

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. szeptember 6.(1)

C-531/17. sz. ügy

Vetsch Int. Transporte GmbH,

a másik fél az eljárásban:

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(a Verwaltungsgerichtshof [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – A behozatal és az azt követő Közösségen belüli értékesítés adómentessége – A behozatal adómentességének megtagadása a beszerző importált termékekkel kapcsolatos későbbi héacsalása alapján – A behozatali héa (importőr képviselőjében eljáró) nyilatkozattevőjének adófizetési kötelezettsége – A későbbi csalárd szándék révén történő »megfertőződés«”

I. Bevezetés

1. Bolgár vállalkozások Svájcban szereztek be illatszercikket, és ezeket egy harmadik személy révén Ausztriában szabad forgalomba bocsátották, majd ezt követően továbbszállították Bulgáriába. Mindezek szabályszerűen zajlottak. Azonban Bulgáriában ezt követően nyilvánvalóan „megfeledeztek” arról, hogy az adóköteles viszonteladást szabályszerűen bevallják, és megfizessék a héát Bulgáriában. Ennek következtében a Bíróságnak újfent egy héacsalás következményeivel kell foglalkoznia.
2. A Bíróságnak mára gazdag esetjoga alakult ki az adóhatóságok héacsalást illetően fennálló „szankcionálási lehetőségeivel” kapcsolatban. Ez alapján amennyiben az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna,⁽²⁾ hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett héakijátszásban vesz részt, a héairányelv alkalmazásában részt vett e csalásban.⁽³⁾ Ez arra kötelezi a tagállamokat, hogy az adóalanytól tagadják meg a héamentességhez való jogot⁽⁴⁾ (amennyiben ? teljesít) vagy az előzetesen felszámított adó levonásának jogát (amennyiben ? az igénybe vevő).⁽⁵⁾
3. Ez a Bíróság által alkalmazott megfogalmazás még pontosítást igényel. Így kérdéses például, hogy megtagadható-e egy adóalanytól mind az értékesítésének adómentessége, mind a

beszerzési ügylete utáni elzáróan felszámított adó levonásának joga. Ezzel végeredményben ugyanazon ügylet ugyanazon személlyel szembeni *kettős adóztatása* történik. Ezenkívül azokat a kritériumokat is tisztázni szükséges, hogy egy ügylet mikortól tekinthető héacsatlásban részt vevő ügyletnek.

4. A jelen ügy kivételesen nem egy klasszikus értékesítési láncsal kapcsolatos, hanem egy behozatallal és egy azt követő, a vevő általi Közösségen belüli továbbítással. Ez két sajátossággal jár. Egyrészt felmerül a kérdés, hogy egy csak később megtervezett és megvalósított héacsatlás az értékesítés végén „megfertőző” az azt megelőző Közösségen belül továbbítást is. Ez a költségvetés szempontjából azzal az „elnyel” járna, hogy egy felfedett héacsatlás megsokszorozná (a jelen esetben megnégyszerezné(6)) az adóbevételeket.

5. Másfelől a behozatali héa megfizetésére kötelezett adóalany a jelen esetben egy kívülálló harmadik személy, konkrétan a behozatal nyilatkozattevője. Ez a személy sem az értékesítésben nem vett részt, sem a megbízója ezt követő héacsatlásáról nem rendelkezett tudomással. Mégis – amennyiben az osztrák adóhatóságnak igazsága van – a vevő csalása miatt a behozatal adómentességétől a nyilatkozattevő is elesik.

6. E tekintetben a jelen elzáró döntéshozatali kérelem lehetőséget ad a Bíróság számára, hogy pontosítsa ítélezési gyakorlatát harmadik személy (a jelen esetben az importőr képviselőjében eljáró nyilatkozattevő) bevonása esetén az úgynevezett „csatláshoz tapadó ügyleteket” illetően. Ezenkívül a Bíróság arra is lehetőséget kap, hogy továbbfejlessze ítélezési gyakorlatát a csak később kialakult csalárd szándék tekintetében.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. Az ügy uniós jogi háttérét a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv(7) (a továbbiakban: héairányelv) adja.

8. Ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja így rendelkezik:

(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: [...]

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

9. A héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése így szól:

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

10. A héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása egy másik tagállamba. »Másik tagállamba történő továbbításnak« kell tekinteni bármilyen birtokba vehető dolog adóalany általi vagy megbízásából történő feladását vagy fuvarozását vállalkozása céljára, ha az a termék fekvésének tagállamán kívüli területre, de a

Közösség területére történik.”

11. A héairányelv 201. cikke a következőképpen szól:

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

B. Az osztrák jog

12. Az osztrák jogban a héairányelv előírásait az Umsatzsteuergesetz 1994(8) (az 1994. évi forgalmi adóról szóló törvény) ültette át. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac mellékletének) 6. §-a alapján adómentes azon termékek behozatala, amelyeket a nyilatkozattevő a behozatalt követően közvetlenül árubeszerzés érdekében használ fel; a nyilatkozattevőnek az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac mellékletének) 7. §-ában foglalt feltételek meglétét számviteli dokumentumok segítségével kell bizonyítania.

13. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac melléklete) 6. §-a (3) bekezdésének második mondata alapján 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. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac melléklete) 6. §-ának (1) bekezdése szerint a Közösségen belüli értékesítések adómentesek.

14. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac mellékletének) 7. §-a (2) bekezdésének 1. pontja alapján termékeknek az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac melléklete) 3. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti értékesítésével azonosan minősülő továbbítása is Közösségen belüli értékesítésnek minősül.

15. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac melléklete) 3. §-a (1) bekezdésének 1. pontja alapján ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül a vállalkozás termékének belföldre, a Közösség valamely más területére történő átszállítása egy vállalkozó által a saját rendelkezésére, kivéve a csak – pontosan meghatározott – ideiglenes felhasználás célját, akkor is, ha a vállalkozó a terméket belföldre importálta. A vállalkozás értékesítőnek minősül.

16. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz 26. §-ának (1) bekezdése alapján – a felülvizsgálat tárgyát képező ügyben nem érintett kivételekkel – a vámjogszabályok értelemszerűen irányadók a behozatalt terhelő forgalmi adóra. A Zollrechts-Durchführungsgesetz (vámjogi végrehajtási törvény)(9) 71a. §-a alapján a behozatalt terhelő forgalmi adó alóli, az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (belső piac melléklete) 6. §-ának (3) bekezdése szerinti mentesítés eseteiben a nyilatkozattevőt terheli a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdése szerinti behozatalt terhelő forgalmi adó megfizetésének kötelezettsége akkor is, ha a Vámkódex 204. cikkének (3) bekezdése alapján már nem minősül adósnak.

III. Az alapjogvita

17. Két bolgár vállalkozás (B. és K.) egy svájci vállalkozástól árukat szerzett be, és ezek felett a rendelkezési jogot Svájcban megszerezte. Ezen árukat B. és K. megbízásából az egyebek mellett vámárnyilatkozattevőként tevékenykedő, ausztriai székhelyű Vetsch Int. Transporte GmbH (a továbbiakban: Vetsch) Ausztriába importálta. Ezt követően az árukat egy B. és K. által megbízott szállítmányozó útján – amelynek a Vetsch a vonatkozó fuvarleveleket átadta – tovább kellett szállítani B.-hez és K.-hoz Bulgáriába.

18. A Vetsch a 2010. december 10-e és 2011. július 5-e közötti időszakban az adott bolgár vevők közvetlen képviselőjeként, az úgynevezett „42. számú vámeljárás”(10) alapján egy osztrák

vámhatóságnál a Svájc-ból származó áruk adó? és vámjogi szempontból történ? szabad forgalomba bocsátására vonatkozó nyilatkozatokat nyújtott be. A Vetsch egyidej?leg az 1994. évi osztrák Umsatzsteuergesetz (bels? piac melléklete) 6. §-ának (3) bekezdése alapján kérelmezte a behozatalt terhel? forgalmi adó alóli mentességet. E kérelmet elfogadták. A törvényi bizonyítási kötelezettségeknek a Vetsch által történ? megsértésére az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l nem lehet következtetni.

19. A Vetsch három esetben K. bolgár vállalkozót és két esetben B. bolgár vállalkozót képviselte. A kérelemnek megfelel?en az árukat a behozatalt terhel? forgalmi adó összegének könyvelésbe vétele nélkül adó? és vámjogi szempontból szabad forgalomba bocsátották. Ezt követ?en egy szállítmányozó a beszerz?k számára Bulgáriába továbbította az árukat.

20. B. és K. az Ausztriából Bulgáriába történ? Közösségen belüli továbbítást mind Bulgáriában, mind Ausztriában szabályszer?en bevallotta, és adózott utána. A kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint abból lehet kiindulni, hogy az áruk Bulgáriába kerültek, és a szállítás teljes időtartama alatt B. és K. rendelkezett róluk.

21. Ezt követ?en mindkét bolgár vállalkozás (nyilvánvalóan adóköteles) tovább értékesítette az árukat. Ezt az eladást ugyanakkor a héabevallásban nem tüntették fel, hanem Közösségen belüli értékesítésnek nyilvánították a korábban a vámárnyilatkozat?tételbe bekapcsolt Vetsch részére. Ilyen értékesítésre azonban – és ebben mindenki egyetért – soha sem került sor. A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint B. és K. e tekintetben adócsalás miatt felel Bulgáriában. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem nem nyújt támpontot abban a tekintetben, hogy a Vetsch e héacsalásban bármilyen módon érintett volt.

22. 2011. szeptember 6-án határozat állapította meg a Vetsch behozatalt terhel? forgalmiadó?kötelezettségét, mivel az említett bejelentésekkel érvényesített adómentesség feltételei nem teljesültek. A Zollrechts?Durchführungsgesetz (vámjogi végrehajtási törvény) 71a. §-a alapján a nyilatkozattev? is kötelezett a behozatalt terhel? forgalmi adó megfizetésére.

23. A határozattal szemben a Vetsch 2011. szeptember 15-i beadványával fellebbezést nyújtott be a Zollamthoz, amelyet az 2012. január 31-én elutasított. 2012. március 2-án a Vetsch keresetet nyújtott be a határozattal szemben. 2016. március 30-i végzésével a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria) a keresetet mint megalapozatlant elutasította.

24. A Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) megítélése szerint a Bíróság „csaláshoz tapadó ügyletekkel” kapcsolatos ítélezési gyakorlata alapján B. és K. bolgár vállalkozások kés?bbi adócsalása miatt már Ausztriában meg kell tagadni a Közösségen belüli értékesítés (pontosabban: a Közösségen belüli továbbítás) adómentességét. Ezért szintén nem teljesül a behozatali héa alóli mentesség egyik feltétele, mivel ez a behozatalt követ?en adómentes értékesítést feltételez.

25. A Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) ítéletével szemben a Vetsch felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, amely?l most a Verwaltungsgerichtshofnak (legfels?bb közigazgatási bíróság, Ausztria) kell döntést hoznia.

IV. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság el?tti eljárás

26. A Verwaltungsgerichtshof (legfels?bb közigazgatási bíróság) 2017. június 29-én kelt és 2017. szeptember 8-án beérkezett határozatával az EUMSZ 267. cikk alapján el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Meg kell-e tagadni a [...] 2006/112/EK [...] irányelv 138. cikke szerinti adómentességet egy tagállamból történő közösségen belüli továbbítás esetében, ha egy másik tagállamba irányuló e továbbítást megrendelő adóalany egy másik tagállamban a közösségen belüli továbbítással összefüggő közösségen belüli beszerzést ugyan bevallotta, az érintett termékekre vonatkozó későbbi adóköteles ügylet során azonban a másik tagállamban adócsalást követett el azáltal, hogy jogtalanul e másik tagállamból történő közösségen belüli adómentes értékesítést vallott be?

2. Relevánsnak tekinthető-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy az adóalany már a közösségen belüli továbbítás időpontjában szándékában állt-e termékek későbbi értékesítése tekintetében az adócsalás elkövetése?

27. A Bíróság előtti eljárásban a Vetsch, az Osztrák Köztársaság, a Görög Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket, és vett részt – a Görög Köztársaság kivételével – a 2018. június 27-i tárgyaláson.

V. Értékelés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hatóköre

28. A kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten csak a héairányelv 138. cikke szerinti adómentesség megtagadásának feltételeire kérdez rá.⁽¹¹⁾ Ugyanakkor mégis felismerhető, hogy mindkét kérdés középpontjában a behozatal adómentessége megtagadásának hatóköre áll, a behozatali héa nyilatkozattevője (a Vetsch) szintjén.

29. Lényegében tehát azt kívánja megtudni a kérdést előterjesztő bíróság, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján az importőr képviselőjében eljáró nyilatkozattevő adómentességét abban az esetben is meg kell-e tagadni, ha a vevő a termék behozatali államból egy másik tagállamba (a rendeltetési államba) történő továbbítását követően később adócsalást követ el, és az erre irányuló szándék is csak a továbbítást követően alakult ki. Ezért azt javaslom, hogy az első kérdés vizsgálatára a héairányelv 138. és 201. cikkével összefüggésben értelmezett 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt feltételekre figyelemmel kerüljön sor.

30. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel összefüggésben tisztázta, hogy a jelen ügyben nem állapítható meg, hogy a bolgár beszerzők szándéka a későbbi adócsalás tekintetében már a közösségen belüli továbbítás időpontjában fennállt volna. Így abból kell kiindulni, hogy az Ausztriába történő behozatal és a Bulgáriába történő továbbítás időpontjában még nem állt fenn csalárd szándék. Ennek már az első kérdés szempontjából is van jelentősége, ezért a második kérdést az első kérdés tükrében lehet majd megválaszolni.

B. A jogkérdésről

31. A héairányelv 143. és 138. cikkében foglalt objektív feltételek mind teljesülnek. A héairányelv 143. cikkének (2) bekezdése (mindenkor hatályos változatában) szabályozott bizonyítékok meglétét is el lehet fogadni, mivel a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben nem fogalmazott meg aggályokat. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből továbbá az is következik, hogy az árukat Ausztriába importálták, és ezt követően Bulgáriába továbbították. Ennek ellenkezőjére eddig nem nyújtottak támpontot, csak az Osztrák Köztársaság vámhatóságának általános jellegű feltevései adóttak.

32. Amennyiben azonban az adóhatóság bizonyítani tudná,⁽¹²⁾ hogy az áruk valójában nem kerültek egy másik tagállamba, nem teljesülnének a héairányelv 143. cikkében foglalt objektív feltételek. Ez esetben a kérdést előterjesztő bíróságnak azzal kellene foglalkoznia, hogy a Vetsch

kiindulhatott?e jóhiszem?en a behozatal adómentességéb?l.(13) Err?l azonban a Bíróságot nem kérdezték.

33. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tények értékelése a nemzeti bíróság feladata, amelynek az ügy sajátosságaira figyelemmel kell megítélnie mind az el?zetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztend? kérdések jelent?ségét.

34. A fent (a 31. pontban) említett el?feltevésre tekintettel a behozatal adómentességének megtagadásához a jelen esetben csak két módon lehet eljutni. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján (ehhez lásd az 1. pontot) a Vetscht?l „közvetlenül” megtagadható lenne a héairányelv 143. cikke szerinti adómentesség, amennyiben a kés?bbi adócsalásról tudott vagy arról tudnia kellett volna (ehhez a 2.a. pont). Ezenkívül az is elképzelhet?, hogy a behozatalnak az irányelv 143. cikke szerinti adómentessége annyira összefügg az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességével, hogy az adómentesség megtagadása a Közösségen belüli értékesítés (illetve a Közösségen belüli továbbítás) esetében kihat a behozatal mentességére (ehhez a 2.b. és 2.c. pont), még akkor is, ha a Vetschnek az azt követ? héacsalásról semmit sem kellett volna tudnia. Ezért azonban B. és K. kés?bbi csalárd szándékának valamiképpen tudni kell befolyással bírnia a korábbi továbbítás megítélésére (ehhez a 2.d. pont).

1. A behozatal adómentességének megtagadása mint csalás elleni intézkedés

35. A lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a héairányelv elismer és támogat. Senki nem hivatkozhat továbbá csalárd módon vagy visszaélésszer?en az uniós jog el?írásaira.(14)

36. A tagállamok által ennek érdekében elfogadott intézkedések azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Különösen nem alkalmazhatók oly módon, hogy megkérd?jelezzék a héa semlegességét.(15) A Bíróság több alkalommal is akként ítélte meg, hogy az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellen?rzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhel? ellen?rzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át.(16)

37. Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szerepl?t?l, hogy hozzon meg minden t?le észszer?en elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adócsaláshoz.(17)

38. E tekintetben az el?zetesen felszámított adó levonásának vagy az adómentességnek a megtagadása nemcsak akkor jön szóba, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.(18) Ilyen körülmények között az érintett adóalanyt a héairányelv alkalmazása szempontjából ilyen csalás résztvev?jének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséb?l, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik?e, vagy sem.(19)

2. A behozatal adómentességének megtagadása az import?r képvisel?je szintjén

a) A behozatal adómentességének közvetlen megtagadása?

39. Ez a csalással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat egyaránt vonatkozik az ügylet el?zetesen felszámított elemeket tartalmazó és áthárított elemeket tartalmazó oldalára. Ennélfogva mind az adómentesség,(20) mind az el?zetesen felszámított adó levonása jogának(21) megtagadása lehetséges, bizonyos körülmények között ugyanannál a személynél. Minél több személy vesz

tehát részt, az értékesítési lánc hosszával úgy n? az adóbevétel.

40. A jelen ügyben is az Osztrák Köztársaság megállapíthat a Vetsch?tsel szemben behozatali héát, és egyidej?leg a B. és K. általi továbbítás ausztriai adómentességét is megtagadhatja. A Bolgár Köztársaság pedig a bevallott Közösségen belüli beszerzést illet?en megtagadhatja K.?tól és B.?tól az el?zetesen felszámított adó levonásának jogát, és egyidej?leg megállapíthat adót a bulgáriai értékesítés után. Ez négyszeres adóbevételt eredményezne ugyanazon értékesítés vonatkozásában. Amint annak azonban a Bizottság is helyesen hangot ad, hea tekintetében okozott kár csak egyszer, mégpedig Bulgáriában keletkezett.

41. A Bíróságnak eddig nem kellett arról döntést hoznia, hogy egy személy ilyen többszörös terhelése összeegyeztethet?e a héasemlegesség elvével,(22) és arányos?e a héacsalás elleni küzdelemre tekintettel. A Bíróságnak eddig a kétszeres büntetés tilalma(23) tekintetében esetleg felmerül? problémákat illet?en sem kellett állást foglalnia. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések folytán a Bíróságnak eddig mindig egy?egy személyre, illetve ügyletre vonatkoztatva kellett a következményekkel foglalkoznia.

42. A jelen ügy lehet?séget adhatna viszont egy áttekint? vizsgálatra. Ugyanakkor a Vetschnek mint a behozatali héára vonatkozó nyilatkozattev?nek nem róható fel, hogy tudnia kellett volna, hogy a megbízója számára egy Bulgáriában megvalósítani tervezett héacsaláshoz nyújtott valamiféle támogatást. A Bíróság által az adómentesség közvetlen korlátozásával kapcsolatban kimunkált feltételek tehát jelen ügyben nem állnak fenn.

43. Ilyen vádat – amint azt a Zollamt a Bíróság erre irányuló további kérdésére a tárgyaláson el?adta – nem lehet megfogalmazni pusztán egy a tagállam által kimunkált különleges vám eljárás (a jelen esetben az úgynevezett 42. számú vám eljárás) alkalmazása okán sem. Amennyiben ez az eljárás csalás szempontjából különösen sebezhet?,(24) akkor a tagállam kötelezettsége, hogy azt máshogy alakítsa ki, vagy akár megszüntesse. Egy adóalanynak ugyanakkor nem lehet utólag pusztán azt felróni, hogy betartotta a törvényt. Következésképpen a Vetsch f?szabály szerint „hivatkozhat” a behozatal adómentességére.

b) A behozatal adómentességének és az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességének összekapcsolása

44. Következésképpen a Vetsch általi behozatal adómentességének a megtagadására csak akkor van mód, ha az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességének megtagadása kihat az irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti adómentességre is. Úgy t?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság ebb?l indul ki, amennyiben csak a héairányelv 138. cikkében foglalt feltételek fel?l kérdez.

45. Tehát a dönt? kérdés az, hogy miképpen kell a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának azon tényállási elemét érteni, amely alapján a behozatalt követ? értékesítés egy másik tagállamba „a 138. cikknek megfelelően adómentes”: az adómentesség csak attól függ, hogy az azt követ? Közösségen belüli adómentes értékesítés feltételei absztrakt fennállnak? Vagy az értékesít?nek (a jelen esetben B. és K. bolgár vállalkozásnak) konkrétan kell tudnia „hivatkozni” az adómentességre?

46. Absztrakt értékelés esetén egy harmadik személy szubjektív szándéka nem számít. Konkrét vizsgálat esetén ezzel szemben további követelmény, hogy az, aki számára a vámárnyilatkozat?tev? az import?r képviselőjében a behozatalt lebonyolította, a konkrét esetben igényt támaszthasson az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességére is. Amennyiben a bolgár vállalkozások (B. és K.) a kés?bbi héacsalás okán nem hivatkozhatnak a behozatalt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességére, ezzel a Vetsch is elesne a

behozatalnak a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti adómentességét?l.

47. Jóllehet a kérdést el?terjeszt? bíróság nyilvánvalóvá tette, hogy egy olyan behozatali héával kapcsolatos nyilatkozattev? számára, mint a Vetsch, amely nem rendelkezett tudomással a megbízója által elkövetett kés?bbi héacsálásról, és amelyet felel?sségre vonnak, adott egy különleges eljárás, amely révén ezen adó elengedése kérelmezhet?. A behozatali héa elengedése ugyanakkor mindenképp feltételezi annak keletkezését, így el?ször ez vizsgálendő.

c) **A továbbítás adómentességének absztrakt értékelése**

48. Kérdéses, hogy az uniós jog (különösen a héairányelv 201. cikke) lehet?vé teszi?e a tagállamnak azt is, hogy egy olyan harmadik személynél keletkezzen héatartozás, aki az adóval csak azért tartozik (egyetemlegesen), mert az eredeti adós adócsalást követett el, anélkül, hogy a harmadik személy (a jelen esetben a Vetsch) arról tudott, vagy tudnia kellett volna. Ez ugyanis azzal járna, mintha a konkrét esetben elfogadnánk a behozatal adómentességének és az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentességének az összekapcsolását. Ez végeredményben a harmadik személy objektív felel?sségét jelentené, mint ahogy az a vámjogban el?írt.(25)

49. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának közelebbi vizsgálata azonban kétségeket támaszt e tekintetben. Egyrészt a Bíróság már kimondta, hogy a vámok és a héa kivetése nem összehasonlítható ügyletek.(26) A Bíróság vámjoggal kapcsolatos megállapításai – szemben a Zollamt által a tárgyaláson felvetettekkel – nem szükségszer?en alkalmazhatók a héairányelv értelmezése kapcsán.(27)

50. Másrészt a harmadik személy (ez esetben a vámárnyilatkozat?tev?) adótartozása a jelen esetben a héairányelv 201. cikkén alapszik, és mindenképpen beavatkozást jelent a Charta 16. cikke szerinti vállalkozás szabadságába, bizonyos körülmények között az Alapjogi Charta 17. cikke szerinti tulajdonhoz való jogba is. E tekintetben a Charta 52. cikke (1) bekezdésének második mondata megköveteli, hogy a beavatkozás arányos legyen. Ennélfogva korlátozásokra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen és ténylegesen az Unió által elismert általános érdek? célkit?zéseket szolgálja.(28)

51. Ebb?l következ?en a héairányelvvel „nem egyeztethet? össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőz? vagy követ? másik ügylet héakijátszást valósít meg”(29). Ez a „138. cikknek megfelelően adómentes” tényállási elem konkrét vizsgálata ellen szól.

52. Az ett?l eltér? értelmezés szemben állna a behozatal adómentessége és az azt követ? Közösségen belüli értékesítés adómentessége összekapcsolásának értelmével és céljával is.

53. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjának célja,(30) ahogy a Bizottság a tárgyaláson helyesen kifejtette, az egyszerűsítés. Ez abban áll, hogy behozatal adómentessége okán megsz?nhet az el?zetesen felszámított adó levonásának amúgy fennálló jogát (lásd a héairányelv 168. cikkének e) pontját). Ezáltal a határokon átnyúló áruforgalom (a jelen esetben a behozatal és az azt követ? Közösségen belüli értékesítés) a vállalkozások számára egyszerűsödik. Ez az egyszerűsítési cél is amellet? szól, hogy a kés?bbi Közösségen belüli értékesítés adómentességének absztrakt vizsgálata kapjon els?bbséget.

54. Ezen kívül a Bíróság úgynevezett csaláshoz tapadó ügyletekre vonatkozó ítélkezési gyakorlata alapján a Közösségen belüli értékesítés nem esik ki (a szükséges feltételei továbbra is

adottak). Pusztán annyi történik, hogy a csalás elkövetője (illetve az, aki a csalásról tudott, vagy arról tudnia kellett volna) az amúgy fennálló adómentességre nem hivatkozhat.(31)

55. Az ezen ítélkezési gyakorlat mögött meghúzódó cél is az absztrakt értékelés mellett szól. Ezzel az ítélkezési gyakorlattal az elzárva felszámított adó levonásának jogát, illetve az adómentességet csak akkor tagadják meg, ha és amennyiben az érintett vállalkozás a konkrét esetben maga is hibáztatható (tudott a csalásról, vagy nem tette meg a tőle észszerűen elvárható intézkedéseket). Csak ez a kifogás vezet ahhoz, hogy a vállalkozás már nem hivatkozhat a számára adójogilag kedvező előírásokra.(32) E tekintetben a Bíróság a hasonló „Enteco Baltic” UAB ügyben szintén úgy döntött, hogy nem tagadható meg a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti adómentesség, amennyiben a beszerző olyan héacsálást követett el, amelyről az importőrnek nem kellett tudnia.(33)

56. Ugyanennek kell érvényesülnie más harmadik személlyel szemben is. Ha vele szemben is kizárt a kifogás, megítélésem szerint nem lehet szó itt sem az uniós jogban előírt adómentességnek az (importőr képviselőjében eljáró) vámárnyilatkozattevővel szembeni korlátozásáról, még akkor sem, ha a konkrét esetben az áru továbbítója nem hivatkozhat az adómentességre.

57. Végezetül a harmadik személy alapjogai (lásd az 50. pontot) és az arányosság elve is az absztrakt értékelés mellett szól. Egy adóalany adómentességének egy harmadik személy, általa nem befolyásolható (későbbi) magatartásától történő függvé tétele ellentmond a jogbiztonság és az arányosság elveinek (lásd e tekintetben az 51. pontot).

58. Mivel a Vetschcel (mint vámárnyilatkozattevővel és az importőr képviselőjében eljáróval) szemben e tekintetben nem lehet semmit felróni, továbbra is hivatkozhat a behozatal adómentességére. Némileg más vonatkozik – az említett halmozódási és túlfizetési hatásra figyelemmel (ehhez lásd a 39. és azt követő pontokat) – B. és K. és illetően, akik ennél fogva Ausztriában valószínűleg nem hivatkozhatnak a behozatal adómentességére.

d) Másodlagosan: a továbbítás adómentességének konkrét értékelése

59. Amennyiben a Bíróság ezzel szemben arra a következtetésre jutna, hogy az importőr képviselőjében eljáró személy (a jelen esetben a Vetsch) általi behozatal adómentessége attól függ, hogy az azt követő Közösségen belüli továbbítást megvalósító személy (a jelen esetben B. és K.) a konkrét esetben hivatkozhat-e a héairányelv 138. cikke szerinti adómentességre, akkor azt kell vizsgálni, hogy ennek a feltételei jelen ügyben fennállnak-e.

60. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján B. és K. től meg kellene tagadni a Közösségen belüli továbbítás adómentességét, amennyiben maguk követnek el adókijátszást, vagy ha tudták, vagy tudniuk kellett volna, hogy beszerzésükkel héakijátszást megvalósító ügyletben vesznek részt.(34) Nem lehet azonban ezt állítani, amennyiben a bolgár vevők a behozatal időpontjában a kérdést elterjesztő bíróság szerint még nem terveztek héacsálást. B. és K. ekkor még nem követett el héacsálást, és tudatosan nem is vettek részt ebben az időpontban még ilyen ügyletben.

61. Ennél fogva az a döntő kérdés, hogy az adóalany szándékának későbbi megváltozása visszamenőleg megszünteti-e az adómentességet (illetve az arra való hivatkozás lehetőségét). Erre több okból is nemleges választ kívánok adni.

1) A héairányelv szövege és szerkezete

62. Egyrészt főszabályként nincs visszamenőleges hatálya a héajogban annak, ha az adóalany szándéka később megváltozik. Erről tanúskodik például a Bíróságnak az elzárva felszámított

adó levonásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata. Így az adólevonás nem esik ki visszamenőleg, ha a megvalósítani tervezett vállalkozási tevékenységgel még annak megkezdése előtt felhagynak (sikertelen vállalkozás). Egy megvalósítani tervezett gazdasági tevékenység előkészületei tekintetében végzett beruházások költségei után az adólevonás akkor is érvényesíthető, ha a gazdasági tevékenység meghíúsul, és nem kerül sor a megvalósítani tervezett adóköteles ügyletekre.(35) Az adókulcs mértékének megváltozott megítélése, és egy ennek megfelelő utólagos adófeltüntetés sem vezet a Bíróság legutóbbi ítélkezési gyakorlata alapján visszamenőleges,(36) csak *ex nunc* adólevonási joghoz.

63. Az adóalap meghatározása során az adókötelezettség keletkezésének pontos vizsgálata keretében a héairányelv 63. cikke, és a továbbítás vonatkozásában 68. cikke, szintén a teljesítés időpontját veszi figyelembe. Következésképpen ez az időpont az irányadó az adómentességnek, a teljesítés helyének vagy az adómértéknek a megítélésakor. Ezt a Bíróság a Kollroß és Wirtl ügyben nemrég ismét egyértelművé tette.(37) A héairányelv 184. és azt követő cikkeiben foglalt korrekciós tényállások szintén *ex nunc* korrekcióból indulnak ki a megváltozott körülményekre tekintettel.

64. Végül a héa közvetett adóként a polgári jogi szerződéses partnerre történő áthárítást célozza. Ez főszabályként azt feltételezi, hogy az áthárítandó héaösszeget a teljesítés időpontja állapítja meg, és nem visszamenőleg határozzák meg.(38)

2) A Bíróság „csaláshoz tapadó” ügyletekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata

65. A Bíróság az ítélkezési gyakorlatában ezen kívül azt feltételezi, hogy az adóalany héacsalásra „irányuló” ügyletben vesz részt. Amennyiben a behozatal és a továbbítás időpontjában még nem terveztek héacsalást, nem beszélhetünk olyan ügyletben való részvételről, amely héacsalásra irányul. Ebben az időpontban az elkövető szándéka hiányában nincs vonatkozó (megvalósítani tervezett) héacsalás.

66. A Bíróság úgynevezett csaláshoz tapadó ügyletekkel kapcsolatos eddig ítélkezési gyakorlata továbbá láthatóan olyan helyzetekre szabott, amelyeknél – a jelen üggyel ellentétben – a kezdetektől héacsalást terveztek megvalósítani. Az eddigi gyakorlat lényegében a (főszabály szerint határokon átnyúló) szervezett bűnözéssel kapcsolatos.

67. E tekintetben az adómentesség és/vagy az adólevonás adóalanytól (és az összes „társtettestől”, azaz azoktól, akik arról tudtak, vagy tudniuk kellett volna(39)) való megtagadásának lényeges eleme a megvalósított vagy megvalósítani tervezett csalás fennállása, és ezáltal a saját magatartás felróhatósága az értékesítés (a jelen esetben a továbbítás) időpontjában.

3) A kár megfelelő megtérítése Bulgáriában

68. Végezetül a héa tekintetében később Bulgáriában keletkezett kárt is megtérítette már egy megfelelő adómegállapítás, és az a bolgár büntetőjog útján szankcionálható.

69. Az Ausztriában adómentes továbbítás visszamenőleges „megfertőződése” – egyetértve a Bizottság álláspontjával – nem alkalmas, és nem is szükséges (és arányos) a Bulgáriában keletkezett károk megtérítésére. Amint azt a Bíróság másutt már kifejtette, ezek a bevételek a területiség elve alapján azt a tagállamot illetik, amelyben a végső fogyasztás történik.(40) Ez a jelen esetben – amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozta – Bulgária, és nem Ausztria.

70. Következésképpen még a Közösségen belüli továbbítás adómentességének konkrét értékelése esetében is adómentes értékesítés állna fenn, így a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján a Vetsch általi behozatal is adómentes, és B. és K. későbbi

csalása ellenére is az marad.

VI. Véggkövetkeztetés

71. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Verwaltungsgerichtshofs (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) elzeterjesztett két kérdését összevontan a következésképpen válaszolja meg:

A 2006/112/EK irányelv 138. cikkével összefüggésben értelmezett 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy a 138. cikk szerinti adómentességre utalás kizárólag annak absztrakt fennállására vonatkozik. Nem jöhet ezért szóba a behozatal adómentességének megtagadása a behozatali héa nyilatkozattevője tekintetében, amennyiben egyedül az áru vevője tudta vagy neki kellett volna tudnia, hogy a Közösségen belüli továbbítással olyan ügyletben vesz részt, amely héacsálásra irányul.

1 Eredeti nyelv: német.

2 Néhány korábbi határozatában a Bíróság még a „tudhatta” fordulatot használja – lásd: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 60. pont). Ezzel az egyedül az elzeterjesztett kérdésen alapuló, túl tág megfogalmazással azonban úgy tnik, hogy a Bíróság, joggal, felhagyott már.

3 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).

4 Lásd: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2014. október 9-i Traum ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 42. pont).

5 Lásd: 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. pont); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 26. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 37. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 59. és 61. pont).

6 Az Osztrák Köztársaság megállapíthatna behozatali héát és egyidejleg a továbbítás adómentességét is megtagadhatná Ausztriában. A Bolgár Köztársaság pedig megtagadhatná az elzetesen felszámított adó levonásának jogát a bevallott Közösségen belüli beszerzést illeten és egyidejleg megállapíthatna adót a bolgáriai értékesítés után.

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

8 A 2010. december 31-ét megelőző bevételek esetében még a BGBl. [osztrák Szövetségi Közlöny] 756/1996 számában megjelent változatában, az azt követen elfogadott bevételek esetében a 2010. évi Abgabenänderungsgesetz (az adóváltozásokról szóló törvény) BGBl. I. 34. számában megjelent változatában.

- 9 A Zollrechts?Durchführungsgesetz (vámjogi végrehajtási törvény) harmadik módosításának a felülvizsgálat tárgyát képez? ügyben még alkalmazandó változata (a BGBl. I. 13/1998 száma).
- 10 Lásd a hasonló ügyben született 2018. június 20?i Enteco Baltic ítéletet (C?108/17, EU:C:2018:473) és az úgynevezett 42. számú vámeljárással kapcsolatos további magyarázatokat Mengozzi f?tanácsnok Enteco Baltic ügyre vonatkozó indítványában (C?108/17, EU:C:2018:215, 20. pont, 4. lábjegyzet).
- 11 Ez a Közösségen belüli értékesítés adómentességét szabályozza. Egy Közösségen belüli továbbítás, mint a jelen ügyben, az irányelv 17. cikkének (1) bekezdése alapján ellenérték fejében történ? termékértékesítésnek min?sül.
- 12 Annak az adóalany általi bizonyítási kötelezettségét, hogy a beszerz? által szállított áruk valóban elérték a rendeltetési államot, a Bíróság már elutasította – lásd: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 40. és az azt követ? pontok). Lásd még: a nemrég hozott 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 67. és az azt követ? pontok).
- 13 Lásd ezzel kapcsolatban a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatát: 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 95. és az azt követ? pontok); 2017. június 14?i Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C?26/16, EU:C:2017:453, 74. és az azt követ? pontok); 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 47. és az azt követ? pontok); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 68. pont).
- 14 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 43. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 42. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 54. pont).
- 15 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 50. pont). Lásd ebben az értelemben továbbá: 2000. március 21?i Gabalfrisa és társai ítélet (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 52. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 57. pont).
- 16 Lásd ebben az értelemben: 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 51. pont); 2013. január 31?i Stroy trans ítélet (C?642/11, EU:C:2013:54, 50. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 65. pont).
- 17 Lásd ebben az értelemben: 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 52. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 54. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. és 68. pont).
- 18 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. pont).
- 19 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2014. február 13?i Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).
- 20 Lásd: 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 42. pont); 2012. szeptember 6?i

Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont).

21 Lásd: 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 47. pont); 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítéletet (C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont); 2014. február 13?i Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 26. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 37. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 59. és 61. pont).

22 Lásd: 2014. március 13?i Malburg ítélet (C?204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15?i Centralan Property ítélet (C?63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21?i HE ítélet (C?25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C?246/16, EU:C:2017:440, 42. pont).

23 2018. március 20?i Menci ítélet (C?524/15, EU:C:2018:197), az Emberi Jogok Európai Bíróságának 2017. május 18?i Jóhannesson és társai kontra Izland ítélete (22007/11), 2016. november 15?i A és B kontra Norvégia ítélete (24130/11 és 29758/11). Lásd ezzel kapcsolatban továbbá: Kokott, J., Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstraßverfahren”, NZWiSt 2017, 409. o. (414. és 415. pont).

24 Lásd ezzel kapcsolatban az Európai Számvev?szék 2011. december 12?i sajtóközleményét (letölthet?: http://europa.eu/rapid/press?release_ECA?11-47_de.doc).

25 Lásd pusztán: 1997. július 17?i Pascoal & Filhos ítélet (C?97/95, EU:C:1997:370, 61. pont); 1996. május 14?i Faroe Seafood és társai ítélet (C?153/94 és C?204/94, EU:C:1996:198, 114. pont).

26 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 56. pont).

27 Lásd ehhez már: a Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványom (C?409/04, EU:C:2007:7, 80. pont).

28 A Bíróság az arányosság elvét már a Charta hatálybalépése el?tt is alkalmazta – lásd: 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 58. pont).

29 2013. július 18?i Evita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 41. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 41. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 47. pont). Hasonlóképp már: 2006. január 12?i Optigen és társai ítélet (C?354/03, C?355/03 és C?484/03, EU:C:2006:16, 55. pont).

30 Ezt még nyitva hagyta a 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473) és Mengozzi f?tanácsnok Enteco Baltic ügyre vonatkozó indítványa (C?108/17, EU:C:2018:215).

31 Lásd ezzel kapcsolatban a Bíróság „[e] tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaél?sszer?en” megfogalmazását a 2012. december 6?i Bonik ítéletben (C?285/11, EU:C:2012:774, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a 2006. február 21?i Halifax és társai ítéletre (C?255/02, EU:C:2006:121, 68. pont) vezethet? vissza.

32 Ehelyütt nyitva hagynám annak megválaszolását, hogy a Közösségen belüli értékesítés adómentessége és az el?zetesen felszámított adó levonásának joga valóban különleges jogosultságok?e, ugyanis nem a tulajdonost kedvezményezik, hanem törvényi alapelv kifejez?dései, és a közvetett fogyasztási adózás m?ködésének szükséges feltételei (jelen esetben a rendeltetési helyen). Egy adóztatási technika végrehajtásának rendszerszint? el?írásai

számomra csak nehezen t?nnek különleges jogosultságként értelmezhet?nek.

33 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 100. pont).

34 2013. július 18?i Evita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 40. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 1985. február 14?i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 24. pont); 1996. február 29?i INZO?ítélet (C?110/94, EU:C:1996:67, 17. pont); 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

36 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 43. pont); 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 50. pont) (csak a számlák kijavítása után állt fenn az adólevonás valamennyi tartalmi és formai követelménye). Hasonlóképpen már a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C?8/17, EU:C:2017:927, 53. és azt követ? pontok).

37 2018. május 31?i Kollroß és Wirtl ítélet (C?660/16 és C?661/16, EU:C:2018:372, 48. pont).

38 Következésképpen egy kés?bbi csalás okán szintén elutasítandó az ilyen visszaható hatály: 2018. május 31?i Kollroß és Wirtl ítélet (C?660/16 és C?661/16, EU:C:2018:372, 48. pont).

39 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2014. február 13?i Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).

40 A 2007. szeptember 27?i Collée ítélet (C?146/05, EU:C:2007:549, 37. pont).