



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. szeptember 9.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 69. cikk – Héafizetési kötelezettség – Közösségen belüli üzemanyag-beszerzés – A héa előrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség – 206. cikk – Az »időközi fizetés« fogalma – 273. cikk – A héa pontos beszedése és az adócsalás elleni küzdelem – A tagállamok mérlegelési mozgástere”

A C-855/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. november 22-én érkezett, 2019. október 17-i határozatával terjesztett elő

a **G. sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), M. Ilešič, Juhász E., C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a G. sp. z o.o. képviselőjében M. Kalinowski radca prawny,
- a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy képviselőjében B. Kołodziej és T. Wojciechowski, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Siekierzyńska és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. március 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 110. cikknek, valamint a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 69., 206. és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a G. sp. z o.o. és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczyi adóhivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzések utáni hozzáadottérték-adó (hóa) előrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 62. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;
2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

- 4 Ezen irányelv 68. cikke előírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

- 5 Az említett irányelv 69. cikke kimondja:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a húa-fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határidő lejártakor keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 206. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

7 A héairányelv 222. cikke értelmében:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.

Egyéb termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében a tagállamok számlakibocsátási határidőket írhatnak elő az adóalanyok számára.”

8 Ezen irányelv 250. cikke a következőket írja elő:

„(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

[...]”

9 Az említett irányelv 273. cikke a következőket mondja ki:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A lengyel jog

10 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usługnak (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; Dz. U. 2016., 710. alszám; a tényállás időpontjában alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 20. cikkének (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adófizetési kötelezettség az adóalany által kibocsátott számla időpontjában, de legkésőbb a termékek beszerzésének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik [...]”

- 11 A héatörvény 99. cikkének (11 a) bekezdése értelmében az e törvény 103. cikkének (5 a) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adóalany legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján köteles a fizetendő adóösszegekre vonatkozó havi bevallást benyújtani a jövedéki adó kivetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság vezetőjének.
- 12 Az említett törvény 103. cikkének (5 a) bekezdése szerint:
- „A 2008. december 6-i ustawa o podatku akcyzowym [a jövedéki adóról szóló törvény] 2. sz. mellékletében említett azon üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése esetében, amelyek előállításához és értékesítéséhez az 1997. április 10-i ustawa – Prawo energetyczne [az energiáról szóló törvény] rendelkezései alapján engedély szükséges, az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni, a következők szerint:
- 1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
 - 2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
 - 3) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljáráson kívül kerül sor.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 2016 decemberében a G. 20 alkalommal, összesen 3 190 874 m³ mennyiségben Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre a 2710 19 43 KN-kód alá tartozó gázolajra vonatkozóan.
- 14 Az adóhatóság pontosította, hogy a G. által megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzések a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésében szereplő második, vagyis azon eset hatálya alá tartoznak, amikor a termékek adóraktárban történő elhelyezésére egy másik tagállam területéről kerül sor.
- 15 A G. a gázolajnak a nemzeti területre történő behozatalától számított öt napon belül e rendelkezést megsértve nem fizette meg az említett beszerzések után az összesen 1 530 766 złoty (PLN) (hozzávetőleg 345 000 euró) összegű héat. Egyébiránt e törvény 99. cikke (11 a) bekezdésének megsértésével az említett beszerzésekre vonatkozóan havi bevallást sem nyújtott be legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján.
- 16 Ezért az adóhatóság a 2016. december hónapra vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló, 2018. április 6-i határozatával a G-t a fizetendő – a fizetési határidő lejártát követő naptól számított késedelmi kamatokkal megnövelt – héa azonnali megfizetésére kötelezte.

- 17 2018. július 10-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczyi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) elutasította a G. által e határozattal szemben indított keresetet.
- 18 Az ezen ítélettel szemben benyújtott fellebbezés ügyében eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) megjegyzi, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése az e törvénnyel kapcsolatban 2016. augusztus 1-jei hatállyal annak érdekében végrehajtott módosítások összességének a részét képezi, hogy javítsák a héa beszedését az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései során, és hogy ezen üzemanyagok határokon átnyúló piacán megakadályozzák a héacsalást.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az EUMSZ 110. cikkel e 103. cikk (5 a) bekezdése annyiban, amennyiben a más tagállamokból származó üzemanyagok beszerzésére rövidebb héafizetési határidőket ír elő, mint a belföldi beszerzésekre. A tagállamoknak ugyanis a héairányelv 273. cikkében foglalt azon lehetősége, hogy megállapítsanak olyan kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, csak arra a követelményre is figyelemmel gyakorolható, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban részesítik, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.
- 20 Továbbá, abban az esetben, ha a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése nem ellentétes sem az EUMSZ 110. cikkel, sem pedig a héairányelv 273. cikkével, e bíróság arra keresi a választ, hogy ezen előbbi rendelkezés megfelel-e ezen irányelv 69. cikkének annyiban, amennyiben előírja, hogy a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzés utáni héát még az e 69. cikkben említett adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja előtt be lehet szedni, amely rendelkezés előírja, hogy e kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben a Közösségen belüli termékbeszerzés napja előtt nem bocsátottak ki számlát – legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkezésének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik.
- 21 Az említett bíróság szerint az e kérdésre adandó válasz a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésében említett fizetések jellegétől függ. Ha ezek olyan intézkedésnek minősülnek, amelyek eltérnek a héa gyorsított beszedésétől, az adónak az adótartozás említett 69. cikk szerinti keletkezését megelőző megfizetésére vonatkozó kötelezettség ellentétes lenne e rendelkezésekkel, mivel a héafizetési kötelezettség ebben az időpontban megalapozatlan lenne. Ezzel szemben az adónak az adótartozás keletkezése előtti megfizetésére vonatkozó kötelezettség megfelelhet e rendelkezésnek, ha e fizetéseket a héairányelv 206. cikke második mondatának vége értelmében vett „időközi fizetésnek” kellene tekinteni. Adott esetben felmerül a kérdés, hogy ezen időközi fizetést a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzés után fizetendő héa bruttó összege alapján, az adóalany adólevonási jogát figyelmen kívül hagyva ki lehet-e számítani.
- 22 Végül, ha ez lenne a helyzet, ugyanezen bíróság arra keresi a választ, hogy a határidőn belül meg nem fizetett, az említett rendelkezés értelmében vett időközi héafizetés megszűnik-e jogi szempontból létezni azon héabevallási időszak végén, amely tekintetében azt meg kell fizetni.

23 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EUMSZ 110. cikkel], valamint a [héairányelv] 273. cikkével az olyan rendelkezés, mint amilyen [a héatörvény] 103. cikkének (5 a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

- a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
- b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
- c) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor?

2) Ellentétes-e a [héairányelv] 69. cikkével az olyan rendelkezés, mint [a héatörvény] 103. cikkének (5 a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

- a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
- b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
- c) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor,

azon értelmezés mellett, amely szerint a fenti összegek nem minősülnek a [héairányelv] 206. cikke értelmében vett időközi fizetésnek?

3) Megszűnik-e jogi szempontból létezni a [héairányelv] 206. cikkének értelmében vett, határidőn belül meg nem fizetett [időközi fizetés] azon adómegállapítási időszak végén, amelynek tekintetében azt meg kell fizetni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

24 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság először is arra vár választ, hogy az EUMSZ 110. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzést terhelő héa előrehozott, azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy a héairányelv 69. cikke értelmében héafizetési

- kötelezettség keletkezett volna. Másodszor e bíróság azt kérdezi, hogy ezt az irányelvet, különösen annak 69., 206. és 273. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen nemzeti jogi rendelkezés. Egyébiránt az említett bíróság azt kérdezi egyrészt, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal adott esetben ellentétes az a követelmény, amely szerint az ilyen beszerzés után fizetendő héát a levonási jog figyelembevétele nélkül bruttó alapon kell kiszámítani, másrészt pedig, hogy az ezen irányelv 206. cikke értelmében vett olyan időközi héafizetés, amelyet nem az előírt határidőn belül fizetnek meg, megszűnik-e jogi szempontból létezni azon adóbevallási időszak végén, amely tekintetében az említett fizetést teljesíteni kell.
- 25 Mindenekelőtt a kérdést előterjesztő bíróság által megfogalmazott azon kérdésekre kell választ adni, amelyekkel e bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli az üzemanyag-beszerzés utáni héa azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy e 69. cikk értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.
- 26 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 62. cikkének 1. pontja az „adóztatandó tényállást” olyan eseményként határozza meg, amelynek a bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak, míg e cikk 2. pontja az „adófizetési kötelezettséget” úgy határozza meg, mint azt a jogot, amelyet az államkincstár egy adott időpontban a törvény értelmében az adó megfizetésére kötelezett személlyel szemben érvényesíthet, még akkor is, ha a megfizetés elhalasztható. Ezenkívül ezen irányelv 206. cikkének első mondatából az következik, hogy a megfizetésre vonatkozó kötelezettség főszabály szerint az említett irányelv 250. cikkében előírt héabevallás benyújtásakor keletkezik.
- 27 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy különbséget kell tenni egyrészt az „adóztatandó tényállás” és az „adófizetési kötelezettség” héairányelv 62. cikkében szereplő fogalma, másrészt pedig ezen adó „megfizetésének” fogalma között (lásd analógia útján: 1993. október 20-i Balocchi ítélet, C-10/92, EU:C:1993:846, 24. pont).
- 28 Amint a főtanácsnok az indítványának 87. pontjában megjegyezte, az adóztatandó tényállás, a héafizetési kötelezettség és a héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség három egymást követő szakasznak minősül az ezen adó beszedéséhez vezető eljárásban, abban az értelemben, hogy a héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezése azt feltételezi, hogy héafizetési kötelezettség keletkezzen, amely maga az adóztatandó tényállás előzetes bekövetkezésétől függ.
- 29 Ami a Közösségen belüli termékbeszerzéseket illeti, míg a héairányelv 68. cikkének megfelelően a héa adóztatandó tényállása akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik, héafizetési kötelezettség az ezen irányelv 222. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikke értelmében csak egy későbbi időpontban, vagyis a számla kibocsátásakor, vagy később, az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik, amennyiben eddig az időpontig nem bocsátottak ki számlát.
- 30 Márpedig a jelen ügyben, bár nem vitatott, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdésével a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzés területén bevezetett szabályozás keretében az adóztatandó tényállás a héairányelv 68. cikkének megfelelően azt megelőzően valósul meg, hogy az előrehozott héafizetés esedékessé válna, mivel e megfizetési kötelezettség e termékek nemzeti területre történő beléptetését követően keletkezik, megállapítható azonban, hogy a megfizetésre vonatkozó említett kötelezettséget azt megelőzően írják elő, hogy az ezen irányelv 222. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikke értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.

- 31 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy a héatörvény 103. cikkének (5 a) bekezdése alapján a héa előrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség ez utóbbi rendelkezések megsértésével keletkezik, függetlenül a számla kibocsátásától vagy a jelen ítélet 29. pontjában említett azon határidő végétől, amelynek a lejártával szükségszerűen adófizetési kötelezettség keletkezik.
- 32 Egyébiránt, igaz ugyan, hogy a tagállamok a héairányelv 206. cikkének második mondata értelmében eltérhetnek a rendszeres adóbevallás benyújtásakor való fizetés szabályától, és időközi fizetéseket szedhetnek be, e lehetőséggel csak annyiban lehet élni, amennyiben az olyan adóra vonatkozik, amely tekintetében fizetési kötelezettség keletkezett (lásd analógia útján: 1993. október 20-i Balocchi ítélet, C-10/92, EU:C:1993:846, 25. és 27. pont).
- 33 Ugyanis, amint a főtanácsnok az indítványának 98. és 99. pontjában megjegyezte, noha a héairányelv 206. cikkének második mondata így enyhíti az e rendelkezés első mondatában rögzített azon elvet, amely az ezen irányelv XI. címének „Fizetési kötelezettség” című 1. fejezete alá tartozó, a héabevallás benyújtásakor fennálló, megfizetésre vonatkozó kötelezettséget mondja ki, e cikk nem állapíthat meg az említett irányelv 62. és 69. cikkétől való eltérést, amely rendelkezések az ugyanezen irányelv „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” elnevezésű VI. címe alá tartoznak.
- 34 Következésképpen, figyelembe véve azt a tényt, hogy az időközi fizetések beszedésének a héairányelv 206. cikkének második mondata szerinti lehetősége azt teszi lehetővé a tagállamoknak, hogy ne az adófizetési kötelezettség keletkezésének az időpontját, hanem csak azon adó megfizetésének időpontját hozzák előrébb, amely tekintetében már adófizetési kötelezettség keletkezett, e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogi rendelkezés, amely a héa azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy ezen irányelv 69. cikke értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.
- 35 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a héairányelv 273. cikke, amely kimondja, hogy az e rendelkezésben felsorolt egyes feltételek tiszteletben tartása mellett a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanis, noha a tagállamok mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek az e célok elérésére irányuló eszközöket illetően, mindazonáltal kötelesek az e területre vonatkozó hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Grupa Warzywna ítélet, C-935/19, EU:C:2021:287, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Ennélfogva valamely nemzeti jogi rendelkezést csak akkor lehet e 273. cikkel összeegyeztethetőnek tekinteni, ha tiszteletben tartja többek között a héairányelv egyéb rendelkezéseit.
- 37 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzést terhelő héa azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy e 69. cikk értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.
- 38 E válaszra tekintettel nem kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések többi részére, amelyek egyrészt az EUMSZ 110. cikk értelmezésére, másrészt pedig a héairányelv értelmezésének egyéb szempontjaira vonatkoznak.

A költségekről

- 39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 69., 206. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzést terhelő hozzáadottérték-adó (héta) azt megelőzően való megfizetésének kötelezettségét írja elő, hogy e 69. cikk értelmében héafizetési kötelezettség keletkezett volna.

Aláírások