



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2024. február 29.\*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó [héta] közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 138. cikk, (1) bekezdés – Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége – Az adómentesség megtagadása – Bizonyítékok – Olyan termékértékesítő, aki nem igazolja a termékeknek az adóbizonylatokban feltüntetett címzett részére történő értékesítését – A tényleges címzett adóalanyiségét igazoló egyéb információkat benyújtó értékesítő”

A C-676/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2022. november 2-án érkezett, 2022. október 26-i határozatával terjesztett elő

a **B2 Energy s.r.o.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Csehi Z. tanácselnök (előadó), I. Jarukaitis és D. Gratsias,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. október 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Odvolací finanční ředitelství képviselőjében T. Měkýš és T. Rozehnal,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és M. Salyková, meghatalmazotti minőségben

\* Az eljárás nyelve: cseh.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) 138. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a B2 Energy s.r.o. és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság; a továbbiakban: adóigazgatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az adóhatóság megtagadta az e társaság által végzett több Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentesítését.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

#### *A héairányelv*

- 3 A héairányelv 131. cikke ekként rendelkezik:  
„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”
- 4 Ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében:  
„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”
- 5 Az említett irányelv 139. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:  
„A 138. cikk (1) bekezdésében említett adómentesség nem vonatkozik az olyan adóalanyok által végzett termékértékesítésekre, akik a kisvállalkozások számára a 282–292. cikkben meghatározott mentességben részesülnek.

Az adómentesség nem vonatkozik az olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személyek számára teljesített termékértékesítésekre sem, akiknek Közösségen belüli termékbeszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá.”

### *A 904/2010/EU rendelet*

- 6 A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) (7) preambulumbekzdése értelmében:

„A befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a hea 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.”

### *A cseh jog*

- 7 A zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény) 92. §-a (3) bekezdésének az alapügy vonatkozásában hatályos szövege értelmében az adóalanynak az összes olyan körülményt bizonyítania kell, amelyeket az általános adóbevallásban, a kiegészítő bevallásban és más dokumentumokban köteles feltüntetni.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 8 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a B2 Energy cseh társaság és az adóigazgatóság között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az adóhatóság megtagadta a B2 Energy hea alóli mentesítését több, állítólagosan Közösségen belüli, Lengyelországba irányuló termékértékesítés vonatkozásában azzal az indokkal, hogy a B2 Energy nem bizonyította, hogy az e mentességben való részesülés feltételei teljesülnek.
- 9 2015-ben a B2 Energy repceolajat értékesített Lengyelországba. A kérdést előterjesztő bíróság szerint e termékeket nem az adóbizonylatokban bejelentett címzetteknek, hanem az e tagállamban letelepedett más címzetteknek adták át, akik közül néhányan a nemzetközi fuvarlevélen bélyegzővel és aláírásukkal igazolták az átvételt.
- 10 Miután 2015. július 15-én az érintett adóhatóság adóellenőrzést végzett a 2015 februárja és májusa közötti időszak vonatkozásában, megállapította, hogy a B2 Energy a benyújtott iratokkal nem bizonyította, hogy teljesíti a héamentesség feltételeit. Noha nem vitatta az érintett termékek másik tagállamba történő szállításának tényleges megtörténtét, úgy ítélte meg, hogy a B2 Energy nem bizonyította, hogy átruházta az e termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát az adóbizonylatokban címzettként feltüntetett személyekre, sem azt, hogy az említett termékeket egy másik tagállamban adónyilvántartásba vett személy részére értékesítették. Az adóhatóság ezért úgy ítélte meg, hogy a B2 Energy nem felel meg az adómentességben való részesülés feltételeinek. Következésképpen a 2017. október 6-i adómegállapítási határozatokban megállapította, hogy a hea összegét 2015 februárja és májusa tekintetében meg kellett emelni.
- 11 2019. november 21-i határozatával az adóigazgatóság elutasította a B2 Energy által ezen adómegállapító határozatokkal szemben benyújtott panaszokat. A B2 Energy által e határozattal szemben benyújtott keresetet a Městský soud v Praze (prágai városi bíróság, Cseh Köztársaság) 2021. augusztus 18-i ítéletével elutasította, lényegében megállapítva, hogy a B2 Energy még azt sem bizonyította, hogy az érintett termékeket az adóbizonylatokon bejelentett címzettek útján olyan címzettek részére értékesítette, akiket végső címzettként tüntetett fel. Közelebbről a

Městský soud v Praze (prágai városi bíróság) úgy ítélte meg, hogy a benyújtott iratok nem tüntették fel sem azt a személyt, aki a címzett nevében átvette az árukat, sem azt a címezett, akinek az árukat szállították. Ennélfogva nem lehet az ezen árukkal tulajdonosként való rendelkezés jogának gyakorlására jogosult személyt azonosítani.

- 12 A B2 Energy felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, lényegében arra hivatkozva, hogy bizonyította, hogy a más tagállamba irányuló termékértékesítés héamentességéhez való jog gyakorlásának feltételei teljesültek. Az érintett termékeknek a releváns adóbizonylatokon szereplő jogalanyoktól eltérő társaságok általi tényleges átvételét igazoló bizonyítékok ugyanis lehetővé teszik azon címzettek személyének megállapítását, akikre az e termékek feletti rendelkezési jogot átruházták.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Bíróság a 2021. december 9-i Kemwater ProChemie ítéletben (C-154/20, EU:C:2021:989) elismerte, hogy teljesülnek a héalevonási jog gyakorlásának feltételei, amikor az értékesítő személye nem bizonyította, ha az adóhatóság rendelkezik az annak ellenőrzéséhez szükséges információkkal, hogy ezen értékesítő héaalanyának minősül-e. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ezen ítéletet át lehet-e ültetni a más tagállamba irányuló termékértékesítések héamentességéhez való jog értékelésére, amennyiben a tények arra utalnak, hogy ezen árukat nem az adóbizonylatokban feltüntetett címzett, hanem egy másik, adóalanyisággal rendelkező címzett vette át.
- 14 E körülmények között határozott úgy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„[A 2021. december 9-i Kemwater ProChemie ítéletre (C-154/20, EU:C:2021:989)] tekintettel úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 138. cikkének (1) bekezdését, hogy a [héa] alóli mentességhez való jog gyakorlását az Európai Unió másik tagállamába irányuló termékértékesítés esetén anélkül kell megtagadni, hogy az adóhatóságnak bizonyítania kellene, hogy a terméket értékesítő héacsalásban vett részt, abban az esetben, ha az értékesítő nem bizonyította, hogy a termékeket az Európai Unió másik tagállamában letelepedett, az adóbizonylatokban foglaltak szerint adóalanynak minősülő konkrét vevő részére értékesítették, annak ellenére, hogy – figyelembe véve a ténybeli körülményeket és az adóalany által szolgáltatott bizonyítékokat – rendelkezésre állnak az annak ellenőrzéséhez szükséges információk, hogy a valódi vevő az Európai Unió másik tagállamában adóalanynak minősült-e?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 15 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv Közösségen belüli termékértékesítések adómentességére vonatkozó 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy meg kell tagadni az olyan, valamely tagállamban letelepedett értékesítő héamentességét, aki egy másik tagállamba értékesített termékeket, és nem bizonyította, hogy e termékeket az e tagállamban adóalanynak minősülő címzett részére értékesítették, még ha a ténybeli körülményekre, valamint az ezen értékesítő által benyújtott információkra tekintettel a feladás helye szerinti tagállam adóhatósága rendelkezik is az annak ellenőrzéséhez szükséges adatokkal, hogy az a személy, akinek a részére a termékeket ténylegesen értékesítették, adóalanynak minősült-e az érkezés helye szerinti tagállamban.

- 16 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek mentesíteni az adó alól a termékértékesítést, ha az megfelel az ott felsorolt feltételeknek (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 17 Ami egyrészt valamely ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek minősítését illeti, a héairányelvnek az ezen irányelv 131. cikkével összefüggésben értelmezett 138. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változatából az következik, hogy e fogalom alá tartoznak, és az érintett termékértékesítések adómentességének helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az adócsalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése érdekében a tagállamok által meghatározott feltételek mellett adómentesek azon termékértékesítések, amelyeket az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el egy tagállam területén kívülre, de az Unió területén belül, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállammal.
- 18 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv alapügyben alkalmazandó változata 138. cikkének (1) bekezdése értelmében valamely ügylet héamentessége attól a feltételtől függ, hogy a termékkel tulajdonosként való rendelkezés joga átszálljon a vevőre, hogy az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és hogy e feladás vagy szállítás eredményeként az említett termék ténylegesen elhagyta a feladás vagy fuvarozás megkezdésének helye szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 19 Másrészt, ahogy az a héairányelv 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdéséből kitűnik, az ezen adó alóli mentesség feltétele, hogy a termékértékesítést ne olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személyek számára teljesítsék, akiknek Közösségen belüli termékbeszerzései ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá (2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 25. pont).
- 20 A kifejezetten az adóalany minősítésére, a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállására, és a termékeknek az egyik tagállamból a másikba történő tényleges mozgására vonatkozó feltételeken kívül nem írható elő egyéb követelmény az ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek való minősítéséhez, pontosítva, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés fogalma objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó (2012. szeptember 27-i VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 30. pont).
- 21 Következésképpen az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet megadják, ha ezek az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalanyok elmulasztották (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 36. pont).
- 22 Ebben az összefüggésben nem releváns az adóigazgatóságnak a 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 311., 3. o.) módosított héairányelv 138. cikke (1) bekezdése b) pontjára vonatkozó érvelése, amely rendelkezés előírja, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket területükön kívülre, de az Unió területén belülrre adták fel vagy fuvarozták el, amennyiben az az adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a részére az értékesítés történik, héanyilvántartásban szerepel egy, a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban, és héaazonosító számát közölte az értékesítővel.

- 23 Ugyanis ezen, a 2018/1910 irányelv által bevezetett rendelkezés időbeli hatálya nem terjed ki az alapügy tényállására.
- 24 Következésképpen a héairányelvnek az alapügy tényállására alkalmazandó változata 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt, egyrészt az egyik tagállamból a másikba történő termékértékesítés fennállására, másrészt pedig a beszerző adóalanyi minőségére vonatkozó feltételek, amelyek szerint a beszerzőnek „eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy[nek]” kell lennie, önmagukban nem jelentik azt, hogy az érintett termékek tényleges értékesítését az adóbizonylatokban feltüntetett címzett részére kell teljesíteni.
- 25 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg a B2 Energytől a héamentességet, hogy e társaság nem bizonyította, hogy az érintett termékeket az adóbizonylatokon szereplő címzettek részére értékesítették, sem pedig azt, hogy e termékeket egy másik tagállamban héanyilvántartásba vett személy részére értékesítették.
- 26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet (2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Először is a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését. Nem ellentétes ugyanis az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adócsalásban való részvételhez. Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadni tőle az adómentességet (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Másodszor, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mindazonáltal magából abból a követelményből, amelynek a héamentesség e megtagadása alá van rendelve, az következik, hogy az adóhatóság nem írhat elő olyan további követelményeket, amelyek azzal a hatással járhatnak, hogy az adóalany mentességhez való jogának gyakorlását teljesen megszüntetik, amennyiben rendelkezésére állnak az annak megállapításához szükséges adatok, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek (2016. október 20-i Plöckl ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 46. pont), és különösen, hogy a termékeket e minőségében eljáró adóalany részére értékesítették.
- 29 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az előterjesztő bíróság kérdést intéz a Bírósághoz azzal kapcsolatban, hogy szükséges-e megállapítani a beszerző adóalanyiságát, anélkül hogy az adócsalás feltételezésére hivatkozna. E körülmények között az előterjesztő bíróság által feltett kérdést úgy kell érteni, mint amely az eladóval szemben az annak igazolása érdekében előírható bizonyítási módra vonatkozik, hogy a más tagállamba irányuló termékértékesítés héamentességének feltételei, és különösen a vevő adóalanyiságára vonatkozó feltétel teljesülnek-e.

- 30 Ennélfogva emlékeztetni kell arra, hogy mivel a héairányelvben nincs olyan rendelkezés, amely előírná, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez, ezen irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli ügyletek mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák e mentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését. A tagállamok hatásköreik gyakorlása során kötelesek tiszteletben tartani az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek között szerepel többek között a jogbiztonság és az arányosság elve (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a tagállamok közötti határellenőrzés megszüntetése óta az adóhatóság nehezen tudja ellenőrizni, hogy az áruk ténylegesen elhagyták-e valamely tagállam területét. Ennélfogva a nemzeti adóhatóságok alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni ezen ellenőrzést (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Konkrétabban a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adóalanyt terhelő bizonyítási kötelezettség tartalmát az e tekintetben a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján kell meghatározni (2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 Ebben az összefüggésben úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt jelzi, hogy a B2 Energy annak bizonyítása nélkül, hogy az érintett termékeket a bejelentett címzettek részére értékesítette volna, a teljesített értékesítésekre vonatkozó adóbizonylatokat nyújtott be az adóhatóságnak – köztük több olyan iratot is, mint szállítási bizonylatokat, nemzetközi fuvarleveleket, mérlegelési jegyeket vagy bankszámlakivonatokat –, amelyekből kitűnik, hogy a termékeket olyan másik tagállamba szállították el, ahol az átvételüket a B2 Energy által bevallottaktól, vagy azoktól eltérő szervezetek igazolták, amelyeket e termékek végső címzettjeként jelölt meg.
- 34 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szövegéből és magából az előterjesztett kérdés szövegéből kitűnik továbbá, hogy e kérdés azon az előfeltevésen alapul, hogy az adóhatóság rendelkezett az ahhoz szükséges információkkal, hogy a tények fényében ellenőrizze, hogy a valódi címzettek adóalanynak minősültek-e. Közelebbről a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a repceolaj Cseh Köztársaságból Lengyelországba történő szállítását és az alapeljárás felperese által az adóbevallásaiban meg nem határozott címzetteknel történő kirakodását az adóhatóság nem vitatta. Ráadásul az alapügyben szóban forgó értékesítések olyan termékekre vonatkoznak, amelyeket jellegüknél fogva gazdasági tevékenység keretében történő felhasználásra szánnak.
- 35 Mindazonáltal az a tény, hogy az árukat az adóbizonylatokban említettektől eltérő jogalany vette át, arra utalhat, hogy azok olyan kereskedelmi ügylet tárgyát képezték, amelynek az időpontja meghatározó lehet az adómentesség alkalmazása szempontjából. Ugyanis a termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésként való minősítése, amelyet az adómentességet alkalmazó és az adóbizonylatokban feltüntetett értékesítő végez, attól függ, hogy a szállítás ténylegesen ezen értékesítéshez kapcsolódik-e (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 31. pont).

- 36 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a héamentesség tekintetében az adóhatóságoknak megfelelően figyelembe kell venniük a birtokukban lévő valamennyi adatot, így a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott iratokat is annak vizsgálata érdekében, hogy azok adott esetben alátámaszthatják-e a fuvarozott termék tényleges értékesítésének valószínű megvalósulását a fuvarozás vagy a feladás indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban (lásd analógia útján: 2018. november 8-i Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 66. és 67. pont).
- 37 Egyébiránt az adósemlegesség elvére tekintettel ahhoz, hogy az adóalany gyakorolhassa héamentességhez való jogát, nem követelhető meg, hogy minden olyan esetben, amikor az érintett termékek címzettje nem került azonosításra, bizonyítsa, hogy e címzett adóalany, amennyiben a ténybeli körülményekből egyértelműen következik, hogy az említett címzett szükségképpen rendelkezett e minőséggel (lásd analógia útján: 2021. december 9-i Kemwater ProChemie ítélet, C-154/20, EU:C:2021:989, 40. pont).
- 38 E körülmények között az adóhatóságok és a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságok feladata, hogy a benyújtott iratok összessége alapján – ideértve az értékesítő birtokában lévő iratokat is – ellenőrizzék, hogy a héamentességben való részesülés érdemi feltételei teljesültek-e.
- 39 A héamentességet csak abban az esetben kell megtagadni az adóalanytól, ha a ténybeli körülményekre tekintettel és az általa szolgáltatott információk ellenére hiányoznak az annak ellenőrzéséhez szükséges adatok, hogy teljesülnek-e a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt feltételek, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne bizonyítani, hogy ezen adóalany héacsalásban vett részt.
- 40 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy meg kell tagadni a valamely tagállamban letelepedett értékesítő héamentességét, aki egy másik tagállamba értékesített termékeket, amennyiben nem bizonyította, hogy a termékeket az utóbbi tagállamban adóalanynak minősülő címzett részére értékesítették, és a ténybeli körülményekre, valamint az értékesítő által szolgáltatott adatokra tekintettel hiányoznak az annak megállapításához szükséges adatok, hogy e címzett rendelkezett-e ezzel a minőséggel.

## **A költségekről**

- 41 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését**

**a következőképpen kell értelmezni:**

**meg kell tagadni a valamely tagállamban letelepedett értékesítő hozzáadottértékadó-mentességét, aki egy másik tagállamba értékesített termékeket,**



**amennyiben nem bizonyította, hogy a termékeket az utóbbi tagállamban adóalanynak minősülő címzett részére értékesítették, és a ténybeli körülményekre, valamint az értékesítő által szolgáltatott adatokra tekintettel hiányoznak az annak megállapításához szükséges adatok, hogy e címzett rendelkezett-e ezzel a minőséggel.**

Aláírások