A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2020. december 17.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Export-adómentességek – A 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által az Európai Unión kívülre feladott vagy szállított termékek – 147. cikk – A nem az Unióban letelepedett »utasok személyi poggyászában szállítható termékek« – Fogalom – Az Unió területét ténylegesen elhagyó termékek – Bizonyíték – Az export-adómentesség megtagadása – Az adósemlegesség és az arányosság elve – Csalás”

A C-656/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2019. szeptember 4-én érkezett, 2019. augusztus 22-i határozatával terjesztett elő

a **BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

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

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. képviseletében Hajós A., Dobos Á. I. és Horváth L. ügyvédek,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Havas L., L. Lozano Palacios és F. Clotuche-Duvieusart, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

a főtanácsnok indítványának a 2020. július 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

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 L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 146. és 147. cikkének, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (a továbbiakban: Bakati) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között az utasok személyi poggyászában szállítható termékek tekintetében előírt hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentességet megtagadó határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

3 2020. április 1-jétől e jogvita a Szegedi Törvényszék (Magyarország) hatáskörébe tartozik, amint arról e bíróság tájékoztatta a Bíróságot, anélkül hogy visszavonta volna a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által előterjesztett kérdéseket.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

4 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Ezen irányelv IX. címe az adómentességekre vonatkozik. E cím 1. fejezete egyedül az említett irányelv 131. cikkét foglalja magában, amely előírja:

„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.”

6 E IX. cím 6. fejezete az „Export-adómentességek” címet viseli, és ugyanezen irányelv 146. és 147. cikkét foglalja magában. Ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el”.

7 A héairányelv 147. cikke kimondja:

„(1) Amennyiben a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik, az adómentességet csak a következő feltételek teljesülése mellett lehet alkalmazni:

a) az utas a Közösségben nem telepedett le;

b) a termékeket az értékesítés hónapját követő három hónapon belül a Közösségen kívülre kiviszik;

c) az értékesítés összértéke – beleértve a HÉA összegét is – meghaladja a 175 EUR-t, illetve ennek […] nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, […]

Mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az első albekezdés c) pontjában említett összegnél alacsonyabb összértékű értékesítéseket.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában »a Közösségben nem letelepedett utas« az az utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösségben található. Ebben az esetben »állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely« az a hely, amely az útlevélben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik.

A kivitelt a számlával vagy más igazoló okmánnyal kell bizonyítani, amelyet a termékeket a Közösségből kiléptető vámhivatal lebélyegzett.

[…]”

8 Ezen irányelv XI. címe „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei[re]” vonatkozik. E XI. címnek a „Vegyes rendelkezések” címet viselő 7. fejezetében szerepel az említett irányelv 273. cikke, amely az első bekezdésében a következőket mondja ki:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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 (EU) 2015/2446 felhatalmazáson alapuló rendelet

9 A 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendeletnek az Uniós Vámkódex egyes rendelkezéseire vonatkozó részletes szabályok tekintetében történő kiegészítéséről szóló, 2015. július 28-i (EU) 2015/2446 felhatalmazáson alapuló bizottsági rendelet (HL 2015. L 343., 1. o.; helyesbítések: HL 2016. L 87., 35. o.; HL 2017. L 101., 164. o.; HL 2018. L 192., 62. o.) 1. cikke e felhatalmazáson alapuló rendelet alkalmazása érdekében fogalommeghatározásokat tartalmaz.

10 Ezen 1. cikk 5. pontja szerint a „poggyász” fogalma alatt a „természetes személy utazásával összefüggésben bármilyen módon szállított áruk összességét” kell érteni.

A magyar jog

11 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) a 98. §-ában a következőképpen rendelkezik:

„(1) Mentes az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a Közösség területén kívülre, feltéve, hogy a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását

[…]

b) a (3) és (4) bekezdésben, illetőleg a 99. és 100. §-ban meghatározott további feltételek szerint a beszerző maga vagy – javára – más végzi.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltétele, hogy

a) a termék Közösség területéről való elhagyásának tényét, amelynek az értékesítés teljesítésekor, de legfeljebb a teljesítés napját követő 90 napon belül kell megtörténnie, a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság igazolja,

[…]

(3) Az (1) bekezdés b) pontja – a 99. és 100. §-ban meghatározott eltéréssel – abban az esetben alkalmazható, ha ezzel összefüggésben a beszerző nem telepedett le belföldön, letelepedés hiányában pedig, ha lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nincs belföldön.

[…]”

12 Az áfatörvény 99. §-ának szövege a következő:

„(1) Abban az esetben, ha a beszerző külföldi utas, és az értékesített termék vagy termékek […] a külföldi utas személyi vagy útipoggyászának részét képezik, a 98. § (1) bekezdése szerinti adómentesség alkalmazásához szükséges az is, hogy

a) a termékértékesítés – adóval számított – összellenértéke meghaladja a 175 eurónak megfelelő pénzösszeget,

b) a külföldi utas érvényes úti okmányával vagy személye azonosítására szolgáló egyéb, Magyarország által elismert érvényes közokirattal […] igazolja jogállását,

c) a termék Közösség területéről való elhagyásának tényét az állami adóhatóság által erre a célra rendszeresített nyomtatvány […] záradékolásával és lebélyegzésével a terméket a Közösség területéről kiléptető hatóság – az értékesített termék és a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla eredeti példányának egyidejű bemutatása mellett – igazolja.

(2) Az adómentesség érvényesítése érdekében a termék értékesítőjének a számlakibocsátás mellett – a külföldi utas kérelmére – az adó-visszaigénylő lap kitöltéséről is gondoskodnia kell. […] Az adó-visszaigénylő lapot a termék értékesítője 3 példányban állítja ki, amelyből az első 2 példányt a külföldi utasnak adja át, a harmadik példányt pedig saját nyilvántartásában őrzi meg.

(3) Abban az esetben, ha az (1) bekezdés c) pontjában említett kiléptetést a vámhatóság igazolja, az adó-visszaigénylő lap záradékolt és lebélyegzett második példányát a külföldi utastól bevonja.

(4) Az adómentesség érvényesítésének feltétele, hogy

a) a termék értékesítője birtokolja az adó-visszaigénylő lap (1) bekezdés c) pontja szerint záradékolt és lebélyegzett első példányát, továbbá

b) ha a termékértékesítés teljesítésekor adó felszámítása történt, a felszámított adót a termék értékesítője – az (5)–(8) bekezdések szerint – a külföldi utas részére visszatérítse.

[…]

(6) Az adó visszatéríttetése érdekében a külföldi utas, illetőleg meghatalmazottja a termék értékesítőjének

a) átadja az adó-visszaigénylő lap (1) bekezdés c) pontja szerint záradékolt és lebélyegzett első példányát, továbbá

b) bemutatja a termékértékesítés teljesítését tanúsító számla eredeti példányát.

[…]

(9) Abban az esetben, ha a (4) bekezdés b) pontja szerint adó felszámítása történt, és azt a termék értékesítője korábban fizetendő adóként megállapította és bevallotta, jogosult arra, hogy […] csökkentse a […] fizetendő adót a visszatérített adó összegével, feltéve, hogy ezt az összeget nyilvántartásában elkülönítetten mutatja ki.

[…]”

13 Az áfatörvény 259. §-ának 10. pontja a „külföldi utas” fogalmát úgy határozza meg, mint „az a természetes személy, aki […] egyetlen [tagállamnak] sem állampolgára, és nem jogosult […] egyetlen [tagállamban] sem állandó tartózkodásra, továbbá az, aki […] valamely [tagállamnak] állampolgára ugyan, de lakóhelye a Közösség területén kívül van.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A Bakati főtevékenysége 2015 áprilisáig dísznövény-nagykereskedelem volt. Ezt követően egyéb nem bolti, piaci kiskereskedelemmel foglalkozott. A 2015. évtől kezdődően éves üzleti forgalma jelentős mértékben, 50 millió magyar forintról (HUF) (hozzávetőleg 140 000 euró) 1 milliárd HUF-ra (hozzávetőleg 2 784 000 euró) emelkedett. 2016-ban tevékenysége 95%-ban különböző élelmiszeripari termékek, valamint kozmetikai és tisztítószerek húsz olyan magánszemély részére történő értékesítéséből állt, akik három családhoz tartoztak. E vásárlásokra, amelyekről telefonon állapodtak meg, több száz alkalommal került sor.

15 Az érintett termékeket a Bakati megbízásából annak a Szegeden (Magyarország) található raktárából a vevők által a szerb-magyar határ közelében, Tompán (Magyarország) bérelt raktárba fuvarozták, ahol a Bakati részéről a vevők által megadott adatok alapján kiállított számlákat és a külföldi utasra vonatkozó áfa-visszaigénylő lapokat az érintett termékekkel együtt a vételár ellenében átadták a vevők részére. Az említett vevők ezt követően e termékeket személygépkocsikkal, személyi poggyászként szállították ki Szerbiába. A vevők e termékek után a külföldi utasokat a személyi poggyászban szállítható termékek tekintetében megillető áfamentességet érvényesítettek oly módon, hogy visszaküldték a Bakati részére az áfa-visszaigénylő lapnak a termékeket kiléptető vámhatóság által záradékolt példányát, amelyen feltüntették, hogy a termékek Tompánál elhagyták az Európai Unió területét. A Bakati e nyomtatvány kézhezvételét követően visszatérítette a részükre a vásárlás során megfizetett áfa összegét.

16 A Bakati a 2016-os adóévre vonatkozó áfabevallásában az áfatörvény 99. §-ának (9) bekezdése alapján fizetendő adót csökkentő tételként szerepeltette az ugyanezen vevők részére visszatérített, összesen 339 788 000 HUF (hozzávetőleg 946 000 euró) összegű áfát.

17 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Magyarország) egy adóellenőrzés során megállapította, hogy a szóban forgó beszerzések túlmutattak a személyes szükséglet és a családi használat körén, és azokra a beszerzett termékek továbbértékesítése céljából került sor. Ezen adóhatóság álláspontja szerint ez kizárta, hogy e termékeket az alkalmazandó jogszabályok értelmében útipoggyásznak lehessen minősíteni. Az említett adóhatóság azt is megállapította, hogy a Bakatit export jogcímén sem illeti meg az adómentesség, mivel e társaság az említett termékek kapcsán nem kezdeményezte az exporthoz kapcsolódó vámhatósági kiléptető eljárást, és nem rendelkezett az ahhoz szükséges dokumentációval. Erre tekintettel az adóhatóság a 2018. június 27-i határozatával 340 598 000 HUF (hozzávetőleg 948 200 euró) áfakülönbözet, 163 261 000 HUF (hozzávetőleg 454 500 euró) adóbírság és 7 184 000 HUF (hozzávetőleg 20 000 euró) késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte a Bakatit.

18 Mivel a fellebbviteli igazgatóság a 2018. október 31-én hozott határozatával helybenhagyta e határozatot, a Bakati az előbbi határozat megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz.

19 E kereset alátámasztására a Bakati többek között arra hivatkozik, hogy a „személyi” vagy „útipoggyász” adójogi definíciójának hiányában az adóhatóság nem tagadhatja meg a Magyarország területéről kivitt termékek adóvisszaigénylő lapjának záradékolását pusztán arra tekintettel, hogy az feltételezhetően továbbértékesítési szándékkal történik. Ráadásul a részéről adóelkerülésre irányuló szándék sem merülhet fel, mivel az áfatörvény 98. §-a alapján export jogcímén adómentesség illetné meg. Ezenkívül a szóban forgó ügyletek nem függhetnek a vámjogszabályoktól, az exportmentesség célját pedig tiszteletben tartották, mivel a szóban forgó termékek ténylegesen elhagyták az Unió területét.

20 A fellebbviteli igazgatóság e kereset elutasítását kérte.

21 A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a Bakati minden kétséget kizáróan tudomással bírt arról, hogy a megrendelők nem személyes vagy családi felhasználásra, hanem szerbiai piacokon való továbbértékesítés céljából vásárolták meg a szóban forgó termékeket, és hogy a szóban forgó ügyletekben három család tagjai vettek részt annak érdekében, hogy az egyes értékesítések ellenértéke ne lépjen túl egy meghatározott összeget, megkönnyítve ezzel a termékek Magyarország és Szerbia közötti határon való átvitelét. Pontosítja, hogy nem vitatott, hogy a szóban forgó termékek minden alkalommal elhagyták Magyarország területét.

22 Az ügy érdemét illetően e bíróság elöljáróban megjegyzi, hogy a Kúria (Magyarország) 2016. december 8-i ítélete értelmében, amelyre a fellebbviteli igazgatóság a határozatát alapította, az előtte folyamatban lévő ügyben felmerültekhez hasonló körülmények között elsőként azt kell megvizsgálni, hogy teljesülnek-e az áfatörvény 99. §-ában foglalt alkalmazási feltételek. Ezen ítélet szerint csak az a termék tekinthető úgy, hogy megfelel az „útipoggyász” fogalmának, amelyet az utas a saját szükségletére vagy ajándékként vásárol, következésképpen e 99. § nem nyújt lehetőséget a kereskedelmi mennyiségű áruk útipoggyászként történő kivitelére. Mivel a termékértékesítést abban az államban kell megadóztatni, amelyben e terméket végül felhasználják, a Kúria álláspontja szerint – amennyiben bizonyítást nyer, hogy a szóban forgó termékek elhagyták az Unió területét – az adóhatóság feladata annak vizsgálata, hogy az áfatörvény 98. §-ában előírt másik áfamentességre vonatkozó jogcím alkalmazandó-e.

23 Mivel az áfatörvény 98. és 99. §-a megegyezik a héairányelv 146. és 147. cikkének rendelkezéseivel, az említett bíróság a hivatkozott ítéletre figyelemmel először is arra keresi a választ, hogy miként kell meghatározni a „személyi poggyász” fogalmát. Úgy véli, hogy e fogalom hétköznapi értelméből kell kiindulni, és hogy a kiléptetés céljának van döntő jelentősége. Ez kizárja, hogy az olyan termékek,

amelyek beszerzésére továbbértékesítési célból került sor, e fogalom alá tartozzanak. Ugyanakkor, a Bíróság erre vonatkozó ítélkezési gyakorlata hiányában előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell a Bíróság elé terjeszteni.

24 Másodszor, ugyanezen bíróság úgy véli, hogy mivel az érintett vevők nem változtattak azon szándékukon, hogy a külföldi utasokat megillető héamentességet érvényesítsenek, és mivel a Magyarországról való kiléptetésre nem egységes vámeljárás keretében került sor, az adóhatóság nem minősíthette át a szóban forgó értékesítéseket.

25 A kérdést előterjesztő bíróság szerint, mivel a Bakati tudott arról, hogy az érintett vevők csalárd magatartást tanúsítanak, és hogy a külföldi utasok tekintetében előírt áfamentesség feltételei nem álltak fenn, e társaság megalapozatlanul állította ki a külföldi utasra vonatkozó áfa-visszaigénylő lapokat. Annak megállapítása, hogy e vevők ténylegesen megkerülték-e a szerb adójogszabályokat, nem bír jelentőséggel. Kizárólag az bír jelentőséggel, hogy a Bakati a magatartásával – a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint – tudatosan segítette az említett vevők csalárd tevékenységét, és szándékosan sértette meg az áfatörvény előírásait, jogosulatlanul csökkentve ezzel az adóalapját azon adó visszatérítésére alapozva, amelynek megfizetése alól a külföldi utasok mentesülnek.

26 Amennyiben ilyen körülmények között az adóhatóságnak a külföldi utasnak járó adómentességtől eltérő jogcímen, az érintett ügyletek átminősítésével kellene biztosítania az áfamentességet, a Bakati rosszhiszemű magatartása jogkövetkezmény nélkül maradna. Ez jogosulatlanul elért versenyelőnyt biztosítana a Bakati részére, sértené az adósemlegesség elvét, és ellentétes lenne a tagállamoknak az adócsalás és adókijátszás elleni fellépésre vonatkozóan a héairányelv 273. cikkében előírt kötelezettségével. E tekintetben átültethető a 2018. május 17-i Vámos ítéletben (C-566/16, EU:C:2018:321) elfogadott megoldás, amely ítéletből az következik, hogy az adóalanyok nem választhatnak héamentességet azt követően, hogy az arra nézve előírt határidő lejárt.

27 Ráadául a Bakati és az érintett vevők az alkalmazandó alaki feltételek megsértésével tudatosan elfedték valódi gazdasági tevékenységüket az adó- és vámhatóság elől. Az ilyen jogsértés akadályozza annak megállapítását, hogy az áfamentesség alaki feltételei teljesültek-e. Téves a Bakati azon kijelentése, miszerint a külföldi utasra vonatkozó áfa-visszaigénylő lap vámhatóság által való záradékolása alkalmas lehet az exportértékesítés címén való adómentesség alkalmazásának az igazolására. A külföldi utasnak járó áfamentesség ugyanis meghatározott személyi kört érint, amely eltér az exportértékesítésre vonatkozó adómentesség által érintett személyi körtől, és szükséges annak meghatározása, hogy a vevő melyik jogcímen jogosult a visszatérítésre.

28 E körülmények között határozott úgy a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e [a héairányelv] 147. cikkével az a tagállami gyakorlat, amely a külföldi utasnak történt hozzáadottértékadó-mentes termékértékesítés egyik fogalmi elemeként meghatározott »személyi poggyász« fogalmát a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény [*Recueil des traités des Nations unies*, 276. kötet, 230. o.], valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvében használt »személyes útiholmi« fogalmával, illetve [a 2015/2446] felhatalmazáson alapuló rendelet 1. cikk[ének] 5. pontjában írt »poggyász« fogalmával azonosítja?

2) Amennyiben az adott válasz nemleges, akkor milyen módon kell meghatározni a héairányelv 147. cikkében rögzített »személyi poggyász« fogalmát annak ismeretében, hogy a héairányelv ilyen fogalommeghatározást nem tartalmaz? Összeegyeztethető-e az uniós jog rendelkezéseivel az a nemzeti gyakorlat, hogy a tagállami adóhatóságok kizárólag a »szavak általános értelmére« hivatkoznak?

3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. és 147. cikkének rendelkezéseit, hogy amennyiben az adóalanyt a külföldi utas részére történő termékértékesítés címén adómentesség a héairányelv 147. cikkének megfelelően nem illeti meg, úgy szükség szerint vizsgálni kell a héairányelv 146. cikke alapján az exportértékesítéshez kapcsolódó adómentesség fennállását az Uniós Vámkódexben, illetve a felhatalmazás alapján kiadott jogi aktusban meghatározott vámalakiságok elmaradása ellenére is?

4) Amennyiben az előző kérdésre adandó válasz szerint a külföldi utasra vonatkozó adómentesség hiányában az ügylet export címén héamentességben részesülhet, minősíthető-e exportértékesítés jogcímén történő héamentes értékesítésnek a jogügylet akkor, ha a vevő szándéka a megrendelés időpontjában ezzel kifejezetten ellentétes volt?

5) Amennyiben a harmadik és negyedik kérdésre adott válasz igenlő, a perbelihez hasonló, azaz olyan esetben, amikor a számlakibocsátó a teljesítés időpontjában tudott arról, hogy a termékek beszerzésére továbbértékesítési céllal került sor, a külföldi vevő ennek ellenére külföldi utasként kívánja kiléptetni a megvásárolt termékeket, tehát a számlakibocsátó rosszhiszeműen állított ki a külföldi utas adóvisszaigénylésére szolgáló adóvisszaigénylő lapot és térítette vissza külföldi utasnak járó adómentesség címén az áthárított [héát], összeegyeztethető-e a héairányelv 146. és 147. cikkével, valamint az adósemlegesség és arányosság uniós elveivel az a tagállami gyakorlat, hogy az adóhatóság a tévesen a külföldi utasnak való értékesítés címén bevallott és megfizetett adó visszatérítését anélkül tagadja meg, hogy a termékértékesítést exportértékesítésnek minősítené, és az ennek megfelelő korrekciót elvégezné annak ellenére, hogy a termékek útipoggyászként való kiléptetése Magyarországból vitán felül megvalósult?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

29 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a Bakati vitatja a tényállásnak a kérdést előterjesztő bíróság általi bemutatását, mivel az hiányos, sőt téves. Következésképpen arra kéri a Bíróságot, hogy válaszoljon két további kérdésre, amelyeket az írásbeli észrevételeiben fogalmaz meg, vagy hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések vizsgálata során hivatalból vegye figyelembe a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét, mivel azok figyelembevétele álláspontja szerint az általa előadott körülményekre tekintettel mindenképpen szükséges ahhoz, hogy e bíróság számára hasznos választ lehessen adni.

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 267. cikkben említett eljárással összefüggésben, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. A Bíróság tehát kizárólag a nemzeti bíróság által közölt tényállás alapulvételével jogosult határozni az uniós jogszabály értelmezéséről vagy érvényességéről (2016. július 21-i Argos Supply Trading ítélet, C-4/15, EU:C:2016:580, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Következésképpen a Bíróság nem veheti figyelembe a Bakati által hivatkozott kiegészítő körülményeket. Mindent összevetve ezen állításokon kívül a Bírósághoz benyújtott iratok egyikéből sem tűnik ki, hogy e körülmények figyelembevételére szükség lenne ahhoz, hogy hasznos választ lehessen adni a kérdést előterjesztő bíróságnak.

32 Másfelől, a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti, az EUMSZ 267. cikk szerinti együttműködés keretében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult az előtte folyamatban lévő ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni azt, hogy egyrészt az ítélethozatala szempontjából szükséges-e az előzetes döntéshozatal, másrészt a Bíróság számára feltett

kérdések relevánsak-e. A Bíróság elé terjesztendő kérdéseket tehát kizárólag a nemzeti bíróság határozhatja meg, és a felek nem módosíthatják azok tartalmát (2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ezenkívül a felek által feltett további kérdések megválaszolása nem lenne összeegyeztethető a Bíróság azon feladatával, hogy biztosítsa, hogy a tagállamok kormányai, valamint az érdekelt felek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassák észrevételeiket, figyelembe véve, hogy a fent hivatkozott rendelkezés értelmében csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot kézbesítik az érdekelt feleknek (lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ebből következően a Bíróság nem adhat helyt a Bakati arra irányuló kérelmének, hogy válaszoljon az általa megfogalmazott további kérdésekre.

Az első és a második kérdésről

35 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 147. cikkének (1) bekezdésében az „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” tekintetében előírt adómentességet, hogy a nem az Unióban letelepedett magánszemélyek által kereskedelmi célból az Unión kívülre, harmadik államban történő viszonteladás céljából kivitt termékek annak hatálya alá tartoznak.

36 A héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja előírja, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el.

37 Ezen irányelv 147. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy amennyiben ezen 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik, az adómentességet csak akkor lehet alkalmazni, ha az utas az Unióban nem telepedett le, a termékeket az értékesítés hónapját követő három hónapon belül az Unión kívülre kiviszik, és az értékesítés összértéke – beleértve a héa összegét is – meghaladja a 175 eurót, illetve ennek a nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az olyan értékesítéseket, amelyek összértéke alacsonyabb ezen összegnél.

38 Ami azt a kérdést illeti, hogy a héairányelv 147. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” tekintetében előírt adómentesség alkalmazható-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között szállított termékekre, emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből egyaránt az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést az egész Unióban általában önállóan és egységesen kell értelmezni (2011. október 18-i Brüstle ítélet, C-34/10, EU:C:2011:669, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. április 23-i Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI ítélet, C-507/18, EU:C:2020:289, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ezen túlmenően, amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, azon kifejezések értelmét és terjedelmét, amelyekre az uniós jog semmilyen meghatározást nem ad, az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésük szerint kell meghatározni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják, és azon szabályozás célkitűzéseit, amelynek részét képezik (2011. október 18-i Brüstle ítélet, C-34/10, EU:C:2011:669, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. április 23-i Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI ítélet, C-507/18, EU:C:2020:289, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a héairányelvben előírt adómentességek – kivéve, ha az uniós jogalkotó a tagállamokra bízta azok bizonyos kifejezéseinek meghatározását – az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyeket az említett irányelvben létrehozott közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni (lásd ebben az értelemben: 2007. október 18-i Navicon ítélet, C-97/06, EU:C:2007:609, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. március 7-i Wheels Common Investment Fund Trustees és társai ítélet, C-424/11, EU:C:2013:144, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezen héamentességeket ráadásul szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás héaköteles (2007. október 18-i Navicon ítélet, C-97/06, EU:C:2007:609, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 E tényezőkre tekintettel, és mivel a héairányelv nem utal a tagállamok jogára és nem tartalmaz releváns fogalommeghatározást, az „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” ezen irányelv 147. cikke (1) bekezdésének értelmében vett fogalmát az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentését alapul véve kell értelmezni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják, és azon szabályozás célkitűzéseit, amelynek részét képezik.

43 E tekintetben, figyelemmel az előterjesztő bíróság által az első kérdésében és a második kérdésének második részében megfogalmazott felvetésekre, mindenekelőtt meg kell állapítani egyrészt, hogy a héairányelv 147. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „személyi poggyász” kifejezés nem határozható meg a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezményben, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvében használt, „személyes útiholmi” fogalmának közvetlen alkalmazásával, amely Egyezménynek végeredményben nem szerződő fele sem az Unió, sem pedig valamennyi tagállam, mivel az ilyen alkalmazás nem egyeztethető össze a Bíróságnak a jelen ítélet 38–40. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatával, és különösen azzal a körülménnyel, hogy a héairányelvben előírt adómentességek az uniós jog önálló fogalmainak minősülnek. Ezenfelül, figyelemmel ezen állandó ítélkezési gyakorlatra, kizárólag a „szavak általános értelmére” történő hivatkozással sem lehet értelmezni a „személyi poggyász” kifejezést.

44 Másrészt e kifejezés nem azonosítható a 2015/2446 felhatalmazáson alapuló rendelet 1. cikke 5. pontjában meghatározott „poggyász” fogalmával sem. A jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően ugyanis a héairányelvben előírt adómentességeket az említett irányelvben létrehozott közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni. Ezenkívül e közös héarendszer és az uniós vámbeszedési rendszer között olyan szerkezeti, tárgybeli és célkitűzésbeli különbségek állnak fenn, amelyek főszabály szerinti kizárják, hogy az említett közös rendszer hatálya alá tartozó mentességek kifejezéseit az uniós vámbeszedési rendszer által és azzal összefüggésben előírt fogalommeghatározásokra hivatkozással határozzák meg (lásd ebben az értelemben: 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 28. pont).

45 Ami az „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” fordulat tekintetében elfogadott értelmezést illeti, meg kell állapítani, hogy az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentése értelmében e fordulat olyan – általában kisméretű vagy kis mennyiségű – vagyontárgyakra vonatkozik, amelyeket a természetes személyek utazáskor visznek magukkal, amelyekre ezen utazás során szükségük van, és amelyek saját vagy családjuk magáncélú felhasználására szolgálnak. E termékek közé sorolhatók azok a termékek is, amelyeket a természetes személyek ezen utazás során szereznek meg.

46 Ami azon összefüggést illeti, amelybe a héairányelv 147. cikkének (1) bekezdése illeszkedik, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés az e cikkben előírt mentesség alkalmazását nemcsak attól teszi függővé, hogy az értékesítés az „utasok személyi poggyászában szállítható termékekre” vonatkozzon, hanem az e rendelkezés első albekezdésének a)–c) pontjában felsorolt kumulatív feltételek tiszteletben tartásától is, nevezetesen attól, hogy az utas ne legyen letelepedve az Unióban, hogy a termékek Unión kívülre

történő kivitelére az értékesítés hónapját követő három hónapon belül kerüljön sor, és hogy az értékesítés összértéke – beleértve a héa összegét is – haladja meg a 175 eurót, illetve ennek a nemzeti valutában kifejezett ellenértékét.

47 E 147. cikk a (2) bekezdésének első albekezdésében pontosítja, hogy az „[Unióban] nem letelepedett utas az az utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem [az Unióban] található”, valamint hogy „állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely az a hely, amely az útlevélben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik”.

48 Az említett 147. cikkben, különösen az annak (1) bekezdése első albekezdése a) pontjában és (2) bekezdésében szereplő tényezők így az e cikkben előírt mentesség potenciális kedvezményezettjét természetes személyként határozzák meg, aki nem gazdasági szereplőként jár el, ami annak kizárására irányul, hogy e mentességet gazdasági szereplők számára biztosítsák, ebből következően pedig annak kizárására, hogy az a kereskedelmi jellegű kivitelre alkalmazandó legyen.

49 Így e megállapításra, valamint a Bíróságnak a jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott azon ítélkezési gyakorlatára figyelemmel, amely szerint a héamentességeket szigorúan kell értelmezni, az ezen irányelv 147. cikkének (1) bekezdésében az utasok személyi poggyászában szállítható termékek tekintetében előírt adómentesség nem alkalmazható azokra a termékekre, amelyeket magánszemélyek kereskedelmi célból, harmadik államban történő viszonteladás céljából visznek ki az Unión kívülre.

50 Ezt az értelmezést a héairányelv 147. cikkében előírt mentesség sajátos célja is megerősíti. Kétségtelen, hogy az irányelv általános jelleggel, valamint az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírtak szerint a nemzetközi kereskedelem keretében arra irányul, hogy tiszteletben tartsa az érintett termékeknek a rendeltetési helyükön történő megadóztatása elvét, és ily módon biztosítsa, hogy a szóban forgó ügyletet kizárólag a termékek fogyasztásának helyén adóztassák meg (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i L. Č. ítélet, C-288/16, EU:C:2017:502, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 E 147. cikk ugyanakkor ezenkívül – amint azt a főtanácsnok indítványának 67–71. pontjában lényegében kifejtette – az idegenforgalom ösztönzésére irányuló sajátos célt követ, amint azt az e cikk (1) bekezdésének második albekezdésében a tagállamok számára biztosított azon lehetőség is mutat, hogy mentesíthetik az olyan termékek értékesítését, amelyek összértéke alacsonyabb az e bekezdés első albekezdésének c) pontjában előírt összegnél. Márpedig az említett 147. cikkben előírt mentességnek az érintett termékek kereskedelmi célból, harmadik államban való viszonteladás céljából megvalósuló kivitelére történő alkalmazása nem áll összefüggésben az idegenforgalom ösztönzésének e céljával, amely cél a vevő nem gazdasági tevékenységével mutat szoros kapcsolatot.

52 Az említett értelmezést egyébként az immár a héairányelv 147. cikkében szereplő rendelkezés jogszabályi fejlődése is megerősíti. E rendelkezés, amint azt lényegében a főtanácsnok is kifejtette indítványának 43–59. és 63. pontjában, kezdetben az utasok személyi poggyászában található, minden kereskedelmi jellegtől mentes termékek behozatala tekintetében előírt adómentességhez, valamint a kiskereskedelmi szintű szállításokhoz kapcsolódott. Márpedig az uniós jogalkotó nem jelezte, hogy az általa e rendelkezés tekintetében bevezetett különböző módosítások során ezen kapcsolódást meg kívánná változtatni.

53 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 147. cikkének (1) bekezdésében az „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” tekintetében előírt adómentességet úgy kell értelmezni, hogy a nem az Unióban letelepedett magánszemélyek által kereskedelmi célból az Unión kívülre, harmadik államban történő viszonteladás céljából kivitt termékek nem tartoznak annak hatálya alá.

A harmadik és a negyedik kérdésről

54 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amelynek értelmében, amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az utasok személyi poggyászában szállítható termékek tekintetében előírt héamentesség feltételei nem teljesültek, azonban a vevő az érintett termékeket ténylegesen az Unión kívülre szállította, e hatóság még akkor is köteles megvizsgálni, hogy az e 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti héamentesség alkalmazható-e a szóban forgó értékesítésre, ha az alkalmazandó vámalakiságokat nem teljesítették, és ha a vásárlás során a vevő nem kívánta alkalmazni ez utóbbi adómentességet.

55 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését, kivéve – lényegében – a magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el. E rendelkezést ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel (2018. február 28-i Pieńkowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 24. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 E rendelkezésekből és különösen ezen 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában alkalmazott „feladott” kifejezésből következik, hogy akkor történik termékexport, és vonatkozik adómentesség az exportértékesítésre, ha az e termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították az Unión kívülre, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta az Unió területét (2018. február 28-i Pieńkowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 25. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a héairányelv 14. cikke értelmében vett termékértékesítések megvalósultak, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletekkel érintett termékeket a vevőik az Unión kívülre szállították, és hogy e termékeknek az Unió területéről való tényleges kiléptetését minden egyes szóban forgó értékesítés esetében a kiléptető vámhatóság által az adóalany birtokában lévő formanyomtatványon elhelyezett bélyegző igazolja.

58 Ezenfelül nem vitatott, hogy amennyiben a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő értékesítés az utasok személyi poggyászaiban szállítható termékekre vonatkozik, az adómentesség csak akkor alkalmazható, ha teljesülnek bizonyos, az említett irányelv 147. cikkében előírt kiegészítő feltételek (2018. február 28-i Pieńkowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 27. pont).

59 Ugyanakkor, amint az a héairányelv 147. cikke (1) bekezdése első albekezdésének szövegéből és az előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kifejezetten következik, ezen irányelv 147. cikke csak az említett irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség alkalmazásának egyik különös esetét képezi, és az e 147. cikkben előírt feltételek kiegészítő jellegűek az ezen 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírtak feltételekhez képest. Ebből következően az a körülmény, hogy nem állnak fenn az említett 147. cikkben kifejezetten előírt feltételek, nem zárhatja ki, hogy a kizárólag a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt feltételek teljesültek.

60 Másfelől, egyrészt, a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem ír elő olyan feltételt, amelynek értelmében az e rendelkezésben előírt export-adómentesség alkalmazásához tiszteletben kell tartani az exportra alkalmazandó vámalakiságokat (lásd analógia útján: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 26. pont).

61 Másrészt a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a „termékértékesítés” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az érintett adóalany szándékának megállapítása iránt, vagy hogy figyelembe kellene vennie az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, ezen adóalanytól eltérő gazdasági szereplő szándékát (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 E tényezőkből következően az alapügyben szereplőkhöz hasonló ügyletek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősülnek, ha azok megfelelnek az e fogalom alapjául szolgáló, a jelen ítélet 56. pontjában hivatkozott objektív kritériumoknak (lásd analógia útján: 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 23. pont).

63 Következésképpen valamely ügyletnek az e rendelkezés értelmében vett „exportértékesítésként” való minősítése nem tehető függővé az exportra alkalmazandó vámalakiságok tiszteletben tartásától (lásd analógia útján: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), sem pedig attól, hogy a vevő a vásárlás során nem az említett rendelkezésben előírt adómentességet, hanem a héairányelv 147. cikke szerinti mentességet kívánta alkalmazni. E körülmények ugyanis nem zárják ki, hogy ezen objektív kritériumok teljesültek.

64 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amelynek értelmében, amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az utasok személyi poggyászában szállítható termékek tekintetében előírt héamentesség feltételei nem teljesültek, azonban a vevő az érintett termékeket ténylegesen az Unión kívülre szállította, e hatóság még akkor is köteles megvizsgálni, hogy az e 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti héamentesség alkalmazható-e a szóban forgó értékesítésre, ha az alkalmazandó vámalakiságokat nem teljesítették, és ha a vásárlás során a vevő nem kívánta alkalmazni ez utóbbi adómentességet.

Az ötödik kérdésről

65 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság automatikusan megtagadja az adóalanytól az e rendelkezések valamelyikében előírt héamentességet, amennyiben megállapítja, hogy ezen adóalany rosszhiszeműen állította ki azt a nyomtatványt, amely alapján a vevő az e 147. cikk szerinti adómentességre hivatkozott, jóllehet bizonyított, hogy az érintett termékek elhagyták az Unió területét.

66 Amint az az első és második kérdés elemzéséből lényegében kitűnik, a héairányelv 147. cikkében előírt héamentesség nem alkalmazandó az olyan termékekre, amelyeket a vevő kereskedelmi célból harmadik államban történő viszonteladás céljából visz ki az Unión kívülre. Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 59. pontjában már megállapításra került, az e 147. cikkben előírt mentesség csak az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti mentesség alkalmazásának egyik különös esetét képezi, és az a körülmény, hogy az említett 147. cikkben kifejezetten előírt feltételek nem állnak fenn, nem zárja ki, hogy a kizárólag a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt feltételek teljesültek.

67 Következésképpen annak az adóhatóság által való megállapítása, hogy a szóban forgó kivitelre kereskedelmi célból kerül sor, és arra ily módon nem vehető igénybe a héairányelv 147. cikkében előírt adómentesség, nem teheti automatikusan lehetővé számára azon következtetés levonását, hogy az ezen irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentességet szintén meg kell tagadni.

68 Ráadásul, amint arra lényegében már a jelen ítélet 62. és 63. pontja is emlékeztet, valamely ügyletnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontja értelmében vett „termékértékesítésként” való minősítése attól függ, hogy az megfelel-e az e fogalom alapjául szolgáló, a jelen ítélet 56. pontjában hivatkozott objektív kritériumoknak, és az nem tehető függővé a vámalakiságok tiszteletben tartásától, sem pedig az adóalany vagy más, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő gazdasági szereplő szándékától.

69 Ugyanakkor, amint az a héairányelv 131. cikkéből következik, az ezen irányelv IX. címének 2–9. fejezetében – amelynek részét képezi a 146. és 147. cikk – előírt adómentességeket az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni. A héairányelv 273. cikkéből következően a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

70 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy az ezen 131. cikk és 273. cikk által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen az arányosság elve (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-i Pieńkowski ítélet, C-307/16, EU:C:2018:124, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 26. pont).

71 Ami ezen elvet illeti, emlékeztetni kell arra, hogy egy nemzeti gyakorlat túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné az anyagi jogi feltételeket, és különösen anélkül, hogy felvetné annak kérdését, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (lásd analógia útján: 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentesség lehetséges legyen, amennyiben az említett tartalmi feltételek teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elveszítéséhez vezethet (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

74 Először is, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 Figyelembe véve a kérdést előterjesztő bíróság által megfogalmazott kérdéseket, e tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség kétségtelenül „export-adómentességnek” minősül, ezért tehát e kivitel tényleges megtörténtét hitelt érdemlően bizonyítani kell az illetékes adóhatóság számára. Ilyen követelmény, amely így az adómentesség nyújtásához megkövetelt tartalmi követelményekre vonatkozik, ennélfogva nem tekinthető a jelen ítélet 71. cikkében hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett tisztán alaki követelménynek (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 47. és 48. pont; 2019. március 8-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 36. pont).

76 Ugyanakkor nem követelhető meg minden mást kizáró bizonyítási módszer, és bármely olyan bizonyítékot, amely alátámaszthatja a hatáskörrel rendelkező adóhatóság így megkövetelt meggyőződését, el kell fogadni (lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-i Cartrans Spedition ítélet, C-495/17, EU:C:2018:887, 49. és 50. pont).

77 A jelen ügyben ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 57. pontjában már megállapításra került, nem vitatott, hogy a héairányelv 14. cikke értelmében vett termékértékesítések megvalósultak, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletekkel érintett termékeket a vevőik az Unión kívülre szállították, és hogy e termékeknek az Unió területéről való tényleges kiléptetését minden egyes szóban forgó értékesítés esetében a kiléptető vámhatóság által az adóalany birtokában lévő formanyomtatványon elhelyezett bélyegző igazolja.

78 Márpedig az, hogy az alapügyben szóban forgó formanyomtatvány a héairányelv 147. cikkében előírt adómentesség alkalmazására irányul, nem zárja ki, hogy az azon található pecsét alapján megállapítható legyen, hogy a termékeknek az Unió területéről való tényleges kiviteléből álló érdemi követelményt teljesítették. Egyrészt ugyanis, amennyiben valamely számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot ilyen pecséttel látnak el, az az érintett termékek Unión kívülre történő kivitele vonatkozásában olyan bizonyítási eszköznek minősül, amelyet a héairányelv 147. cikkének (2) bekezdése kifejezetten elfogad. Másrészt az érintett termékek kiviteli vámeljárás alá vonása, függetlenül attól, hogy az export előtt vagy után történik-e, olyan alaki kötelezettségnek minősül, amely ráadásul nem a közös héarendszer, hanem a vámszabályozás alá tartozik. Következésképpen e kötelezettség nemteljesítése önmagában nem zárja ki, hogy az ezen adómentesség biztosítását igazoló anyagi jogi feltételek teljesültek (lásd ebben az értelemben: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 39. pont).

79 E körülmények között nem tartja tiszteletben az arányosság elvét a kivitelre szánt termékek értékesítése utáni héamentesség nyújtásának azzal az indokkal történő megtagadása, hogy az érintett adóalany nem végezte el e termékek vámhatósági kiléptető eljárását, és nem rendelkezik a szükséges dokumentumokkal, jóllehet nem vitás, hogy az említett termékeket a jelen ítélet 56. pontjában hivatkozott kritériumoknak megfelelően ténylegesen exportálták, amit a kimenő vámhatóság pecsétje igazol, és ezen értékesítés az objektív jellemzőinél fogva tehát megfelel az adómentesség héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt feltételeinek (lásd analógia útján: 2019. március 28-i Vinš ítélet, C-275/18, EU:C:2019:265, 30. pont). Az e tekintetben szükséges ellenőrzéseket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

80 Másodszor, a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint 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 biztosítása érdekében, hogy az általa végrehajtott ügylettel ne vegyen részt adócsalásban. Amennyiben az érintett adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, 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 a héamentességhez való jogot (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

81 Ezzel szemben az eladó nem tehető felelőssé a héa megfizetéséért, függetlenül attól, hogy részt vesz a vevő által elkövetett adócsalásban. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis az adóalanynak betudni a harmadik személy olyan csalárd cselekményei által okozott adóbevétel-kiesést, amelyekre az adóalanynak semmilyen befolyása nincs (2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82 A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy valamely olyan helyzetben, amelyben fennállnak az exportra vonatkozó adómentességnek a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjában előírt feltételei, különösen pedig az érintett terméknek az Unió vámterületéről való kilépésének feltétele, az ilyen termékértékesítés jogcímén nem kell héát fizetni, illetve ilyen körülmények között főszabály szerint nem áll fenn a szóban forgó ügylet adóztatását igazoló adócsalás vagy adóveszteség kockázata (2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet, C-563/12, EU:C:2013:854, 40. pont; 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 35. pont).

83 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy az a körülmény, hogy a csalárd cselekményeket valamely harmadik államban követték el, nem elegendő annak kizárásához, hogy semmilyen, a közös héarendszer működését veszélyeztető csalás nem valósult meg, és hogy ilyen körülmények között a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó ügyletek ténylegesen ilyen adócsalás részét képezték-e, és ha igen, akkor azt, hogy az adóalanynak tudomása volt-e, vagy tudomással kellett volna-e rendelkeznie arról, hogy ez a helyzet áll fenn (lásd ebben az értelemben: 2019. október 17-i Unitel ítélet, C-653/18, EU:C:2019:876, 37. pont).

84 A jelen ügyben ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja a Bakati által elkövetett adócsalás jellegét, különösen pedig azt, hogy annak magatartása mennyiben járult hozzá az adóveszteséghez, vagy mennyiben veszélyeztette e közös rendszer működését. E tekintetben önmagában e társaság forgalmának a versenytársai kárára történő esetleges növekedése *a priori* nem minősíthető ilyen veszélyeztetésnek.

85 Másfelől meg kell állapítani, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett export-adómentesség alkalmazása nem függ attól, hogy az adóalany gyakorolta-e választási jogát, mivel az ilyen adómentességben részesülés főszabály szerint akkor minősül jogszerűnek, ha az e célból előírt anyagi jogi feltételek a jelen ítélet 56. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően teljesültek. Ebből következően, ellentétben azzal, amit a kérdést előterjesztő bíróság vélhetően javasol, a 2018. május 17-i Vámos ítéletből (C-566/16, EU:C:2018:321) eredő, és azon lehetőségre vonatkozó ítélkezési gyakorlat tanulságai, hogy valamely tagállam kizárhatja a kisvállalkozások számára adómentességet előíró különös héaszabályozás visszaható hatályú alkalmazását valamely olyan adóalany esetében, aki teljesíti az e tekintetben szükséges anyagi jogi feltételeket, azonban gazdasági tevékenysége megkezdésének az adóhatóságnál történő bejelentésével egyidejűleg nem élt az e szabályozás alkalmazásának választására vonatkozó lehetőséggel, nem ültethetők át az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülményekre.

86 Mindazonáltal magából az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésnek a szövegéből, valamint az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kitűnik, hogy a Bakati részt vett a héairányelv 147. cikke (1) bekezdésének a megsértésében.

87 A héairányelv valamely rendelkezésének ilyen eseti megsértése, amely az Unió számára nem okoz adóbevétel-kiesést, ugyanakkor nem tekinthető úgy, hogy veszélyezteti a közös héarendszer működését.

88 Ebből következően, nem zárva ki annak lehetőségét, hogy az ilyen jogsértés a nemzeti jog alapján arányos közigazgatási szankciókkal, így például pénzbírsággal sújtható, az nem szankcionálható a ténylegesen megvalósított kivitelek utáni héamentesség nyújtásának a megtagadásával.

89 A fenti megfontolások összességére tekintettel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság automatikusan megtagadja az adóalanytól az e rendelkezések valamelyikében előírt héamentességet, amennyiben megállapítja, hogy ezen adóalany rosszhiszeműen állította ki azt a nyomtatványt, amely alapján a vevő az e 147. cikk szerinti adómentességre hivatkozott, jóllehet bizonyított, hogy az érintett termékek elhagyták az Unió területét. Ilyen körülmények között az e 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt héamentesség nyújtását meg kell tagadni, ha valamely alaki követelmény megsértése azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani, hogy teljesültek az e mentesség alkalmazásához szükséges anyagi jogi követelmények, vagy ha bizonyított, hogy az említett adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna rendelkeznie arról, hogy a szóban forgó ügylet olyan adócsalás részét képezi, amely veszélyezteti a közös héarendszer működését.

A költségekről

90 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 147. cikkének (1) bekezdésében az „utasok személyi poggyászában szállítható termékek” tekintetében előírt adómentességet úgy kell értelmezni, hogy a nem az Unióban letelepedett magánszemélyek által kereskedelmi célból az Unión kívülre, harmadik államban történő viszonteladás céljából kivitt termékek nem tartoznak annak hatálya alá.**

2) **A 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amelynek értelmében, amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az utasok személyi poggyászában szállítható termékek tekintetében előírt hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentesség feltételei nem teljesültek, azonban a vevő az érintett termékeket ténylegesen az Európai Unión kívülre szállította, e hatóság még akkor is köteles megvizsgálni, hogy az e 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti héamentesség alkalmazható-e a szóban forgó értékesítésre, ha az alkalmazandó vámalakiságokat nem teljesítették, és ha a vásárlás során a vevő nem kívánta alkalmazni ez utóbbi adómentességet.**

3) **A 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 147. cikkét, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság automatikusan megtagadja az adóalanytól az e rendelkezések valamelyikében előírt hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentességet, amennyiben megállapítja, hogy ezen adóalany rosszhiszeműen állította ki azt a nyomtatványt, amely alapján a vevő az e 147. cikk szerinti adómentességre hivatkozott, jóllehet bizonyított, hogy az érintett termékek elhagyták az Európai Unió területét. Ilyen körülmények között az e 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt héamentesség nyújtását meg kell tagadni, ha valamely alaki követelmény megsértése azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani, hogy teljesültek az e mentesség alkalmazásához szükséges anyagi jogi követelmények, vagy ha bizonyított, hogy az említett adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna rendelkeznie arról, hogy a szóban forgó ügylet olyan adócsalás részét képezi, amely veszélyezteti a közös héarendszer működését.**

Regan Ilešič Juhász

Lycourgos Jarukaitis

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. december 17-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

E. Regan
tanácselnök