

ELEANOR SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. február 6.(1)

C?276/18. sz. ügy

KrakVet Marek Batko sp. K.

kontra

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – 2006/112/EK irányelv – 33. cikk – Az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének a meghatározása – Az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek – Visszaélésszer? gyakorlat – 904/2010/EU rendelet – A 7., 13. és 28–30. cikk – Közigazgatási együttm?ködés – Kett?s adóztatás”

1. A F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ezen el?zetes döntéshozatal iránti kérelme a 2006/112/EK irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) és a 904/2010/EU rendelet(3) (a továbbiakban: a héacsalás elleni küzdelemr?l szóló rendelet) különböz? rendelkezéseinek az értelmezésére vonatkozik. Pontosan mikor kell a termékeket a héairányelv 33. cikke értelmében véve „az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékeknek” min?síteni? Mikor kell gazdasági szerepl? e rendelkezés szerinti állandó gyakorlatát visszaélésszer?nek tekinteni? És ebben az összefüggésben a kett?s adóztatás elkerülése érdekében a héacsalás elleni küzdelemr?l szóló rendelet 7., 13. és 28–30. cikke alapján milyen közigazgatási együttm?ködést követelnek meg a különböz? tagállamok adóhatóságaitól annak meghatározása során, hogy hol az adóköteles ügyletek teljesítési helye?

2. A kérdést el?terjeszt? bíróság e problémakörökkel kapcsolatban öt kérdést terjesztett el?. A Bíróság arra kért fel, hogy a jelen indítványban kizárólag az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett negyedik és ötödik kérdést vizsgáljam. Ezek a héairányelv 33. cikkének (1) bekezdésében szerepl? „eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek” kifejezés jelentésére és a visszaélésszer? gyakorlat fogalmára vonatkoznak.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3. A héairányelv a héa Európai Unión belüli egységes alkalmazásának átfogó keretét állapítja meg.
4. A (9) preambulumbekkezdés kimondja, hogy „[e]lengedhetetlen egy átmeneti id?szak megállapítása, amely lehet?vé teszi a nemzeti jogszabályok fokozatos kiigazítását az egyes meghatározott területeken”.
5. A (10) preambulumbekkezdés kifejti, hogy „[e]zen átmeneti id?szak során az adómentességet élvez? adóalanyokon kívüli adóalanyok által lebonyolított, Közösségen belüli ügyleteket(4) az érkezési hely szerinti tagállamban kell megadóztatni, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint”.
6. A (11) preambulumbekkezdés hozzáteszi, hogy „[e]zen átmeneti id?szak során [...] bizonyos Közösségen belüli távértékesítéseket(5) [...] szintén meg kell adóztatni az érkezési hely szerinti tagállamban, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint, amennyiben az ilyen ügyletek különös rendelkezések hiányában valószínűleg a tagállamok közötti verseny jelent?s torzulását eredményeznék”.
7. A (17) preambulumbekkezdés emlékeztet arra, hogy „[a]z adóköteles tevékenység helyének meghatározása [...] hatáskör?összeütkezéshez vezethet a tagállamok között. Jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit befoglalták a termékek árába – azon személy tagállamát kell tekinteni, aki a szolgáltatás megrendel?je”.
8. Az egymással összefüggésben értelmezett (61) és (62) preambulumbekkezdés kifejti, hogy „[a]lapvet? jelent?séggel bír a HÉA?rendszer egységes alkalmazásának biztosítása”, hogy „[e]nnek érdekében végrehajtási intézkedéseket kell elfogadni; és hogy „[e]zen intézkedéseknek különösen a határokon átnyúló ügyletek kett?s adóztatásának problémájával kell foglalkozniuk, amely annak következtében fordulhat el?, hogy a tagállamok eltér?en alkalmazzák az adóztatandó ügylet helyére vonatkozó szabályokat”.
9. Az I. cím („Tárgy és hatály”) 2. cikke a következ?képpen rendelkezik:
„(1) A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:
a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;
b) termék ellenérték fejében történ? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;”
10. A 9. cikk, amely a III. cím („Adóalanyok”) els? rendelkezése, a következ?ket mondja ki:
„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.
11. A IV. cím az „Adóztatandó ügyletekkel” foglalkozik, és négy fejezetb?l áll:

„Termékértékesítés” (14–19. cikk), „Közösségen belüli termékbeszerzés” (20–23. cikk), „Szolgáltatásnyújtás” (24–29. cikk) és „Termékimport” (30. cikk). A 14. cikk (1) bekezdése annak meghatározását tartalmazza, hogy a legegyszerűbb körülmények között mi minősül termékértékesítésnek: „»Termékértékesítés«: a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. A 20. cikk a „Közösségen belüli termékbeszerzés” megfelel? alapvet? meghatározását tartalmazza, vagyis hogy annak „kell tekinteni a tulajdonosként történ? rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vev? vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vev? számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével”.

12. Az V. cím („Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye”) az 1. fejezet 2. szakaszában a fuvarozással történ? termékértékesítéssel foglalkozik. A 32. cikk a következő általános szabály tartalmazza: „[a]bban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történ? feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található [...]”.

13. A 33. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 32. cikktől eltérve az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történ? feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatók, feltéve hogy a következő feltételek teljesülnek:

a) a termékértékesítést adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére teljesítik, akinek Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, vagy bármely más nem adóalany személy részére;

b) az értékesített termék nem új közlekedési eszköz és azt nem a próbaüzemmel vagy anélkül történ? összeszerelés vagy üzembe helyezés után értékesítette az eladó vagy az ? képviselőjében eljáró személy.

[...]”

14. A 34. cikk a 33. cikk alkalmazásához egy mennyiségi fels? határt állapít meg. Így a 34. cikk (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a 33. cikk nem alkalmazandó, ha „a 33. cikkben meghatározott feltételek szerint teljesített termékértékesítések HÉA nélküli összértéke a tagállamban egy naptári éven belül nem haladja meg a 100 000 EUR-t vagy az ennek megfelel?, nemzeti valutában kifejezett összeget”. A 34. cikk (2) bekezdése értelmében „[a]z a tagállam, amelynek területén a termékek a megrendelő részére történ? feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatók, az (1) bekezdésben meghatározott értékhatárt 35 000 EUR-ra [...] korlátozhatja”.

15. A 138. cikk a IX. cím („Adómentesség”) 4. fejezetének („A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség”) 1. szakasza („Termékértékesítésre vonatkozó adómentesség”) alatt található. Úgy rendelkezik, hogy „(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy”.

16. A XIV. cím („Vegyes rendelkezések”) 2. fejezete egyetlen cikket tartalmaz, amely a

hozzáadottérték?adóval foglalkozó tanácsadó bizottságra (a továbbiakban: héabizottság) vonatkozik. A 398. cikk (1) bekezdése felállítja a héabizottságot, a 398. cikk (4) bekezdése szerint pedig e bizottságnak hatásköre van „azokon a pontokon kívül, amelyekről ezen irányelv értelmében konzultációt kell folytatnia, a HÉA körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő olyan [kérdések vizsgálatára], amelyeket az elnök saját kezdeményezésére vagy egy tagállam képviselőjének kérelmére terjeszt el”.

A héacsalás elleni küzdelemről szóló rendelet

17. A héacsalás elleni küzdelemről szóló rendelet a héával kapcsolatos csalás elleni küzdelem területén a tagállamok hatáskörrel rendelkező hatóságai közötti közigazgatási együttműködésre irányul.

18. Az (5) preambulumbekkezdés megállapítja, hogy „[a] belső piac kiteljesítésére irányuló adóharmonizációs intézkedéseknek magukban kell foglalniuk egy közös tagállamközi együttműködési rendszer létrehozását – különösen az információcsere területén –, amelyben a tagállamok illetékes hatóságai segítséget nyújtanak egymásnak és együttműködnek a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, a Közösségen belüli termékbeszerzéseket és a termékimportot terhelő hiba megfeleltetési alkalmazását”.

19. A (6) preambulumbekkezdés ugyanakkor megállapítja, hogy „[a] közigazgatási együttműködés nem vezethet az adminisztratív terheknek a tagállamok közötti indokolatlan eltolódásához”.

20. A (7) preambulumbekkezdés kimondja, hogy „[a] befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a hiba helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfeleltetését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfeleltetésének biztosításához is”.

21. A (8) preambulumbekkezdés kiemeli, hogy „[a] hiba megfeleltetési alkalmazásának ellenőrzése a letelepedés szerinti tagállamtól eltérő tagállam szerint adóköteles ügyletek esetében gyakran olyan információktól függ, amelyek a letelepedés szerinti tagállam birtokában vannak, vagy amelyeket ez utóbbi tagállam sokkal könnyebben tud megszerezni. Az ilyen ügyletek hatékony ellenőrzése ezért a letelepedés szerinti tagállam információgyűjtésétől, illetve erre való képességétől függ”.

22. A (13) preambulumbekkezdés megállapítja, hogy „[a] csalás elleni hatékony küzdelem érdekében biztosítani kell az előzetes megkeresés nélküli információcsere megkönnyítése érdekében meg kell határozni azokat a kategóriákat, amelyek esetében be kell vezetni az automatikus csere”.

23. Az 1. cikk (1) bekezdésének második albekezdése kimondja, hogy a rendelet „megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek és átadják egymásnak a hiba helyes megállapításához, a hiba – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történő – helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges információkat”.

24. A II. fejezet („Információcsere megkeresésre”) a 7. cikkel kezdődik. Ez a következőket írja elő:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett információátadás céljából a megkeresett hatóság elvégzi az említett információk megszerzéséhez szükséges közigazgatási vizsgálatokat.

(3) 2014. december 31-ig az (1) bekezdésben említett megkeresés tartalmazhat közigazgatási vizsgálat iránti indokolt megkeresést. Amennyiben a megkeresett hatóság a közigazgatási vizsgálatot szükségtelennek találja, ennek indokait haladéktalanul közli a megkeres? hatósággal.

(4) 2015. január 1-jétől az (1) bekezdésben említett megkeresés tartalmazhat egyedi közigazgatási vizsgálat iránti indokolt megkeresést. Amennyiben a megkeresett hatóság a közigazgatási vizsgálatot szükségtelennek találja, ennek indokait haladéktalanul közli a megkeres? hatósággal.

Az első albekezdés ellenére az arra vonatkozó vizsgálat, hogy egy adóalany milyen összegeket vallott be az I. melléklet szerinti olyan termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással kapcsolatban, amelyet a megkeresett hatóság szerinti tagállamban letelepedett és a megkeres? hatóság székhelye szerinti tagállamban adófizetésre kötelezett adóalany hajtott végre, csak az alábbi esetekben tagadható meg:

a) az 54. cikk (1) bekezdésében említett indokkal, amelyet a megkeresett hatóság az e bekezdés és az 54. cikk (1) bekezdése közötti kölcsönhatással kapcsolatos, az 58. cikk (2) cikkében elírt eljárással összhangban elfogadandó legjobb gyakorlatok nyilatkozatával összhangban bírált el;

b) az 54. cikk (2), (3) és (4) bekezdésében foglalt indokkal; vagy

c) azzal az indokkal, hogy a megkeresett hatóság a megkeres? hatóság részére ugyanarról az adóalanyról már szolgáltatott két évnél nem régebben lefolytatott közigazgatási vizsgálatból származó információkat.

Amennyiben a megkeresett hatóság a második albekezdésben említett közigazgatási vizsgálat elvégzését az a) vagy b) pontban szerepl? indokkal utasítja el, a megkeres? hatóságot ennek ellenére is tájékoztatja az adóalany által a megelőző két év során a megkeres? hatóság szerinti tagállamban nyújtott valamennyi vonatkozó szolgáltatás teljesítési időpontjáról és értékéről.”

25. A III. fejezet („Információcsere elzetes megkeresés nélkül”) a 13. cikkel kezdődik. A 13. cikk (1) bekezdése megállapítja, hogy „[a]z 1. cikkben említett információt minden tagállam illetékes hatósága elzetes megkeresés nélkül továbbítja a többi érintett tagállam illetékes hatóságának, a következő esetekben: a) az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és a rendeltetési tagállam ellenőrzési rendszerének hatékony működéséhez szükség van a származási tagállam által szolgáltatott információra. [...]”

26. A 14. cikk automatikus információcserére vonatkozó részletes szabályokat tartalmaz. Ezt követően a 15. cikk az önkéntes információcseréről szól, és kimondja, hogy „[az] illetékes [hatóságok] önkéntes csere útján átadják azokat a 13. cikk (1) bekezdésében említett, a 14. cikk szerinti automatikus csere keretében nem továbbított információkat, amelyek tudomásukra jutnak, és amelyek véleményük szerint ez utóbbi hatóságok számára hasznosak lehetnek”.

27. A 28. cikk (a VII. fejezet [„Jelenlét a közigazgatási hivatalokban és részvétel a közigazgatási vizsgálatokban”) egyetlen rendelkezése) olyan elvigyázatossági rendelkezéseket állapít meg, amelyek lehetővé teszik a megkeres? tagállam illetékes hatóságának tisztviselői

számára, hogy megfigyel?ként jelen lehessenek a másik tagállam tisztvisel?i által végzett közigazgatási vizsgálatoknál, és hogy hozzáférjenek az így szerzett információkhoz.

28. A 29. cikk (a VIII. fejezet [„Egyidej? ellen?rzések”] els? rendelkezése) megállapítja, hogy „[a] tagállamok hozzájárulhatnak ahhoz, hogy egyidej? ellen?rzéseket végezzenek minden olyan esetben, amikor véleményük szerint az ilyen ellen?rzés hatékonyabb, mintha csak egyetlen tagállamban kerülne sor ellen?rzésre”.

29. Ezt követ?en a 30. cikk meghatározza az ilyen ellen?rzések lefolytatásához szükséges rendelkezéseket.

A 282/2011/EU végrehajtási rendelet

30. A 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet(6) (17) preambulumbekzdése kifejti, hogy „Közösségen belüli termékbeszerzés esetén a beszerzés tagállamának adóztatási jogát nem érinti, hogy a feladás, illetve a fuvarozás megkezdésének helye szerinti tagállamban az ügyletre milyen héaelbírást alkalmaztak”.

31. A 16. cikk els? bekezdése el?írja, hogy „[a] termék feladásának vagy fuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállam, amelyben a [héairányelv] 20. cikke értelmében Közösségen belüli termékbeszerzésre kerül sor, attól függetlenül gyakorolja az adóztatási jogkörét, hogy a termék feladásának vagy fuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban az ügyletre milyen héamegítélést alkalmaztak”.

32. A 16. cikk második albekezdése szerint „[a] termék értékesít?je által benyújtott – a kiszámlázott, és a termék feladásának vagy fuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamnak bevallott héára vonatkozó – esetleges módosítás iránti kérelmet ezen tagállam saját nemzeti rendelkezéseinek megfelel?en kezeli”.

A héabizottság munkadokumentuma

33. 2015. május 5?én a héabizottság kiadta a távértékesítés tekintetében a héarendelkezések alkalmazásáról szóló 855. sz. munkadokumentumot (a továbbiakban: munkadokumentum).(7)

34. A munkadokumentum 2. pontja kifejti, hogy a belgiumi és az egyesült királysági adóhatóságok „megfigyelték, hogy bizonyos üzleti megállapodásokat alakítottak ki annak érdekében, hogy szétválasszák az áruk értékesítését azok fuvarozásától és szállításától a célból, hogy elkerüljék a héának az áruk rendeltetési helye szerinti tagállamban történ? bevallását és megfizetését”.

35. A munkadokumentum 3. pontjában a Bizottság azzal érvelt, hogy a héairányelv 33. cikke (1) bekezdésének szövege szó szerint és kiterjeszt?en is értelmezhet?, mivel érthet? úgy, hogy csak olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az eladó közvetlenül részt vett a fuvarozás megszervezésében, vagy hogy az magában foglalja azokat a helyzeteket is, amelyekben az eladó részvétele csupán közvetett volt.

36. A Bizottság arra hivatkozott, hogy a szó szerinti értelmezésnek „az az el?nye, hogy nagyon egyszer?, ha szigorúan a jogi helyzetet és a szerz?déses viszonyokat vesszük tekintetbe, azonban azzal is jár, hogy elég könny? lenne megkerülni”. A Bizottság azt javasolta, hogy az ilyen megkerülést a Bíróság által a Halifax ítéletben(8) megállapított, „»joggal való visszaélés« kritériumára tekintettel lehessen kezelni”, amely kritérium magában foglalná annak vizsgálatát, hogy „a megállapodások a héairányelv szabályainak céljával ellentétes eredményre vezetnek?e, és hogy a megállapodások f? célja ezen eredmény elérése?e anélkül, hogy bármely más

»gazdasági« okok fennállnának vagy fennmaradnának”. A Bizottság egyébiránt e tekintetben a Bíróság Part Service ítéletére hivatkozott.(9)

37. A kiterjeszt? értelmezést illet?en a Bizottság azzal érvelt, hogy „a távértékesítésre vonatkozó szabályok alkalmazása során nemcsak az eladó, a fuvarozó és az ügyfél közötti szerződéses megállapodásokat kell figyelembe venni, hanem és f?ként a valós gazdasági helyzetet is”. Ezenkívül a Bizottság arra hivatkozott, hogy (a távértékesítésre vonatkozó rendelkezéseket beiktató) 91/680/EGK irányelv(10) elfogadásakor készült jegyz?könyvbe foglalt közös nyilatkozatban(11) a Tanács és a Bizottság pontosította, hogy „a távértékesítésre vonatkozó különös megállapodások minden olyan esetben alkalmazandók, amikor a termékeket akár közvetve, akár közvetlenül az eladó adta fel vagy fuvarozta el, vagy annak megbízásából adták fel vagy fuvarozták el”.

38. Mindezek alapján a munkadokumentumban felhívták a küldöttségeket, hogy „ismertessék az Egyesült Királyság és Belgium által feltett kérdésekkel, valamint a Bizottság szolgálatai által tett észrevételekkel kapcsolatos álláspontjukat. Különösen felkérjük ?ket arra, hogy fejtsek ki véleményüket a vizsgált két megközelítéssel kapcsolatban”.

A héabizottság iránymutatásai

39. A 2015. június 4?én és 5?én tartott 104. ülésén(12) a héabizottság elfogadta a távértékesítésr?l szóló iránymutatásait,(13) amelyekben megállapítja, hogy „a héabizottság szinte egyhangúlag(14) megállapodik abban, hogy a héairányelv 33. cikke alkalmazásában a termékeket »az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékeknek« kell tekinteni minden olyan esetben, amikor az eladó közvetlenül vagy közvetve részt vesz a termékek fuvarozásában vagy feladásában”.

40. Az iránymutatásokban a héabizottság továbbá megállapítja, hogy „a héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy a következ? esetek bármelyikében az eladót úgy kell tekinteni, mint aki közvetve vesz részt a termékek fuvarozásában vagy feladásában: iii. ha az eladó kiszámlázza a vev?nek és attól beszedi a fuvarozási díjakat, majd azokat átadja egy harmadik félnek, aki gondoskodik a termékek feladásáról vagy elfuvarozásáról”.

41. Végül a héabizottság az iránymutatásokban kimondja, hogy „a héabizottság egyébiránt szinte egyhangúlag egyetért abban, hogy a részvétel más eseteiben, különösen, amikor az eladó a vev?nek aktívan reklámozza valamely harmadik személy szállítási szolgáltatásait, amikor a vev?t és a harmadik felet egymással kapcsolatba lépteti, és amikor a harmadik félnek átadja az áruk leszállításához szükséges információkat, az eladó szintén olyannak tekinthet?, mint aki közvetve részt vesz a termékek fuvarozásában vagy feladásában”.

A 2017/2455 irányelv

42. 2016. december 1?jén a Bizottság benyújtott egy, a héairányelv módosítására vonatkozó javaslatot.(15) Az ahhoz csatolt indokolás 5. szakasza 2. cikkének 2. pontja megállapítja, hogy „a javaslat a héabizottság iránymutatásaival összhangban a 33. cikk (1) bekezdését is egyértelm?vé teszi”.

43. E javaslat a 2017/2455 irányelv elfogadásához vezetett. Ezen irányelv (9) preambulumbekkezdése a Közösségen belüli távértékesítést illetően kifejti, hogy „[a] jogbiztonság ilyen vállalkozások számára történő garantálása érdekében az említett termékértékesítések fogalom meghatározásában egyértelműen rögzíteni kell, hogy az akkor is alkalmazandó, ha a termékeket az értékesítő megbízásából fuvarozzák el vagy adják fel, többek között akkor is, ha az értékesítő közvetett módon vesz részt a termék fuvarozásában vagy feladásában”.

44. A 2. cikk úgy rendelkezik, hogy „2021. január 1-jei hatállyal a [héairányelv] a következőképpen módosul: 1. A 14. cikk a következő bekezdéssel egészül ki: (4) Ezen irányelv alkalmazásában: 1. »termékek Közösségen belüli távértékesítése«: olyan termékek értékesítése, amelyeket az értékesítő adott fel vagy fuvarozott el, illetve amelyeket az értékesítő megbízásából – többek között az értékesítő közvetett részvételével – adtak fel vagy fuvaroztak el olyan tagállamból, amely eltér attól a tagállamtól, amelyben a feladott, illetve fuvarozott termékek a beszerzőhöz megérkeznek, amennyiben teljesülnek a következő feltételek: a) a termékértékesítést [...] bármely más nem adóalany személy részére [teljesítik]”.

45. A 2. cikk 3. pontja elírja, hogy a 33. cikk helyébe a következő szöveg lép: „[a] 32. cikktől eltérve: a) a termékek Közösségen belüli távértékesítése esetében teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a beszerző részére történő feladás, illetve fuvarozás befejezésekor vannak. [...]”.

A nemzeti jog

A héatörvény

46. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény(16) (a továbbiakban: áfatörvény) 2. §-ának a) pontja elírja, hogy e törvény hatálya alá tartozik az „adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása”.

47. A 25. § megállapítja, hogy „[a]bban az esetben, ha a terméket küldeményként nem adják fel vagy nem fuvarozzák el, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék az értékesítés teljesítésekor ténylegesen van”.

48. A 29. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]bban az esetben, ha a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását az értékesítő maga, illetőleg – javára – más végzi, és az értékesítés eredményeként a termék a Közösség más tagállamában van, mint ahol az a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor volt, a 26. és 28. §-tól eltérően a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti megérkezésekor vagy a fuvarozás befejezésekor van, feltéve, hogy a) a termék értékesítése aa) olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére történik, akinek (amelynek) e beszerzése, mint termék Közösségen belüli beszerzése után a 20. § (1) bekezdésének a) és d) pontja értelmében nem kell adót fizetnie; vagy ab) nem adóalany személy, szervezet részére történik. [...]”.

49. A 82. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]z adó mértéke az adó alapjának 27 százaléka”.

Az adózás rendjéről szóló törvény

50. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény(17) (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 2. §-ának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]z adójogviszonyokban a jogokat

rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése”.

51. A 86. § (1) bekezdése elírja, hogy „[a]z adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adóvisszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrizi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást”.

52. A 95. § (1) bekezdése megállapítja, hogy „[a]z ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások – ideértve az elektronikusan tárolt adatokat is –, az adózó által a könyvei, nyilvántartásai vezetéséhez, valamint a bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftverek, informatikai rendszerek, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le”.

53. A 108. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti”.

54. A 170. § (1) bekezdése alapján, „[a]dóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze”.

55. A 172. § (1) bekezdése kimondja, hogy „[a] (2) bekezdésben foglalt eltéréssel a magánszemély adózó 200 ezer forintig [HUF], más adózó 500 ezer forintig [HUF-ig] terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha bejelentési (bejelentkezési, változásbejelentési), adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségét, továbbá bevallási kötelezettségét nem teljesíti”(18).

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

56. A következőkben összefoglalom az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, az írásbeli észrevételekből és a Bíróság által a tárgyaláson feltett kérdésekre adott részletes válaszokból rendelkezésre álló információkat. Hangsúlyozom azonban, hogy ezek közül csak az elsőben szereplő információk minősülnek nem vitatott tényeknek.

57. A KrakVet Marek Batko sp. K. (a továbbiakban: KrakVet) Lengyelországban bejegyzett és letelepedett társaság. Nem rendelkezik magyarországi telephellyel, irodával vagy raktárral. A KrakVet állatoknak szánt termékeket, többnyire kutya- illetve macskaeledelt értékesít a szomszédos tagállamokban többek között a különböző „zoofast” honlapjain keresztül. Számos ügyfele van Magyarországon, akik a www.zoofast.hu honlapon keresztül vásárolnak.

58. A kérdést elterjesztő bíróság elírt folyamatban lévő ügy a 2012. adóévben bekövetkezett eseményekre vonatkozik. Akkoriban a KrakVet olyan választási lehetőséget ajánlott a honlapján, amely lehetővé tette a vevők számára, hogy az általuk vásárolt termékeket a KrakVet lengyelországi telephelyeiről az általuk választott szállítási címre a vevők és a Krzysztof Batko Global Trade (a továbbiakban: KBGT) között létrejött szerződés alapján szállíttassák ki. A vevő igénybe vehette bármely más fuvarozó szolgáltatásait is. A KrakVet maga nem kínált fuvarozási szolgáltatást.

59. A 8990 HUF-ot (hozzávetőleg 30,79 euró)(19) meg nem haladó vásárlás esetén a KBGT általi kiszállítás 1600 HUF-ot (hozzávetőleg 5,54 euró) tett ki. Az e felső határt meghaladó vásárlások esetén a KBGT általi kiszállítás csak 70 HUF-ba (hozzávetőleg 0,24 euró) került olyan formában, hogy a KrakVet a vásárolt termékek árából 1530 HUF árengedményt adott.

60. A KrakVet-hez hasonlóan a KBGT szintén egy Lengyelországban bejegyzett és letelepedett társaság. A KBGT tulajdonosa, Krzysztof Batko, a KrakVet tulajdonosának, Marek Batkónak a testvére. A KBGT maga vállalta a Lengyelországból Magyarországra történő fuvarozást. A Magyarországon belüli, a vevő által megadott szállítási címre történő további fuvarozáshoz alvállalkozóként a következő két futárszolgálatot (a továbbiakban: magyar futárszolgálatok) vette igénybe: Sprinter Futárszolgálat Kft. (a továbbiakban: Sprinter) és GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (a továbbiakban: GLS Hungary).

61. A vevők egyetlen kifizetést teljesítettek, amely magában foglalta mind a termékek árát, mind a fuvarozási költségeket. E kifizetésre – nagyjából azonos gyakorisággal – vagy a Sprinter és a GLS Hungary részére a termékek kiszállításakor, vagy a CIB Bank Zrt.-nél vezetett magyarországi bankszámlára (a továbbiakban: CIB-bankszámla) a KBGT tulajdonosa nevében történő banki átutalással került sor.

62. A magyar futárszolgálatok a kiszállítások során kapott összegeket a CIB-bankszámlára utalták át. Ezt követően a KBGT lebonyolította a pénzüsszegeknek a CIB-bankszámláról a KrakVetnek történő átutalásait. A Bíróságnak a tárgyaláson jelezték, hogy a pénzeszközök KrakVetnek történő átutalása során a KBGT visszatartotta a maga „részét”. Nem fejtették ki azt, hogy ez a „rész” a szerződéses fuvarozási költség vagy más összeg volt-e.

63. A KrakVet „kötelező erejű feltételes adómegállapítást” kért a lengyel adóhatóságoktól, amelyek azt válaszolták, hogy Lengyelországban kell héát fizetni. A KrakVet szerint a „kötelező erejű feltételes adómegállapításra” adott ilyen válasz kötelező az azt kérelmező társaság, a lengyel adóhatóságok és a lengyel bíróságok számára. E kérelem és az arra kapott válasz alapján a KrakVet 8%-os héát fizetett Lengyelországban ahelyett, hogy Magyarországon 27%-os héát fizetett volna.

64. 2013-ban a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (a továbbiakban: magyar adóhatóságok) a 2012. adóévre vonatkozóan ellenőrzést végzett a KrakVetnél, és ezzel összefüggésben a KrakVetnek 2013. augusztus 14-én egy magyar adószámot állapított meg. A magyar adóhatóságok ehhez kapcsolódó ellenőrzéseket végeztek a magyar futárszolgálatok ügyleteire vonatkozóan is.

65. 2014-ben a lengyel adóhatóságok is ellenőrizték a KrakVetet a 2012. adóévre vonatkozóan. Ezzel megerősítették a „kötelező erejű feltételes adómegállapításra” korábban adott válaszukat. 2015. november 23-án a KrakVet benyújtotta a magyar adóhatóságokhoz a lengyel adóhatóságoktól kapott iratok nem hivatalos fordítását.

66. 2016. január 28-án a KrakVet emellett benyújtotta a magyar adóhatóságok számára az

üzletszabályzatának másolatát azzal, hogy annak hitelességét a cég ügyvezetőjének nyilatkozatával tudja alátámasztani, mivel a 2012. évi változat a honlapon már nem volt elérhető. (20)

67. A magyar adóhatóságok kiegészít? információkat kértek a KrakVettel kapcsolatban a lengyel adóhatóságoktól. Tájékoztatták ?ket, hogy amikor a KBGT a KrakVet raktárban a szállítandó termékeket becsomagolta és felcímkézte, azok ebben a szakaszban már a KrakVet tulajdonában voltak.

68. Ezen információk alapján a magyar adóhatóságok arra a következtetésre jutottak, hogy a 2012. adóévben a Sprinter a KBGT és a KrakVet javára 217 087 988 HUF (hozzávet?leg 751 039,57 euró) érték? fuvarozást hajtott végre úgy, hogy az áruátvétel a Sprinter budapesti központi raktárában zajlott. Hasonlóképpen, a magyar adóhatóságok megállapították, hogy ugyanebben az id?szakban a GLS Hungary a GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. javára 64 011 046 HUF (211 453,19 euró) érték? csomagkiszállítási szolgáltatásokat nyújtott, amelyeknek a megtérítésére a KrakVet és a KBGT javára került sor.

69. A magyar adóhatóságok 2016. május 25?én közölték megállapításaikat a KrakVettel. Ez utóbbi 2016. június 8?án nyújtotta be az ezekre vonatkozó észrevételeit.

70. 2016. augusztus 16?án a magyar adóhatóságok megállapították, hogy a KrakVet átlépte a héairányelv 34. cikkében(21) megállapított 35 000 euró mennyiségi fels? határt, és hogy ezért Magyarországon összesen 58 910 000 HUF (hozzávet?leg 190 087 euró) héát kellett volna fizetnie.(22) A magyar adóhatóságok tehát a hiányzó adóbevallás tekintetében 117 820 000 HUF (hozzávet?leg 380 175 euró) adóbírságot, valamint 10 535 000 HUF (hozzávet?leg 36 446 euró) késedelmi pótlékot és 500 000 HUF (hozzávet?leg 1 730 euró) mulasztási bírságot állapítottak meg.

71. A KrakVet fellebbezést nyújtott be a magyar adóhatóságok határozatával szemben a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságához (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság). 2017. január 23?i határozatával a fellebbviteli igazgatóság helybenhagyta a magyar adóhatóság határozatát. A KrakVet tehát a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz fordult, amely a következ? öt kérdést terjesztette a Bíróság elé.

„1) Úgy kell?e értelmezni a [héairányelv] célkit?zéseit, így különösen a [héairányelv (17) és (62) preambulumbekkezdésében] megfogalmazott, a tagállamok közötti hatásköri összeütközések és a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó követelményeket, továbbá a [héacsalás elleni küzdelemr?l szóló rendeletet], különösen annak (5), (7) és (8) számú preambulumbekkezdéseit és 7., 13., és 28–30. cikkeit, hogy azok nem teszik lehetővé az olyan tagállami hatósági gyakorlatot, amely ugyanazon ügyletet egy másik tagállami hatóságnak ugyanarra az ügyletre vonatkozó, azonos tényálláson alapuló jogértelmezésével és ennek alapján kiadott kötelez? erej? feltételes adómegállapításával, valamint a mindezeket meger?sít? adóellen?rzés során tett megállapításával szemben eltér?en min?síti, ezzel az adózó kétszeres adóztatását el?idézve?

2) Amennyiben az els? kérdésre adott válasz alapján az ilyen gyakorlat nem ellentétes a közösségi joggal, akkor a [héairányelv] és az uniós jog figyelembevételével jogosult?e a tagállami adóhatóság arra, hogy egyoldalúan határozza meg az adókötelezettséget, figyelmen kívül hagyva azt, hogy az adózó magatartásának jogszer?ségét egy másik tagállam adóhatósága el?zetesen az adózó kérésére és utólagosan ellen?rzése során határozataiban többször meger?sítette?

Vagy pedig az adósemlegesség elvének biztosítása és a kétszeres adóztatás elkerülése érdekében köteles?e az adózó ügyében együttm?ködni a két tagállam adóhatósága[,] és megállapodásra jutni azért, hogy az adózónak csak az egyik országban kelljen a [héát]

befizetni[e]?

3) Amennyiben a második kérdésre adott válasz alapján a tagállami adóhatóság jogosult az átminősítést egyoldalúan megtenni, a [héairányelv] rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy a [héa]fizetésre kötelezett adózónak a másik tagállam adóhatósága által feltételes adómegállapításban rögzített, adóellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozóan befizetett adóját a másik tagállam adóhatósága köteles visszautalni annak érdekében, hogy ezáltal a kétszeres adóztatás elkerülése és az adósemlegesség elve biztosítva legyen?

4) Miként értelmezhet-e a harmonizált [héairányelv] 33. cikk (1) bekezdésének első mondatában foglalt azon kifejezés, hogy a fuvarozás az értékesítő fél „által vagy megbízásából” meggy végbe? Az említett kifejezés magában foglalja-e azt az esetet, amikor az adózó mint eladó internetes vásárlási felületén felajánlja annak lehetőségét, hogy a vevő egy olyan logisztikai vállalkozással kössön szerződést, amellyel az eladó az értékesítéstől eltérő ügyletekben együttműködik, amellet, hogy a vevő szabadon választhat a felajánlottól eltérő, más fuvarozót is, és a fuvarozási szerződést a vevő és a fuvarozó köti, az eladó a szerződésben nem részes fél?

Az értelmezés szempontjából – különös tekintettel a jogbiztonság elvére – van-e jelentősége annak, hogy a [héairányelv] említett rendelkezését átültető jogszabályokat a tagállamoknak 2021-ig módosítaniuk kell oly módon, hogy a [héairányelv] 33. cikk (1) bekezdése a fuvarozó kiválasztásában való közvetett közreműködés esetén is alkalmazandó legyen?

5) Az uniós jogot, így különösen a [héairányelvet] úgy kell-e értelmezni, hogy az alábbi tények együtt vagy külön-külön relevanciával bírnak annak értékelése szempontjából, hogy a termék értékesítését, valamint elszállítását vagy fuvarozását végző független társaságok közti jogi kapcsolat kialakítását az adózó a [héairányelv] 33. cikkének megkerülésére, ezáltal a joggal való visszaélés megvalósítására hozta-e létre, amely annak kihasználására irányult, hogy a másik tagállamban alkalmazandó általános forgalmi adó mértéke alacsonyabb volt:

5.1.) ha a fuvarozást végző logisztikai vállalkozás az adózóval kapcsolt vállalkozás és az adózónak más, a fuvarozástól független szolgáltatásokat nyújt;

5.2.) ugyanakkor a vevő bármely időpontban eltérhet attól az adózó által ajánlott gyakorlattól, hogy a fuvarozáshoz a vele szerződött logisztikai partnerét keresse meg, a vevőnek lehetősége volt eltérő fuvarozót megbízni vagy az árut személyesen átvenni?”

72. Írásbeli észrevételeket a KrakVet, a Cseh Köztársaság, Magyarország, Olaszország, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be. A tárgyaláson a KrakVet, Írország, Magyarország, az Egyesült Királyság, valamint a Bizottság terjesztett el szóbeli észrevételeket.

73. Amint a jelen indítvány elején jeleztem, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és ötödik kérdés vizsgálatára szorítkozom.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és ötödik kérdésről

74. A negyedik és az ötödik kérdés három problémakört vet fel a héairányelv 33. cikke (1) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban. Először is, mit jelent a héairányelv 2017/2455 irányelv általi módosítást megelőző 33. cikkének (1) bekezdésében szereplő, „eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek” kifejezés? (Erre a „33. cikk (1) bekezdésének eredeti változataként” hivatkozom.) Másodszor, módosította vagy csupán megerősítette-e a korábbi jogi helyzetet e rendelkezés 2017/2455 irányelv általi módosítása, amely a 33. cikk (1) bekezdésének új változatát eredményezte? Harmadszor, a 33. cikk (1) bekezdésének *eredeti* változatára tekintettel visszaélésszerű gyakorlatnak kell-e tekinteni az előzetes döntéshozatalra

utaló határozatban leírt ügylettípust?

75. Előzetesen meg kell vizsgálni, hogy van-e bármiféle lényeges különbség a „feladott” és a „fuvarozott” kifejezés között. Az uniós jogalkotó egyértelműen azt választotta, hogy két ígét használ, nem pedig egyet. Az is nyilvánvaló, hogy a termékek „feladása” megegyezik azok „fuvarozásával”. Ezen a ponton azonban – legalábbis a 33. cikk (1) bekezdésének eredeti változatában – az egyértelműség megszűnik.(23)

76. A nagyon kiterjesztő értelmezés szerint *bármely*, az eladó „által” a célból végzett cselekmény, hogy megkezdje a másik tagállamban található vevő által megrendelt termékeknek azok rendeltetési helye felé való szállításának (azok „feladásának”) folyamatát, elegendő a 33. cikk (1) bekezdése alkalmazásához. Ennek minősül-e a csomag postán való feladása? Mi a helyzet azzal, amikor a vevő által kiválasztott fuvarozótól telefonhívás érkezik, amelyben a vevő azt az utasítást kapja, hogy a küldemény felvétele céljából egy adott időpontban egy meghatározott címre menjen? Kevésbé tűnik valószínűnek, hogy a 33. cikk (1) bekezdésének ilyen kiterjesztő értelmezése volt a jogalkotó célja; emellett az ilyen értelmezés zavart is okozna, mivel a 32. cikkben foglalt *általános szabály* pontosan ugyanazokat a szavakat „eladó által” használja (lásd az alábbi 80–82. pontot). De akkor hol kell meghúzni a határt?

77. Azt javaslom, hogy a jogi nyelvre lefordított józan megközelítés a következő irányvonal mentén történő értelmezéshez vezessen: „ha az eladó saját kezdeményezésére és választása szerint megteszi a termékek fuvarozásra való előkészítéséhez szükséges legtöbb vagy valamennyi alapvető lépést, intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a termékeket átvegyék, és azok megkezdjék útjukat, átengedi a termékek feletti birtokot és ellenőrzést, akkor az eladó *által* feladásról van szó”.

78. Az eladó „által” történő fuvarozás talán kevésbé problémás annyiban, hogy annak természetes értelme az, hogy az eladó maga vagy megbízottja révén fizikailag elvégzi a fuvarozási műveletet, vagy az ő tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll az azt elvégző jogalany.

Az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek

79. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a héát az értékesítés helye szerinti tagállamban kell megfizetni. Így az ott értékesített termékek az e tagállamban alkalmazott héamérték alá tartoznak.

80. A 32. cikk (1) bekezdése a következő általános szabályt állapítja meg: „[a]bban az esetben, ha a terméket akár az *eladó*, akár a *megrendelő*, akár *harmadik személy* adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található [...]” (kiemelés tőlem). Nem tesznek különbséget azon különböző személyek között, akik a feladásért vagy fuvarozásért felelősek lehetnek.

81. A 33. cikk (1) bekezdése azonban ezen általános szabálytól való eltérést tartalmaz. Úgy rendelkezik, hogy bizonyos egyedi körülmények között, amikor „*az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott*” (kiemelés tőlem) termékekről van szó, teljesítési helynek „*azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével található*”. Ezen egyedi körülmények közé tartozik az, ha „a) termékértékesítést adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére [...], [...] vagy bármely más nem adóalany személy részére [teljesítik]”.

82. Megállapítható, hogy a 32. cikk (általános szabály) és 33. cikk (attól való eltérés) ellentétes eredmények elérése céljából nagyon hasonló megfogalmazást használ. A 32. cikkben „a

termékeket [...] az eladó [...] adja fel, illetve fuvarozza el” szerepel. A 33. cikk e mondatot további szavakkal (itt d?lt bet?vel) egészíti ki: „az eladó által *vagy megbízásából* feladott vagy fuvarozott termékek [...]”. Olyan, mintha a 32. cikk „a vev? megbízásából” (láthatatlan) szavakat tartalmazná. Ekkor a két rendelkezés közötti különbség világossá válik.(24)

83. Ennek alapján számomra úgy t?nik, hogy a felvázolt különbségtétel a következ?képpen szemléltethet?. Ha a Magyarország területén található vev? egy lengyelországi társaságtól interneten keresztül termékeket rendel, f?szabály szerint nem számít, hogy maga a vev? utazik?e a lengyelországi raktárba e termékek átvétele céljából, vagy hogy egy másik személy (az eladó vagy harmadik személy) az ? megbízásából intézi?e a logisztikát. Mindhárom esetben, *feltéve hogy az a vev? megbízásából történik*, a teljesítés helye Lengyelország, és itt kell a lengyel hatóságok által alkalmazott adómértéknek megfele?en a héát megfizetni. Ha azonban *az eladó megbízásából* tesznek lépéseket, a teljesítés helye a rendeltetési hely (Magyarország), és itt kell a héát a magyar hatóságok által alkalmazott adómértéknek megfele?en megfizetni.

84. A 138. cikk (1) bekezdése kifejezetten meghatározza, hogy héa szempontjából mi a következménye annak, hogy a vev? adóalany vagy nem adóalany jogi személy. Mindkét esetben a származási tagállamok „mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerz?, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére [...]”. (Megjegyzem, hogy itt *nem tesznek különbséget* azon esetek, amelyekben a termékeket „az eladó [...] adta fel vagy fuvarozta el”, és azon esetek között, amelyekben ezen ügyletekre a „beszerz?” megbízásából került sor.) Mivel a 33. cikk alapján teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a feladás vagy fuvarozás befejeztével található, a héát a rendeltetési hely szerinti tagállamban kell megfizetni. Nincs ugyanakkor egyértelm?, ezzel egyenérték? olyan megállapítás, amely arra kötelezné a származási tagállamot, *ceteris paribus*, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést mentesítse (az e tagállamban fizetend?) héa alól abban az esetben, ha ezen értékesítés „*bármely más nem adóalany személy*” részére történik.

85. A (9)–(11) preambulumbekkezdés rámutat, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban történ? adóztatást (amint többek között a 33. és 138. cikk anyagi jogi rendelkezései lényegében meghatározzák) csak az „átmeneti id?szakban” kívánták alkalmazni. Mindazonáltal e cikkek továbbra is a héára vonatkozó uniós jogi szabályozás részei maradtak, és adott esetben arra helyezik a hangsúlyt, hogy az adóztatás a fogyasztás helyén történjen.(25) Mindemellett nem szabad elfelejteni, hogy azok *nem* azt a célt szolgálják, hogy az alapértelmezett álláspontot képviseljék. A héairányelv 32. cikkében szerepl? szabály marad az az általános szabály, miszerint a teljesítési hely az a hely, ahol a termékeket (akár az eladó, akár a vev?, vagy valamely harmadik személy) feladja vagy ahonnan elfuvarozza. E szabály szerint a teljesítési helynek „azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendel? részére történ? feladás vagy fuvarozás megkezdésének id?pontjában található”.

86. A jelen ügyben a KrakVet ügyfelei magyarországi (vagyis nem adóalany) fogyasztók voltak, akik a vásárlásokat a KrakVet honlapján keresztül bonyolították. A KBGT végezte a lengyelországi raktár és a magyar határ közötti fuvarozást. A Magyarországon belüli továbbfuvarozást a magyar futárszolgálatok végezték.

87. Véleményem szerint helyes az a feltételezés, hogy a KrakVet ügyfelei állateledel vásárlásában voltak és jelenleg is elsősorban ebben érdekeltek. Az állateledel KrakVet lengyelországi raktárából a vevők magyarországi szállítási címére történő szállításához szükséges fuvarozási szolgáltatás az ügylet alapvető eleme, azonban nem valószínű, hogy ez áll a vevők érdeklődésének középpontjában. A szállítási módra és választásukat meghatározó alapvető elemek valószínűleg a kényelem és költség.(26)

88. Ebben az összefüggésben a KrakVet, Olaszország és Lengyelország azzal érvel, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének a tiszteletben tartása érdekében a 33. cikk (1) bekezdésének eredeti változatát (vagyis mind a tényállás idején, mind a mai napon hatályban lévő változatát) kizárólag annak jelenlegi szövege(27) alapján kell értelmezni.(28) A Cseh Köztársaság, Írország, Magyarország, az Egyesült Királyság és a Bizottság azt állítja, hogy a 33. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, mint amely már magában foglalja azt a helyzetet, amelyben az eladó közvetve részt vesz a fuvarozás lebonyolításában. Azzal érvelnek, hogy az általuk előnyben részesített értelmezés tiszteletben tartja a valós gazdasági tartalmat,(29) mivel a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között annak lehetősége, hogy a vevő az eladó honlapján számára ajánlott fuvarozótól eltérő fuvarozót választ, a legjobb esetben is ritka, valójában azonban valószínűleg tisztán hipotetikus.

89. Amint már a munkadokumentumában tette,(30) a Bizottság utal a Tanács által a 91/680 irányelvet elfogadó ülésen készült jegyzőkönyvben arra vonatkozóan tett megállapításra is, hogy a távértékesítésre különös szabályok alkalmazandók minden olyan esetben, amikor a termékek feladására vagy fuvarozására közvetve vagy közvetlenül az eladó által vagy annak megbízásából kerül sor. (Magyarázatként hozzátesszem, hogy a 91/680 irányelv – a hatodik héairányelvet(31) módosító irányelvek sorozatának egyike – többek között bevezetett egy új kidolgozott [„Az ügylet helye” című] 28b. cikket, amely öt szakaszból állt. „A. A Közösségen belüli termékbeszerzés helye” szakasz első bekezdése megállapította, hogy „(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor található”. A „B. A termékértékesítés helye” szakasz első bekezdése tartalmazta a héairányelv 33. cikke (1) bekezdése eredeti változatának elődjét.)(32)

90. Mindemellett a Bizottság által előadott érv egyszerre elutasítható. A Bíróság az Antonissen ítéletben egyértelműen kimondta, hogy „az ilyen megállapítást nem lehet a másodlagos jog rendelkezésének az értelmezéséhez felhasználni, ha – mint a jelen ügyben is – semmilyen formában nem jelenik meg az említett rendelkezés szövegében, és ezért nincs jogi hatálya”(33).

91. Hivatkoztak a héabizottság által elfogadott iránymutatásokra is, amelyekben megállapítják, hogy „a termékeket »az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékeknek« kell tekinteni minden olyan esetben, amikor az eladó közvetlenül vagy közvetve részt vesz a termékek fuvarozásában vagy feladásában”. A héabizottság azonban három évvel a jelen ügy alapjául szolgáló ügyletet követően fogadta el ezt az álláspontot; és az iránymutatások minden egyes oldalának alján kifejezetten szerepel az, hogy azoknak nincs kötelező erejük.(34)

92. Ebben az összefüggésben, és a szokásos értelmezési elveknek a 33. cikk (1) bekezdése eredeti változatának szövegére való alkalmazása mellett nem látom, hogy miért lehetne azt a következtetést levonni, hogy – amint a Cseh Köztársaság, Írország, Magyarország, az Egyesült Királyság és a Bizottság állítja – e rendelkezés magában foglalja azokat az eseteket is, amelyekben az eladó a vevő által adott utasításra válaszolva közvetve részt vesz a termékek másik tagállamban található nem adóalany személy részére történő feladásában vagy fuvarozásában.

93. A Bíróságot annak vizsgálatára is felkérték, hogy a 2017/2455 irányelv által bevezetett módosítások – amelyek a 14. cikknek egy további, negyedik bekezdéssel való kiegészítéséhez vezettek – a 33. cikk (1) bekezdésének új változatával együtt módosították-e, vagy csupán megerősítették-e a korábbi jogi helyzetet. Ha a 2017. évi módosításokat a korábbi jogi helyzet egyszer? „tisztázásának” kellene tekinteni, annak hatása lehet a kérdést el?terjeszt? bíróság számára a jelen ügyben adandó értelmezésre.

A héairányelv módosításai

94. A 2017/2455 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy a héairányelv 14. cikke egy új, negyedik bekezdéssel „egészül ki”. A kiegészítés a „termékek Közösségen belüli távértékesítésének” új fogalom meghatározását állapította meg. Ezen új meghatározás szerint e fogalom magában foglalja az „olyan termékek [értékesítésének bizonyos egyedi eseteit], amelyeket az értékesít? adott fel vagy fuvarozott el, illetve amelyeket az értékesít? megbízásából – többek között az értékesít? közvetett részvételével – adtak fel vagy fuvaroztak el olyan tagállamból, amely eltér attól a tagállamtól, amelyben a feladott, illetve fuvarozott termékek a beszerzhöz megérkeznek” (kiemelés t?lem). Az ebben foglalt helyzetek között szerepel az, amikor „a) a termékértékesítést [...] bármely más nem adóalany személy részére [teljesítik]”.

95. A 2017/2455 irányelvnek sem a preambulumbekézdései, sem az anyagi jogi rendelkezései nem adnak további magyarázatot az eladó „közvetett részvétele” (új) fogalmának tervezett hatálya vagy az annak bevezetése alapjául szolgáló indokok tekintetében. A Bizottság indoklása csupán a „héabizottság iránymutatásaira” való, közelebbb?l nem meghatározott utalásra szorítkozik. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár a héabizottság 2015. június 4–5-i iránymutatásai némiképp kidolgozzák azt, hogy e bizottság szerint mi min?sül az eladó „közvetett beavatkozásának”(35), az említett iránymutatásokat megelőz?, 2015. május 5-i munkadokumentum teljes mértékben nyitva hagyta azt a kérdést, hogy e fogalmat szó szerint vagy kiterjeszt?en kell-e értelmezni. Az iránymutatások részletei pedig nem kerültek be az új szövegbe.

96. A Cseh Köztársaság a Bíróság el?tt a Welmory ítéletre(36) hivatkozik. Abban a Bíróság kimondta, hogy az ott szóban forgó rendelet preambulumbekézdéseib?l kit?nik, hogy „az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy a Bíróság e területre vonatkozó ítélezési gyakorlatát figyelembe véve egyértelm?sítsen bizonyos olyan fogalmakat, amelyek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó kritériumok meghatározásához szükségesek”, és hogy „az említett rendeletet akkor is figyelembe kell venni, ha az alapügy tényállásának idején még nem volt hatályban”. Amint azonban épp megállapítottam, nincs olyan egyenérték? útmutatás, amelyet a jelen ügyben a 2017/2455 irányelv preambulumbekézdéseib?l le lehet vezetni, és „a Bíróság e területre vonatkozó ítélezési gyakorlatát” még ki kell alakítani a jelen eljárásban. (Az általam kifejtettekbe?l egyértelm? lesz, hogy nem gondolom, hogy a módosítások szükségszer?en megoldják a szóban forgó problémát. Szerencsére azonban ezzel kapcsolatban sem a Bíróságnak, sem pedig nekem nem kell véglegesen véleményt mondanunk.)

97. Ugyanezen gondolatmenetet követve az Egyesült Királyság a Mensing ítéletre(37) hivatkozik, amelyben a Bíróság kimondta, hogy „az állandó ítélezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi”.

98. Ezen elv valóban állandó ítélezési gyakorlat, és az kétségbevonhatatlan. Ha azonban azt a jelen helyzetre alkalmazzuk, megállapítható, hogy a 2017/2455 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének bevezet? mondata kifejezetten megállapítja, hogy a 14. cikk (4) bekezdésében

szerepl? új fogalommeghatározás és a héairányelv 33. cikke fennálló változatának a helyébe lép?, új 33. cikk a) pontja „2021. január 1?jei hatállyal” alkalmazandó: vagyis azok *joghatását* az ezen irányelv által bevezetett különböz? módosításokhoz képest két évvel *el kell halasztani*.

99. A joghatás e megfontolt elhalasztása álláspontom szerint nem egyeztethet? össze az indokolásban szerepl? azon állítással, amely szerint a javaslat csupán „[egyértelm?vé teszi] a 33. cikk (1) bekezdését”. Ha a javaslat csak pontosította volna azt, ami mindig is a 33. cikk (1) bekezdésének valódi jogi jelentése volt, nem lenne értelme annak alkalmazását elhalasztani. Logikusan azt a következtetést kell levonni, hogy a kiegészítés valóban módosítás volt, *nem* pedig az az értelmezés, amelyet a fennálló szövegnek minden esetben tulajdonítani kellene.

100. Fontos arra is emlékeztetni, hogy a munkadokumentumban bemutatott tanácskozás három évvel a jelen ügyben szóban forgó ügyleteket *követ?en* zajlott.(38) A jogbiztonság elvéért természetesen figyelembe kell venni a héairányelv 33. cikke (1) bekezdésének értelmezése során.(39) A 2017/2455 irányelv preambulumbekkezdései valóban kifejezetten utalnak ezen elvre, megállapítva azt, hogy az „eladó által vagy megbízásából” kifejezést a héairányelvben kell meghatározni úgy, hogy – pontosan a jogbiztonság érdekében – magában foglalja az utóbbi közvetett részvételét is. Ezzel az elvvel közvetlenül ellentétes az, ha a „közvetlenül vagy közvetve” szavakat beleértjük a héairányelv 33. cikke (1) bekezdésének eredeti szövegébe, holott azok nem szerepelnek abban.

101. Megállapítom tehát, hogy a 2017/2455 irányelvvel bevezetett módosítások 2021. január 1?jei hatálybalépéséig a héairányelv 33. cikkének (1) bekezdését szó szerint kell értelmezni. Azt tehát *nem* a „termékek Közösségen belüli távértékesítése” új meghatározásának fényében kell értelmezni, amely magában foglalja az „olyan termékek értékesítése, amelyeket [...] többek között az értékesít? »közvetett« részvételével [...] adtak fel vagy fuvaroztak el” kifejezést, vagy mint amelynek már a helyébe lépett a 33. cikk a) pontja, amely erre az új fogalommeghatározásra utal.

Az „eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek” szó szerinti értelmezése

102. A jelen indítvány 76–78. pontjában már javasoltam meghatározásokat az eladó általi „feladásra”, illetve az eladó általi „fuvarozásra”. Ezeket most hadd egészítsem ki a „megbízásából” gyakorlati meghatározásával. Javasolom, hogy a termékek „eladó megbízásából” történ? feladásáról vagy fuvarozásáról legyen szó, ha ténylegesen az eladó, nem pedig a vev? hozza meg az e termékek feladásának vagy fuvarozásának módjára vonatkozó döntéseket.

103. Az ügyet érdemben kizárólagosan elbíráló bíróságként a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy – az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban már ismertetett tények és a felek által el?tte el?adott bármely más elemek alapján – a jelen eljárásban szóban forgó termékek valóban „az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek”?e. A kérdést el?terjeszt? bíróságnak a következtetés levonása érdekében szem el?tt kell tartania, hogy „a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvet? követelménye”(40).

104. Ezzel összefüggésben a következ? (nem kimerít?) elemek t?nnek számomra közvetlenül vagy közvetve relevánsnak: i. az eladó által a honlapján a vev? számára kínált fuvarozási lehet?ségek; ii. az eladó és az e fuvarozási lehet?ségeket kínáló társaságok közötti (esetleges) kapcsolat mértéke; iii. az, hogy a termékek vásárlására és a fuvarozási szolgáltatások megrendelésére egyetlen vagy külön szerz?dés vonatkozik?e; iv. mikor keletkezett az árufizetési kötelezettség; v. mikor és hol szállt át a tulajdonjog és az ahhoz kapcsolódó kockázat; vi. milyen megállapodások voltak érvényben a termékek és az igénybe vett fuvarozási szolgáltatások kifizetését illet?en. Végeredményben a nemzeti bíróságnak kell a rendelkezésére álló valamennyi

információ alapján eldöntenie, hogy gyakorlatilag a KrakVet (vagy a tulajdonában álló vagy az általa ellenőrzött társaság) hozta-e a termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó döntéseket, vagy a KrakVet egyéni ügyfelei hozták azokat.

105. A jelen ügyben nem minden ismert tényállási elem mutat egyazon irányba, és nem tudunk eleget a helyzet releváns elemeiről. (41) Hangsúlyozom, hogy csak az elzeterjesztett döntéshozatal iránti kérelem tartalma minősül megállapított tényeknek. A Bíróság elé (akár az írásbeli észrevételekben, akár a tárgyaláson szóban) terjesztett egyéb körülmények olyan elemeknek minősülnek, amelyeket a nemzeti bíróság tovább vizsgálhat, ha akar, és amelyekkel kapcsolatban bizonyítékokat kérhet, amikor a jelen ügy eljuttatott.

106. Egyrészt úgy tűnik, hogy a KrakVet a honlapján egyetlen lehetséges fuvarozó társaságot ajánlott, a potenciális vevők ugyanakkor szabadon köthettek független megállapodásokat. Nem ajánlott fel linkeket a vevőknek a célból, hogy azok számos lehetséges fuvarozó társasággal kapcsolatba léphessenek. (Megjegyzésként hozzáteszem, hogy a KrakVet II(42) ügyben elterjesztett elzeterjesztett döntéshozatal iránti kérelem tisztázza, hogy több különböző fuvarozó társaságot ajánlottak a honlapon, és hogy a vevők külön szerződéseket kötöttek magukra a termékekre és azoknak a fuvarozására vonatkozóan). A KrakVet maga nem ajánlott fel fuvarozási szolgáltatásokat. Másodszor, a KrakVet tulajdonosa és a KBGT tulajdonosa testvérek; (43) így szoros családi kapcsolat áll fenn a két társaság között. Harmadszor, úgy tűnik, hogy külön szerződések állhattak fenn a termékek vásárlását és a fuvarozási szolgáltatások megrendelését illetően. Negyedszer, semmilyen ténymegállapításra nem került sor annak pontos meghatározása érdekében, hogy mikor keletkezett az árufizetési kötelezettség. Ötödször, ugyanez vonatkozik arra a kérdésre is, hogy mikor (és hol) szállt át az eladóról a vevőre a termékek feletti tulajdonjog és a termékek megsérüléséhez, illetve a részleges vagy teljes elvesztésükhöz kapcsolódó kockázat. (Megjegyzem, hogy a tárgyaláson a KrakVet eladta, hogy termékeit „gyártalepiként” értékesítette. Így, ha a szállított termékek az út során megsérültek, megsemmisültek, elvesztek vagy ellopták azokat, az ügyfélnek azokat továbbra is ki kellett fizetnie). Hatodszor, úgy tűnik, hogy amikor a termékek fuvarozását a KBGT végezte, a vevők elre fizettek a KrakVetnek mind a termékekért, mind a fuvarozásért, ezen összegeket pedig ezt követően a szóban forgó magyar futárszolgálatok a KBGT tulajdonosának nevére CIB bankszámlára utalták át, majd később felosztották a KrakVet és a KBGT között. Míg a 8990 HUF-ot meg nem haladó vásárlások esetében a KBGT általi fuvarozás 1600 HUF-ot tett ki, ezen küszöbérték felett a KBGT általi fuvarozás 70 HUF-ba került (amely összeg olyan alacsonynak tűnik, hogy szinte szimbolikus) olyan formában, hogy a KrakVet a megvásárolt termékek árából 1530 HUF árengedményt adott.

107. Ezen elemek és az elé terjesztett bármely más információk alapján a kérdést elterjesztett bíróságnak azt kell eldöntenie, hogy a termékek feladására vagy fuvarozására vonatkozó döntéseket valójában a KrakVet (vagy a tulajdonában álló vagy az általa ellenőrzött társaság), vagy annak egyéni magyar ügyfelei hozták-e meg.

108. Azt javaslom, hogy a Bíróság az elzeterjesztett döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésre a következő választ adja:

„A héairányelv 33. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az csak azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor a termékeket az eladó által vagy megbízásából adják fel vagy fuvarozzák el. Nem alkalmazandó azokra az esetekre, amikor az eladó csak közvetve vesz részt a termékek feladásában vagy fuvarozásában.

Ha az eladó saját kezdeményezésére és választása szerint megteszi a termékek fuvarozásra való előkészítéséhez szükséges legtöbb vagy valamennyi alapvető lépést, intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a termékeket átvegyék, és azok megkezdjék útjukat, átengedi a termékek feletti birtokot és ellenőrzést, akkor az eladó általi »feladásról« van szó.

Ha az eladó maga vagy megbízottja révén fizikailag elvégzi a fuvarozási műveletet, vagy az ? tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll az azt elvégző jogalany, akkor az eladó általi »fuvarozásról« van szó.

A termékeket az eladó »megbízásából« adják fel vagy fuvarozzák el, ha ténylegesen az eladó, nem pedig a vevő hozza meg az e termékek feladásának vagy fuvarozásának módjára vonatkozó döntéseket.”

A visszaélősszer? gyakorlat

109. Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság az előtte folyamatban lévő ügy két ténybeli elemét emeli ki: (1) azt, hogy a KBGT a KrakVethez „kapcsolódik” (amellyel véleményem szerint a nemzeti bíróság arra a tényre utal, hogy a két társaság tulajdonosai testvérek), és fuvarozástól független egyéb szolgáltatásokat is nyújt (ha jól értem, feladásra váró termékek csomagolása); azonban (2) a vevő szabadon választhat más lehetőségeket az általa vásárolt áruk fuvarozását illetően. A kérdést előterjesztő bíróságban felmerül a kérdés, hogy e két meghatározott tény releváns-e annak meghatározása szempontjából, hogy a KrakVet magatartása az uniós héa jog szempontjából visszaélősszer? magatartásnak minősül-e, ami így igazolja a KrakVettel szembeni szigorú pénzügyi szankciók kiszabását.

110. Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jutna, hogy a feladás és/vagy a fuvarozás az eladó, a KrakVet „megbízásából”, nem pedig az egyéni vevő megbízásából történt, akkor valóban meg kell vizsgálnia, hogy a származási tagállamban (Lengyelország), és nem a rendeltetési hely szerinti tagállamban (Magyarország) történő héafizetést nem csupán helytelennek, hanem visszaélősszer?nek is kell-e tekinteni. Emlékeztetek arra, hogy a Part Service ítéletében(44) a Bíróság kimondta, hogy „a nemzeti bíróság feladata a jelen ítéletben foglalt értelmezési ismérvek alapján annak megállapítása, hogy a héa alkalmazása szempontjából az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló ügyletek [...] visszaélősszer? magatartásnak tekinthető-e”. Így az ötödik kérdés megválaszolása érdekében úgy vélem, hogy szélesebb körben kell vizsgálni a jelen ügy körülményeit.

111. Amint a következőkben kifejtem, a kulcselem a jelen ügyben az, hogy a KrakVet „kötelező erejű feltételes adómegállapítás” formájában *útmutatást kért a hatáskörrel rendelkező lengyel hatóságoktól* a tekintetben, hogy a héát a származási tagállamban, vagy a rendeltetési tagállamban kell-e megfizetni.(45) A Bíróság előtti eljárás során senki sem vitatta a KrakVet azon kijelentését, hogy az e kérelemre adott válasz kötelező mind a KrakVetre, mind a lengyel adóhatóságokra nézve. A KrakVetet a hatáskörrel rendelkező lengyel hatóságok arról tájékoztatták, hogy a héát Lengyelországban kell megfizetni, vagyis hogy a héairányelv 32. cikkében szereplő általános szabály, nem pedig az ezen irányelv 33. cikkében előírt eltérés alkalmazandó. Nem vitatott, hogy a KrakVet a releváns időszakban Lengyelországban megfelelően bevallotta és megfizette a héát. A lengyel hatóságok 2014 folyamán ellenőrzést végeztek a KrakVetnél. Ennek során megerősítették azt a választ, amelyet korábban a KrakVetnek adtak.

112. A KrakVet és Lengyelország a WebMindLicenses(46) ítéletre hivatkozva azzal érvel, hogy az adóalany jogosult a nemzeti héamértékek közötti különbségekből adódó előnyre szert tenni. Hangsúlyozzák, hogy az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti

struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és az adóterhek csökkentéséhez,(47) és azon üzleti struktúrát, amelyet a tevékenységeik tekintetében a legalkalmasabbnak tartanak.(48)

113. Olaszország azzal érvel, hogy a közösségi jogra senki sem hivatkozhat csalárd módon,(49) a Cseh Köztársaság, Írország, Magyarország és a Bizottság pedig azt állítja, hogy a KrakVet kereskedelmi gyakorlata visszaélésnek minősül, mivel ezáltal a tagállamok héamértéke közötti különbségekből adódó elnyire kíván szert tenni, ami torzítja a versenyt.(50) Az Egyesült Királyság nem foglalkozott ezzel a kérdéssel.

114. Emlékeztetek arra, hogy a Halifax ítéletben(51) a Bíróság pontosította, hogy „[a]mennyiben az adóalany választhat a kétféle ügylet között, a [héta]írányelv nem írja elő, hogy a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet válassza”. Épp ellenkezőleg, amint azt a főtanácsnok indítványának 85. pontjában megállapította, „az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevesbé adóztatott módját választani”.(52) Ezért „a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a [héta]írányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye *olyan adóelny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel*. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy *a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelny megszerzése*” (kiemelés tőlem). E feltételek (a továbbiakban: Halifax-kritériumok) kumulatívak.(53) A Part Service ítéletben(54) a Bíróság kimondta, hogy a „visszaélésszerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek *alapvető célja az adóelny megszerzése*” (kiemelés tőlem). Ezt az ítélkezési gyakorlatot a héabizottság munkadokumentuma is megemlíti.

115. A jelen ügyben egyértelmű, hogy a fő ügylet az állateledel értékesítése. Ez a KrakVet üzleti tevékenysége, és a KrakVet ügyfelei az állateledel vételében érdekeltek. E fő ügyletkez képest másodlagos (vagy járulékos) azon szükségszerű fuvarozási szolgáltatások igénybevétele, hogy az állateledelt a KrakVet lengyelországi raktárából az ügyfél magyarországi szállítási címére fuvarozzák. A jelen körülmények tehát nem tűnnek egy teljesen mesterséges ügylet olyan típusának, amely szerint valamely vállalkozás kizárólag a célból szervezi üzleti tevékenységét, hogy a minimálisra csökkentse adókötelezettségét – ez a héával való visszaélés klasszikus esete.

116. Mindazonáltal az is egyértelmű, hogy a KrakVet számára a Lengyelországban (8%) és a Magyarországon (27%) alkalmazott héamérték közötti különbségből jelentős pénzügyi elny származik. Attól a kérdéstől függetlenül is ez a helyzet, hogy az elny a nyereség növekedéséből vagy abból származó megnövekedett piaci részesedésből áll, hogy a végső fogyasztónak alacsonyabb árakat tud kínálni.

117. Az alábbiakban abból a *feltevésből* indulok ki, hogy amikor ez az ügy visszakerül a kérdést előterjesztő bírósághoz, e bíróság végül azt fogja megállapítani, hogy a szóban forgó ügyletek a héairányelv 33. cikkének, nem pedig annak 32. cikkének a hatálya alá tartoznak.

118. Ebben az esetben a héát Magyarországon kellett volna megfizetni ezen ügyletek után, amelyek értéke nagymértékben meghaladta a 34. cikkben említett mennyiségi határértéket. Az adóalany (KrakVet) és tulajdonképpen a lengyel adóhatóságok a kötelező erejű feltételes adómegállapításban tévesen alkalmazták a jogot.

119. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdés arra irányul, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamot köti-e a származási tagállam által tett héamegállapítás. Úgy tűnik számomra, hogy ilyen megállapítás során a származási tagállam szükségszerűen – talán hallgatólagosan – időközben megvizsgálhatta, hogy a javasolt ügyletek visszaélésszerű gyakorlatnak minősülnek-e, és arra a következtetésre juthatott, hogy *nem*, hanem azok

jogszer?en a héairányelv 32. cikkének hatálya alá tartoznak. Mivel ezen indítvány az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett negyedik és ötödik kérdés vizsgálatára korlátozódik, nyitva hagyom az els? és második kérdésre adandó választ. A következ?kben abból indulok ki, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam szabadon *megfontolhatja*, hogy a szóban forgó magatartást a Halifax?kritériumok értelmében vett, joggal való visszaélésként szankcionálja-e.

120. El?zetesen megjegyzem, hogy a héacsalás elleni küzdelemr?l szóló rendelet nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek az eladó kérelmére adott kötelez? erej? feltételes adómegállapításra vonatkoznak. Nem foglalkozik továbbá azzal sem, hogy valamely tagállam adóhatóságainak hogyan kell figyelembe venniük az ilyen adómegállapításokat, amelyeknek egy másik tagállam adóhatóságai kötelez? er?t tulajdonítanak, vagy az ezen adóhatóságok által végzett ellen?rzések eredményét.

121. E rendelet azonban többször hangsúlyozza a tagállamok adóhatóságai közötti együttm?ködés fontosságát. A héára vonatkozó jogi szabályozás helyes alkalmazására és a csalás elkerülésére tekintettel alapvet?nek ítélt ezen együttm?ködés megnyilvánul többek között a (7) és (13) preambulumbekzdésben, valamint az 1. cikk (1) bekezdésében (amely meghatározza az együttm?ködés általános hatályát), a 7. cikk (3) bekezdésében (amely lehet?vé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam számára, hogy „közigazgatási vizsgálat” iránti megkereséssel forduljon a származási tagállamhoz), a 13. cikk (1) bekezdésében (amely arra kötelezi a származási tagállamot, hogy el?zetes megkeresés nélkül információt továbbítson), valamint a 29. és 30. cikkben említett, közös ellen?rzésre vonatkozó rendelkezésekben. A héacsalás elleni küzdelemr?l szóló rendelet tehát tekinthet? az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt, lojális együttm?ködésre vonatkozó kötelezettség gyakorlatba való átültetésének, amely együttm?ködés során „a tagállamok [...] kölcsönösen tiszteletben tartják és segítik egymást a Szerz?désekben? ered? feladatok végrehajtásában”.(55)

122. Úgy t?nik számomra, hogy közvetlenül ellentétes lenne ezzel az elvvel az, ha egy másik tagállam hatáskörrel rendelke? hatóságai a fizetend? héa tekintetében engedélyezett bármely korrekciók és az esedékes kamatok alkalmazásán *túl* (a Halifax?kritériumok értelmében vett) joggal való visszaélésként is szankcionálhatnák azt a magatartást, amelyet egy jogilag kötelez? adómegállapításban jogszer?nek tartottak azon tagállambeli kollégái, amelyben az adóalanyt héanyilvántartásba vették.

123. Komoly kétségeim vannak az ilyen eredménynek a bizalomvédelem elvével való összeegyeztethet?ségét illet?en is.

124. A Bíróság a Kreuzmayr ítéletben(56) kimondta, hogy a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga „minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán”. Véleményem szerint épp ilyen pontos ígéretnak min?sül a „kötelez? erej? feltételes adómegállapítás”, amely melleleg mind az adóalanyt, mind a hatáskörrel rendelke? hatóságokat jogilag kötötte.

125. Rögtön hangsúlyozom, hogy a KrakVet *nem* alapozhatott jogos bizalmat arra, hogy a lengyel héahatóságoknak a kérelmére kiadott kötelez? erej? feltételes adómegállapítása egy vitathatatlan és helyes, valódi jogi álláspontot képvisel. Mindig is fennállt annak az eshet?sége, hogy valamely másik tagállam hatáskörrel rendelke? hatóságai más álláspontot fogadnak el, és hogy – amint a jelen ügyben pontosan történt – az üggyel a nemzeti bíróságokhoz fordulnak, valamint hogy e Bíróságot felkérlik arra, hogy hozzon irányadó határozatot.

126. Ugyanakkor úgy t?nik számomra, hogy a KrakVetnek *jogában állt* abból kiindulni, hogy ha ezt követ?en üzleti tevékenységét szigorúan az említett hatóságok elé terjesztett kérelmében foglalt javaslatának megfelel?en végzi, akkor nem fenyegeti a joggal való visszaélés miatti súlyos

szankciók kockázata abban az esetben, ha e jogilag kötelező válaszról végül bebizonyosodik, hogy téves jogalkalmazáson alapul.

127. „A joggal való visszaélés” nem jelentéktelen. Ha bebizonyosodik, helyesen von maga után súlyos szankciókat. Nem szabad leértékelni és eltorzítani olyan helyzetre való kiterjesztése révén, amelyben az adóalany a tervezett cselekményeinek hía szempontjából való helyes minősítését illetően gondosan kért útmutatást azon tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságától, amelyben híaalanyként nyilvántartásba vették, nem pedig egy kereskedelmi magántanácsadótól.

128. Abban az esetben, ha a Bíróság ezen elvi kérdéssel kapcsolatban nem értene velem egyet, a következő két kiegészítést megjegyzést teszem.

129. Először is úgy vélem, hogy – legalább – a rendeltetési hely szerinti tagállam (Magyarország) hatáskörrel rendelkező hatóságai kötelesek részletes indokolást adni a KrakVetnek arra vonatkozóan, hogy a KrakVet lengyel hía hatóságokhoz benyújtott, kötelező erejű feltételes adómegállapítás iránti kérelmére adott válasz *ellenére* miért tekintették úgy, hogy az általa e válasz alapján tanúsított magatartás joggal való visszaélésnek minősül.(57)

130. Másodszor, emlékeztetek arra, hogy a Bíróság a Farkas(58) ítéletben kimondta, hogy „[a hía]szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tartott szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk”. Ebből következik, hogy az a tény, hogy a KrakVet a lengyel hía hatóságoknak a kötelező erejű feltételes adómegállapítás iránti kérelmére adott válaszára hivatkozva járt el, tényező lehet annak meghatározása során, hogy a magyar adóhatóságoknak kell-e szankciót kiszabniuk a KrakVettel szemben, és amennyiben igen, mi annak a megfelelő mértéke.

131. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdést a következőképpen válaszolja meg:

Amennyiben az adóalany a tervezett cselekményeinek hía szempontjából való pontos jogi minősítését illetően útmutatást kér (részletesen bemutatva a tervezett intézkedéseket) azon tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságaitól, amelyben híaalanyként nyilvántartásba vették, és olyan választ kap, amely rá nézve és ezen adóhatóságokra nézve kötelező, majd tevékenységét szigorúan az e hatóságokhoz benyújtott kérelmében foglalt javaslatnak megfelelően végzi (amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia), az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt lojális együttműködés elvével és a bizalomvédelem elvével ellentétes az, hogy valamely másik tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai ezen adóalany intézkedéseit a C/255/02. sz. Halifax ügyben hozott ítéletben megállapított kritériumok alapján joggal való visszaélésnek minősítik, és hogy e magatartást ennek megfelelően szankcionálják.

Következtetés

132. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésre a Bíróság által adott válaszok sérelme nélkül azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és ötödik kérdésre a következő választ adja:

A negyedik kérdés:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi

irányelv 33. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az csak azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor a termékeket az eladó által vagy megbízásából adják fel vagy fuvarozzák el. Nem alkalmazandó azokra az esetekre, amikor az eladó csak közvetve vesz részt a termékek feladásában vagy fuvarozásában.

Ha az eladó saját kezdeményezésére és választása szerint megteszi a termékek fuvarozásra való előkészítéséhez szükséges legtöbb vagy valamennyi alapvető lépést, intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a termékeket átvegyék, és azok megkezdjék útjukat, átengedi a termékek feletti birtokot és ellenőrzést, akkor az eladó általi „feladásról” van szó.

Ha az eladó maga vagy megbízottja révén fizikailag elvégzi a fuvarozási műveletet, vagy az ő tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll az azt elvégző jogalany, akkor az eladó általi „fuvarozásról” van szó.

A termékeket az eladó „megbízásából” adják fel vagy fuvarozzák el, ha ténylegesen az eladó, nem pedig a vevő hozza meg az e termékek feladásának vagy fuvarozásának módjára vonatkozó döntéseket.

Az ötödik kérdés:

Amennyiben az adóalany a tervezett cselekményeinek hozzáadottértékadó (héta) szempontjából való pontos jogi minősítését illetően útmutatást kér (részletesen bemutatva a tervezett intézkedéseket) azon tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságaitól, amelyben héaalanyként nyilvántartásba vették, és olyan választ kap, amely rá nézve és ezen adóhatóságokra nézve kötelező, majd tevékenységét szigorúan az e hatóságokhoz benyújtott kérelmében foglalt javaslatnak megfelelően végzi (amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia), az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt lojális együttműködés elvével és a bizalomvédelem elvével ellentétes az, hogy valamely másik tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai ezen adóalany intézkedéseit a C/255/02. sz. Halifax ügyben hozott ítéletben megállapított kritériumok alapján joggal való visszaélésnek minősítik, és hogy e magatartást ennek megfelelően szankcionálják.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.). A tényállás idején ezen irányelvet már módosította a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 384., 92. o.); 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelv (HL 2007. L 346., 13. o.); 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.); 2008. december 16-i 2008/117/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 14., 7. o.); 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 116., 18. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. o.); 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 175., 12. o.); 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 10., 14. o.); 2010. március 16-i 2010/23/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 72., 1. o.), 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 189., 1. o.); 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 326., 1. o.). A szöveg konszolidált változata 02006L0112–20130101 CELEX-dokumentumként elérhető az EUR-Lexen.

3 A hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i tanácsi rendelet (HL 2010 L 268, 1. o.).

4 A „Közösségen belüli” (nem pedig például „Unión belüli” vagy az „EU-n” belüli) kifejezést fenntartották az uniós héaszabályozásban. Lásd: van Doesum, A; van Kesteren, H., van Norden, G?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, 436. o.

5 A „távértékesítést” a héaszabályok összefüggésében először a 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadókötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. december 5-ii (EU) 2017/2455 tanácsi irányelv (HL 2017. L 348., 7. o.; helyesbítések: HL 2018. L 125., 15. o.; HL 2018. L 225., 1. o.; HL 2019. L 245., 9. o.) határozta meg. Lásd továbbá az alábbi 44. és azt követő pontokat.

6 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-ii tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.). E rendeletet a tényállás idején még nem módosították.

7 Taxud.c.1 (2015) 2158321. dokumentum.

8 2006. február 21-ii Halifax ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 61. és azt követő pontok).

9 2008. február 21-ii Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 31. és 45. pont).

10 A hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról, tekintettel a fiskális határok megszüntetésére [helyesen: A fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról] szóló, 1991. december 16-ii tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.). Lásd továbbá az alábbi 89. pontot.

11 A Tanács valamely ülésének jegyzőkönyvében rögzített ilyen közös nyilatkozat jogi értékét illetően lásd az alábbi 89. pontot.

12 C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876. dokumentum.

13 Amint maga a héabizottság *A héabizottság 2019. december 12-ig tartott ülésein készült iránymutatások* kiadványának elején kifejti, „[m]ivel a héabizottság csupán egy tanácsadó bizottság, és nem rendelkezik jogalkotási jogkörrel, nem hozhat jogilag kötelező erejű határozatokat. Útmutatást adhat az irányelv alkalmazásával kapcsolatban, ami azonban semmiképpen sem köti az Európai Bizottságot vagy a tagállamokat. A teljes szöveg a következő internetes címen érhető el: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat=committee%20meetings_en.pdf. Lásd továbbá az alábbi 91. pontot.

14 Ebben az összefüggésben a „szinte egyhangúlag” kifejezést a lehetséges 28 tagállamból 24–27 tagállam közötti megállapodás leírására alkalmazzák. Lásd: „A héabizottság 2019. december 12-ig tartott ülésein készült iránymutatások”.

15 A 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadókötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(2016) 757 final).

16 Az alapügy tényállásának idején alkalmazandó változatában.

17 Az alapügy tényállásának idején alkalmazandó változatában.

18 Ezen összegek hozzávetőleg 645,35 eurónak, illetve 1613,37 eurónak felelnek meg.

19 A HUF euróra való átváltásához az Európai Központi Bank 2012. évi átlagos átváltási

árfolyamát használtam.

20 Úgy t?nik, hogy a magyar adóhatóságok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellen?rzési F?osztály segítségével a honlapon e változatra vonatkozó archív információkat kerestek az interneten, azonban e keresés eredményét nem közölték a Bírósággal.

21 Lásd a fenti 14. pontot.

22 A HUF euróra való ezen átváltásaihoz az Európai Központi Bank 2016. augusztus 16-i átlagos átváltási árfolyamát használtam.

23 Kissé sajnálkozva megjegyzem, hogy a 2017/2455 irányelv 2. cikkében bevezetett módosítások nem foglalkoznak ezzel a kérdéssel.

24 Mindig egyszer?bb más megfogalmazását bírálni, mint magunk sikeresen elvégezni a feladatot. Ideális esetben valószínűleg törölni kellene a 33. cikk (1) bekezdésében szerepl? „által vagy” szavakat, hogy a szabály és a kivétel közötti különbség kristálytisztá legyen.

25 Lásd továbbá: 2016. december 8-i A és B ítélet (C-453/15, EU:C:2016:933, 25. pont); 2017. június 29-i L. ?. ítélet (C-288/16, EU:C:2017:502, 19. pont); 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet (C-495/17, EU:C:2018:887, 34. pont). Meg kell jegyezni, hogy mindhárom ügy a héairányelv 146. cikkének (1) bekezdésében szerepl? kivételre és a *szolgáltatásnyújtásra* vonatkozott.

26 A raktárból rendelt termékek vev?höz való szállításának valódi költsége véleményem szerint jelent?sen meghaladhatta az azon vev?knek kiszámlázott összegeket, akik a KBGT-t választották fuvarozóként (lásd a fenti 61. pontot). Végül is a KBGT saját költségeihez hozzáadódtak a magyar futárszolgálatok azon költségei is, amelyek az út magyarországi, nem pedig lengyelországi szakaszát érintették. Az ügylet gazdasági szempontjának pontos meghatározásával e Bíróságnak – szerencsére – nem kell foglalkoznia. Elegend? megállapítani, hogy a héamértékek közötti különbségnek (Lengyelországban 8%, Magyarországon 27%) jelent?s szerepet kellett játszania a KrakVet és/vagy a KBGT tevékenységének jövedelmez?ségében. Ez önmagában az ügyletet *nem* teszi sem csalárdná, sem jogellenessé.

27 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. és 44. pont); 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet (C-111/05, EU:C:2007:195, 43. pont).

28 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. pont); 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-254/16, EU:C:2017:522, 36. pont).

29 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont); 2018. november 22-i MEO Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 43–45. pont).

30 Lásd a fenti 37. pontot.

31 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

32 „(1) Eltérve a 8. cikk (1) bekezdésének a) pontjától és (2) bekezdését?l, a nem a feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamból, a szállító vagy annak nevében eljáró személy által feladott vagy szállított termék értékesítési helyének azon helyet kell tekinteni, ahol a termékek a vásárlónak való feladás vagy szállítás befejeztével vannak, amennyiben a következ? feltételek

teljesülnek: – a termékértékesítést olyan adóalany javára valósítják meg, aki jogosult a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésében meghatározott eltérés alkalmazására olyan nem adóalany jogi személy javára, aki ugyanezen eltérési lehetőség alkalmazására jogosult, vagy bármely más nem adóalany javára [...]”. A héairányelv 32. cikke lényegében megfelel a hatodik héairányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának.

33 1991. február 26-i ítélet (C-292/89, EU:C:1991:80, 18. pont).

34 „A héabizottság által elfogadott iránymutatások csak a tanácsadó bizottság véleményét fejezik ki. Ezek nem minősülnek az uniós jog hivatalos értelmezésének, és azokkal az Európai Bizottság nem szükségszerűen ért egyet. Nem köti az Európai Bizottságot vagy a tagállamokat, amelyek szabadon eltérhetnek attól. E dokumentum többszörözésének a feltétele e kikötés feltüntetése.”

35 Lásd a fenti 42–44. pontot.

36 2014. október 16-i ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 45. és 46. pont).

37 2018. november 29-i ítélet (C-264/17, EU:C:2018:968, 24. pont).

38 Lásd a fenti 91. pontot.

39 2013. december 19-i BVD Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. pont).

40 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont).

41 Lásd a fenti 58–62. pontot.

42 A Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) által elzeteres döntéshozatalra elterjesztett, függben lév C-108/19. sz., KrakVet ügy (KrakVet II).

43 E tekintetben megjegyzem, hogy a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi a szoros családi kapcsolatok figyelembevételét annak biztosítása érdekében, hogy „az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen”.

44 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 63. pont).

45 Lásd a fenti 63. és 65. pontot.

46 2015. december 17-i ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 27. és 40. pont).

47 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont). Lásd még: Bobek főtanácsnok SEB bankas ügyre vonatkozó indítványa (C-532/16, EU:C:2017:1019), amelyben a kollégám azt javasolja, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság minden egyes esetben keresse a megfelelő egyensúlyt az egységes jogalkalmazás szükségessége, és az adott ügy konkrét körülményei között, amelyek az adóalany részéről jogos elvárásoknak adhattak alapot (az indítványának 83. és 84. pontja).

48 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont); Bobek főtanácsnok SEB bankas ügyre vonatkozó indítványa, C-532/16, EU:C:2017:1019, 83. pont.

49 1998. május 12?i Kefalas és társai ítélet (C?367/96, EU:C:1998:222, 20. pont); 2000. március 23?i Diamantis ítélet (C?373/97, EU:C:2000:150, 33. pont); 2005. március 3?i Fini H ítélet (C?32/03, EU:C:2005:128, 32. pont).

50 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 74. pont); 2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832, 35. és 36. pont); 2017. november 22?i Cussens ítélet (C?251/16, EU:C:2017:881, 27. pont).

51 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 73–75. pont).

52 Poiares Maduro f?tanácsnok Halifax és társai ügyre vonatkozó indítványa (C?255/02, C?419/02 és C?223/03, EU:C:2005:200).

53 E kritériumok számos jogirodalmi vita tárgyát képezték. Lásd: Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, 15. köt., 2006, G kiadás, 192–195. o.; Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland?stärke 1 to Halifax (and beyond)”, *Prohibition of abuse in Law: A new German principle of EU Law?*, 1. kiadás, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax”, *British Tax Review*, 2. kiadás, 2006, 119–123. o.; De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, 45. köt., 2008, 2. kiadás, 395–441. o.

54 2008. február 21?i ítélet (C?425/06, EU:C:2008:108, 45. pont).

55 2015. december 17?i WebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832, 41. pont).

56 2018. február 21?i ítélet (C?628/16, EU:C:2018:84, 46. pont).

57 Lásd többek között: 2017. november 9?i LS Customs Services ítélet (C?46/16, EU:C:2017:839), amelyben a Bíróság kimondta, hogy „különös jelent?sége van a nemzeti hatóságok által elfogadott határozatok indoklására vonatkozó kötelezettségnek, mivel így a határozatok címzettjének lehet?sége van jogai lehet? legjobb feltételek mellett történ? védelmére, és az ügy teljes ismeretében annak eldöntésére, hogy hasznos?e megtámadni ezeket a határozatokat. Emellett e kötelezettség ahhoz is szükséges, hogy a bíróságok számára lehet?vé tegye az említett határozatok jogszer?ségére vonatkozó felülvizsgálat gyakorlását” (40. pont).

58 2017. április 26?i ítélet (C?564/15, EU:C:2017:302, 59. pont).