



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2014. október 9.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — Héa — 2006/112/EK irányelv — 138. cikk, (1) bekezdés — A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentességek — Héa-azonosítószámmal nem rendelkező vevő — Az eladó azon kötelezettsége, hogy meggyőződjön a vevő vagy annak képviselője aláírásának valódiságáról — Az arányosság, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve — Közvetlen hatály”

A C-492/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2013. szeptember 13-án érkezett, 2013. szeptember 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Traum EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhlvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök (előadó), C. Vajda, A. Rosas, Juhász E. és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direktsia „Obzhlvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében D. Zhelyazkov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében S. Petrova és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: bolgár.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 138. cikke (1) bekezdésének és 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmezésére irányul.
- 2 A kérelmet a Traum EOOD (a továbbiakban: Traum) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a várnai adóhivatal adózási és szociális biztonsági jogorvoslati és politikai igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között a Traumtól az általa Közösségen belüli termékértékesítésnek minősített ügylet hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentességét megtagadó adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 131. cikke ekként rendelkezik:

„A [héairányelv IX. címének] 2–9. fejezet[é]ben 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 Az ezen irányelv IX. címének „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség” címet viselő 4. fejezetében található 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 szerint:

„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 bolgár jog

- 6 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 7. cikke (1) bekezdésének az alapügyben alkalmazandó szövege kimondja:

„A Közösségen belüli termékértékesítés olyan termékértékesítés, amelynek során a termékeket az eladó – az e törvény szerint héanyilvántartásba vett személy –, vagy az eladó vagy a vevő megbízásából más személy belföldről más tagállamba szállítja, amennyiben a vevő adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki a héa szempontjából egy másik tagállamban nyilvántartásba van véve.”

- 7 A ZDDS végrehajtási rendeletének 45. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az eladónak a Közösségen belüli termékértékesítés igazolása érdekében a következő dokumentumokkal kell rendelkeznie:

(1) az értékesítésről szóló dokumentum:

- a) az értékesítésről szóló számla, amelyben fel kell tüntetni a vevő valamely tagállam által megállapított héa-azonosítóját, amely alatt részére a terméket értékesítették, amennyiben a vevő héa szempontjából egy másik tagállamban van nyilvántartásba véve;
- b) a [ZDDS] 117. cikkének (2) bekezdése szerinti jegyzőkönyv, a [ZDDS] 7. cikkének (4) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékértékesítés esetén;

[...]

(2) az áruk belföldről egy másik tagállamba történt feladását vagy elfuvarozását igazoló dokumentumok:

- a) fuvarokmány vagy a vevőtől vagy általa meghatalmazott személytől származó írásbeli tanúsítvány, amely igazolja, hogy az árukat egy másik tagállam területén átvették, azokban az esetekben, amikor a fuvarozásra az eladó vagy a vevő megbízásából kerül sor, azonban harmadik személy végezte [...]

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 8 2009 szeptemberében és októberében a Traum épületekre vonatkozó általános építési tevékenységet és útmunkálatokat végzett. 2009. szeptember 1-je és október 31. közötti időszakra vonatkozó héabevallásában a Traum késtartók és félkész áruk a Görögországban letelepedett Evangelos gaitadzis társaságnak való adómentes Közösségen belüli értékesítését vallotta be, és benyújtotta a ZDDS végrehajtási rendeletének 45. cikkében foglalt dokumentumokat, nevezetesen két, az Evangelos gaitadzis társaság görög héaazonosítóját tartalmazó számlát, az értékesítési jegyzőkönyveket, a nemzetközi fuvarleveleket és az áru aláírt átvételi elismervényét.
- 9 A héa információcsere-rendszer elektronikus adatbázisának (VIES) („VAT Information Exchange System”; a továbbiakban: VIES-adatbázis) elektronikus adatai alapján való, 2009. október 7-i ellenőrzést követően a bolgár adóhatóság 2009. november 2-án elszámolásról és visszatérítésről szóló határozatot címzett a Traumhoz. E határozatban jelezte, hogy a VIES-adatbázisban végzett ellenőrzés alapján megállapították, hogy az Evangelos gaitadzis társaság 2005. november 15. óta szerepelt a héanyilvántartásban, és érvényes héaazonosítóval rendelkezett.

- 10 Ellenben az Evangelos gaitadzis társaság nem vallott be Közösségen belüli beszerzést, és héát sem fizetett Görögországban.
- 11 A későbbi adóellenőrzés során a bolgár adóhatóság újra belépett a VIES-adatbázisba, és ez alkalommal megállapította, hogy az Evangelos gaitadzis társaság 2006. január 15. óta nem szerepel a héanyilvántartásban. Következésképpen 2011. május 17-én e hatóság ellenőrzési határozatot címzett a Traumnak és az Evangelos gaitadzis társaságnak való értékesítési ügyleteket héa alá vonta azzal az indokkal, hogy e társaság nem szerepelt más tagállam héanyilvántartásában, így nem teljesült a ZDDS 7. cikkének (1) bekezdésében foglalt, a vevő adóalanyiságára vonatkozó héamentességi feltétel.
- 12 A Traum közigazgatási keresetet nyújtott be ezen ellenőrzési határozat ellen a Direktorhoz, és csatolta a bolgár adóhatóság elszámolásról és visszatérítésről szóló határozatát, amely rögzíti, hogy az Evangelos gaitadzis társaság az ügylet időpontjában érvényes héaszámmal rendelkezett.
- 13 2011. augusztus 5-i határozatával a Direktor helybenhagyta az ellenőrzési határozatot azon az alapon, hogy hiányozott az áru bolgár területről való elszállítását bizonyító irat, és az áru a vevő általi átvételének írásbeli tanúsítványa. A Direktor azt állította, hogy a szóban forgó áru átvételi elismervénye és a benyújtott értékesítési jegyzőkönyvek nem tartalmaztak adatokat sem ezen áruk pontos átvételi címére, sem az Evangelos gaitadzis társaságban az árut átvevő személy kilétére, beosztására és képviseleti jogosultságára vonatkozóan, így e dokumentumok nem hitelesek.
- 14 A Direktor e határozatával szemben az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) előtt előterjesztett keresete alátámasztására a Traum arra hivatkozik, hogy a ZDDS és a ZDDS végrehajtási rendelete szerint a Közösségen belüli termékértékesítés teljesülésének igazolásához szükséges valamennyi dokumentumot benyújtotta a bolgár adóhatóságnak. Ezenkívül azt állítja, hogy jóhiszeműen kötötte meg az érintett ügyleteket, mivel azok megkötése előtt ellenőrizte az Evangelos gaitadzis társaság héaazonosítóját a VIES-adatbázisban.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ZDDS 7. cikke (1) bekezdésének alkalmazása terén – amely rendelkezés az áruk Közösségen belüli fuvarozására, és másik tagállamban történő átvételükre vonatkozó bizonyítási eszközökkel kapcsolatos – a bolgár bíróságok ellentmondásos határozatokat hoztak a nemzetközi fuvarlevelek bizonyító erejét illetően. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságban felmerül a kérdés, hogy a bolgár jog értelmében alkalmazott bizonyítási feltételek összhangban vannak-e az uniós joggal.
- 16 E körülmények között az Administrativen sad Varna úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Teljesül-e az adómentességnek [a héa]irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétele, és nem áll-e fenn az [ezen] irányelv 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti kivétel az olyan esetben, mint az alapügybeli, amelyben megállapították, hogy az áru vevője esetében a »héanyilvántartásba vett személy« jogállás hiányát [a VIES-adatbázis] az ügylet teljesítése után tüntette fel, [a »héanyilvántartásból törölt személy« jogállás késedelmes nyilvántartásba vétele az adóhatóság információiból megállapítható,] és a felperes azt állítja, hogy kellő gondossággal járt el, mivel információkat szerzett be ebből a[z adatbázisból], ami azonban nincs dokumentálva?
- 2) Sérti-e az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét az a nemzeti közigazgatási és ítélkezési gyakorlat, amely szerint az eladó (a fuvarozási szerződés szerinti feladó) köteles a vevő aláírásának valóságát ellenőrizni, és azt a kérdést tisztázni, hogy az aláírás a társaságot – a vevőt – képviselő személytől, a társaság megfelelő tisztséget betöltő alkalmazottjától vagy valamely meghatalmazott személytől származik?
- 3) Közvetlen hatállyal bír-e a [héa]irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti rendelkezés olyan esetben, mint az alapügybeli, és azt a nemzeti bíróság közvetlenül alkalmazhatja-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

- 17 A Direktor vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, és azt állítja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság tévesen ismertette az alapügy tényállását. A Direktor szerint a kérdést előterjesztő bíróság helytelenül tekintette bizonyítottnak azt a tényt, hogy az árut elszállították Görögországba, és átadták az Evangelos gaitadzis társaságnak.
- 18 E tekintetben meg kell állapítani egyrészt, hogy a kérdést előterjesztő bíróság mindössze azon dokumentumokat ismertette a Bíróságnak, amelyeket a Traum a Közösségen belüli termékértékesítés fennállásának bizonyítására nyújtott be, anélkül hogy maga megállapította volna, hogy az árukat ténylegesen elszállították Görögországba, vagy ténylegesen átadták a vevőnek, másrészt hogy a Bíróság elé terjesztett kérdések épp ellenkezőleg azon bizonyítási követelményekkel kapcsolatosak, amelyeket a tagállamok támaszthatnak a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességével szemben.
- 19 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű feladatmegosztást kimondó EUMSZ 267. cikk értelmében – a nemzeti bíróság által közölt tényállás alapján – kizárólag a Bíróság határozhat az uniós jogszabályok értelmezéséről és érvényességéről (lásd: WWF és társai ítélet, C-435/97, EU:C:1999:418, 31. pont; Endress-ítélet, C-209/12, EU:C:2013:864, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ami különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat állítólagos ténybeli hiányosságait és hibáit illeti, elég arra emlékeztetni, hogy nem a Bíróság, hanem a nemzeti bíróság feladata a jogvita alapjául szolgáló tényállás megállapítása, és ebből az általa hozandó határozatra vonatkozó következmények levonása (PreussenElektra-ítélet, C-379/98, EU:C:2001:160, 40. pont).
- 20 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az első és második kérdésről

- 21 Az együtt vizsgálandó első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését és a 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha – olyan körülmények között, mint amely az alapügy tárgya – a tagállami adóhatóság megtagadja a Közösségen belüli termékértékesítés utáni héamentességhez való jogban való részesülést azzal az indokkal, hogy a vevő nem szerepelt más tagállam héanyilvántartásában, és az eladó nem bizonyította az állítólagosan adómentes értékesítésre vonatkozó bevallásának alátámasztására benyújtott dokumentumokon lévő aláírás valódiságát, sem pedig a vevő nevében e dokumentumokat aláíró személyi képviselési jogát.
- 22 Az e kérdésekre adandó válasz érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együtt járó ügylet, azaz a Közösségen belüli termékértékesítés mentesül a héa alól, ha megfelel a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételeknek (Mecsek-Gabona-ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 23 E rendelkezés 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 az Európai Unió 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.

- 24 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag akkor vonatkozik héamentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az eladó 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 (lásd többek között: Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 42. pont).
- 25 Ezenkívül, 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.
- 26 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság kérdései azon bizonyítási követelményekre vonatkoznak, amelyek az eladóval szemben támaszthatók annak bizonyítása érdekében, hogy a Közösségen belüli értékesítés során teljesülnek a héamentesség feltételei.
- 27 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben az is kitűnik, hogy mivel a héairányelv egyetlen rendelkezése sem írja konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez, ezen irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve (Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 A bizalomvédelem elvével együtt járó jogbiztonság elve megköveteli egyrészt azt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt hogy a jogalanyok előre láthassák azok alkalmazását (Plantanol-ítélet, C-201/08, EU:C:2009:539, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 Emlékeztetni kell arra, hogy ezen elvnek még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét. Következésképpen elengedhetetlen, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket az ügylet megkötése előtt (lásd: Teleos és társai ítélet, EU:C:2007:548, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, 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 (lásd: Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 38. pont).
- 31 Így ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha az olyan tagállam, amely többek között az illetékes hatóságokhoz benyújtandó dokumentumok jegyzékének meghatározása révén feltételekhez kötötte a héamentesség Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazását, és amely a mentességhez való jog bizonyítékaként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen értékesítőt, hogy fizesse meg az e termékértékesítés utáni héát, amennyiben kiderül, hogy többek között a vevő által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az értékesítőnek nem volt, és nem is lehetett tudomása, az érintett termékek valójában nem hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd: Teleos és társai ítélet, EU:C:2007:548, 50. pont).
- 32 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében ugyanis ilyen helyzetben – jóllehet nem létezik olyan kézzelfogható bizonyíték, amely arra utalna, hogy elszállították az érintett termékeket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre – nem biztosítja a héamentesség helyes és egyszerű alkalmazását, ha arra kötelezik az adóalanyt, hogy bizonyítékot nyújtson be erre nézve. Épp

ellenkezőleg, e kötelezettség elbizonytalaníthatja az adóalanyt abban, hogy élhet-e a mentességgel a Közösségen belüli termékértékesítésére, vagy hogy belefoglalja-e az eladási árba a héát (lásd: Teleos és társai ítélet, EU:C:2007:548, 49. és 51. pont; Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 41. pont).

- 33 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a bolgár adóhatóság elszámolásról és visszatérítésről szóló határozatot fogadott el a Traum által a ZDDS végrehajtási rendelete 45. cikke alapján benyújtott dokumentumokra támaszkodva, nem követelte azonban meg annak bizonyítását, hogy a vevő e dokumentumokon lévő aláírása valódi, sem pedig az aláíró személy képviseleti jogának igazolását. A hatóság csak az utólagos adóellenőrzés keretében támasztotta e követelményeket, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság szerint „kiegészítő feltételek”.
- 34 Márpedig a jogbiztonság elvével ellentétes lenne az, ha az alapügy tárgyát képező ügyletek utáni héamentességhez való jogban való részesülést megtagadnák azzal az indokkal, hogy az eladó nem nyújtott be ilyen kiegészítő bizonyítékokat ezen ügyletek utólagos ellenőrzése során, miközben a Traum által a bevallása alátámasztására benyújtott dokumentumok megfeleltek azon dokumentumok listájának, amelyeket a ZDDS végrehajtási rendeletének 45. cikkében szerint a bolgár adóhatóságnak be kell mutatni, és e hatóság először elfogadta azokat a mentességhez való jog bizonyítékaiként; ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.
- 35 Ami az alapügy tárgyát képező értékesítés héamentességének azzal az indokkal való elutasítását illeti, hogy a vevő nem szerepelt más tagállam héanyilvántartásában az értékesítés időpontjában, kétségtelenül igaz, hogy a héa-azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét ezen adó alkalmazása szempontjából, és megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését (lásd ebben az értelemben: Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 60. pont).
- 36 Mindazonáltal, mivel az adóalanyi minőséget az illetékes nemzeti hatóságnak kell ellenőriznie, mielőtt kiadja az adóalany részére a héa-azonosítószámot, az adóalanyok nyilvántartását érintő esetleges szabálytalanság nem járhat azzal a következménnyel, hogy valamely gazdasági szereplőtől, aki bízott az említett nyilvántartásban szereplő adatokban, megtagadják az őt megillető adómentességet. Ahogy tehát azt a Bíróság kimondta, ellentétes lenne az arányosság elvével, ha az eladót a héa megfizetésére köteleznék pusztán azért, mert a vevő héa-azonosítószámát visszamenőleges hatállyal törölték (lásd ebben az értelemben: Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 63. és 64. pont).
- 37 Az alapeljárásban a Traum a ZDDS végrehajtási rendelete 45. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően két, a Evangelos gaitadzis társaság görög héaazonosítóját tartalmazó számlát adott át a bolgár adóhatóságnak a héamentességhez való jogának megállapításához. E felvilágosítást az adóhatóság általi VIES-adatbázisban való ellenőrzést követően megerősítette a 2009. november 2-i elszámolásról és visszatérítésről szóló határozat. Következésképpen az említett hatóság először elismerte és elfogadta, hogy a ZDDS 7. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltétel szerint a vevő más tagállamban héaalany volt. Ugyanez a hatóság csupán az utólagos ellenőrzés keretében állapította meg, hogy ez utóbbi feltétel nem teljesült. Ilyen körülmények között a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességének megtagadása ellentétes a jogbiztonság és az arányosság elvével.
- 38 Ami a Direktor által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott azon körülményt illeti, miszerint a Traumnak más eszközökkel bizonyítania kellett volna, hogy az Evangelos gaitadzis társaság más tagállamban olyan adóalany volt, amelynek Közösségen belüli beszerzései héakötelesek, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e követelményt az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozás nem tartalmazza, és ráadásul az elszámolásról és visszatérítésről szóló határozat elfogadása előtt a bolgár adóhatóság sem fogalmazta meg azt; ennek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 39 A Direktor az írásbeli észrevételeiben arra is hivatkozik, hogy a Traum nem jóhiszeműen járt el, és nem tanúsított kellő gondosságot a héamentesség iránti kérelme alátámasztására benyújtott dokumentumok valódiságáról való meggyőződés érdekében. A Direktor megemlíti még az Evangelos gaitadzis társaság

görög adóhatósággal szemben elkövetett esetleges adócsalását. E tekintetben a Direktor hangsúlyozza többek között, hogy tekintettel az alapügy tárgyát képező értékesítéseket érintő adóellenőrzés során a fuvarozók által adott válaszokra, kétséges, hogy a benyújtott fuvarozási dokumentumok valós ténybeli helyzetet tükröznek.

- 40 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz annak megállapítását lehetővé tévő adatokat, hogy az alapügy tárgyát képező értékesítés adócsalás részét képezte, vagy hogy a Traum nem jóhiszeműen járt el a vevő által elkövetett esetleges adócsalással összefüggésben.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy a Traum jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle ésszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz (lásd analógia útján: Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 53. pont).
- 42 Amennyiben e bíróság arra a következtetésre jut, hogy objektív tények bizonyítják, hogy a Traum tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden, tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot (lásd ebben az értelemben: Mecsek-Gabona-ítélet, EU:C:2012:547, 54. pont).
- 43 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését és a 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha – olyan körülmények között, mint amely az alapügy tárgya – a tagállami adóhatóság megtagadja a Közösségen belüli termékértékesítés utáni héamentességhez való jogban való részesülést azzal az indokkal, hogy a vevő nem szerepelt más tagállam hea-nyilvántartásában, és az eladó nem bizonyította az állítólagosan adómentes értékesítésre vonatkozó bevallásának alátámasztására benyújtott dokumentumokon lévő aláírás valóságát, sem pedig a vevő nevében e dokumentumokat aláíró személy képviselési jogát, miközben az eladó által a bevallása alátámasztására benyújtott dokumentumok megfeleltek azon dokumentumok listájának, amelyeket a nemzeti jog szerint az említett adóhatóságnak be kell mutatni, és e hatóság először elfogadta azokat a mentességhez való jog bizonyítékaiként; ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A harmadik kérdésről

- 44 A harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalanyok a nemzeti bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak a Közösségen belüli termékértékesítés utáni héamentességben való részesülés érdekében.
- 45 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétleneknek és kellően pontosoknak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, attól függetlenül, hogy az állam milyen minőségében jár el (lásd: Portugás-ítélet, C-425/12, EU:C:2013:829, 18. és 23. pont; Association de médiation sociale ítélet, C-176/12, EU:C:2014:2, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 A jelen esetben a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek mentesíteni az adó alól a termékértékesítést, ha az megfelel az ott felsorolt feltételeknek.

- 47 Jóllehet ezen irányelv 131. cikke az ezen irányelv 138. cikkében foglalt héamentességi feltételek elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak az említett mentességek helyes és egyszerű alkalmazásának biztosítása érdekében, ez a körülmény nem érinti az e cikkben előírt mentesítési kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét (lásd analógia útján: Association de médiation sociale ítélet, EU:C:2014:2, 33. pont).
- 48 Következésképpen a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalanyok a nemzeti bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak a Közösségen belüli termékértékesítés utáni héamentességben való részesülés érdekében.

A költségekről

- 49 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:

- 1) A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését és a 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha – olyan körülmények között, mint amely az alapügy tárgya – a tagállami adóhatóság megtagadja a Közösségen belüli termékértékesítés utáni hozzáadottértékadó-mentességhez való jogban való részesülést azzal az indokkal, hogy a vevő nem szerepelt más tagállam ezen adót érintő nyilvántartásában, és az eladó nem bizonyította az állítólagosan adómentes értékesítésre vonatkozó bevallásának alátámasztására benyújtott dokumentumokon lévő aláírás valóságát, sem pedig a vevő nevében e dokumentumokat aláíró személy képviseleti jogát, miközben az eladó által a bevallása alátámasztására benyújtott dokumentumok megfeleltek azon dokumentumok listájának, amelyeket a nemzeti jog szerint az említett adóhatóságnak be kell mutatni, és e hatóság először elfogadta azokat a mentességhez való jog bizonyítékaiként; ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálania.
- 2) A 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalanyok a nemzeti bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak a Közösségen belüli termékértékesítés utáni hozzáadottértékadó-mentességben való részesülés érdekében.

Aláírások