



Határozatok Tára

YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. november 30.¹

C-580/16. sz. ügy

Firma Hans Bühler KG

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

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – Az Európai Unió területére feladott vagy elfuvarozott termékek értékesítése – Adómentesség – Tagállami adóalany általi értékesítés egy másik tagállami beszerző számára – Olyan helyzet, amikor az adóalany egy harmadik tagállamban meglévő hétá-azonosítószámát tünteti fel a számlán”

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² alapeljárásra alkalmazandó szövege 141. cikke c) pontjának, valamint 42. és 265. cikkének ugyanezen irányelv 41. cikkének első bekezdésével, valamint 197. és 263. cikkével összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.

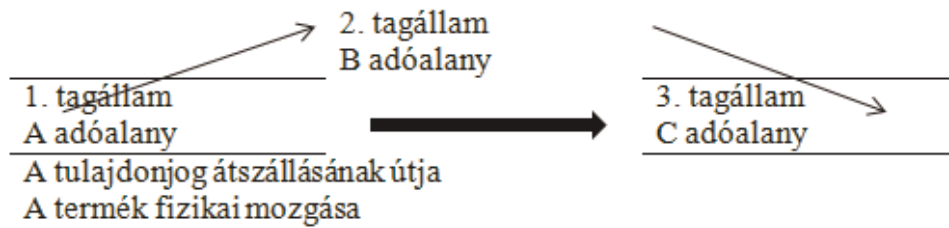
2. E kérelem előterjesztésére a Firma Hans Bühler KG társaság és a Finanzamt Graz-Stadt (grazi városi adóhatóság, Ausztria) között a 2012 októbere és 2013 márciusa közötti ügyletekre vonatkozó hozzáadottérték-adó (héta) megfizetésével kapcsolatban folyamatban lévő jogvita keretében került sor.

3. A kérelem célja a három különböző tagállamban hétá-azonosítószámmal rendelkező három adóalanyt érintő ügyletek adózásának egyszerűsítésére irányuló intézkedés végrehajtásával kapcsolatos feltételek pontosítása.

4. A Közösségen belüli termékbeszerzések e különleges esetében – amelyet rendszerint „háromszögügylet” kifejezéssel jelölnek, és amelyet a lenti ábra szemléltet – az 1. tagállamban hétá-azonosítószámmal rendelkező A adóalany terméket értékesít a 2. tagállamban hétá-azonosítószámmal rendelkező B adóalany számára, aki viszont ugyanezen terméket a 3. tagállamban hétá-azonosítószámmal rendelkező C adóalany számára értékesíti, miközben a terméket az 1. tagállamból közvetlenül a 3. tagállamba adják fel vagy fuvarozzák el.

¹ Eredeti nyelv: francia.

² HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv.



5. Az elérendő cél az, hogy B adóalany mentesüljön a héa alól az általa a termék érkezési helye szerinti tagállamban megvalósított Közösségen belüli termékbeszerzés esetén, és következésképpen mentesüljön a héa-azonosítószámmal való rendelkezés (a továbbiakban: héa-azonosítószámmal rendelkezés) kötelezettsége alól; C adóalanyoknak kell viselnie a soron következő értékesítés adózásának terhét ugyanebben a tagállamban.

6. Ki fogom fejteni, hogy amennyiben a Közösségen belüli termékbeszerzés tartalmi feltételei teljesülnek, nem tagadható meg B adóalanytól a héairányelv 141. cikkében előírt egyszerűsítésre irányuló intézkedés kedvezménye azon az alapon, hogy nem kell héa-azonosítószámmal rendelkeznie a termékek indulási helye szerinti tagállamban, vagy hogy az érintett ügyletekre vonatkozó összesítő nyilatkozat benyújtására vagy helyesbítésére nem az előírt határidőben került sor.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. A héairányelv 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.”

8. Ezen irányelv 41. cikke értelmében:

„A 40. cikk sérelme nélkül, a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában foglalt Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a HÉA-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző személy a beszerzéskor használt, amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést a 40. cikknek megfelelően megadóztatták.

Amennyiben, a 40. cikk értelmében, a beszerzést a termék feladásának vagy elfuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban megadóztatják – miután az első albekezdésnek megfelelően is megadóztatták –, abban a tagállamban, amely kiadta azt a HÉA-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző a beszerzéskor használt, az adóalapot ennek megfelelően csökkenteni kell.”

9. Az említett irányelv 42. cikke szerint:

„A 41. cikk első albekezdése [helyesen: bekezdése] nem alkalmazandó, és a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyeket a 40. cikkben foglaltaknak megfelelően megadóztattak, amennyiben a következő feltételek együttesen teljesülnek:

- a) a beszerző igazolja, hogy e beszerzést – a 40. cikknek megfelelően meghatározott tagállam területén – egy olyan további értékesítés céljából hajtotta végre, amellyel kapcsolatban a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek;

- b) a 265. cikkben meghatározott összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettségeinek a beszerző eleget tett.”

10. Ugyanezen irányelv 141. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden tagállam egyedi intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a területükön végzett, Közösségen belüli termékbeszerzésre – a 40. cikknek megfelelően – a következő feltételek teljesülése esetén ne számítson fel héát:

- a) a termékeket olyan adóalany szerzi be, aki nem telepedett le az érintett tagállamban, de egy másik tagállamban HÉA-azonosítóval rendelkezik;
- b) a termékbeszerzés célja a termékeknek az a) pontban említett adóalany által, ugyanazon tagállamon belül végzett későbbi értékesítése;
- c) az a) pontban említett adóalany által ilyen módon beszerzett termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyikben az adóalany HÉA-azonosítóval rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy, aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti;
- d) a későbbi értékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki az érintett tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval;
- e) a 197. cikknek megfelelően a d) pontban említett megrendelő minősült adófizetésre kötelezettnek az olyan adóalany által végzett értékesítés után, aki nem abban a tagállamban telepedett le, amelyben az adót meg kell fizetni.”

11. Az irányelv 197. cikke értelmében:

„(1) HÉa fizetésre a terméket beszerző kötelezett, a következő feltételek együttes teljesülése esetén:

- a) az adóztatandó ügylet a 141. cikkben meghatározott feltételekkel végzett termékértékesítés;
 - b) ezen termékértékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki abban a tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval, amelyben az értékesítést végzik;
 - c) az értékesített termék beszerzőjének tagállamától eltérő tagállamában letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.
- (2) Ha a 204. cikkben foglalt rendelkezéseknek megfelelően az adófizetésre kötelezettként adóügyi képviselőt jelöltek ki, a tagállamok eltérhetnek e cikk (1) bekezdésétől.”

12. Ezen irányelv 262. cikke kimondja:

„Minden, HÉA-azonosítószámmal rendelkező adóalanynak összesítő nyilatkozatot kell benyújtania, amely tartalmazza a következőket:

- a) azon HÉA-azonosítószámmal rendelkező beszerzők, akik részére a 138. cikk (1) bekezdésében és (2) bekezdésének c) pontjában foglalt feltételek szerint terméket értékesített;
- b) azon HÉA-azonosítószámmal rendelkező személyek, akik részére olyan terméket értékesített, melyet részére a 42. cikk szerinti, Közösségen belüli beszerzésként értékesítettek [...]”

13. Az említett irányelv 263. cikke értelmében:

„(1) Az összesítő nyilatkozatot minden egyes naptári hónapra vonatkozóan egy hónapnál nem hosszabb határidőn belül és a tagállamok által meghatározott eljárásoknak megfelelően kell összeállítani.

(1a) Mindazonáltal a tagállamok az általuk meghatározható feltételeknek és korlátoknak megfelelően engedélyezhetik az adóalanyoknak, hogy a negyedév végétől számított egy hónapnál nem hosszabb határidőn belül naptári negyedévekről nyújtsák be az összesítő nyilatkozatot, feltéve, hogy a 264. cikk (1) bekezdésének d) pontjában és a 265. cikk (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott termékértékesítés negyedéves, héa nélkül számított összértéke sem az érintett negyedévre, sem a megelőző négy negyedév bármelyikére vonatkozóan nem haladja meg az 50 000 [eurót] vagy ennek nemzeti valutában kifejezett értékét.

Az első albekezdésben biztosított opció alkalmazhatósága megszűnik azon hónap végétől, amelyben a 264. cikk (1) bekezdésének d) pontjában, valamint a 265. cikk (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott termékértékesítés folyó negyedévre vonatkozó, héa nélkül számított összértéke meghaladja az 50 000 [eurót] vagy ennek nemzeti valutában kifejezett értékét. Ebben az esetben egy hónapnál nem hosszabb határidőn belül összesítő nyilatkozatot kell készíteni a negyedév kezdete óta eltelt hónapra vagy hónapokra.

(1b) A tagállamok 2011. december 31-ig az (1a) bekezdésben meghatározott összeget 100 000 [euróban] vagy ezzel egyenértékű, nemzeti valutában kifejezett összegben is megállapíthatják.

[...]

(2) A tagállamok engedélyezik és előírhatják, hogy az (1) bekezdésben említett összesítő nyilatkozatot az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően elektronikus fájlban nyújtsák be.”

14. Ugyanezen irányelv 265. cikke előírja:

„(1) A 42. cikkben meghatározott, Közösségen belüli termékbeszerzés esetében az azon tagállamban HÉA-azonosítószámmal rendelkező adóalany, amelyben a HÉA-azonosítószámot a részére megállapították, és amelyben a termékbeszerzést végezte, az összesítő nyilatkozatban köteles egyértelműen feltüntetni a következő adatokat:

- a) az érintett tagállam által a részére megállapított HÉA-azonosítószám, amellyel a termékbeszerzéseket és a későbbi termékértékesítéseket végezte;
- b) az adóalany által végzett későbbi értékesítés beszerzője részére a feladott, illetve elfuvarozott termékek rendeltetési helye szerinti tagállam által megállapított azonosítószám;
- c) minden beszerző esetében az adóalany által a feladott, illetve fuvarozott termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban végzett értékesítések héa nélküli összértéke.

(2) Az (1) bekezdés c) pontjában említett összeget a 263. cikk (1)–(1b) bekezdésének megfelelően meghatározott azon összesítő nyilatkozat benyújtási időszakra vonatkozóan kell bevallani, amelynek során az adófizetési kötelezettség keletkezett.”

15. A héairányelv 266. cikke értelmében:

„A 264. és 265. cikktől eltérve a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az összesítő nyilatkozatok több adatot tartsanak.”

B. Az osztrák jog

16. Az 1994. augusztus 23-i Umsatzsteuergesetz 1994³ (a forgalmi adóról szóló szövetségi törvény) 3. §-ának (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzésre annak a tagállamnak a területén kerül sor, ahol a termék a fuvarozás vagy [...] a feladás befejeztével található. Amennyiben a beszerző valamely másik tagállamtól kapott héa-azonosítószámot használ az eladóval szemben, úgy a beszerzés mindaddig annak a tagállamnak a területén megvalósultnak tekintendő, amíg a beszerző igazolja, hogy a termékbeszerzést az első mondatban hivatkozott tagállam megadóztatta. Igazolás esetén értelemszerűen a 16. § alkalmazandó.”

17. Az 1994. évi UStG „Háromszögügylet” című 25. §-ának 2012-ben hatályos változata⁴ a következőképpen rendelkezik:

„Fogalommeghatározás(1) Háromszögügyletről van szó, ha három vállalkozó három eltérő tagállamban azonos termék tekintetében köt ügyleteket, ez a termék az első eladótól közvetlenül az utolsó vevőhöz kerül, és teljesülnek a (3) bekezdés szerinti feltételek. Ez akkor is érvényes, ha az utolsó vevő nem vállalkozó jogi személy, vagy a terméket nem vállalkozása számára szerzi.

A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye háromszögügylet esetén

(2) A 3. § (8) bekezdésének második mondata szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés megadóztatottnak minősül, ha a vállalkozó (beszerző) igazolja, hogy háromszögügylet valósult meg, és hogy eleget tett a (6) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének. Amennyiben a vállalkozó nem teljesíti a nyilatkozattételi kötelezettségét, visszamenőlegesen megszűnik az adómentessége.

A Közösségen belüli termékbeszerzés adómentessége

(3) A Közösségen belüli termékbeszerzés a következő feltételek mellett mentes az adófizetési kötelezettség alól:

- a) a vállalkozó (beszerző) nem rendelkezik belföldi lakóhellyel vagy székhellyel, de a[z Unió] területén forgalmiadó-köteles;
- b) a termékbeszerzésre annak érdekében kerül sor, hogy azt követően a vállalkozó (beszerző) belföldön olyan vállalkozó vagy olyan jogi személy részére értékesítse a terméket, amely/aki belföldön forgalmiadó-köteles;
- c) a beszerzett termékek a vállalkozó (beszerző) forgalmiadó-kötelezettsége szerinti tagállamtól eltérő tagállamból származnak;
- d) a beszerzett termékek feletti rendelkezési jog közvetlenül az első vállalkozótól vagy első vevőtől száll a végső vevőre (megrendelő);
- e) az adófizetésre kötelezett az (5) bekezdés szerint a megrendelő.

A beszerző általi számlakiállítás

³ BGBl. 663/1994., a továbbiakban: 1994. évi UStG.

⁴ BGBl. I. 34/2010.

(4)⁵ A (3) bekezdés szerinti adómentesség alkalmazása során a számlának tartalmaznia kell továbbá a következő adatokat:

- kifejezett utalást a Közösségen belüli háromszögügylet fennállására és az utolsó vevő adófizetésre kötelezett minőségére,
- azt a forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbekészítést és a termékek azt követő értékesítését, és
- az értékesítés megrendelőjének forgalmiadó-azonosítószámát.

Az adó fizetésére kötelezett személy

(5) Háromszögügylet esetén az adót az adóköteles értékesítés megrendelője fizeti, ha a beszerző által kiállított számla megfelel a (4) bekezdésnek.

A beszerző kötelezettségei

(6) A (2) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének teljesítéséhez a vállalkozónak az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetnie a következő adatokat:

- a belföldi forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével megvalósította a Közösségen belüli termékbekészítést és a termékek azt követő értékesítését;
- a vállalkozó általi későbbi értékesítés vevőjének forgalmiadó-azonosítószámát, amelyet a feladott vagy fuvarozott termékek rendeltetési tagállamában bocsátottak rendelkezésére;
- minden egyes megrendelő esetében a vállalkozó által ily módon a rendeltetési tagállamban a feladott vagy fuvarozott termékek tekintetében megvalósított értékesítés ellenértékének összegét. Ezeket az összegeket azon naptári negyedév vonatkozásában kell feltüntetni, amelyben az adótartozás keletkezett.

A megrendelő kötelezettségei

(7) Az adó 20. § szerinti kiszámítása során a meghatározott összeghez hozzá kell adni az (5) bekezdés szerint fizetendő összeget.”

18. Az összesítő nyilatkozatokat az 1994. évi UStG 21. §-ának (3) bekezdése szerint a bejelentési időszakot követő naptári hónap végéig kell benyújtani.

5 Ezt a bekezdést a 2012. december 14-i Abgabenänderungsgesetz 2012 (az adók módosításáról szóló 2012. évi törvény; BGBl I, 112/2012.) 2013. január 1-jei hatállyal módosította. A következőket mondja ki:

„(4) A számlakiállításra annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol a beszerző vállalkozását üzemelteti. Amennyiben a beszerző telephelyéről végzik az értékesítést, annak a tagállamnak a joga irányadó, ahol a telephely található. [...]

Amennyiben a számlakiállításra e szövetségi törvény rendelkezéseit kell alkalmazni, a számlának tartalmaznia kell továbbá a következő adatokat:

kifejezett utalást a Közösségen belüli háromszögügylet fennállására és az utolsó vevő adófizetésre kötelezett minőségére,

azt a forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbekészítést és a termékek azt követő értékesítését, és

az értékesítés megrendelőjének forgalmiadó-azonosítószámát.”

II. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19. A Németországban letelepedett és ott hea-azonosítószámmal rendelkező Firma Hans Bühler betéti társaság ebben a tagállamban üzemeltet termelő és kereskedelmi vállalkozást. 2012 októberétől 2013 áprilisáig⁶ osztrák hea-azonosítószámmal is rendelkezett, azon tervéből adódóan, hogy telephelyet hozzon létre ebben a másik tagállamban. Az előzetes döntéshozatalra utalás időpontjában ez a terv még nem valósult meg.⁷

20. Ez a társaság 2012 októbere és 2013 márciusa között többször vásárolt árut németországi székhelyű szállítóktól, amelyeket egy Csehországban letelepedett és ott hea-azonosítószámmal rendelkező ügyfélnek értékesített tovább. Ezeket az árukat a német szállítók szállították közvetlenül a cseh vevőhöz azok rendeltetési helyére. A Firma Hans Bühler kizárólag az osztrák hea-azonosítószámát használta ezen – általa háromszögügyletnek tekintett – ügyletek során.

21. A német szállítók a saját német hea-azonosítószámukat, valamint a Firma Hans Bühler osztrák hea-azonosítószámát tüntették fel a Firma Hans Bühler részére kiállított számlákon. A Firma Hans Bühler olyan számlákat állított ki a cseh ügyfél részére, amelyek a saját osztrák hea-azonosítószámát, valamint a beszerző cseh hea-azonosítószámát tartalmazta. A számlák utaltak arra, hogy az ügyletek „Közösségen belüli háromszögügyletek”, illetve hogy következésképpen a végső beszerző az adófizetésre kötelezett.

22. A Firma Hans Bühler 2013. február 8-án összesítő nyilatkozatokat nyújtott be az osztrák adóhatóság számára a 2012 októbere és 2013 januárja közötti időszak tekintetében, amelyekben az osztrák hea-azonosítószámát, valamint a végső beszerző cseh hea-azonosítószámát tüntette fel. A „háromszögügyletek” mezőt nem töltötte ki.

23. Ezt követően a Firma Hans Bühler annak megjelölésével helyesbítette az összesítő nyilatkozatokat 2013. április 10-én, hogy háromszögügyleteket valósított meg, és 2013 februárjára és márciusára vonatkozóan újabb összesítő nyilatkozatokat nyújtott be.

24. A grazi városi adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a német szállítók és Firma Hans Bühler közötti ügyletek tekintetében – Közösségen belüli termékbeszerzés címén – az osztrák héát kell megállapítani.

25. Úgy tekintette, hogy „sikertelen” háromszögügyletekről van szó, azzal az indokkal, hogy ez az adóalany nem tett eleget a nyilatkozattételi kötelezettségének, valamint hogy nem igazolta, hogy az ügylet megadóztatására sor került volna a végső beszerzés szintjén, Csehországban. Emellett azt is megállapította ez a hatóság, hogy még ha Csehországban valósultak is meg a Közösségen belüli termékbeszerzések, azok megvalósultnak tekintendők Ausztriában is, tekintettel arra, hogy a Firma Hans Bühler osztrák hea-azonosítószámot használt.

26. A Firma Hans Bühler e határozattal szemben benyújtott fellebbezését a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) elutasította azzal az indokkal, hogy az 1994. évi UStG 25. §-a (2) bekezdésének második mondata szerint ennek a beszerzőnek megszűnt a héamentessége a Közösségen belüli termékbeszerzései vonatkozásában, mivel nem tett eleget az e rendelkezés által előírt különös nyilatkozattételi kötelezettségnek. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) azt is megállapította, hogy a Firma Hans Bühler osztrák hea-azonosítószáma 2013. április 10-én már nem volt érvényes, és ezért a 2013 februárja és márciusa közötti ügyleteket illetően nem tett eleget az 1994. évi UStG 25. §-ának (6) bekezdése által előírt nyilatkozattételi kötelezettségnek sem.

⁶ Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 7. pontja pontosítja, hogy 2013. április 10-én már nem volt érvényes a hea-azonosítószám.

⁷ A tárgyalás során a társaság képviselője pontosította, hogy a társaság lemondott a tervéről.

27. A Firma Hans Bühler fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a Verwaltungsgerichtshofhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria).

28. Ez a bíróság kétségeit fejezi ki az adóalany, a grazi városi adóhatóság és a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) között a háromszögügyletekre vonatkozó szabályozás alkalmazhatóságával kapcsolatban fennálló megegyezés vonatkozásában.

29. Miután megállapította, hogy két – az 1994. évi UStG 25. §-ának (1) bekezdésében szereplő fogalommeghatározás szerinti – „vállalkozó” ugyanabban a tagállamban, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságban található, annak következményeit vizsgálja a héairányelv 141. cikkének c) pontját illetően, hogy e tagállamból került sor a termékek feladására vagy elfuvarozására, valamint azt, hogy ennél fogva az ügylet minősítése érdekében mely tényező a meghatározó. Ez a bíróság rámutat arra, hogy milyen esetleges következményekkel járna az a megoldás, ha csak az adóalany által használt hea-azonosítószám lenne meghatározó, abban az esetben, ha a hea-azonosítószámmal rendelkezésre kizárólag háromszögügyletek megvalósítása érdekében kerülne sor.

30. Végül a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a grazi városi adóhatósággal és a Bundesfinanzgerichttel (szövetségi pénzügyi bíróság) szemben eltérő elemzést fejt ki a nyilatkozattételi kötelezettség tiszteletben tartásának hiánya miatti jogi következményeket illetően a héairányelv 41. és 42. cikke, valamint a Bíróságnak a számlák helyesbítésére vonatkozó ítélezési gyakorlata alapján.

31. E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 141. cikkének c) pontját, amely rendelkezéstől függ a [héairányelv] (197. cikkel összefüggésben értelmezett) 42. cikke szerint a [héairányelv] 41. cikke első bekezdése alkalmazásának mellőzése, hogy nem teljesül az abban szereplő feltétel, ha az adóalany abban a tagállamban telepedett le és ott vették heaalanyként nyilvántartásba, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, akkor sem, ha a hivatkozott adóalany valamely másik tagállam hea-azonosítószámát használja a konkrét Közösségen belüli termékbeszerzéshez?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 263. cikkével összefüggésben értelmezett 42. és 265. cikkét, hogy csak a határidőben benyújtott összesítő nyilatkozat váltja ki a [héairányelv] 41. cikke első bekezdése alkalmazásának mellőzését?”

III. Elemzés

A. Előzetes észrevételek

32. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy először ítéljezen a héairányelv 141. cikke⁸ által létrehozott mechanizmus végrehajtásának azon feltételeiről, amelyek ahhoz szükségesek, hogy egy adóalany által az ugyanazon tagállamon belüli későbbi értékesítés érdekében végzett Közösségen belüli termékbeszerzésre ez a tagállam ne számítson fel héát.

⁸ Ugyanez vonatkozik 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) megfelelő rendelkezéseire is. Lásd: a jelen indítvány 34. és azt követő pontjai.

33. Mivel egy egyszerűsítési intézkedésről van szó, célszerűnek tartom azt először a termékek Közösségen belüli kereskedelmének⁹ általánosabb kontextusába helyezni, amelyben az megvalósul.

34. A héairányelv 141. cikke lényegében a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének első-ötödik francia bekezdését veszi át.

35. A hatodik irányelv 28c. cikkének E. részét a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv¹⁰ 1. cikkének 22. pontja vezette be, amely a 28a–28 m. cikket tartalmazó, a tagállamok közötti kereskedelem adózására¹¹ és különösen az adómentességekre vonatkozó átmeneti szabályokat lefektető XVIa. címet emelte be.

36. A hatodik irányelv 28c. cikke E. részének tartalmi felülvizsgálatára a 77/388 irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelv¹² 1. cikkének 13. pontja általi módosítása óta nem került sor.

37. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet¹³ – amelynek e rendelet (4) preambulumbekkezdése szerint célja „a [héta]irányelvre vonatkozó végrehajtási rendelkezések megállapításával a jelenlegi héa-rendszer egységes alkalmazásának biztosítása, különös tekintettel az adóalanyokra, a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra, illetve az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére” – semmilyen különös rendelkezést nem tartalmaz a Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó, a héairányelv 138–142. cikkében előírt adómentességre vonatkozóan.¹⁴

38. Így ezen irányelv 141. cikke a Közösségen belüli termékbeszerzésekre vonatkozó adómentesség általános szabályának részét képezi. Az e rendelkezés által létrehozott mechanizmus¹⁵ megértésének megkönnyítése érdekében szükségesnek látom, hogy emlékeztessenek a termékek Közösségen belüli kereskedelmére vonatkozó egyes lényegi fogalmakra, amelyek a héairányelvből és a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következnek.

39. Először is, ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja szerint a héa hatálya alá tartozik a termékeknek az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül.¹⁶

9 A történeti kontextusba helyezés tekintetében lásd: Kokott főtanácsnok Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-409/04, EU:C:2007:7, 24–29. pont).

10 HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.

11 A 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548) 22. pontjában a Bíróság emlékeztetett arra, hogy „[m]iután azonban megállapításra került, hogy ezen időpontig nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek lehetővé tennék az értékesített termékek származási tagállamában történő adózás elvének alkalmazását azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóbevételnek azon tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelv XVIa. címével a tagállamok közötti kereskedelem olyan átmeneti adózási rendszerét vezette be, amely új adóköteles esemény bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul (a 91/680 irányelv hetedik–tizedik preambulumbekkezdése)”.

12 HL 1992. L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.; ezen irányelv 4. cikke 1993. január 1-jei hatálybalépést állapított meg.

13 HL 2011. L 77., 1. o. Eltekintve a 3., 11., 23. és 24. cikk egyes rendelkezéseitől, ez a rendelet az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* való kihirdetését követő huszadik napon lépett hatályba, és azt 2011. július 1-jétől kell alkalmazni (lásd: az említett rendelet 65. cikke). A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendeletet (HL 2005. L 288., 1. o.) hatályon kívül helyezte (lásd: a 282/2011 rendelet 64. cikke).

14 A jövőre nézve lásd: a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó egyes adómentességek tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi végrehajtási rendeletre vonatkozó 2017. október 4-i javaslat (COM(2017) 568 final), amely kizárólag a héairányelv 138. cikkére vonatkozik.

15 Meg kell jegyezni, hogy ez a mechanizmus nem kötelező. A beszerzők választhatják a főszabály alkalmazását, amelynek esetében a köztes adóalanyok a rá háruló adókötelezettségeknek vagy a termék indulása szerinti tagállamban kell eleget tennie, ahol Közösségen belüli termékértékesítést végez, vagy a termék érkezése szerinti tagállamban, ahol Közösségen belüli termékbeszerzést végez, amelyet aztán a végső vásárló adóztatásával járó hazai értékesítés követ.

16 E cikk a) pontja az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés” adóztatását írja elő.

40. Az említett irányelv 20. cikkének első bekezdése a „Közösségen belüli termékbeszerzést” úgy határozza meg, hogy az „a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzés[e] olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével”.

41. A héairányelv 42. cikke a későbbi értékesítés céljából végrehajtott beszerzés különleges esetét érinti, hasonlóan ezen irányelv 141. cikkének b) pontjához.

42. A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének, azaz az ügylet adóztatása helyének „azt a helyet kell tekinteni” az említett irányelv 40. cikke értelmében, „ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található”.

43. Továbbá, ahogyan arra a Bíróság is emlékeztetett:

- „valamely termék Közösségen belüli értékesítése vagy annak Közösségen belüli megszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet, holott ez utóbbi eltérő jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben részt vevők, mind az érintett tagállamok adóhatóságai tekintetében”¹⁷;
- „[v]alamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése^[18] szerint a Közösségen belüli áru feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése^[19] szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után [(2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232)]”²⁰;
- „[e]bből következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együttjáró Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége lehetővé teszi a kettős adóztatás és így a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elve megsértésének elkerülését”²¹, és
- „kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét”²².

44. Végezetül, csak a háromszögügyletek képezik a héairányelv egy speciális rendelkezésének, méghozzá az ezen ügyleteket fogalmilag meghatározó 141. cikkének tárgyát. Ebből következik, hogy azokat három olyan adóalanyra kell végrehajtania, akik három különböző tagállamban rendelkeznek héa-azonosítószámmal, azon sajátosság mellett, hogy az érintett termékeket az első adóalany adja fel vagy fuvarozza el a harmadik adóalany számára.

17 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. pont).

18 Később a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja.

19 Később a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése.

20 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 24. pont).

21 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 25. pont).

22 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 42. pont). E követelmény elmulasztásának következményeit szemléltető példaként lásd: 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet (C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 41. és 42. pont).

45. Meg kell tehát azokat különböztetni az ugyanazon termékekre vonatkozó – és a Bíróság által a korábbiakban már vizsgált – egymást követő vagy láncügyletektől, amelyek egyetlen Közösségen belüli áru fuvarozáshoz vezetnek,²³ még akkor is, ha a megoldások hasonlóságot mutathatnak.²⁴

46. Ilyen esetekben ugyanis – különös szabályok hiányában – meg kellene határozni a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége elvének megvalósulási feltételeit az „átmeneti szabályok által követett célnak az egyszerű elérés[e érdekében], azaz hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül”, valamint „az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítés[e]” érdekében.²⁵

47. A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy „e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján”²⁶, illetve hogy „[e]z az értelmezés attól függetlenül érvényes, hogy – az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül – kit illet az áru feletti rendelkezési jog az említett feladás vagy szállítás közben”²⁷.

48. A Bíróság később pontosította,²⁸ hogy „azon ügylet, vagyis az első vagy a második termékértékesítés meghatározását, amelyhez a fuvarozást rendelni kell [...], a jelen ügy valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni annak megállapítása céljából, hogy e két termékértékesítés közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt”²⁹.

49. Azonban a héairányelv 141. cikkének alkalmazása során az a kérdés, hogy a Közösségen belüli áruszállítás melyik termékértékesítéshez kapcsolódik, nem merül fel a b) és c) pontban felsorolt feltételek miatt, vagyis hogy egyrészt „a termékbeszerzés célja a termékeknek az [...] adóalany által” a termékek érkezési helye szerinti „tagállamon belül végzett későbbi értékesítése”³⁰, illetve másrészt az így beszerzett termékeknek a későbbi értékesítés kedvezményezettje számára történő feladása vagy közvetlen fuvarozása.

50. Ennélfogva, ha a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések az érintett adóalanyok héa-azonosítószámmal való rendelkezésére vonatkoznak három különböző tagállamban, szükségesnek tartom kiemelni,³¹ hogy a háromszögügyletet nemcsak a héa-azonosítószámmal való rendelkezés jellemzi. Azon feltételek meghatározóak, amelyek mellett a szóban forgó gazdasági esemény megvalósul. Így azt egy köztes vevőnek vagy másképpen vevő-viszonteladónak kell megvalósítania, aki arról dönt egyidejűleg, hogy továbbértékesítés érdekében hajt végre beszerzést, illetve hogy a termékeket az eladótól közvetlenül az ügyfele számára szállíttatja el. Ebben az esetben a termékkel tulajdonosként való rendelkezés joga szükségszerűen az első beszerzőre száll, amennyiben „az valósítja meg a Közösségen belüli termékbeszerzést, aki a fuvarozást megrendeli”³².

23 A több mint két adóalanyt érintő ügyleteket szemléltető példaként lásd: 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet (C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217); 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 A háromszögügyletekre alkalmazandó szabályokkal való összevetés tekintetében lásd: Kokott főtanácsnok EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványa (C-245/04, EU:C:2005:675, 65. pont).

25 Lásd: 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 40. pont).

26 Később a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése.

27 Lásd: 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, az ítélet rendelkező része, 1) pont).

28 Lásd: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. és azt követő pontok).

29 Lásd: ezen ítélet 44. pontja.

30 Kiemelés tőlem.

31 Ahogyan arra a Bíróság is felhívta a felek figyelmét a tárgyalás során válaszára feltett kérdésével.

32 A Kokott főtanácsnok EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványában (C-245/04, EU:C:2005:675, 66. pont) használt kifejezés szerint.

51. Következtetésképpen alapvetőnek tűnik számomra, hogy előzetesen sor kerüljön ezeknek az egymást követő vagy láncügyletek és háromszögügyletek közötti különbségtételt lehetővé tevő különös körülményeknek a vizsgálatára,³³ mielőtt bármilyen egyszerűsítésről beszélhetnénk.

52. Ugyanez igaz a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó általánosabb feltételekre is, mint a feladás vagy fuvarozás megtörténte,³⁴ valamint a későbbi értékesítés végső címzettjének az érintett tagállamban az adó megfizetésére kötelezett személyként való minősítése.³⁵

53. Ebből következik, hogy amennyiben az alapügy szerinti Közösségen belüli termékbeszerzést egy hazai termékértékesítés követné, eredményesen meg lehetne válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett, a héairányelv 141. cikke által a köztes adóalany javára bevezetett egyszerűsítési intézkedés végrehajtására vonatkozó két kérdést.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

54. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a héairányelv 141. cikke által megkövetelt azon feltételre vonatkozik, hogy a három adóalany mindegyike eltérő tagállamban rendelkezzen hea-azonosítószámmal. Ez a kérdés annak pontosítását veti fel, hogy egyszerűen három eltérő azonosítószám használatát kell-e figyelembe venni, vagy épp ellenkezőleg, vizsgálni szükséges, hogy a köztes adóalany rendelkezik-e több azonosítóval is.

55. Meg kell jegyezni, hogy ezen 141. cikk a) és e) pontjában kifejezetten említett egyedüli megszorítás az, hogy a termékek Közösségen belüli beszerzésének helye szerinti, azaz a termékek érkezése szerinti tagállamban későbbi értékesítést végrehajtó adóalany ne legyen ott „leteleped[ve]”.

56. A különböző nyelvi változatokban – különösen a spanyol, német, angol, olasz és lengyel változatokban³⁶ – ez az egyetlen feltétel szerepel.

57. Ezt az érintett rendelkezés célja igazolja. Ahogyan ugyanis arra az 1994. évi jelentés 248. pontja is emlékeztet, „[a]z egyszerűsítési intézkedések célja annak elkerülése, hogy a [köztes] gazdasági szereplőnek a [termékek érkezési helye szerinti] tagállamban nyilvántartási³⁷ és bevallási kötelezettségeknek kelljen eleget tennie”, miközben Közösségen belüli termékbeszerzést, majd ugyanezen tagállamban – az ott alkalmazandó szabályok szerint megadóztatott – hazai termékértékesítést végez.³⁸

58. „A főszabályként a [fuvarozás érkezési helye szerinti] tagállamban adóztatandó Közösségen belüli termékbeszerzés adózásának »hatástalanításáról«” van szó, valamint arról, hogy „a [köztes gazdasági szereplő] által a [végső] vevő számára végzett értékesítés adózása ez utóbbira háruljon”³⁹.

33 Összehasonlításképpen lásd: a Közösségen belüli kereskedelembe alkalmazandó átmeneti héaszabályozás működéséről szóló, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett 1994. november 23-i bizottsági jelentésben (COM(94) 515 végleges, a továbbiakban: 1994. évi jelentés) foglalt eseteket; az 1994. évi jelentés 247. pontja kijelenti, hogy „[a] fordított esetben, amikor B szállítja a termékeket az 1. tagállamba, vagy C vevője vállalja a szállítást a saját nevében és javára az érkezés helye szerinti 2. [helyesen: »3.« a jelen indítvány 4. pontjával összhangban] tagállamba, B az 1. tagállamban hazai beszerzést végez, amelyet egy e tagállamból indított Közösségen belüli termékértékesítés követ”. Az első esetet szemléltető példaként lásd: 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 12., 13. és 40. pont).

34 Lásd: a jelen indítvány 43. pontjának negyedik francia bekezdése.

35 Ez a követelmény a héairányelv 42. cikkében és 141. cikkének e) pontjában jelenik meg. Ennek hiányában ezen irányelv 41. cikke alkalmazandó. A feltétel megfogalmazása a következő: „amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést a 40. cikknek megfelelően megadóztatták”. Lásd: a jelen indítvány 85. pontja, valamint az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 6. és 17. pontja.

36 Lásd: az osztrák kormány írásbeli észrevételei (7. pont). A különböző fordítások összhangjának egyszerű ellenőrzése alapján.

37 Lásd: a héairányelv valamennyi ügyletre vonatkozó nyilvántartási kötelezettséggel kapcsolatos 214. cikke. A cél – azaz a héarendszer zavartalan működése – összefoglalását lásd még különösen: 2013. március 14-i Ablesio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 18. és 19. pont).

38 Lásd: az 1994. évi jelentésnek az adóztatás alapelveire vonatkozó 246. pontja.

39 Lásd: az 1994. évi jelentés 249. pontja.

59. Következésképpen, ha a héairányelv 141. cikkében előírt valamennyi többi feltétel teljesül, különösen az adófizetésre kötelezett adóalany megjelölése, a termékek érkezése szerinti tagállamétól eltérő tagállam héa-azonosítószámának használata a Közösségen belüli termékbeszerzéshez, akkor ez nem eredményezheti azt, hogy a köztes adóalany számára héa-azonosítószámot kiadó tagállamban kerüljön sor a termékbeszerzés megadóztatására.

60. A kérdést előterjesztő bíróság azonban a héairányelv 141. cikkének alkalmazhatóságát, illetve különösen e cikk c) pontjának értelmezését vizsgálja abban az esetben, amikor az adóalany a termékek indulása szerinti tagállamban telepedett le. Ennélfogva szükséges a vizsgálat tárgyát képező valamennyi elem pontosítása.

61. Először, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, a héairányelv 141. cikkének c) pontjában szereplő azon megfogalmazás, amely szerint a termékeket „egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyikben [a köztes gazdasági szereplő] héaazonosítóval rendelkezik”, szó szerint is értelmezhető akként, hogy ki vannak zárva azok az esetek, amikor az adóalany a termékek indulása szerinti tagállamban telepedett le, vagy akár ott héa-azonosítószámmal rendelkezik, annak figyelembevétele nélkül, hogy az ügylet megvalósítása során milyen lehetőségek állnak nyitva számára a héa-azonosítószámmal rendelkezést illetően.

62. Másodszor, egy ilyen olvasat nem lenne egyedülálló. Ahogyan azt B. Terra és J. Kajus is megállapítja, a termékek indulása szerinti tagállamban való nyilvántartásba vétel kizárását több tagállam is előírja.⁴⁰

63. Harmadszor, egy gyakorlati szempontú indoklás is felmerül. Mivel a tagállamban való letelepedés az adózást és a bevallásokat érintően is jogokat⁴¹ és kötelezettségeket keletkeztet, az adóalany nem lenne érdekelt az egyszerűsítési intézkedésekben.

64. Negyedszer, azon helyzetek kizárása, amikor az adóalany a termékek indulása szerinti tagállamban rendelkezik héa-azonosítószámmal, azzal az előnnyel is járna, hogy csökkentené azokat az eseteket, amikor a pontos azonosítószámok megszerzésére kizárólag a háromszögügyletekben való részvétel igazolása miatt kerül sor. Ezzel kapcsolatban az 1994. évi jelentésben a Bizottság egyfajta elővigyázatosság⁴² fontosságát emelte ki, ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság is utalt.

65. Ezek a különböző érvek a következő okokból tűnnek számomra elvetendőnek.

66. Eleve kifogásolható, hogy a héairányelv 141. cikke c) pontjának szó szerinti értelmezése⁴³ kizárja a héa-azonosítószámmal rendelkező termékek indulása szerinti tagállamban való kiadásának azon eseteit, amelyek nem kizárólag az adóalany letelepedéséhez kapcsolódnak. Márpedig egy ilyen kizárás nem igazolható nyilatkozattételi kötelezettségekkel.⁴⁴

67. Továbbá abból az alapvető megállapításból kiindulva, hogy nem vonatkoznak különös rendelkezések a többes nyilvántartási esetekre, úgy vélem, hogy ezen irányelv 141. cikkét egyszerre kell szigorúan és teleologikusan értelmezni.

40 Terra, B. és Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, 1. kötet, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017., 619. o., különösen a 601. o. alján szereplő megjegyzés. További példaként lásd: BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912 sz. francia igazgatási körlevél, elérhető a következő internetes oldalon: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, 240. pont, valamint a belga szabályozás kommentárja: Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. kiadás, Larcier, Brüsszel, 2016., 163. o.

41 Bizonyos nemzeti szabályozásokban van kapcsolat az érintett tagállamban letelepedett vállalkozás társadalombiztosítási és adóazonosító száma között. Így ezen azonosítók alapján a közösségi héa-azonosítószám kiadása automatikus.

42 Lásd: e jelentés 252., 254. és 255. pontja.

43 Lásd: a jelen indítvány 61. pontja.

44 Lásd: a jelen indítvány 63. pontja.

68. Egyrészt ugyanis a héairányelv 141. cikke rendelkezéseinek szigorú értelmezése azok tárgya miatt szükséges, azaz egy olyan egyszerűsítési intézkedés bevezetése miatt, amely a termékek érkezési helye szerinti tagállamban való héa-azonosítószámmal rendelkezés alóli mentességet vonja maga után. Vagyis nem következik az általános feltételekből az adóalany az alóli mentesítése, hogy a termékek indulási helye szerinti tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezzen.

69. Ami ezen irányelv 141. cikke a) pontjának alkalmazását illeti, ez a logika nem vitatható azon megállapítással, hogy nem pusztán a termékek érkezése szerinti tagállamban való letelepedést kell kizárni, hanem már azt is, hogy az adóalany héa-azonosítószámmal rendelkezzen ebben a tagállamban. Ez a feltétel ugyanis természetes módon következik az e rendelkezés által elérni kívánt azon célból, hogy elkerülhető legyen a köztes adóalany héa-azonosítószámmal való rendelkezése. Az 1994. évi jelentés – amely hivatkozik „a termékek elszállításának érkezési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállam által kiadott azonosítószám [...]” köztes adóalany általi használatára – megerősíti ezt az elemzést.⁴⁵

70. Másrészt a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy a héairányelv 141. cikkének rendelkezéseit azok egységében, illetve – az ugyanezen irányelv 42. cikkében hivatkozott, a későbbi értékesítés céljából végrehajtott Közösségen belüli termékbeszerzés esetén benyújtandó összesítő nyilatkozatra vonatkozó – 265. cikkével⁴⁶ együttesen kell értelmezni. Az „azon héa-azonosítószám [...], amely alapján [a vevő ezt] a beszerzést végrehajtotta” kifejezés az azonosítószámok közötti választás szabadságára utal. Ez a megfogalmazás jelenik meg ugyanezen irányelvnek a Közösségen belüli termékbeszerzések teljesítési helyét meghatározó 41. cikkében is.

71. Ezt az értelmezést a szóban forgó mechanizmus célja igazolja. Véleményem szerint az adózásnak a termék végső fogyasztási helyén történő ellenőrzése elegendő az uniós jogalkotó azon választásának igazolására, hogy nem zárja ki valamennyi egyszerűsítést a héairányelv 141. cikkében akkor, amikor a köztes beszerző a letelepedési helyének megfelelő – és a termékek indulási helye szerinti – tagállamban rendelkezik egy másik héa-azonosítószámmal.⁴⁷

72. Az ezzel ellentétes olyan megoldás, amely megakadályozná az adóalanyt a héa-azonosítószáma megválasztásában, jelentős különbséget eredményezne az adóalanyok kezelésének módjában, és a gazdasági tevékenységek gyakorlása korlátozásának kockázatát hordozná magában, miközben az egyedi héa-azonosítószám csupán bizonyítékként szolgál.⁴⁸

73. Ezenkívül, ahogyan azt az osztrák kormány is kiemelte,⁴⁹ a gazdasági élet igazolja az adminisztratív terhek csökkentését,⁵⁰ a Közösségen belüli ügyletek esetében az adóalanyok azonosítószáma megválasztása szabadságának meghagyásával, illetve az ügyletek jogbiztonságának a végső beszerző számára történő biztosításával.⁵¹ Hasonlóképpen, a tárgyalás során hivatkoztak az egyszerűsítés által az adózás alól mentesített vállalkozás pénzgazdálkodása vonatkozásában elért előnyre is.

74. Végezetül jelezni kell, hogy azon tagállamnak, amelyben a köztes adóalany héa-azonosítószámmal rendelkezik, nem fűződik érdeke a termékek indulása szerinti tagállamban eltérő héa-azonosítószámmal való rendelkezéshez. Ilyen esetben ugyanis egyedül ez utóbbi tagállam adóztathatja meg a termékértékesítést.

45 Lásd: e jelentés 251. pontja.

46 Pontosabban ezen irányelv 265. cikke (1) bekezdésének a) pontjával.

47 Ez a megoldás a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával állítható párhuzamba, amely szerint egy Közösségen belüli termékértékesítés mentesítése nem függhet a héa-azonosítószám kiadásától, közlésétől vagy annak a törlésétől sem. Lásd: a jelen indítvány 87. és azt követő pontjai.

48 Lásd: 2013. március 14-i Ablesio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 20. és 32. pont).

49 Lásd: e kormány írásbeli észrevételeinek 9–11. pontja.

50 E cél és az Unió növekedési stratégiája közötti kapcsolatra vonatkozó általánosabb megfontolásokkal, különösen a kkv-kal kapcsolatban lásd: a 282/2011 végrehajtási rendeletnek a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó egyes adómentességek tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi végrehajtási rendeletre vonatkozó 2017. október 4-i javaslat (COM(2017) 568 final) indokolása (3. o., 6. pont).

51 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 48–50. pont).

75. Mindezek alapján úgy vélem, hogy a termékek érkezése szerinti tagállamban „az adó pontos beszedéséhez szükséges mérték”⁵² megtartásához, illetve a héairányelv 141. cikke által előírt egyszerűsítési mechanizmus végrehajtása érdekében elegendő három különböző hea-azonosítószám használatának a megállapítása, feltéve – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint⁵³ –, hogy a több hea-azonosítószámmal való rendelkezés nem jelent adókijátszást.

76. Ahogyan arra ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság is emlékeztet, az olyan körülmények, mint amelyeket a Bizottság is leírt az 1994. évi jelentésében,⁵⁴ szükségessé tehetik annak vizsgálatát, hogy egy hea-azonosítószám választására háromszögületek megvalósítása céljából kerül-e sor.⁵⁵

77. Ezenkívül, általában a Bizottságnak a héára vonatkozó cselekvési tervéből⁵⁶ következik, hogy a jog jelenlegi állapotában különös elővigyázatosságra van szükség.

78. Mindezen megfontolásokra tekintettel azt a választ javaslom az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a hea-azonosítószámmal való rendelkezés ezen cikk a) pontjában előírt feltételeit teljesítő adóalanynak az említett cikk b) pontjában előírt termékbeszerzést az azon tagállamtól eltérő tagállam által kiadott hea-azonosítószámmal kell megvalósítania, amelyikből a termékeket a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzés érdekében feladják vagy fuvarozzák, függetlenül attól, hogy az adóalany letelepedett-e ebben a tagállamban, vagy rendelkezik-e ott hea-azonosítószámmal.

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

79. Ezt a kérdést csak háromszögületek megvalósulása esetén kell megvizsgálni.

80. Ezen előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az összesítő nyilatkozat kiállítására vonatkozó, a héairányelv 263.⁵⁷ és 265.⁵⁸ cikkében rögzített követelmények tiszteletben tartása tartalmi feltételét jelenti-e ezen irányelv 42. cikke alkalmazásának, illetve következésképpen – az említett irányelv 141. cikke által előírt mechanizmus alkalmazásával – a köztes adóalany hea alóli mentesítésének.⁵⁹

81. A kérdést előterjesztő bíróság konkrétabban a 2012 októbere és decembere között megvalósított ügyletekre vonatkozó összesítő nyilatkozatok késedelmes benyújtásából,⁶⁰ valamint az azokhoz kapcsolódó – a heaügyletek megtörténtének pontosítását célzó – utólagos helyesbítésekből⁶¹ levonható következményeket vizsgálja.

52 Lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 61. pont).

53 Lásd: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Lásd: e jelentés 254. és 255. pontja.

55 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e jelentés eredményeként a héairányelv módosítása és a rendeletek megszövegezése során nem került sor semmilyen különös rendelkezés elfogadására.

56 Lásd: az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, az „Úton egy egységes uniós heaövezet felé – új döntések szükségeltetnek” című, a héára vonatkozó cselekvési terv nyomán követéséről szóló, 2017. október 4-i bizottsági közlemény (COM(2017) 566 final, 3.1.2. pont, 11. o.).

57 Pontosabban az (1) bekezdés első albekezdésében, amely a hatodik irányelv 28h. cikkének felel meg, amelyet a 91/680 irányelv iktatott be a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának második bekezdése helyett.

58 Pontosabban az (1) bekezdés a) és b) pontjában, amely a hatodik irányelv 28h. cikkének felel meg, amelyet a 91/680 irányelv iktatott be a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontja ötödik bekezdésének első és második francia bekezdése helyett.

59 Lásd az osztrák kormány írásbeli észrevételeinek 16. pontját.

60 Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 28. pontját, amely pontosítja, hogy az összesítő nyilatkozatok benyújtására 2013. február 8-án került sor, míg a benyújtásra nyitva álló határidő 2013. január 31-én lejárt.

61 Lásd: az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 5. és 31. pontja. A helyesbítéseket 2013. április 10-én nyújtották be.

82. Rá kell mutatni arra, hogy a héairányelv 265. cikkében fel vannak sorolva az adóalany által az ezen irányelv 262. cikke alapján kiállítandó összesítő nyilatkozatban megemlíthető információk. E követelményeknek az adózás helyének megállapítására vonatkozó következményeit az említett irányelv 42. cikke tartalmazza.

83. Így a megkívánt tartalmi feltételeket a héairányelv 42. cikkének a) pontja pontosítja az ezen irányelv 197. cikkével és különösen e cikk (1) bekezdésének a) pontjával összhangban. Ebből következik, hogy először az ezen irányelv 141. cikkében előírt feltételeknek kell teljesülniük ahhoz, hogy a „további értékesítés céljából”⁶² végrehajtott Közösségen belüli termékbeszerzés megadóztatására a termékek érkezése szerinti tagállamban kerüljön sor.

84. „[A] 265. cikkben meghatározott összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettség[ek]” tiszteletben tartásának a héairányelv 42. cikkének b) pontjában szereplő követelményére – a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban – ettől eltérően olyan alaki feltételként kell tekinteni, amely csak azt biztosítja, hogy az adóztatásra a termékek végső fogyasztási helye szerinti tagállamban kerüljön sor.

85. A héairányelv 42. cikkének első albekezdése alapján először is emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a 42. cikk b) pontját ezen irányelv 41. cikkének rendelkezéseivel összhangban kell értelmezni.⁶³ Ezt pedig kizárólag abban az esetben kell alkalmazni, „amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést a 40. cikknek megfelelően megadóztatták”. E feltételek magasabb fokú követelményt fejeznek ki, és azok szélesebb kört ölelnek fel az említett irányelv 42. cikkének feltételeihez képest, amelyek az összesítő nyilatkozat egyszerű benyújtására vonatkoznak. E rendelkezések célját is figyelembe kell venni, amelyre a Bíróság a 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁶⁴ ítéletben is emlékeztetett, azaz „[a]nnak biztosítás[át] [...], hogy a szóban forgó beszerzés adóköteles legyen”⁶⁵.

86. Az osztrák kormánnyal szemben nem gondolom azt sem, hogy figyelembe kellene venni a héairányelv 42. cikke és az ezen irányelv – e szempontot nem tartalmazó – 138. cikke közötti megfogalmazásbeli különbséget. Véleményem szerint az uniós jog jelenlegi állapotában⁶⁶ semmi akadálya sincs annak, hogy a Bíróság jelen esetre alkalmazható állandó ítélkezési gyakorlatához közelítsünk, amely szerint amennyiben egy Közösségen belüli értékesítés anyagi vagy tartalmi feltételei teljesülnek, a héamentességhez való jog nem rendelhető alá egyéb adminisztratív követelményeknek.

87. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy egy ténylegesen megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés hea alóli mentesítése nem alapozható kizárólag arra az indokra, hogy nem időben nyújtották be a termékértékesítés bizonyítékát.⁶⁷ A Bíróság egyébiránt a hatodik irányelv 22. cikkében megjelenő eljárási kötelezettségek közé sorolta „az adóhatóság számára benyújtott összesítő bevallás[t]” is, amelynek megfogalmazása az ezen irányelv 28h. cikkéből következik, és amely később a héairányelv 263. cikkében jelenik meg.⁶⁸

62 Az említett irányelv 42. cikkének a) pontja.

63 A hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első és második albekezdésével megegyezően. A kérdést előterjesztő bíróság és az osztrák kormány által az írásbeli észrevételeiben előterjesztett elemzési szempontokra tekintettel arra is rá lehet mutatni, hogy olyan esetekről is szó lehet, amikor a termékek végső rendeltetési helye nem ismert, vagy általában véve a héairányelv 42. cikkében foglalt alapfeltételek egyike nem teljesül.

64 C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 32–36. pont.

65 Lásd: ezen ítélet 33. pontja.

66 A folyamatban lévő tervek vonatkozásában lásd: az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, az „Úton egy egységes uniós heaövezet felé – új döntések szükségeltetnek” című, a héára vonatkozó cselekvési terv nyomán követéséről szóló, 2017. október 4-i bizottsági közlemény (COM(2017) 566 final, 3.1.1.1. pont b) alpont, 9. o.).

67 Lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, az ítélet rendelkező része, 1) pont).

68 Lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 25. pont).

88. Ami az alapügyre vonatkoztatható egyéb lehetséges körülményeket illeti, ugyanez igaz az érvényes azonosítással kapcsolatos kiegészítő követelményekre is, mint a héa-információcsererendszerben (VAT Information Exchange System [VIES]) való szereplés, a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá tartozás⁶⁹ vagy a vevő héa-azonosítószámának közlése.⁷⁰

89. Ugyanezen logika alapján, egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a héa-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása visszaható joghatást keletkeztet.⁷¹ Ráadásul a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége nem tagadható meg pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága az értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal törölte a vevő héa-azonosítószámát.⁷²

90. Végül figyelembe kell venni egyrészt valamennyi héa-azonosítószámmal rendelkező adóalany összesítő nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségét,⁷³ amely lehetővé teszi a rendelkezésre bocsátott információk egyeztetését. Másrészt tágabb értelemben ki kell emelni a héa területén történő közigazgatási együttműködéssel kapcsolatos uniós szabályozás fejlődését is.⁷⁴ A 2012. január 1-jén hatályba lépett, a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet⁷⁵ ugyanis közös szabályokat és eljárásokat rögzít – különösen az illetékes nemzeti adóhatóságok közötti információcsere-rendszerek vonatkozásában – a héa helyes alkalmazása érdekében.⁷⁶ Ez a felépítés szükségszerűen csökkenti a hiányos vagy késedelmes nyilatkozat következményeit.

91. A „formalizmus elutasításának [ezen] elve”⁷⁷ alól – amely hagyományosan a héairányelv által meghatározott fogalmak objektív jellegén és az adósemlegesség elvén alapul – ugyanakkor van két kivétel, amelyek az uniós normából eredő előnytől függetlenül alkalmazandók.⁷⁸ Egyrészt az adócsalásban való szándékos részvételről,⁷⁹ másrészt a tartalmi követelményeknek való megfelelés bizonyításának elmaradásáról van szó.⁸⁰

69 Lásd: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 37. pont).

70 Lásd: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 51. pont és a rendelkező rész); 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 52. és azt követő pontok).

71 Lásd: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, az ítélet rendelkező része).

72 Lásd: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 60. és 61. pont [ami az alaki követelményt illeti], valamint az ítélet rendelkező része, 2) pont).

73 Lásd: a héairányelv 262. és 263. cikke.

74 Lásd: 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet (C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 37. pont).

75 HL 2010. L 268., 1. o.

76 Lásd a 904/2010 rendelet következő preambulumbekzdéseit:

„(7) A befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítésének biztosításához is.

(8) A héa megfelelő 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.

[...]

(19) A fogyasztás szerinti tagállam elsődleges kötelezettsége annak biztosítása, hogy a nem letelepedett szolgáltatásnyújtók eleget tegyenek kötelezettségeiknek. [...]”

77 A Saugmandsgaard Øe főtanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványában (C-24/15, EU:C:2016:204, 82. és azt követő pontok) használt kifejezés szerint. A főtanácsnok indoklása a 2007. szeptember 27-i Collée ítéletben (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont) szereplő, illetve a közelmúltban a 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 36–38. pont) által átvett elveken alapul.

78 Lásd: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 42–49. pont).

79 Lásd: 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 44. és 45. pont). Lásd még a termékek érkezése szerinti tagállamban tett nyilatkozatok csalárd hiányának – háromszögügyletet érintő, de az egyszerűsítési intézkedés alkalmazását nem tartalmazó – eseteire vonatkozó példákat: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Lásd: 2017. február 9-i ítélet Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 42. és 43. pont).

92. Véleményem szerint – szemben azzal, ahogyan azt az osztrák kormány véli⁸¹ – ez a kivétel ad magyarázatot a 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítéletben⁸² alkalmazott megoldásra, amennyiben a Bíróság megállapította, hogy az érintett termékeket ténylegesen nem vitték be az említett tagállamba.⁸³

93. Következésképpen úgy vélem, hogy a héamentességhez való jognak kizárólag a héairányelv 141. cikkében és 42. cikkének a) pontjában rögzített feltételeknek való megfelelésből kell következnie, és az ezen irányelv 42. cikkének b) pontjában foglalt feltételek csak egy gyakorlati végrehajtási módot határoznak meg.

94. Ugyanakkor, ha a Bíróság nem értene egyet ezzel az elemzéssel, figyelembe kellene venni – ahogy azt a Bizottság is kiemelte –, hogy az alapügyben a vita nem az összesítő nyilatkozat vagy bármely más nyilatkozat hiányára vonatkozott.

95. Azt a választ javaslom tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre, hogy ezen irányelv 42. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam azon adóhatósága, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amely alatt az adóalany egy későbbi értékesítés céljából Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre, megtagadja e beszerzés héa alóli mentesítését egyedül arra hivatkozva, hogy az említett irányelv 265. cikkében előírt összesítő nyilatkozatot az adóalany késedelmesen nyújtotta be vagy utólagosan helyesbítette, miközben semmilyen komoly jel nem mutat adócsalásra, és megállapítást nyert, hogy a mentesség tartalmi feltételei teljesültek.

IV. Végkövetkeztetések

96. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a héa-azonosítószámmal való rendelkezés ezen cikk a) pontjában előírt feltételeit teljesítő adóalanynak az említett cikk b) pontjában előírt termékbeszerzést az azon tagállamtól eltérő tagállam által kiadott hozzáadottérték-adó (héa)-azonosítószámmal kell megvalósítania, amelyikből a termékeket a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzés érdekében feladják vagy fuvarozzák, függetlenül attól, hogy az adóalany letelepedett-e ebben a tagállamban, vagy rendelkezik-e ott héa-azonosítószámmal.
- 2) A 2006/112 irányelv 42. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam azon adóhatósága, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amely alatt az adóalany egy későbbi értékesítés céljából Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre, megtagadja e beszerzés héa alóli mentesítését egyedül arra hivatkozva, hogy az ezen irányelv 265. cikkében előírt összesítő nyilatkozatot az adóalany késedelmesen nyújtotta be vagy utólagosan helyesbítette, miközben semmilyen komoly jel nem mutat adócsalásra, és megállapítást nyert, hogy a mentesség tartalmi feltételei teljesültek.

⁸¹ Lásd: e kormány írásbeli észrevételeinek 23., 27. és 39. pontja.

⁸² C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217.

⁸³ Lásd: ezen ítélet 41. és 42. pontja.