A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (előzetes döntéshozatali tanács)

2025. december 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – Közös héarendszer – A 2006/112/EK irányelv 41. és 42. cikke – Valamely Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye – A 2006/112/EK irányelv 141. cikkének c) pontja – Háromszögügylet – Egyszerűsítő intézkedések – Négy, három különböző tagállamban azonosított gazdasági szereplőből álló értékesítési lánc – Adóalany, aki tudott vagy tudnia kellett volna a héarendszerrel való visszaélésnek minősülő műveletekről”

A T-646/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Upravno sodišče (közigazgatási bíróság, Szlovénia) a Bírósághoz 2024. november 28-án érkezett, 2024. november 21-i határozatával terjesztett elő

az **MS KLJUČAROVCI, d.o.o.**, csődeljárás alatt,

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A TÖRVÉNYSZÉK (előzetes döntéshozatali tanács),

a tanácskozások során tagjai: S. Papasavvas elnök, J. Laitenberger, G. Hesse, M. Stancu és I. Dimitrakopoulos (előadó) bírák,

főtanácsnok: I. Gâlea,

hivatalvezető: V. Di Bucci,

tekintettel arra, hogy a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikkének harmadik bekezdése alapján 2024. december 13-án továbbította az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Törvényszékhez,

tekintettel az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikke első bekezdésének a) pontjában említett ügycsoportra és az említett alapokmány 50b. cikkének második bekezdése értelmében vett „értelmezéssel kapcsolatos önálló kérdés” hiányára,

* Az eljárás nyelve: szlovén.

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az MS KLJUČAROVCI, csődeljárás alatt, képviseletében J. Ahlin odvetnik,

– a szlovén kormány képviseletében V. Klemenc, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és B. Rous Demiri, 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.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) (a továbbiakban: héairányelv) 41. cikke első bekezdésének és 141. cikke c) pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az MS KLJUČAROVCI, d.o.o. (a továbbiakban: MS) Szlovéniában hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében nyilvántartásba vett, csődeljárás alatt álló gazdasági társaság és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) által képviselt Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság) között a Finančna uprava Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság adóhatósága) (a továbbiakban: szlovén adóhatóság) által elfogadott, a héa kiszámítására vonatkozó adómegállapítási határozat jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének értelmében: „»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése [helyesen: átruházása], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

4 Egyébiránt a héairányelv 20. cikkének első bekezdése értelmében „»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

5 A héairányelv V. címe „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viseli. E cím 2. fejezetében az említett irányelv 40–42. cikke meghatározza a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyét.

6 A héairányelv 40. cikke szerint „[a] Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található”.

7 A héairányelv 41. cikke pontosítja:

„A 40. cikk sérelme nélkül, a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában foglalt Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a HÉA-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző személy a beszerzéskor használt, amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést a 40. cikknek megfelelően megadóztatták.

Amennyiben, a 40. cikk értelmében, a beszerzést a termék feladásának vagy elfuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban megadóztatják – miután az első albekezdésnek megfelelően is megadóztatták –, abban a tagállamban, amely kiadta azt a HÉA-azonosítószámot, amelyet a terméket beszerző a beszerzéskor használt, az adóalapot ennek megfelelően csökkenteni kell.”

8 A héairányelv 42. cikke értelmében:

„A 41. cikk első albekezdése nem alkalmazandó, és a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyeket a 40. cikkben foglaltaknak megfelelően megadóztattak, amennyiben a következő feltételek együttesen teljesülnek:

a) a beszerző igazolja, hogy e beszerzést – a 40. cikknek megfelelően meghatározott tagállam területén – egy olyan további értékesítés céljából hajtotta végre, amellyel kapcsolatban a 197. cikkben foglaltak szerint a megrendelő minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek;

b) a 265. cikkben meghatározott összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettségeinek a beszerző eleget tett.”

9 A héairányelv IX. címe az „Adómentesség” címet viseli. E cím 4. fejezete a Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentességekkel foglalkozik. E fejezet 2. szakasza a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adómentességre irányul. E szakaszban a héairányelv 141. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden tagállam egyedi intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a területükön végzett, Közösségen belüli termékbeszerzésre – a 40. cikknek megfelelően – a következő feltételek teljesülése esetén ne számítson fel HÉA-t:

a) a termékeket olyan adóalany szerzi be, aki nem telepedett le az érintett tagállamban, de egy másik tagállamban HÉA-azonosítóval rendelkezik;

b) a termékbeszerzés célja a termékeknek az a) pontban említett adóalany által, ugyanazon tagállamon belül végzett későbbi értékesítése;

c) az a) pontban említett adóalany által ilyen módon beszerzett termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyikben az adóalany HÉA-azonosítóval rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy, aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti;

d) a későbbi értékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki az érintett tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval;

e) a 197. cikknek megfelelően a d) pontban említett megrendelő minősült adófizetésre kötelezettnek az olyan adóalany által végzett értékesítés után, aki nem abban a tagállamban telepedett le, amelyben az adót meg kell fizetni.”

10 A héairányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címében ezen irányelv 197. cikkének (1) bekezdése előírja:

„HÉA fizetésre a terméket beszerző kötelezett, a következő feltételek együttes teljesülése esetén:

a) az adóztatandó ügylet a 141. cikkben meghatározott feltételekkel végzett termékértékesítés;

b) ezen termékértékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki abban a tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval, amelyben az értékesítést végzik;

c) az értékesített termék beszerzőjének tagállamától eltérő tagállamában [helyesen: tagállamban] letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.”

11 Végül, a héairányelv 226. cikke a következőket írja elő:

„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;

[…]”

A szlovén jog

12 A héairányelvet a 2006. november 16-i Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (Uradni list RS, 13/11. sz.; a továbbiakban: ZDDV-1), valamint a 2006. december 30-i Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény végrehajtási rendelete) (Uradni list RS, 141/06. sz.; a továbbiakban: a ZDDV-1 végrehajtási rendelete) ültette át a szlovén jogba.

13 A ZDDV-1 23. cikke a következőket írja elő:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a beszerző részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatók.

(2) E cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, az Unión belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a héaazonosító számot, amelyet a terméket beszerző személy e beszerzéskor használt, amennyiben a termékeket beszerző nem igazolja, hogy a beszerzést egy másik tagállamban a jelen cikk (1) bekezdésének megfelelően megadóztatták.

(3) Ha a beszerzést a termék feladásának vagy elfuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban megadóztatják, miután e cikk (2) bekezdése alapján is megadóztatták, abban a tagállamban, amely kiadta azt a héaazonosító számot, amelyet a terméket beszerző a beszerzéskor használt, az adóalapot ennek megfelelően csökkenteni kell.

(4) E cikk (2) bekezdésének sérelme nélkül, a termékbeszerzést úgy kell tekinteni, mint amelyeket e cikk (1) bekezdésének megfelelően megadóztattak, ha a beszerző:

a) igazolja, hogy e beszerzést – az e cikk (1) bekezdésének megfelelően meghatározott tagállam területén – egy olyan további értékesítés céljából hajtotta végre, amellyel kapcsolatban a megrendelő minősül a héa megfizetésére kötelezett személynek, […]

b) eleget tett az összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettségeinek.”

14 A ZDDV-1 48. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Az e törvény 23. cikkének (1) bekezdése szerinti, Szlovénia területén végzett, Unión belüli termékbeszerzés esetén a héa nem alkalmazandó, ha a következő feltételek teljesülnek:

a) a termékeket olyan adóalany szerzi be, aki nem Szlovéniában telepedett le, hanem egy másik tagállamban rendelkezik héaazonosítóval;

b) a termékbeszerzés célja a termékeknek az a) pontban említett adóalany által, Szlovénia területén belül végzett későbbi értékesítése;

c) az a) pontban említett adóalany által ilyen módon beszerzett termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyikben az adóalany héazonosítóval rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy, aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti;

d) a későbbi értékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki az érintett tagállamban rendelkezik héaazonosítóval; […]

e) az e bekezdés a) pontjában említett adóalany által Szlovénia területén végzett későbbi termékértékesítés után a termék megrendelője köteles megfizetni a héát e törvény 76. cikke (1) bekezdésének 4. pontja alapján.”

15 A ZDDV-1 76. cikke (1) bekezdésének 4. pontja szerint:

„A héa fizetésre a terméket beszerző kötelezett, a következő feltételek együttes teljesülése esetén:

– az adóztatandó ügylet a jelen törvény 48. cikkének (2) bekezdésében meghatározott feltételekkel végzett termékértékesítés;

– ezen termékértékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki Szlovéniában rendelkezik héaazonosítóval; […]

– a nem Szlovéniában letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a jelen törvényben foglaltaknak […].”

16 Végül, a ZZDV-1 végrehajtási rendeletének 27. cikke értelmében:

„A háromszögügyletek olyan láncügyletek, amelyekben három, a saját tagállama által kiadott héaazonosítóval rendelkező adóalany vesz részt. Az egyik tagállamban letelepedett adóalany termékértékesítő az Unión belüli termékértékesítésről számlát állít ki a másik tagállamban letelepedett adóalany termékbeszerző részére olyan termékekről, amelyeket közvetlenül egy harmadik tagállamban lévő adóalany termékbeszerző részére adnak fel vagy fuvaroznak.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 Az alapügyben szereplő felperes, az MS, Szlovéniában héanyilvántartásba vett kereskedelmi társaság. 2015-ben és 2016-ban Németországban bejegyzett kereskedőktől szója- és repcemagolajat, valamint repceolajat vásárolt, amelyeket három Dániában héanyilvántartásba vett társaságnak értékesített tovább. Az MS héaazonosító számot adott meg a német beszállítók részére. Az MS által beszerzett áruk fuvarozása Németországból közvetlenül Dániába történt, és azt az MS szervezte meg és fizette ki. E termékbeszerzéseket és a három dán társaság, az MS ügyfelei részére történő értékesítéseket feltüntették Szlovéniában egy héabevallásban és egy összesítő bevallásban. Az alapeljárás felperese által az ügyfelei részére kiállított számlákon a „fordított adózás” kifejezés szerepelt.

18 Az MS a ZDDV-1 végrehajtási rendeletének 27. cikkével összefüggésben értelmezett ZDDV-1 23. és 48. cikkében az úgynevezett háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedést alkalmazta, és a Közösségen belüli termékbeszerzések utáni héafizetési kötelezettséget a három dán társaságra ruházta át, anélkül hogy Dániában héanyilvántartásba vette volna magát.

19 A szlovén adóhatóság a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) alapján tájékoztatást kért a dán adóhatóságtól annak megállapítása érdekében, hogy a három dán társaság, az MS ügyfelei bevallották-e az MS-től történő beszerzéseket, és elszámolták-e vagy megfizették-e a vonatkozó héát, illetve ténylegesen átvették-e az árut. E kérelemre válaszul a dán adóhatóság jelezte, hogy e három társaság nem szerezte be a szóban forgó termékeket, és nem fizette meg a vonatkozó héát sem, Dániában nem rendelkeztek sem raktárral, sem irodával, tehát csalárd kereskedők.

20 Ennélfogva a beszerzések után sem Dániában, sem Szlovéniában nem fizették meg a héát.

21 Valójában az MS által beszerzett termékeket az MS a szállítás szervezőjeként Dániában található tároló- vagy keverőlétesítményekbe adta át, ahol azokat a fenti 17. pontban említett három dán társaság ügyfele, a dán jog szerinti ANC Group társaság nevében különböző társaságok vették át. Az értékesítési lánc így négy, három különböző tagállamban nyilvántartásba vett gazdasági szereplőt foglalt magában, nevezetesen sorrendben egy német szállítót, az MS-t, az MS egy dán ügyfelét és az ANC Groupot. A szóban forgó termékek egyetlen szállítási ügylet tárgyát képezték az értékesítési láncban részt vevő első gazdasági szereplőtől, a német eladótól, az e lánc negyedik gazdasági szereplőjéhez, az ANC Grouphoz, amely e termékekkel tulajdonosként rendelkezhetett.

22 A szlovén adóhatóság adóellenőrzést végzett a 2015. és 2016. évre vonatkozó héabevallás és -fizetés tekintetében az MS-nél. Az említett ellenőrzés keretében az MS által e két évre fizetendő héa teljes összegét 1 802 408,04 euróban állapította meg.

23 A szlovén adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az MS nem jogosult arra, hogy a ZDDV-1 végrehajtási rendeletének 27. cikkével összefüggésben értelmezett 23. és 48. cikkében előírt, háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítési intézkedés hatálya alá tartozzon, mivel egyetlen szállítási ügylet keretében több mint két termékértékesítésre került sor. E tekintetben a szlovén adóhatóság arra hivatkozott, hogy a szóban forgó termékeket nem az értékesítési láncban részt vevő harmadik gazdasági szereplő rendelkezésére bocsátották, hanem azokat az ANC Group, e lánc negyedik gazdasági szereplője részére adták át. Az MS által végzett beszerzések adóztatásának helye tehát a ZDDV-1 23. cikkének (2) bekezdése értelmében abban a tagállamban, vagyis Szlovéniában található, amelyben az MS héa-azonosítószámmal rendelkezik. Ezenkívül a szlovén adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az MS a ZDDV-1 23. cikkének (3) bekezdése alapján nem csökkentheti az adóalapját a Dániában megfizetett héa összegével, mivel tudomása volt arról, hogy héacsalás elkövetésére irányuló ügyletekben vesz részt.

24 A pénzügyminisztérium az MS által benyújtott panaszt mint megalapozatlant elutasította, és helybenhagyta a szlovén adóhatóság által a héa kiszámítása érdekében hivatkozott indokokat.

25 Az MS keresetet indított a szlovén adóhatóság határozatának megsemmisítése iránt az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság, Szlovénia) előtt, amely a kérdést előterjesztő bíróság.

26 Az MS arra hivatkozik, hogy a jelen ügyben teljesülnek a héairányelv 141. cikkében előírt feltételek, még akkor is, ha a szóban forgó ügylet három egymást követő termékértékesítést foglal magában. Az MS szerint az a tény, hogy a későbbi vevő (úgymint az értékesítési láncban részt vevő harmadik gazdasági szereplő) héanyilvántartásba vétele szerinti tagállamban a termékeket egy másik gazdasági szereplő (úgymint az e láncban részt vevő negyedik gazdasági szereplő) részére értékesítik, nem befolyásolja azt a tényt, hogy a szóban forgó ügylet háromszögügyletnek minősíthető.

27 A Szlovén Köztársaság vitatja az MS fenti 26. pontban bemutatott álláspontját, és azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet nem háromszögügylet, többek között azért, mert a Németország és Dánia közötti egyetlen szállítási ügylet keretében több mint két termékértékesítésre került sor. Álláspontja szerint, bár a háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés alkalmazásának nem feltétele, hogy a termékeket az értékesítési lánc harmadik szereplőjének helyiségeiben értékesítsék, a termékeket a fuvarozás végén e gazdasági szereplő rendelkezésére kell bocsátani, aki köteles eleget tenni a Közösségen belüli termékbeszerzések utáni héafizetési kötelezettségnek. Az MS a jelen ügyben nem felel meg e feltételnek, mivel a tároló- vagy keverőlétesítmények nem az MS dán ügyfelei nevében és javára, akik összességükben véve az értékesítési láncban részt vevő harmadik gazdasági szereplőt alkotják, hanem az ANC Group, az e láncban részt vevő negyedik gazdasági szereplő nevében adták át a szóban forgó termékeket.

28 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság először is azt sugallja, hogy az értékesítési lánc első három gazdasági szereplője közötti, négy gazdasági szereplőt érintő ügyletek a héairányelv rendelkezései értelmében vett háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés tárgyát képezhetik, amennyiben az ezen irányelvben előírt feltételek teljesülnek. A kérdést előterjesztő bíróság értelmezése szerint ugyanis a héairányelv 141. cikke szerinti

háromszögügyletet követő későbbi termékértékesítés nem képezi e háromszögügylet részét, és főszabály szerint nincs hatással arra, hogy az értékesítési láncban szereplő második gazdasági szereplő tiszteletben tartja-e az egyszerűsítési intézkedés alkalmazási feltételeit.

29 Ami a héairányelv 141. cikke c) pontjának értelmezését illeti, a kérdést előterjesztő bíróság ezt követően hangsúlyozza, hogy ezen irányelvből nem tűnik ki, hogy az a körülmény, amely szerint az értékesítési lánc harmadik szereplőjének szándékában áll az általa beszerzett termékeket továbbértékesíteni, jelentőséggel bír az e láncban részt vevő második gazdasági szereplő számára. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a héairányelv 141. cikke c) pontjának megfogalmazása, különösen az „aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti” kifejezésből nem tűnik ki egyértelműen, hogy az értékesítési láncban részt vevő harmadik gazdasági szereplőnek ténylegesen át kell-e vennie az érintett termékeket, amelyeket így a rendelkezésére bocsátanak, vagy hogy az említett rendelkezésben előírt feltétel az e gazdasági szereplő ügyfele részére történő közvetlen értékesítés esetén is teljesül-e. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy a Bíróságnak e kérdéssel kapcsolatban nincs ítélkezési gyakorlata, mivel a fennálló ítélkezési gyakorlat a háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés alkalmazásának alaki feltételeire vonatkozik.

30 A kérdést előterjesztő bíróság végül rámutat az ügylet alapügyben való helyes adóztatásával kapcsolatos nehézségre abban az esetben, ha a háromszögügyletekre előírt egyszerűsítési intézkedés alkalmazásának feltételei teljesülnek, és úgy tűnik, hogy az alapeljárás felperese tudatosan vett részt csalárd ügyletekben. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a szlovén adóhatóság rendelkezik-e hatáskörrel arra, hogy ilyen esetben megállapítsa az alapeljárás felperese által fizetendő adót a héairányelv 41. cikkének első bekezdése alapján.

31 E körülmények között az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 141. cikkének c) pontját, amelytől az irányelv 42. és 197. cikke alapján ugyanezen irányelv 41. cikke első bekezdése alkalmazásának mellőzése függ, hogy az e rendelkezésben foglalt feltétel teljesül abban az esetben, ha a szóban forgó terméket egyetlen fuvarozási ügylet keretében értékesítették (azaz bocsátották rendelkezésre vagy adták tulajdonba) a termék azon vevője (és nem az ügyletlánc harmadik szereplője) részére, akit az ügyletlánc harmadik szereplőjével azonos tagállamban vettek héanyilvántartásba?

2) Van-e jelentősége a héairányelv 141. cikkének c) pontjában foglalt feltétel teljesülése szempontjából annak, hogy a háromszögügyletekre vonatkozó egyszerűsítést igénylő személynek tudomása van a későbbi értékesítésről?

Az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság) a fenti két kérdésre adott választól függően teszi fel a harmadik kérdést, nevezetesen:

3) A jelen ügy körülményei között úgy kell-e értelmezni a héairányelv 41. cikkének első bekezdését, hogy a héa az ügyletek láncában második helyen szereplő adóalany részére azonosítót kiadó államban (Szlovéniában) fizethető meg, tekintettel arra, hogy ebben az összefüggésben az adóalap nem csökken a héairányelv 41. cikkének második bekezdése alapján, ha megállapítást nyer, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy héaszabályozással való visszaélést megvalósító ügyletekben vesz részt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

32 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a háromszögügyletekre vonatkozó, a héairányelv 42., 141. és 197. cikkében előírt egyszerűsítési intézkedés egy értékesítési lánc második gazdasági szereplőjére alkalmazandó-e abban a különös esetben, ha ezen értékesítési lánc nem három, hanem négy, három különböző tagállamban azonosított gazdasági szereplőből áll.

33 Az ítélkezési gyakorlat szerint a háromszögügylet olyan ügylet, amelynek során a terméket az egyik tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkező szállító értékesíti a második tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkező köztes beszerző részére, amely pedig ezt a terméket egy harmadik tagállamban héanyilvántartásba vett végső vevő részére értékesíti, és az említett terméket közvetlenül az első tagállamból a harmadik tagállamba fuvarozzák (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 41. pont).

34 Ezen háromszögügyletre eltérést engedő szabályozás vonatkozhat a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjában kimondott azon szabályra, miszerint a valamely tagállam területén ellenérték fejében történő, Közösségen belüli termékbeszerzések héakötelesek (lásd: (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ezen eltérést engedő szabályozás egyrészt abban áll, hogy mentesítse az adó alól a második tagállamban héanyilvántartásba vett köztes beszerző által megvalósított Közösségen belüli termékbeszerzést, másrészt pedig, hogy e beszerzés megadóztatását a harmadik tagállamban letelepedett és ott héanyilvántartásba vett végső vevőre helyezzék át, mivel a köztes beszerző mentesül az utóbbi tagállamban történő héanyilvántartási kötelezettség alól. Az említett rendszer a héairányelv 40. cikkében előírt szabály és az ezen irányelv 42. cikkéből eredő eltérés közötti kapcsolatból ered (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 43. pont).

36 A héairányelv 40. cikke ugyanis kimondja azt a szabályt, amely szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye az a hely, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatók. E szabály helyes alkalmazásának biztosítása érdekében ezen irányelv 41. cikke előírja, hogy amennyiben a beszerző nem bizonyítja, hogy a beszerzés az említett irányelv 40. cikkének megfelelően héaköteles volt, a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amellyel a beszerző a beszerzést végezte (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 44. pont).

37 A héairányelv 42. cikke eltérést enged a fenti 36. pontban említett szabálynak az ugyanezen irányelv 141. cikkében meghatározott háromszögügyletek keretében történő alkalmazásától, amennyiben egyrészt a beszerző bizonyítja, hogy a szóban forgó Közösségen belüli beszerzést az említett irányelv 40. cikkének megfelelően meghatározott tagállam területén végzett későbbi értékesítés céljából teljesítette, és amely tekintetében a megrendelőt az ugyanezen irányelv 197. cikke alapján az adó megfizetésére kötelezett személynek minősítik, másrészt pedig a beszerző eleget tett az összesítő nyilatkozatra vonatkozó, az említett irányelv 265. cikkében előírt kötelezettségnek (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 45. pont).

38 Az alapügyben a „klasszikus” (azaz három gazdasági szereplőt érintő) háromszögügylettel ellentétben az értékesítési lánc négy, három különböző tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkező adóalanyt érint. Arról a helyzetről van szó, amikor a Németországban héaalanyként nyilvántartásba vett A termékeket értékesít B-nek, egy Szlovéniában héa-azonosítószámmal rendelkező adóalanynak, aki ugyanezen termékeket eladja C-nek, egy Dániában héa-azonosítószámmal rendelkező adóalanynak, aki maga az említett termékeket D-nek értékesíti, amely Dániában szintén héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany.

39 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügy körülményei között a C és D gazdasági szereplők közötti harmadik és utolsó ügyletet, amelyre a korábbi ügylettel azonos tagállamban kerül sor, legalábbis főszabály szerint olyan további értékesítésnek kell tekinteni, amely nem befolyásolja a korábbi ügyleteket, amelyek összességükben véve előzetes háromszögügyletnek minősíthetők, és a héairányelv 42., 141. és 197. cikkében előírt adminisztratív egyszerűsítési intézkedés hatálya alá tartozhatnak, feltéve hogy az ezen irányelvben előírt feltételek teljesülnek.

40 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a nehézség azon alapul, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontjában szereplő „az a személy, aki részére az adóalany a későbbi értékesítést teljesíti” kifejezésből nem tűnik ki egyértelműen, hogy az értékesítési láncban részt vevő harmadik gazdasági szereplőnek ténylegesen át kell-e vennie az érintett termékeket, amelyeket így a rendelkezésére bocsátanak, vagy hogy az említett rendelkezésben előírt feltétel az e gazdasági szereplő ügyfele részére történő közvetlen értékesítés esetén is teljesül-e.

41 Következésképpen az alapügy lényegében arra a tényre vonatkozik, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontja értelmében vett „későbbi értékesítést” nem a harmadik gazdasági szereplő (azaz C kereskedő), hanem közvetlenül annak ügyfele (azaz D kereskedő) részére teljesítették.

42 Így első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy a termékeket ténylegesen nem háromszögügylet keretében szállították azon személyhez, aki számára a későbbi értékesítést teljesítik, hanem azokat azon ügyfele részére fuvarozzák, akinek e termékeket továbbértékesíti, és aki a viszonteladóval azonos tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezik, nem akadálya annak, hogy az említett rendelkezésben előírt feltételt teljesítettnek lehessen tekinteni.

43 E körülmények között az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés lényegében a héairányelv 141. cikkének c) és d) pontja értelmében vett „a későbbi értékesítés megrendelője” fogalmának értelmezésére vonatkozik.

44 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítést úgy határozza meg, mint a „birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

45 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha azok tulajdonosa lenne (lásd: 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet, C-209/14, EU:C:2015:440, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Márpedig a materiális javak feletti, a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása nem követeli meg, hogy az a fél, akire e materiális javakat átruházzák, e dologgal fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy az említett materiális javakat fizikailag elszállítsák neki, és/vagy azokat fizikailag megkapja (2015. július 15-i Itales végzés, C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 36. pont; lásd még analógia útján: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet, C-430/09, EU:C:2010:786, 42. pont).

47 A Bíróságnak e tekintetben már volt alkalma pontosítani, hogy az a tény, hogy valamely terméket nem közvetlenül a beszerzési számla kibocsátójától vettek át, nem feltétlenül a valódi értékesítő csalárd színlelésének a következménye, hanem más olyan okai is lehetnek, mint például ugyanazon termékek két egymást követő eladásának a fennállása, amely termékeket a megrendelésre közvetlenül az első eladótól a második vevőig szállítják, és így a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, két egymást követő termékértékesítés, de csak egy tényleges szállítás valósul meg. Ezenkívül nem szükséges, hogy az első vevő e szállítás időpontjában a szóban forgó termékek tulajdonosává váljon, mivel az e rendelkezés értelmében vett értékesítés fennállása nem feltételezi a termék tulajdonjogának az átruházását (lásd: 2015. július 15-i Itales végzés, C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Így meg kell állapítani, hogy a héairányelv 141. cikkének c) és d) pontja nem követeli meg, hogy az e rendelkezések értelmében vett „későbbi értékesítés” címzettje fizikailag rendelkezzen az értékesített birtokba vehető dologgal, sem pedig azt, hogy az említett materiális javakat fizikailag e személy részére szállítsák, és/vagy e személy fizikailag megkapja azt. Így az ilyen termékértékesítésre sor kerülhet az azon személy felé irányuló egyetlen szállítás keretében, akinek az említett címzett a materiális javakat továbbértékesíti.

49 Egyébiránt a héairányelv 42. és 141. cikkében foglalt eltérést engedő szabályozás által követett célok megerősítik ezt az értelmezést. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint, noha ezen irányelv 141. cikkének célja annak elkerülése, hogy a köztes beszerzőnek (azaz B kereskedő) a termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek kelljen eleget tennie, az említett irányelv 41. és 42. cikke annak biztosítására irányul, hogy a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzésre a végső beszerző szintjén vessenek ki héát (azaz C kereskedő) szintjén, amely a későbbi értékesítés címzettje, miközben elkerülik ezen ügylet kettős adóztatását (lásd ebben az értelemben: 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C-580/16, EU:C:2018:261, 41. és 50. pont; 2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 53. pont). Márpedig e célok megvalósítása nem függ attól a körülménytől, amely szerint a termékeket fizikailag ahhoz a személyhez szállítják, akinek a részére a későbbi értékesítés történik.

50 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy a háromszögügylet keretében értékesített termékeket fizikailag nem ahhoz a személyhez szállítják, akinek a részére a későbbi értékesítést teljesítik, hanem azon ügyfele részére, akinek e termékeket továbbértékesíti, és aki a viszonteladóval azonos tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezik, nem akadálya annak, hogy az említett rendelkezésben előírt feltételt teljesítettnek lehessen tekinteni.

A második kérdésről

51 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontjában előírt feltétel tiszteletben tartása szempontjából jelentőséggel bír-e az a tény, hogy a háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés hatálya alá tartozó gazdasági szereplőnek tudomása van arról, hogy a későbbi értékesítést nem azon személy részére hajtották végre, akinek a részére ezen értékesítést teljesítették, hanem az ügyfele részére.

52 A fenti 46–50. pontban szereplő megfontolásokra tekintettel a második kérdésre nemleges választ kell adni. Az ezzel ellentétes megközelítés egyébként ellentétes lenne azzal az ítélkezési gyakorlattal, amely szerint az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni (lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; lásd még ebben az értelemben: 2018. július 11-i E LATS ítélet, C-154/17, EU:C:2018:560, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy a háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés hatálya alá tartozó gazdasági szereplőnek tudomása van arról, hogy az érintett termékeket fizikailag nem azon személyhez szállítják, akinek a részére a későbbi értékesítést teljesítik, hanem azon ügyfele részére, akinek azokat továbbértékesíti, és aki a viszonteladóval azonos tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezik, nincs hatással az említett rendelkezésben előírt feltétel tiszteletben tartására.

A harmadik kérdésről

54 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 41. és 42. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amellyel a beszerző e beszerzést megvalósította, és e beszerző nem részesülhet az ezen irányelv 41. cikkének második bekezdésében előírt adóalap-csökkentésben, amennyiben megállapítást nyer, hogy az említett beszerző tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a héarendszerrel való visszaélést megvalósító ügyletekben vesz részt.

55 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az európai uniós jogi normákra (lásd: 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, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Ezenfelül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat (lásd: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy főszabály szerint a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a héairányelvben előírt, csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott jogok igénybevételét, legyen szó akár a Közösségen belüli termékértékesítéshez

kapcsolódó héalevonási, -mentességi vagy -visszatérítési jogról (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. pont).

58 Ez az eset nemcsak akkor áll fenn, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel az értékesítő vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt (lásd: 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, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Mivel a visszaélésszerű vagy csalárd cselekmények nem alapozhatnak meg az uniós jogrend által biztosított jogot, valamely előny héairányelv szerinti megtagadása nem jelenti azt, hogy ezen irányelv alapján kötelezettséget rónak az érintett magánszemélyre, hanem csupán annak a megállapításnak az egyszerű következménye, amely szerint az elérni kívánt előny megszerzéséhez megkövetelt, az említett irányelvben e jogot illetően előírt objektív feltételek valójában nem teljesülnek (lásd: 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, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 E tekintetben a Szlovén Köztársasághoz hasonlóan hangsúlyozni kell, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv szerinti előny alkalmazásának megtagadása nem ellentétes sem az arányosság elvével, sem az adósemlegesség elvével, sem a jogbiztonság elvével, sem pedig a bizalomvédelem elvével. Ezen elvekre ugyanis nem hivatkozhat azon adóalany, amely szándékosan vett részt az adókijátszásban, és veszélyeztette a közös héarendszer működését (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7-i R. ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 53. és 54. pont).

61 A fenti megfontolásokra, valamint a héairányelv 42. és 141. cikkében előírt eltérést engedő szabályozás által követett, a fenti 49. pontban említett célokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 41. és 42. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon tagállam hatóságainak és bíróságainak a feladata, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amellyel a héaalany beszerző Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre, hogy e beszerzővel szemben megtagadják az ezen irányelv 42. és 141. cikkében előírt szabályozás és az említett irányelv 41. cikkének második bekezdésében előírt adóalap-csökkentés alkalmazását, ha megállapítást nyer, hogy az említett beszerző tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az e szabályozás alkalmazásának igazolására hivatkozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt.

A költségekről

62 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 TÖRVÉNYSZÉK (előzetes döntés hozatali tanács)

a következőképpen határozott:

1) **A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottérték-adó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 141. cikkének c) pontját**

a következőképpen kell értelmezni:

az a tény, hogy a háromszögügylet keretében értékesített termékeket fizikailag nem ahhoz a személyhez szállítják, akinek a részére a későbbi értékesítést teljesítik, hanem azon ügyfele részére, akinek e termékeket továbbértékesíti, és aki a viszonteladóval azonos tagállamban hozzáadottértékadó (héa)-azonosítószámmal rendelkezik, nem akadálya annak, hogy az említett rendelkezésben előírt feltételt teljesítettnek lehessen tekinteni.

2) **A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 141. cikkének c) pontját**

a következőképpen kell értelmezni:

az a tény, hogy a háromszögügyletek tekintetében előírt egyszerűsítési intézkedés hatálya alá tartozó gazdasági szereplőnek tudomása van arról, hogy az érintett termékeket fizikailag nem azon személyhez szállítják, akinek a részére a későbbi értékesítést teljesítik, hanem azon ügyfele részére, akinek azokat továbbértékesíti, és aki a viszonteladóval azonos tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezik, nincs hatással az említett rendelkezésben előírt feltétel tiszteletben tartására.

3) **A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 41. és 42. cikkét**

a következőképpen kell értelmezni:

azon tagállam hatóságainak és bíróságainak a feladata, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amellyel a héaalany beszerző Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre, hogy e beszerzővel szemben megtagadják az ezen irányelv 42. és 141. cikkében előírt szabályozás és az említett irányelv 41. cikkének második bekezdésében előírt adóalap-csökkentés alkalmazását, ha megállapítást nyer, hogy az említett beszerző tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az e szabályozás alkalmazásának igazolására hivatkozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt.

Papasavvas Laitenberger Hesse

Stancu Dimitrakopoulos

Kihirdetve Luxembourgban, a 2025. december 3-i nyilvános ülésen.

Aláírások