A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. május 18.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó (héa) — 2006/112/EK irányelv — 314. cikk — Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás — Alkalmazási feltételek — Annak nemzeti adóhatóságok által történő megtagadása, hogy valamely adóalany az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza — Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás és a héamentesség eladó által való alkalmazására történő hivatkozások a számlán — Az eladó által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás értékesítésre történő alkalmazásának hiánya — Az értékesítés szabálytalanságára vagy csalásra utaló körülmények”

A C-624/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) a Bírósághoz 2015. november 23-án érkezett, 2015. november 2-i határozatával terjesztett elő

a **„Litdana” UAB**

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között,

a **Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. január 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „Litdana” UAB képviseletében P. Gruodis advokatas,

* Az eljárás nyelve: litván.

– a litván kormány képviseletében K. Dieninis, D. Stepanienė és D. Kriaučiūnas, meghatalmazotti minőségben,

– a ciprusi kormány képviseletében K.-K. Kleanthous és E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

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 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.; helyesbítés: HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 226. cikke 11. és 14. pontjának és 314. cikke a) és d) pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a „Litdana” UAB és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság, a továbbiakban: nemzeti adóhatóság) között, annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e hatóság megtagadta, hogy a „Litdana” UAB az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza a valamely dán vállalkozástól beszerzett használt gépjárművek értékesítésére vonatkozó hozzáadottérték-adó kiszámítása során.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (51) preambulumbekezdése így szól:

„A kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy közösségi szintű szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok adóztatására vonatkozóan.”

4 Ezen irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[…]

11. adómentesség esetén az ezen irányelv alkalmazandó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adómentes;

[…]

14. használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó valamely különös szabályozás alkalmazása esetén a »Különbözet szerinti szabályozás – használt cikkek«, »Különbözet szerinti szabályozás – műalkotások«, illetve »Különbözet szerinti szabályozás – gyűjteménydarabok és régiségek« kifejezések közül a megfelelőt;

[…]”

5 Az említett irányelv 313. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikk-kereskedő nyereségét.”

6 Ugyanezen irányelv 314. cikke előírja:

„A különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk-kereskedőnek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

a) nem adóalany személy;

b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;

c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint; vagy

d) másik használtcikk-kereskedő, amennyiben a terméknek e másik használtcikk-kereskedő által történő értékesítésére a héát e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

7 A héairányelv 315. cikke értelmében:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikk-kereskedő által elért árrés, csökkentve az árrésre eső héa összegével.

A használtcikk-kereskedő árrése a terméknek a használtcikk-kereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.”

8 A héairányelv 323. cikke kimondja:

„Az adóalany az általa fizetendő adóból nem vonhatja le a használtcikk-kereskedő által számára értékesített vagy értékesítendő termékek után megfizetett vagy fizetendő héa összegét, amennyiben e termékek használtcikk-kereskedő által történő értékesítése a különbözet szerinti szabályozás alá tartozik.”

9 Ezen irányelv 325. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A használtcikk-kereskedő az általa kibocsátott számlákon nem tüntetheti fel külön a különbözet szerinti szabályozás alá vont termékértékesítésekre vonatkozó héa összegét.”

A litván jog

10 A 2002. március 5-i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló IX-751. sz. törvénye) (Žin., 2002., 35-1271. sz.) alapeljárásban alkalmazandó változatának 106. cikke (a továbbiakban: héatörvény) kimondja:

„(1) Az e cikkben meghatározott használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket értékesítő héaalanynak az értékesített használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat és régiségeket terhelő héát az e szakaszban rögzített részletes szabályoknak megfelelően kell kiszámítania. E szakasz rendelkezéseit azokra a héaalanyokra kell alkalmazni, akik gazdasági tevékenységük során tartós jelleggel használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket értékesítenek. Amennyiben a héaalany saját használt befektetett tárgyi eszközeit értékesíti, az ilyen ügyletek tekintetében úgy tekintendő, hogy megfelel az e bekezdésben szereplő, a használt cikkek értékesítésére irányuló tevékenység tartós folytatására vonatkozó követelményeknek.

(2) E szakasz rendelkezéseit akkor kell alkalmazni, ha valamely héaalany az Európai Unió területén héamentesen beszerzett használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat és/vagy régiségeket, vagy olyan használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat és/vagy régiségeket értékesít, amelyek beszerzésére e különleges szabályozást alkalmazták, vagy használt közlekedési eszközöket, amelyek beszerzésére a feladás szerinti tagállamban az adott tagállamban a használt közlekedési eszközökre alkalmazandó különleges átmeneti rendelkezéseket alkalmazták. […]”

11 A héatörvény 107. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) [A héatörvény] 106. cikkének (2) bekezdésében említett termékek értékesítése esetén az adóalap az eladó árrésének felel meg, amelyet az e cikk (2) bekezdésében rögzített módon kell kiszámítani.

(2) Az eladó árrését azon (magát a héát nem tartalmazó) ellenérték, amelyet az eladó az értékesített termékekért kapott vagy kapni fog, és azon (héát is tartalmazó) összeg közötti különbségként kell kiszámítani, amelyet a termékek beszerzésekor a termékeket részére értékesítő félnek fizetett vagy fizetni fog. A héaalany által importált termékek értékesítése esetén az e termékeket terhelő behozatali vámok, behozatali adók és behozatali héa összegét is le kell vonni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Litdana tartósan a használt gépjárművek értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. A 2012 január 1. és október 30. közötti időszakban a Litdana a Handicare Auto A/S dán vállalkozástól használt gépjárműveket szerzett be, amelyeket természetes és jogi személyeknek továbbértékesített. A beszerzett használt gépjárművekre vonatkozó minden számla a dán héatörvény 69–71. szakaszára való hivatkozást tartalmazott, és megállapította, hogy az eladott gépjárművek héamentesek. A viszonteladás során a Litdana a szóban forgó gépjárművekre az árrés adóztatására vonatkozó, a héatörvény 106. cikkének (2) bekezdésében előírt szabályozást alkalmazta.

13 A Litdana a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Klaipéda régió adóhatósága, Litvánia; a továbbiakban: regionális adóhatóság) által a 2012. január 1. és október 30. közötti időszakra, a héa kiszámítására vonatkozó adóellenőrzés tárgyát képezte. Ezen ellenőrzésről 2014. április 28-án jelentés készült, amelyben a regionális adóhatóság megállapította, hogy a Litdana megalapozatlanul alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást a Handicare Autótól beszerzett, majd a természetes és jogi személyeknek továbbértékesített 25 használt gépjárműre, mivel az utóbbi nem alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást az eladott gépjárművekre. A regionális adóhatóság 15 745,48 eurót kitevő héaösszeg megfizetésére kötelezte a Litdanát.

14 2014. június 23-án a regionális adóhatóság jóváhagyta az adóellenőrzésről szóló jelentést, és kötelezte a Litdanát 15 745,48 euró héa és 3141,76 euró késedelmi kamat, valamint 1574,66 eurót kitévő bírság megfizetésére. 2014. augusztus 21-i határozatában a nemzeti adóhatóság helyben hagyta e határozatot.

15 A Litdana panaszt nyújtott be a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság; a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság) előtt a regionális adóhatóság és a nemzeti adóhatóság határozatainak megsemmisítése iránt.

16 2014. október 31-i határozatával az adójogi jogvitákban eljáró bizottság helyben hagyta a nemzeti adóhatóság határozatát, mentesítette azonban a Litdanát a késedelmi kamatok megfizetése alól.

17 A Litdana fellebbezett ezen különböző határozatokkal szemben a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt.

18 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a litván adóhatóság a Litdana tekintetében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását pusztán a dán adóhatóság által szolgáltatott azon információk alapján tagadta meg, amelyek szerint a Handicare Auto a szóban forgó gépjárművek értékesítésére nem alkalmazta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Így egyrészt a nemzeti adóhatóság nem vette figyelembe azt a tényt, hogy a Handicare Auto által adott számlákon az szerepelt, hogy az értékesítésre kerülő gépjárművek mentesek a héa alól, a számlák továbbá a dán héatörvény 69–71. szakaszára való hivatkozást tartalmaztak, másrészt pedig az adójogi jogvitákban eljáró bizottság megállapította, hogy a Litdanának kellő gondosság mellett kapcsolatba kellett volna lépnie a Handicare Autóval annak megerősítését kérve, hogy e gépjárműveket az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján értékesítették, vagy a dán adóhatósággal, arra vonatkozó információkat kérve, hogy e társaság szolgáltatott-e elektronikus adatokat a héa-információcsererendszerbe (VIES) a szóban forgó gépjárművek értékesítéséről.

19 Ennélfogva az a kérdés merül fel a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy valamely olyan számlát kapó jogalany, amely számlán mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre vonatkozó hivatkozás szerepel, jogosult-e az említett, a héairányelv 314. cikke szerinti szabályozás alkalmazására azon tény ellenére, hogy az adóhatóság későbbi ellenőrzése nyomán kiderült, hogy a szóban forgó termékeket értékesítő használtcikk-kereskedő nem alkalmazta ugyanezen szabályozást.

20 Ilyen körülmények között a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi regionális közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A 2006/112 irányelv 314. cikkének a) pontja és 226. cikkének 11. pontja, valamint [a héa]irányelv 314. cikkének d) pontja és 226. cikkének 14. pontja alapján megengedett-e az e szabályokon alapuló olyan nemzeti szabályozás és/vagy nemzeti gyakorlat, amely megakadályozza, hogy valamely adóalany az árrés adóztatására vonatkozó héaszabályozást alkalmazza, mivel az adóhatóság által lefolytatott adóellenőrzés során kiderül, hogy az értékesített termékekre vonatkozó héaszámlákon az árrés adóztatására vonatkozó héaszabályozás alkalmazását és/vagy a héamentességet illetően téves információkat/adatokat tüntettek fel, azonban erről az adóalany nem tudott és nem is tudhatott?

2) A [héa]irányelv 314. cikkét úgy kell e érteni és értelmezni, hogy annak ellenére, hogy a héaszámlán az szerepel, hogy a termékek héamentesek (a [héa]irányelv 226. cikkének 11. pontja), és/vagy az, hogy az eladó a termékek értékesítése érdekében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazta (a [héa]irányelv 226. cikkének 14. pontja), az adóalany csak akkor szerez jogot az árrés

adóztatására vonatkozó héaszabályozás alkalmazására, ha a termékek értékesítője az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást ténylegesen alkalmazza, és megfelelően teljesíti a héafizetés körében fennálló kötelezettségeit (saját államában héát fizet az árrése után)?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

21 Nem vitatott, hogy a „*69–71. szakasz*" említését, amely szakaszok a dán jog vonatkozó rendelkezéseire hivatkoznak, és a Litdana által kapott számlákon szerepelnek, úgy kell értelmezni, hogy lényegében a „Különbözet szerinti szabályozás – műalkotások" hivatkozásnak felelnek meg, amely a héairányelv 226. cikkének 14. pontja szerint kötelezően szerepel a számlákon a használt cikkekre vonatkozó valamely különös szabályozás alkalmazása esetében. Egyébiránt nem tűnik ki az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem pedig a Bíróság előtt folyó alapeljárásban részt vevő felek által benyújtott észrevételekből, hogy az alapeljárásban felmerül a Litdana által kapott számlák héairányelv 226. cikkében előírt követelményeknek való megfelelésének kérdése.

A kérdésekről

22 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 314. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai megtagadják valamely jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történő hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, ha az említett hatóságok későbbi ellenőrzése során kiderül, hogy a használt cikkeket értékesítő használtcikk-kereskedő ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére.

23 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a használtcikk-kereskedő által az olyan használt cikkek – mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek – értékesítése során alkalmazott, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás a héairányelv általános szabályozásától eltérő különös héaszabályozás. Következésképpen ezen irányelvnek e különös rendszer alkalmazásának eseteit meghatározó 314. cikkét megszorítóan kell értelmezni (lásd: 2012. július 19-i Bawaria Motors ítélet, C-160/11, EU:C:2012:492, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Így a héairányelv 314. és 315. cikkéből következik, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás lehetővé teszi a használtcikk-kereskedő számára, hogy a héát csak azon árrésre alkalmazza, amelyet a héairányelv 314. cikke a)–d) pontjának hatálya alá tartozó személytől szerzett használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek viszonteladása során ért el, mivel az említett árrés a terméknek a használtcikk-kereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.

25 Amint az a héairányelv (51) preambulumbekezdéséből következik, az árrés szerinti szabályozás célja a kettős adóztatás és a használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek piacán jelen lévő adóalanyok között folyó verseny torzulásainak elkerülése (lásd ebben az értelemben: 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet, C-203/10, EU:C:2011:118, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Valamely használt cikk, műalkotás, gyűjteménydarab és régiség adóköteles használtcikk-kereskedő általi értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása ugyanis kettős adóztatáshoz vezet abban az esetben, ha azon ár, amelynek ellenében az utóbbi e cikkeket beszerezte, magában foglalja az említett irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában megnevezett csoportok egyikébe tartozó személy által előzetesen

megfizetett héát, és ha sem e személy, sem pedig az adóköteles használtcikk-kereskedő nem képes annak levonására (lásd ebben az értelemben: 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet, C-203/10, EU:C:2011:118, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Az adóalany számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását lehetővé tévő feltételeket a héairányelv 314. cikke írja elő. E cikk, amellett, hogy pontosítja azon terméktípusokat, amelyeket a használtcikk-kereskedő az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazva értékesíthet, megállapítja az a)–d) pont alatt azon személyek jegyzékét, amelyekhez e használtcikk-kereskedő fordulhat a termékeknek a különös szabályozás alkalmazását lehetővé tévő megszerzése érdekében. E különböző személyek közös jellemzője, hogy semmiképpen nem vonhatják le az említett termékek vásárlásakor előzetesen felszámított adót, tehát teljes egészében viselik ezen adó terhét (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Bawaria Motors ítélet, C-160/11, EU:C:2012:492, 37. pont).

28 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Litdana által a Handicare Autótól kapott számlákon mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történő hivatkozás is szerepelt. Így a Bírósághoz benyújtott aktában szereplő 96681. sz. számlán, amely a Handicare Auto által az alapügyben szereplő termékértékesítések tekintetében kibocsátott egyik számla típuspéldánya, szerepel a számla kibocsátásának dátumán, azon héaszámon, amely alatt a Handicare Auto a termékértékesítéseket teljesítette, e társaság teljes nevén és címén, az értékesített termékek mennyiségén és jellegén, az egységáron, az „*Összes DKK*” áron, ahol a héa összege „0” és az „*Összes DKK héával*” áron kívül a „*69–71. szakasz*” és a „*Héamentes*” kifejezésre történő hivatkozás.

29 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Handicare Auto által kibocsátott számlákon helytelen volt az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására történő hivatkozás, mivel az adóhatóság által lefolytatott ellenőrzést követően kiderült, hogy a Handicare Auto ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást a szóban forgó használt gépjárművek értékesítésére. Az említett hatóságok ebből azt a következtetést vonták le, hogy a Litdana nem volt jogosult az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására, mivel nem teljesültek az említett szabályozás alkalmazásának feltételei, amely miatt később a Litdanát az alkalmazandó héaösszegek megfizetésére kérték.

30 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 314. cikkének d) pontjában foglalt szabályozás alkalmazásának feltétele, hogy az e cikk szerinti termékeket az adóalany valamely másik használtcikk-kereskedőtől szerezze be, aki e különös szabályozást alkalmazta az értékesítésre, amely feltétel a jelen esetben nem áll fenn. Egyébiránt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő megállapításokból nem tűnik ki, hogy az alapeljárásban szereplő helyzet az e 314. cikkben előírt említett szabályozás alkalmazása eseteinek egy másik esete alá tartozik.

31 Emlékeztetni kell ezen összefüggésben, hogy a Bíróság több alkalommal is akként ítélte meg, hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákat (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, 43. pont).

32 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le először is a héairányelv által előírt héalevonáshoz való jogra vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlat keretében, hogy nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ezt követően úgy ítélte meg, hogy a csalás vagy visszaélés e következménye főszabály szerint a Közösségen belüli értékesítés utáni héamentességhez való jog által biztosított előnyre is vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-i Mecsek Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont). A Bíróság megerősítette végül, hogy mivel a héairányelvre alapított jog által biztosított előny esetleges megtagadása azon általános elven alapul, amely szerint az uniós jogrendből eredő jogok nem gyakorolhatók

visszaélésszerűen vagy csalárd módon, az ilyen megtagadás függetlenül a csalással érintett héára vonatkozó szabályozástól, ideértve ennélfogva a héa-visszatérítésre vonatkozó szabályozást, általában a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata (lásd ebben az értelemben: 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, 46. pont).

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ez a helyzet nem csupán akkor áll fenn, ha az adókikerülést maga az adóalany követte el, hanem akkor is, ha valamely adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet révén a szállító vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd a levonási jog vonatkozásában: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40. pont; a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége tekintetében: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont és a héa-visszatérítés vonatkozásában: 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, 49. és 50. pont).

34 Így nem ellentétes 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 adókijátszáshoz (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A héairányelvben előírt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg. Ugyanis az objektív felelősségi rendszer bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebből következik, hogy még ha nem teljesül is a héamentesség vagy a héalevonás Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazásának minden anyagi feltétele, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az említett jogosultság nem tagadható meg valamely adóalanytól, aki jóhiszeműen járt el, és minden lehetséges észszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 68. pont; 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 47–50. és 55. pont).

37 A jelen ítélet 32–35. pontjában felidézett megfontolások jelentőséggel bírnak abban az esetben, amikor a hatóságok vagy a nemzeti bíróságok megtagadják az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 314. cikke szerinti szabályozás alkalmazásához való jogot, amelyet nem vitat a Bírósághoz észrevételeket benyújtó felek és érdekeltek összessége.

38 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy adott esetben a héairányelv által biztosított jogot gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. és 59. pont; 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont).

39 Amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont).

40 Az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásához való jogot gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze többek között, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója eleget tett-e héabevallási és -fizetési kötelezettségének, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezik-e iratokkal (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61. pont).

41 Főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata a gazdasági szereplőknél az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető gazdasági szereplőkkel szemben szankciókat alkalmazzon (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 62. pont).

42 Így azon kérdés értékelése, hogy a Litdana jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle észszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügyletek nem vezetnek adócsaláshoz, a kérdést előterjesztő bíróság feladata a jelen ítélet 37–41. pontjában foglalt elvek alapján.

43 A kérdést előterjesztő bíróság által e tekintetben figyelembe vehető ténybeli elemek és körülmények között szerepelhet az a tény, hogy nem bizonyított, hogy a Litdana tudta, hogy a Handicare Auto ténylegesen nem alkalmazta az alapeljárásban szereplő termékértékesítésre az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Mindenesetre ez nem tűnik ki az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból.

44 Azon kérdést illetően, hogy a Litdana megtett-e valamennyi tőle észszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az általa teljesített ügyletek nem vezetnek adócsaláshoz a kérdést előterjesztő bíróság az általános értékelése keretében figyelembe veheti többek között azt a tényt, hogy az alapeljárásban szereplő termékértékesítések a Litdana és az Handicare Auto között régóta fennálló kereskedelmi viszonyba illeszkednek, amelynek összefüggésében a Litdana korábban ellenőrizte az adóhatóságnál a Handicare Auto által kibocsátott számlákon szereplő „*69–71. szakasz*” hivatkozás jelentését, és az említett hatóságok megerősítették számára, hogy azon számlák, amelyeken e hivatkozás szerepel, elegendő bizonyítékot nyújtottak számára ahhoz, hogy alkalmazza az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást. Márpedig ilyen körülmények között ellentétes lenne az arányosság elvével, ha megkövetelnék az adóalanytól, hogy rendszeresen, minden egyes termékértékesítés esetében ellenőrizze, hogy az eladó ténylegesen alkalmazta-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, vagy legalábbis, hogy nem állnak fenn a jelen ítélet 39. pontja szerinti szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények.

45 Azon kérdést illetően, hogy az alapügyben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, meg kell állapítani, hogy a litván kormány a Bíróság által feltett egy kérdésre válaszolva elismerte a tárgyalás során, hogy a Litdana által kapott számlákon szereplő „*69–71. szakaszra*” történő puszta hivatkozás önmagában véve nem olyan körülmény, amely szabálytalanságra vagy csalásra utal. E kormány számára a számlákon egyszerre feltüntetett „*69–71. szakasz*” és „*Héamentes*” hivatkozás utal szabálytalanságra vagy csalásra ezen ítélet 39. pontja szerint.

46 E tekintetben, bár igaz, hogy e kettős hivatkozás nem egyértelmű, mivel a termékértékesítésnek mind a viszonteladó árrésén alapuló adóztatására, mind pedig a héamentességre vonatkozó szabályozásra is utal, az Európai Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy nem egyértelmű, hogy az említett kettős hivatkozás gyanút kelthet egy körültekintő, de a héa vonatkozásában szakértelemmel nem rendelkező gazdasági szereplőben, az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett szabálytalanság vagy csalás fennállása tekintetében. Nem kizárt ugyanis, hogy az adóalany ugyanezen kettős hivatkozást azon tény megerősítésként értelmezi, hogy a termékértékesítést a héairányelv 314. cikkének d) ponta szerint egy másik használtcikk-kereskedő teljesítette, amennyiben ez ezen másik használtcikk-kereskedő által történő termékértékesítés héaköteles volt az árrés

adóztatására vonatkozó szabályozás alapján. Az alapügyben szereplő számlákon lévő, mind a héamentességre, mind pedig az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra történő hivatkozást azon tény megerősítéseként is értelmezheti az adóalany – amint azt a Litdana a tárgyaláson megállapította –, hogy csak a viszonteladó árrése adóköteles, a termékek értéke adómentes marad, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

47 Egyébiránt és a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatára figyelemmel az e számlákon szereplő „*69–71. szakasz*” és az „*Összes DKK héával*” kifejezésekre a „*Héamentes*” kifejezéssel összefüggésben történő hivatkozást az adóalany akként is értelmezheti, hogy az megerősíti az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása keretében, hogy az a héairányelv 323. cikke szerint nem vonhatja le a szóban forgó termékek vásárlása során előzetesen megfizetett héát, vagy hogy az említett szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítésről van szó, amelynek keretében az ezen irányelv 325. cikk szerint a használtcikk-kereskedő által kibocsátott számlákon nem tüntethető fel külön a termékértékesítésekre vonatkozó héa.

48 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a héairányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai megtagadják azon jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig héamentességre történő hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, még ha az említett hatóságok későbbi ellenőrzése során ki is derült, hogy a használt cikkeket értékesítő használtcikk-kereskedő ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére, kivéve ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok bizonyítják, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el, vagy nem hozott meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

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 (kilencedik 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 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai megtagadják azon jogalanytól, amely mind az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra, mind pedig hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentességre történő hivatkozást tartalmazó számlákat kapott, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza, még ha az említett hatóságok későbbi ellenőrzése során ki is derült, hogy a használt cikkeket értékesítő használtcikk-kereskedő ténylegesen nem alkalmazta e szabályozást e termékek értékesítésére, kivéve ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok bizonyítják, hogy az adóalany nem jóhiszeműen járt el, vagy nem hozott meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások