen belüli termékértékesítéssel követett behozatal mentességére vonatkozó szabályokat (a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja és (2) bekezdése) alkalmazzák. Amint arra utaltam, ez az értelmezési különbség, amely egyébként nem következik egyértelműen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából, a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének értelmében vett „termékértékesítés” meghatározásának önállóságára és egységességére tekintettel semmiképpen sem igazolható.

23 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 32. pont).

24 Lásd ebben az értelemben: 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Evita-K ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 34. pont).

26 Lásd többek között: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 48. pont).

27 Lásd többek között: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2014. október 9-i Traum ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42. pont).

28 Lásd analógia útján többek között: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont); 2014. október 9-i Traum ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 41. pont).

29 Lásd sorrendben: 13. számú különjelentés, *A 42-es eljáráskóddal végzett vámeljárással kontrollja megelõzi, illetve felderíti-e a héacsalást?*, Luxembourg, 2011; 24. számú különjelentés, *A Közösségen belüli héacsalás kezelése: fokozottabb fellépésre van szükség*, Luxembourg, 2015.

30 Lásd a 13. számú különjelentés 55. és 56. pontját. Lásd még az említett jelentés 36–38. pontját, valamint a 24. számú különjelentés 78. és 79. pontját.

31 Lásd többek között: 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 26. pont); 2010. december 7-i R. ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 46. pont).

32 A tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar

nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) és a hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2003. október 7?i 1798/2003/EK tanácsi rendeletr?l (HL 2003. L 264., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) van szó. Ezt a két jogszabályt sorrendben az adózás területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2011. február 15?i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.) váltotta fel, amely átültetésének határideje 2013. január 1?jén járt le, valamint a hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l és csalás elleni küzdelemr?l szóló, 2010. október 7?i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.), amely 2012. január 1?jén lépett hatályba.

33 Lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27?i Twoh International ítélet (C?184/05, EU:C:2007:550, 34. pont); 2010. április 22?i X és fiscale eenheid Facet?Facet Trading ítélet (C?536/08 és C?539/08, EU:C:2010:217, 37. pont).

34 Lásd a 77/799 irányelvvel kapcsolatban: 2007. szeptember 27?i Twoh International ítélet (C?184/05, EU:C:2007:550, 31. pont); 2013. október 22?i Sabou ítélet (C?276/12, EU:C:2013:678, 36. pont). Lásd még ebben az értelemben a 2011/16 irányelvvel kapcsolatban, amely az általa felváltott 77/799 irányelvvel analóg célt követ: 2017. május 16?i Berlioz Investment Fund ítélet (C?682/15, EU:C:2017:373, 46., 47. és 58. pont).

35 Lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 36. pont); 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont); 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 33. pont).

36 Lásd ebben az értelemben többek között: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 31. pont); 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 24. pont); 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 25. pont).