A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2020. június 18.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 33. cikk – Az adóköteles ügyletek teljesítési helyének meghatározása – Fuvarozással történő termékértékesítés – Az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése – 904/2010/EU rendelet – 7., 13. és 28–30. cikk – A tagállamok közötti együttműködés – Információcsere”

A C-276/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2018. április 24-én érkezett, 2018. március 1-jei határozatával terjesztett elő

a **KrakVet Marek Batko sp.k**.

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

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

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Șereș tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. június 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a KrakVet Marek Batko sp.k. képviseletében Jalsovszky P., Fehér T. és Fischer Á. ügyvédek,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z., Tátrai M. M. és Wagner Zs., meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vláčil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében A. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: N. Travers SC,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Socio avvocato dello Stato,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon és Z. Lavery, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,

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

a főtanácsnok indítványának a 2020. február 6-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 irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.), különösen ezen irányelv 33. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) 7., 13. és 28–30. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a lengyel jog hatálya alá tartozó KrakVet Marek Batko sp.k. (a továbbiakban: KrakVet) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között termékek e társaság internetes oldalán keresztül Magyarországon lakóhellyel rendelkező vevők részére történő értékesítését terhelő hozzáadottérték-adó (héa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv (17), (61) és (62) preambulumbekezdése kimondja:

„(17) Az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – hatáskör-összeütközéshez vezethet a tagállamok között. Jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy tagállamát kell tekinteni, aki a szolgáltatás megrendelője.

[…]

(61) Alapvető jelentőséggel bír a HÉA-rendszer egységes alkalmazásának biztosítása. Ennek érdekében végrehajtási intézkedéseket kell elfogadni.

(62) Ezen intézkedéseknek különösen a határokon átnyúló ügyletek kettős adóztatásának problémájával kell foglalkozniuk, amely annak következtében fordulhat elő, hogy a tagállamok eltérően alkalmazzák az adóztatandó ügylet helyére vonatkozó szabályokat.”

4 Ezen irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viselő V. címe magában foglalja „A termékértékesítés teljesítési helye” címet viselő 1. fejezetet, amely tartalmazza a „Termékértékesítés fuvarozással” címet viselő 2. szakaszt. E szakasz magában foglalja többek között az említett irányelv 32. és 33. cikkét.

5 A 2006/112 irányelv 32. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.

[…]”

6 Ezen irányelv 33. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A 32. cikktől eltérve az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatók, feltéve, hogy a következő feltételek teljesülnek:

a) a termékértékesítést adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére teljesítik, akinek Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, vagy bármely más nem adóalany személy részére;

b) az értékesített termék nem új közlekedési eszköz és azt nem a próbaüzemmel vagy anélkül történő összeszerelés vagy üzembe helyezés után értékesítette az eladó vagy az ő képviseletében eljáró személy.”

A 904/2010 rendelet

7 A 904/2010 rendelet (5), (7) és (8) preambulumbekezdése kimondja:

„(5) A belső piac kiteljesítésére irányuló adóharmonizációs intézkedéseknek magukban kell foglalniuk egy közös tagállamközi-együttműködési rendszer létrehozását – különösen az információcsere területén –, amelyben a tagállamok illetékes hatóságai segítséget nyújtanak egymásnak és együttműködnek a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, a Közösségen belüli termékbeszerzéseket és a termékimportot terhelő héa megfelelő alkalmazását.

[…]

(7) A befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítésének biztosításához is.

(8) A héa megfelelő alkalmazásának ellenőrzése a letelepedés szerinti tagállamtól eltérő tagállam szerint adóköteles ügyletek esetében gyakran olyan információktól függ, amelyek a letelepedés szerinti tagállam birtokában vannak, vagy amelyeket ez utóbbi tagállam sokkal könnyebben tud megszerezni. Az ilyen ügyletek hatékony ellenőrzése ezért a letelepedés szerinti tagállam információgyűjtésétől, illetve erre való képességétől függ."

8 E rendelet 1. cikkének (1) bekezdése előírja:

„E rendelet azon feltételeket állapítja meg, amelyek szerint a héára vonatkozó jogszabályok alkalmazásáért felelős illetékes tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását.

E célból a rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek és átadják egymásnak a héa helyes megállapításához, a héa – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történő – helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges információkat. E rendelet meghatározza különösen azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok elektronikus úton összegyűjtik és kölcsönösen átadják az említett információkat."

9 Az említett rendelet „Információcsere megkeresésre" címet viselő II. fejezetében található, „Információ és közigazgatási vizsgálat iránti megkeresés" címet viselő 1. szakasz magában foglalja az ugyanezen rendelet 7. cikkét, amely a következőképpen rendelkezik:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság átadja az 1. cikkben említett információkat, beleértve az egyedi esetekre vonatkozókat is.

(2) Az (1) bekezdésben említett információátadás céljából a megkeresett hatóság gondoskodik az említett információk megszerzéséhez szükséges közigazgatási vizsgálatok elvégzéséről.

(3) 2014. december 31-ig az (1) bekezdésben említett megkeresés tartalmazhat közigazgatási vizsgálat iránti indokolt megkeresést. Amennyiben a megkeresett hatóság a közigazgatási vizsgálatot szükségtelennek találja, ennek indokait haladéktalanul közli a megkereső hatósággal.

[…]"

10 A 904/2010 rendelet „Információcsere előzetes megkeresés nélkül" címet viselő III. fejezetében e rendelet 13. cikke a következőket mondja ki:

„(1) Az 1. cikkben említett információt minden tagállam illetékes hatósága előzetes megkeresés nélkül továbbítja a többi érintett tagállam illetékes hatóságának, a következő esetekben:

a) az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és a rendeltetési tagállam ellenőrzési rendszerének hatékony működéséhez szükség van a származási tagállam által szolgáltatott információra;

b) valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a héára vonatkozó szabályozást megsértették vagy feltehetőleg megsértették;

c) a másik tagállamban az adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn.

(2) Az előzetes megkeresés nélküli információcsere vagy a 14. cikk értelmében automatikus, vagy a 15. cikk értelmében önkéntes.

(3) Az információk továbbítására az 58. cikk (2) bekezdésében előírt eljárással elfogadott formanyomtatványok segítségével kerül sor.”

11 Az említett rendelet VII. fejezetében szereplő 28. cikk a következőket írja elő:

„(1) A megkereső és a megkeresett hatóság közötti megállapodás alapján és az utóbbi által megállapított feltételekkel összhangban a megkereső hatóság felhatalmazott tisztviselői az 1. cikk szerinti információcsere céljából jelen lehetnek a megkeresett hatóság hivatalaiban, illetőleg bármilyen olyan helyen, ahol ezen hatóságok tevékenységüket végzik. Amennyiben a kért információt olyan dokumentum tartalmazza, amelyhez a megkeresett hatóság tisztviselői hozzáférhetnek, úgy a megkereső hatóság tisztviselői másolatot kapnak arról.

(2) A megkereső és a megkeresett hatóság közötti megállapodás alapján és az utóbbi által megállapított feltételekkel összhangban a megkereső hatóság felhatalmazott tisztviselői az 1. cikk szerinti információcsere céljából jelen lehetnek a megkeresett tagállam területén elvégzett közigazgatási vizsgálatoknál. Az ilyen közigazgatási vizsgálatokat kizárólag a megkeresett hatóság tisztviselői végezhetik. A megkereső hatóság tisztviselői a megkeresett hatóság tisztviselőinek ellenőrzési jogkörét nem gyakorolhatják. Ugyanakkor beléphetnek ugyanazokba a helyiségekbe, és hozzáférhetnek ugyanazokhoz a dokumentumokhoz, mint a megkeresett hatóság tisztviselői, de csak a megkeresett hatóság tisztviselőinek a közvetítésével és kizárólag a folyamatban lévő közigazgatási vizsgálat céljából.

(3) A megkereső hatóság azon tisztviselőinek, akik az (1) és a (2) bekezdéssel összhangban egy másik tagállamban tartózkodnak, bármikor fel kell tudniuk mutatni a személyazonosságukat és hivatalos minőségüket igazoló írásbeli felhatalmazásukat.”

12 A 904/2010 rendelet „Egyidejű ellenőrzések” címet viselő VIII. fejezete magában foglalja e rendelet 29. és 30. cikkét.

13 Az említett rendelet 29. cikkének a szövege a következő:

„A tagállamok hozzájárulhatnak ahhoz, hogy egyidejű ellenőrzéseket végezzenek minden olyan esetben, amikor véleményük szerint az ilyen ellenőrzés hatékonyabb, mintha csak egyetlen tagállamban kerülne sor ellenőrzésre.”

14 Ugyanezen rendelet 30. cikke értelmében:

„(1) Valamely tagállam önállóan határozza meg, hogy mely adóalanyokat szándékozik egyidejű ellenőrzésre javasolni. E tagállam illetékes hatósága értesíti a többi érintett tagállam illetékes hatóságait azon esetekről, amelyeket egyidejű ellenőrzésre javasol. Döntését, amennyire csak lehetséges, a döntés alapjául szolgáló információ közlésével indokolja. Meghatározza azon időszakot, amelyben célszerű az ellenőrzést végrehajtani.

(2) Amennyiben egy tagállam illetékes hatósága egyidejű ellenőrzésre vonatkozó javaslatot kap, a javaslat kézhezvételétől számított főszabály szerint két héten, de legfeljebb egy hónapon belül megerősíti egyetértését vagy közli indokolással ellátott elutasítását a másik tagállam illetékes hatóságával.

(3) Az érintett tagállamok minden illetékes hatósága kijelöl egy képviselőt, aki felelős az ellenőrzési műveletet felügyeletéért és összehangolásáért.”

Az (EU) 2017/2455 irányelv

15 A 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelv (HL 2017. L 348., 2021. o.; helyesbítés: HL 2019. L 245., 9. o.) a 2. cikkében, amely „A 2006/112/EK irányelv 2021. január 1-jén hatályba lépő módosításai” címet viseli, a következőket írja elő:

„2021. január 1-jei hatállyal a 2006/112/EK irányelv a következőképpen módosul:

1. a 14. cikk a következő bekezdéssel egészül ki:

»4. Ezen irányelv alkalmazásában:
   1. ’termékek Közösségen belüli távértékesítése’: olyan termékek értékesítése, amelyeket az értékesítő adott fel vagy fuvarozott el, illetve amelyeket az értékesítő megbízásából – többek között az értékesítő közvetett részvételével – adtak fel vagy fuvaroztak el olyan tagállamból, amely eltér attól a tagállamtól, amelyben a feladott, illetve fuvarozott termékek a beszerzőhöz megérkeznek, amennyiben teljesülnek a következő feltételek:
      a) a termékértékesítést olyan adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére teljesítik, akinek, illetve amelynek a Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá, vagy bármely más nem adóalany személy részére;
      b) az értékesített termék nem új közlekedési eszköz és nem olyan termék, amelyet próbaüzemmel vagy anélkül történő összeszerelés vagy üzembe helyezés után értékesít az eladó vagy az ő megbízásából eljáró személy.

[…]«

[…]

3. A 33. cikk helyébe a következő szöveg lép:

»33. cikk

A 32. cikktől eltérve:
   a) a termékek Közösségen belüli távértékesítése esetében teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a beszerző részére történő feladás, illetve fuvarozás befejezésekor vannak;
   b) harmadik területekről vagy harmadik országokból olyan tagállamba importált termékek távértékesítése esetében, amely tagállam eltér attól a tagállamtól, ahol a termékek beszerző részére történő feladása, illetve fuvarozása befejeződik, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a beszerző részére történő feladás, illetve fuvarozás befejezésekor vannak;
   c) harmadik területekről vagy harmadik országokból azon tagállamba importált termékek távértékesítése esetén, amely tagállamban a termékek beszerző részére történő feladása, illetve fuvarozása befejeződik, az említett tagállamot kell teljesítési helynek tekinteni, feltéve, hogy az említett termékekre vonatkozó héát a XII. cím 6. fejezetének 4. szakaszában foglalt különös szabályozás keretében kell bevallani.«

[…]”

A magyar jog

16 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) alapügyre alkalmazandó változatának 2. §-a a következőképpen rendelkezik:

„E törvény alapján adót kell fizetni:

a) adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása,

[…]

után.”

17 Az áfatörvény 25. §-a értelmében:

„Abban az esetben, ha a terméket küldeményként nem adják fel vagy nem fuvarozzák el, a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék az értékesítés teljesítésekor ténylegesen van.”

18 Az áfatörvény 29. §-a (1) bekezdésének szövege a következő:

„Abban az esetben, ha a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását az értékesítő maga, illetőleg – javára – más végzi, és az értékesítés eredményeként a termék a Közösség más tagállamában van, mint ahol az a küldeménykénti feladásakor vagy a fuvarozás megkezdésekor volt, a 26. és 28. §-tól eltérően a termék értékesítésének teljesítési helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti megérkezésekor vagy a fuvarozás befejezésekor van, feltéve, hogy

a) a termék értékesítése
   aa) olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére történik, akinek (amelynek) e beszerzése, mint termék Közösségen belüli beszerzése után a 20. § (1) bekezdésének a) és d) pontja értelmében nem kell adót fizetnie; vagy
   ab) nem adóalany személy, szervezet részére történik; továbbá

b) az értékesített termék:
   ba) nem új közlekedési eszköz; illetőleg
   bb) nem szolgál fel- vagy összeszerelés tárgyául, függetlenül attól, hogy azt kíséri-e próbaüzem, vagy nem.

[…]”

19 Az áfatörvény 82. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Az adó mértéke az adó alapjának 27 százaléka.”

20 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változata 2. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.”

21 Az adózás rendjéről szóló törvény 6. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy e törvény írja elő.”

22 Az adózás rendjéről szóló törvény 86. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.”

23 Az említett törvény 95. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások – ideértve az elektronikusan tárolt adatokat is –, az adózó által a könyvei, nyilvántartásai vezetéséhez, valamint a bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftverek, informatikai rendszerek, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le.”

24 Az adózás rendjéről szóló törvény 170. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. […]”

25 E törvény 178. §-ának 3. pontja a következőképpen rendelkezik:

„E rendelet […] alkalmazásában:

[…]

adókülönbözet: a bevallott (bejelentett), bevallani (bejelenteni) elmulasztott vagy a bevallás (bejelentés) alapján kivetett, kiszabott és az adóhatóság által utólag megállapított adó, költségvetési támogatás különbözete, ide nem értve a következő időszakra átvihető követelés különbözetét.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

26 A KrakVet Lengyelországban letelepedett társaság. Magyarország területén sem irodával, sem raktárral nem rendelkezik, és nincs héatelephelye, amit a magyar adóhatóság sem vitatott.

27 Tevékenysége állatok számára készült termékek értékesítésére irányul, amelyeket többek között a www.zoofast.hu címen elérhető internetes oldalán keresztül forgalmaz. E webshopon keresztül több vevővel is rendelkezett Magyarországról.

28 2012-ben az említett internetes oldalon lehetőséget kínált a vevői számára, hogy az általa forgalmazott termékek elszállítása érdekében szerződést kössenek egy olyan Lengyelországban letelepedett fuvarozó céggel, amely maga nem részes fele e szerződésnek. A vevők ugyanakkor azon túl, hogy a megvásárolt

termékeket közvetlenül a KrakVet raktárában is átvehették, szabadon választhattak a felajánlottól eltérő fuvarozót is. Másfelől a KrakVet egyes saját logisztikai szükségleteinek ellátásával e fuvarozó céget bízta meg.

29 A szóban forgó termékeket az említett fuvarozó cég két Magyarországon letelepedett, futárpostai szolgáltatásokat nyújtó társaság raktárába szállította, amelyek ezt követően azokat kiszállították a magyar ügyfelek részére. A megvásárolt termékek árának kiegyenlítésére utánvéttel, a futárszolgálat részére történő fizetéssel vagy előre utalással került sor.

30 A KrakVet, mivel kétségei merültek fel a tevékenységével összefüggésben felmerülő héa beszedésére joghatósággal rendelkező tagállam tekintetében, a székhelye szerinti illetékes adóhatósághoz fordult, hogy ez utóbbi foglaljon állást e tekintetben. A lengyel adóhatóság feltételes adómegállapításában a KrakVet ügyleteiről kimondta, hogy azok teljesítési helye Lengyelországban van, és hogy e társaságnak e tagállamban kell megfizetnie a héát.

31 Az elsőfokú adóhatóság áfaadónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a KrakVetnél a 2012. évre vonatkozóan. Ennek során e hatóság ezen társaság mint adózó részére technikai adószámot hozott létre.

32 Tekintettel arra, hogy a magyar adóhatóságnak kevés információ állt rendelkezésére a KrakVettel, illetve az e társaság adózást érintő működésével kapcsolatban, annak megítélése, hogy e társaság áfaszempontból letelepedettnek minősül-e Magyarországon, nem volt számára lehetséges. Így ezen adóhatóság kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le az említett társaság által végzett tevékenységgel összefüggésben.

33 A magyar elsőfokú adóhatóság ezen adóigazgatási eljárás során többek között megkereste a lengyel adóhatóságot az uniós jog által előírt adóügyi együttműködési szabályok alapján.

34 A magyar elsőfokú adóhatóság a 2016. augusztus 16-i határozatával a KrakVet terhére áfaadónemben adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után adóbírságot szabott ki, és késedelmi pótlékot számított fel, valamint a magyar adóhatóságnál való bejelentkezési kötelezettségének elmulasztása miatt vele szemben mulasztási bírságot szabott ki.

35 A KrakVet fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben az alapügy másodfokú adóhatóságként eljáró alpereséhez, amely 2017. január 23-án hozott határozatával helybenhagyta a magyar elsőfokú adóhatóság határozatát. A KrakVet a kérdést előterjesztő bíróság előtt megtámadta az előbbi határozatot.

36 E bíróság úgy véli, hogy az alapeljárásbeli jogvita kimenetele egyrészt a tagállami adóhatóságok 904/2010 rendelet alapján fennálló együttműködési kötelezettségének terjedelmétől, másrészt pedig az „eladó által vagy megbízásából” feladott vagy fuvarozott termékek értékesítésének a 2006/112 irányelv 33. cikke szerinti fogalma értelmezésétől függ.

37 Közelebbről arra keresi a választ, hogy az adósemlegesség elvére és a kétszeres adóztatás elkerülésére irányuló célra tekintettel a magyar adóhatóságnak lehetősége van-e arra, hogy a lengyel adóhatóság által képviselttől eltérő álláspontra helyezkedjen. Ez esetben úgy véli, hogy pontosítani kell egyrészt a tagállami adóhatóságoknak az alapügyben szóban forgó termékértékesítések teljesítési helyének meghatározása tekintetében fennálló együttműködési kötelezettségéből eredő követelményeket, másrészt pedig a tévesen megfizetett héa visszatérítése tekintetében esetlegesen fennálló jogra vonatkozó feltételeket.

38 Ezenkívül tisztázni kell, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek a 2006/112 irányelv 33. cikkének hatálya alá tartoznak-e, aminek következtében a teljesítés helyének azt a tagállamot kell tekinteni, amelyben a termékek a beszerző részére történő feladás, illetve fuvarozás befejezésekor vannak. Ezzel

kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az uniós jog azon módosításai, amelyek a 2017/2455 irányelvnek megfelelően 2021. január 1-jén lépnek hatályba, és amelyek alapján az eladó megbízásából történő fuvarozás magában foglalná azokat az eseteket is, amikor a termék feladására vagy elfuvarozására az értékesítő közvetett megbízásából kerül sor, milyen lehetséges következményekkel járnak az ilyen értelmezésre nézve.

39 Másfelől az alapügyben fennálló helyzet azt a kérdést is felveti, hogy annak sajátos körülményeire való tekintettel a KrakVet által folytatott gyakorlat visszaélésszerű magatartásnak tekinthető-e.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv […] célkitűzéseit, így különösen a [héairányelv (17) és (62) preambulumbekezdésében] megfogalmazott, a tagállamok közötti hatásköri összeütközések és a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó követelményeket, továbbá a [904/2010] rendeletet, különösen annak (5), (7) és (8) számú preambulumbekezdéseit és 7., 13., és 28–30. cikkeit, hogy azok nem teszik lehetővé az olyan tagállami hatósági gyakorlatot, amely ugyanazon ügyletet egy másik tagállami hatóságnak ugyanarra az ügyletre vonatkozó, azonos tényálláson alapuló jogértelmezésével és ennek alapján kiadott kötelező erejű feltételes adómegállapításával, valamint a mindezeket megerősítő adóellenőrzés során tett megállapításával szemben eltérően minősíti, ezzel az adózó kétszeres adóztatását előidézve?

2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz alapján az ilyen gyakorlat nem ellentétes a[z Uniós] joggal, akkor a [2006/112] irányelv és az uniós jog figyelembevételével jogosult-e a tagállami adóhatóság arra, hogy egyoldalúan határozza meg az adókötelezettséget, figyelmen kívül hagyva azt, hogy az adózó magatartásának jogszerűségét egy másik tagállam adóhatósága előzetesen az adózó kérésére és utólagosan ellenőrzése során határozataiban többször megerősítette?

Vagy pedig az adósemlegesség elvének biztosítása és a kétszeres adóztatás elkerülése érdekében köteles-e az adózó ügyében együttműködni a két tagállam adóhatósága[,] és megállapodásra jutni azért, hogy az adózónak csak az egyik országban kelljen a [héát] befizetni[e]?

3) Amennyiben a második kérdésre adott válasz alapján a tagállami adóhatóság jogosult az átminősítést egyoldalúan megtenni, a [2006/112] irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy a [héa]fizetésre kötelezett adózónak a másik tagállam adóhatósága által feltételes adómegállapításban rögzített, adóellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozóan befizetett adóját a másik tagállam adóhatósága köteles visszautalni annak érdekében, hogy ezáltal a kétszeres adóztatás elkerülése és az adósemlegesség elve biztosítva legyen?

4) Miként értelmezhető a harmonizált [héairányelv] 33. cikk (1) bekezdésének első mondatában foglalt azon kifejezés, hogy a fuvarozás az értékesítő fél »által vagy megbízásából« megy végbe? Az említett kifejezés magában foglalja-e azt az esetet, amikor az adóz[ó m]int eladó internetes vásárlási felületén felajánlja annak lehetőségét, hogy a vevő egy olyan logisztikai vállalkozással kössön szerződést, amellyel az eladó az értékesítéstől eltérő ügyletekben együttműködik, amellett, hogy a vevő szabadon választhat a felajánlottól eltérő, más fuvarozót is, és a fuvarozási szerződést a vevő és a fuvarozó köti, az eladó a szerződésben nem részes fél?

Az értelmezés szempontjából – különös tekintettel a jogbiztonság elvére – van-e jelentősége annak, hogy a [2006/112] irányelv említett rendelkezését átültető jogszabályokat a tagállamoknak 2021-ig módosítaniuk kell oly módon, hogy [ezen] irányelv 33. cikk (1) bekezdése a fuvarozó kiválasztásában való közvetett közreműködés esetén is alkalmazandó legyen?

5) Az uniós jogot, így különösen a [2006/112] irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy az alábbi tények együtt vagy külön-külön relevanciával bírnak annak értékelése szempontjából, hogy a termék értékesítését, valamint elszállítását vagy fuvarozását végző független társaságok közti jogi kapcsolat kialakítását az adózó a [héairányelv] 33. cikkének megkerülésére, ezáltal a joggal való visszaélés megvalósítására hozta e létre, amely annak kihasználására irányult, hogy a másik tagállamban alkalmazandó általános forgalmi adó mértéke alacsonyabb volt:
   5.1) ha a fuvarozást végző logisztikai vállalkozás az adózóval kapcsolt vállalkozás és az adózónak más, a fuvarozástól független szolgáltatásokat nyújt;
   5.2) ugyanakkor a vevő bármely időpontban eltérhet attól az adózó által ajánlott gyakorlattól, hogy a fuvarozáshoz a vele szerződött logisztikai partnerét keresse meg, a vevőnek lehetősége volt eltérő fuvarozót megbízni vagy az árut személyesen átvenni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első, második és harmadik kérdésről

41 Első, második és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, valamint a 904/2010 irányelv 7., 13. és 28–30. cikkét, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatóságai valamely ügyletet a héa tekintetében egyoldalúan eltérő adójogi bánásmódban részesíthetnek annál, mint amely alapján valamely másik tagállamban ezen ügylet már megadóztatásra került.

42 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv V. címe tartalmazza az adóztatandó ügyletek teljesítési helyének meghatározására vonatkozó rendelkezéseket, amely rendelkezések célja – többek között ezen irányelv (17) és (62) preambulumbekezdése értelmében – a joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek akár kettős adóztatáshoz, akár a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (lásd ebben az értelemben: 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet, C-111/05, EU:C:2007:195, 43. pont).

43 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a 904/2010 rendelet – amint annak (5) és (7) preambulumbekezdéséből kitűnik – arra irányul, hogy különösen az információcsere területén való közös tagállamközi-együttműködési rendszer létrehozásával hozzájáruljon annak biztosításához, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra különösen azon tevékenységek vonatkozásában, amelyeket e tagállamok valamelyikének területén folytatnak, ugyanakkor amelyekhez kapcsolódóan a héát valamely másik tagállamban kell megfizetni. Márpedig, amint azt az uniós jogalkotó e rendelet (8) preambulumbekezdésében elismerte, a héa megfelelő alkalmazásának ellenőrzése a letelepedés szerinti tagállamtól eltérő tagállam szerint adóköteles ügyletek esetében gyakran olyan információktól függ, amelyek a letelepedés szerinti tagállam birtokában vannak, vagy amelyeket ez utóbbi tagállam sokkal könnyebben tud megszerezni.

44 Ily módon az említett rendelet – 1. cikkének (1) bekezdése értelmében – megállapítja azon feltételeket, amelyek szerint a héára vonatkozó jogszabályok alkalmazásáért felelős illetékes tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását, és e célból a rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek szerint a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek, és átadják egymásnak a héa helyes megállapításához, a héa – különösen a Közösségen belüli ügyletek esetében történő – helyes alkalmazásának ellenőrzéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges információkat.

45 Ennek alapján a 904/2010 rendelet 7. és 13. cikke – e rendelet azon II. és III. fejezete címének megfelelően, amelyekbe e rendelkezések illeszkednek – a tagállamok illetékes hatóságai közötti információcserére vonatkozik, amelyre e tagállamok valamelyike által intézett megkeresést követően vagy előzetes megkeresés nélkül kerül sor. E rendelet 28. cikkét illetően, az – amint az a rendelet e cikket magában foglaló VII. fejezetének címéből is kitűnik – a megkereső hatóság felhatalmazott

tisztviselőinek a megkeresett tagállam közigazgatási hivatalaiban való jelenlétére, valamint az e tagállam területén lefolytatott közigazgatási vizsgálatokban való részvételükre vonatkozik. Másfelől, az említett rendelet 29. és 30. cikke – a rendelet azon VIII. fejezete címének megfelelően, amelyben e rendelkezések találhatók – azon egyidejű ellenőrzésekre vonatkozik, amelyek elvégzéséről a tagállamok megállapodhatnak.

46 A 904/2010 rendelet tehát olyan közös együttműködési rendszer létrehozását teszi lehetővé, amelynek révén valamely tagállami adóhatóság megkereséssel élhet valamely másik tagállam adóhatósága felé, különösen akkor, ha az e rendelet (7) preambulumbekezdésében szereplő azon kötelezettségre figyelemmel, amely szerint a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héa helyesen kerüljön megállapításra, az ilyen megkeresés célszerűnek, sőt szükségesnek bizonyulhat (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 57. pont).

47 Ez lehet a helyzet különösen akkor, ha valamely tagállam adóhatósága tudomással bír, vagy annak észszerűen tudomással kell bírnia arról, hogy valamely másik tagállam adóhatósága olyan információkkal rendelkezik, amelyek hasznosak, sőt elengedhetetlenek annak megállapításához, hogy a héa az első tagállamban felszámítható-e (2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 58. pont).

48 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy a 904/2010 rendelet arra szorítkozik, hogy lehetővé tegye az azon információk cseréje céljából történő közigazgatási együttműködést, amelyek szükségesek lehetnek a tagállamok adóhatóságai számára. E rendelet tehát nem szabályozza e hatóságok arra vonatkozó hatáskörét, hogy az ilyen információkra tekintettel a 2006/112 irányelv alapján minősítsék az érintett ügyleteket (lásd analógia útján: 2009. január 27-i Persche ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 62. és 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ebből következően a 904/2010 rendelet nem ír elő sem olyan kötelezettséget, amelynek értelmében két tagállam adóhatóságainak együtt kellene működniük annak érdekében, hogy valamely ügylet héa szempontjából történő megítélését illetően közös megoldásra jussanak, sem pedig olyan követelményt, amely alapján valamely tagállam adóhatóságai kötve lennének ezen ügylet tekintetében valamely másik tagállam adóhatóságai által tett minősítéshez.

50 Végezetül meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv helyes alkalmazásával elkerülhető a kettős adóztatás, továbbá biztosítható az adósemlegesség, és ily módon megvalósíthatók a jelen ítélet 42. pontjában hivatkozott célok (lásd ebben az értelemben: 2017. július 26-i Toridas ítélet, C-386/16, EU:C:2017:599, 43. pont). Ennélfogva abból, hogy egy vagy több tagállam az érintett tagállamban érvényesülőtől eltérő megközelítést alkalmaz, mindazonáltal nem vezethető le az, hogy ezen irányelv rendelkezéseit tévesen alkalmazzák (lásd ebben az értelemben: 2018. július 5-i Marcandi ítélet, C-544/16, EU:C:2018:540, 65. pont).

51 Amennyiben valamely tagállam bíróságai az előttük folyamatban lévő jogvitában, amelyben az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozó, a Bíróság döntését igénylő kérdés merül fel, megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet adóügyi szempontból eltérően kezelik, jogosultak, sőt – attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem – kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz (lásd ebben az értelemben: 2018. július 5-i Marcandi ítélet, C-544/16, EU:C:2018:540, 64. és 66. pont).

52 Ugyanakkor, amennyiben a Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás keretében hozott határozatát követően adott esetben bebizonyosodik, hogy a tagállamban a héa már jogalap nélkül került megfizetésre, hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. Ennélfogva az érintett tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével

kivetett adók visszatérítésére. A jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelem a tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó igény körébe tartozik, amelynek célja az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adó uniós joggal való összeegyeztethetetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A fentiekre figyelemmel az első, második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet, valamint a 904/2010 irányelv 7., 13. és 28–30. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatóságai valamely ügyletet a héa tekintetében egyoldalúan eltérő adójogi bánásmódban részesíthetnek annál, mint amely alapján valamely másik tagállamban ezen ügylet már megadóztatásra került.

A negyedik kérdésről

54 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 33. cikkét, hogy amennyiben az egyik tagállamban letelepedett eladó által a másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére értékesített termékek ez utóbbiak részére történő elszállítását az eladó által ajánlott társaság végzi, amely társasággal ugyanakkor a vevők szabadon köthetnek szerződést e szállításra, e termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket az „eladó által vagy megbízásából” adtak fel vagy fuvaroztak el.

55 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a 2017/2455 irányelv 2. cikke úgy rendelkezik, hogy a termékeket az értékesítő adja fel vagy fuvarozza el, illetve az értékesítő megbízásából – többek között az értékesítő közvetett részvételével – adják fel vagy fuvarozzák el.

56 Ugyanakkor, amint az e rendelkezésnek mind a címéből, mind pedig a szövegéből kitűnik, a 2006/112 irányelvnek az általa előírt módosítására csak 2021. január 1-jei hatállyal kerül sor.

57 Ennélfogva, mivel e módosítás az időbeli hatálya miatt nem alkalmazható az alapeljárásbeli jogvitára, az értékesítő közvetett részvételére vonatkozó szempontot nem kell figyelembe venni azon feltételek meghatározásával összefüggésben, amelyek között a terméket úgy kell tekinteni, hogy azt ezen irányelv 33. cikke értelmében az „eladó által vagy megbízásából” adták fel vagy fuvarozták el.

58 E pontosítást követően meg kell jegyezni, hogy az említett irányelv 32. cikkének megfelelően abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.

59 Ugyanakkor ugyanezen irányelv 33. cikke eltérésképpen előírja, hogy az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatók, feltéve, hogy bizonyos, az ezen rendelkezésben felsorolt feltételek teljesülnek.

60 E tekintetben, jóllehet a 2006/112 irányelv 33. cikke az ezen irányelv 32. cikkétől való eltérésnek minősül, ezen irányelv termékértékesítések teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikájával összhangban az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják (lásd ebben az értelemben: 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Annak megállapítása érdekében, hogy mit kell az ezen irányelv 33. cikke értelmében vett „eladó által vagy megbízásából” történő feladás vagy fuvarozás alatt érteni, emlékeztetni kell arra, hogy a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben: 2019. május 2-i Budimex ítélet, C-224/18, EU:C:2019:347, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 E valós gazdasági és kereskedelmi tartalomra tekintettel – amint arra a főtanácsnok az indítványának a 102. pontjában rámutatott – a termékeket az eladó megbízásából adják fel vagy fuvarozzák el, ha ténylegesen az eladó, nem pedig a vevő hozza meg az e termékek feladásának vagy fuvarozásának módjára vonatkozó döntéseket.

63 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy valamely termékértékesítés akkor tartozik a 2006/112 irányelv 33. cikkének hatálya alá, ha az eladó szerepe döntő jelentőségű a termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése és megszervezése szempontjából.

64 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitában ez a helyzet áll-e fenn, az alapügyben szóban forgó valamennyi tényezőt figyelembe véve a Bíróság hasznosnak tartja, hogy ezen értékeléssel összefüggésben e bíróság részére a következő útmutatásokat adja.

65 Amint az a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, az alapügy felperese különösen arra hivatkozik, hogy nem tekinthető úgy, hogy a szóban forgó termékeket a megbízásából adták fel vagy fuvarozták el, mivel még ha ajánlott is fuvarozó céget azon vevők részére, akik tőle vásároltak termékeket, e vevők olyan szerződés alapján bízták meg a fuvarozó céget, amelyben ő maga nem volt részes fél.

66 Azzal kapcsolatban, hogy a szerződéses kikötéseknek milyen jelentőségük van abban, hogy az ügylet adókötelesnek minősül-e, emlékeztetni kell arra, hogy mivel a szerződéses helyzet rendszerint az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözi vissza, a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 43. pont).

67 Néha azonban előfordulhat, hogy egyes szerződéses kikötések nem tükrözik vissza az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát (2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 44. pont).

68 A jelen ügyben nem tekinthető úgy, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szerződéses kikötések a szóban forgó ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözik, ha azok révén a vevők csak jóváhagyják az eladó által tett választást, aminek a vizsgálata az alapügy összes körülményének figyelembevételével a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

69 E tekintetben annak meghatározása érdekében, hogy az érintett termékeket az eladó megbízásából adták-e fel vagy fuvarozták-e el, először is azt kell figyelembe venni, hogy milyen jelentőséggel bír e termékek vevők részére történő elszállításának kérdése az érintett eladó által folytatott tevékenységet jellemző kereskedelmi gyakorlat vonatkozásában. Megállapítható többek között, hogy amennyiben e tevékenység arra irányul, hogy ellenszolgáltatás fejében aktívan kínálnak termékeket olyan tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére, amely eltér az ezen eladó székhelye szerinti tagállamtól, és amelyben ezen eladó nem rendelkezik telephellyel vagy raktárral, az érintett termékeknek a vevők részére történő elszállítását lehetővé tévő erőforrások említett eladó által való szervezése főszabály szerint az említett tevékenység lényeges részének minősül.

70 Annak értékelése során, hogy az eladó aktívan kínál-e termékeket valamely másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére, a kérdést előterjesztő bíróság többek között figyelembe veheti, hogy milyen doménen, valamint milyen nyelven érhető el azon internetes oldal, amelyen keresztül az érintett termékeket kínálják.

71 Másodszor, meg kell vizsgálni, hogy ténylegesen kinek – az eladónak vagy a vevőnek – tulajdoníthatók az érintett áruk feladásának vagy elfuvarozásának módjára vonatkozó döntések.

72 Ezzel kapcsolatban az érintett termékeknek az e termékek eladója megbízásából történő feladása vagy elfuvarozása nem vezethető le pusztán abból a körülményből, hogy a vevők által az e termékek elszállítása érdekében kötött szerződésre olyan társasággal kerül sor, amely az ezen eladó termékeinek értékesítésétől eltérő tevékenységek tekintetében együttműködik az említett eladóval.

73 Ezzel szemben más lenne a helyzet, ha e szerződéssel a vevők csak jóváhagynák az eladó döntéseit, függetlenül attól, hogy azok az érintett termékek szállításával megbízott társaság kijelölésére, illetve e termékek feladásának vagy elfuvarozásának módjára vonatkoznak.

74 Ilyen megállapítás vezethető le többek között az olyan tényezőkből, mint az érintett termékek beszerzése céljából az eladó által ajánlott társaságok alacsony – sőt akár egyetlen társaságra korlátozódó – száma, vagy az a körülmény, hogy az e termékek feladására vagy elfuvarozására vonatkozó szerződések közvetlenül ezen eladó internetes oldalán megköthetők, anélkül hogy a vevőknek önálló lépéseket kellene tenniük annak érdekében, hogy kapcsolatba lépjenek az e szállítással megbízott társasággal.

75 Harmadszor, meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy mely gazdasági szereplőre hárul a szóban forgó termékek feladásához és elfuvarozásához kapcsolódó kockázat viselése.

76 E tekintetben az alapeljárás felperese arra hivatkozik, hogy a vevőt és a fuvarozó céget kötelező szerződéses kikötések arra utalnak, hogy e teher ez utóbbira hárul, és ebből a körülményből azt a következtetést vonja le, hogy az alapügyben szóban forgó termékeket nem a megbízásából adták fel vagy fuvarozták el. Márpedig meg kell jegyezni, hogy azon körülménynek, hogy az érintett termékek szállításához kapcsolódó kockázatot a fuvarozó cég viseli, önmagában nincs következménye az azon kérdésre adott választ illetően, hogy e termékek szállítására az eladó vagy a vevő megbízásából kerül-e sor.

77 Ugyanakkor úgy tekinthető, hogy azon szerződéses kikötések ellenére, amelyek az említett termékek elszállításával megbízott társaságra hárítják a kockázat viselésének terhét, e termékek feladására vagy elfuvarozására az eladó megbízásából kerül sor, ha végső soron ténylegesen ez utóbbi viseli az e feladás, illetve elfuvarozás során bekövetkező károk megtérítésével kapcsolatos költségeket.

78 Negyedszer, meg kell vizsgálni mind az érintett termékek értékesítésére, mind pedig az azok feladására, illetve elfuvarozására vonatkozó fizetési módokat. Amennyiben – miközben a vevők formálisan különálló szerződések révén kapcsolódnak az eladóhoz és a fuvarozó céghez – e termékek megvásárlása, valamint azok feladása, illetve elfuvarozása egyetlen egységes pénzügyi ügylet tárgyát képezi, az ilyen körülményt úgy kell tekinteni, mint amely az eladónak az említett termékek szállításában való jelentős mértékű részvételére utal.

79 E tekintetben, amint azt az alapeljárás felperese a Bíróság előtti tárgyaláson elismerte, az a körülmény, hogy a vevők az érintett termékek átvételekor és e termékek fuvarozója részére fizetik meg mind e termékek árát, mind pedig a fuvarozásukhoz kapcsolódó költséget, bevett gyakorlatnak minősül.

80 A szóban forgó ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmára tekintettel az eladó ilyen közreműködése akkor is megállapítható lenne, ha bizonyítást nyerne, hogy főszabály szerint, vagy bizonyos feltételek teljesülése – így például valamely minimális vásárlási összeg elérése – esetén a feladáshoz, illetve elfuvarozáshoz kapcsolódó költségek összege csak szimbolikus jellegű, vagy hogy az eladó olyan engedményt nyújt a termékek árából, amely ugyanilyen eredményre vezet.

81 Ennélfogva a Bíróság rendelkezésére álló információk alapján és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében úgy lehet tekinteni, hogy az alapeljárás felperese az alapügyben szóban forgó termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépéseknek mind a kezdeményezése, mind pedig a szervezése tekintetében meghatározó szerepet töltött be, ily módon meg kell állapítani, hogy e termékek elszállítására a 2006/112 irányelv 33. cikke értelmében az eladó megbízásából került sor.

82 A fenti megfontolásokra tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az egyik tagállamban letelepedett eladó által a másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére értékesített termékek ez utóbbiak részére történő elszállítását az eladó által ajánlott társaság végzi, amely társasággal ugyanakkor a vevők szabadon köthetnek szerződést e szállításra, e termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket az „eladó által vagy megbízásából” adtak fel vagy fuvaroztak el, amennyiben az említett eladó szerepe meghatározó az említett termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése, valamint szervezése tekintetében, aminek a vizsgálata az alapügyben szóban forgó valamennyi körülmény figyelembevétele mellett a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az ötödik kérdésről

83 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, különösen pedig a 2006/112 irányelvet, hogy joggal való visszaélésnek kell minősíteni azon ügyleteket, amelyek révén az eladó által értékesített termékeket az általa ajánlott társaság szállítja el a vevők részére, miközben egyrészt az említett eladó és e társaság között kapcsolat áll fenn abban az értelemben, hogy az említett társaság e szállításon túlmenően ellátja ugyanezen eladó egyes logisztikai szükségleteit, másrészt pedig e vevők ugyanakkor továbbra is szabadon vehetnek igénybe más társaságot, vagy személyesen szállíthatják el a termékeket.

84 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet ezen irányelv elismer és támogat, és hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának a héa területén alkalmazandó elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy az említett irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése (2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

86 Ennélfogva előzetesen tisztázni kell, hogy mivel valamely visszaélésszerű magatartás fennállása feltételezi a 2006/112 irányelv releváns rendelkezéseiben előírt feltételek formális alkalmazását, a kérdést előterjesztő bíróság, amennyiben a negyedik kérdésre adott válasz keretében nyújtott információkra tekintettel arra a következtetésre jut, hogy e felperes megsértette ezen irányelv

33. cikkét, nem vizsgálhatja az alapeljárás felperese cselekményeinek esetlegesen visszaélésszerű jellegét, mivel úgy kell tekinteni, hogy az alapügyben szóban forgó termékek elszállítására e rendelkezés értelmében ezen eladó megbízásából került sor.

87 E pontosítást követően meg kell jegyezni, hogy e bíróság úgy véli, hogy mivel az alapügyben szóban forgó eladó esetében nem alkalmazták az említett irányelv 33. cikkében foglalt, az eladó által vagy megbízásából feladott vagy elfuvarozott termékek értékesítésére vonatkozó rendelkezéseket, ezen eladó jogosult volt a székhelye szerinti tagállamban előírt alacsonyabb héamértékre.

88 Ami, először is, azt a kérdést illeti, hogy azon ügyletek, amelyek keretében az egyik tagállamban letelepedett eladó ellenszolgáltatás fejében termékeket értékesít a másik tagállam területén lakóhellyel rendelkező vevők részére, egyúttal fuvarozó céget is ajánlva a számukra e termékek elszállítására, a 2006/112 irányelv céljaival ellentétes adóelőny megszerzését eredményezik-e, meg kell jegyezni egyrészt, hogy amennyiben az ezen irányelv 33. cikkében előírt eltérés nem alkalmazandó ezen ügyletekre, ez utóbbiak az említett irányelv 32. cikkének hatálya alá tartoznak, amely előírja, hogy a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.

89 Másrészt a tagállamok által alkalmazott általános héamértékek között fennálló különbségek a 2006/112 irányelvvel történt teljes harmonizáció hiányából fakadnak, amely irányelv csak minimális adómértéket határoz meg. E körülmények között az, hogy az egyik tagállamban a másik tagállamban hatályosnál alacsonyabb általános héamérték alkalmazására nyílik lehetőség, önmagában nem tekinthető olyan adóelőny megszerzésének, amely ellentétes ezen irányelv célkitűzéseivel (2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 39. és 40. pont).

90 Másodszor, azon kérdést illetően, hogy valamely ügylet elsődleges célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a héa vonatkozásában a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, nem köteles a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani. Az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnek gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterheik csökkentéséhez (2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont).

91 Ennélfogva, annak megállapítása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó körülmények visszaélésszerű magatartásnak minősülnek, azt kell bizonyítani, hogy az érintett termékek eladója és az általa ajánlott fuvarozó közötti különbségtétel olyan teljesen mesterséges megállapodásnak minősül, amely leplezi azt a tényt, hogy e két társaság valójában egyetlen gazdasági egységet képez.

92 Az ilyen értékeléssel összefüggésben meg kell jegyezni egyrészt, hogy nincs jelentősége annak, hogy a termékek vásárlóinak lehetőségük van arra, hogy e termékek fuvarozásával az eladó által ajánlottól eltérő fuvarozót bízzanak meg.

93 Másrészt önmagában az a körülmény, hogy az eladó és a fuvarozó cég között kapcsolat áll fenn abban az értelemben, hogy az említett társaság ezen eladó javára a termékei szállításán túlmenően logisztikai szolgáltatásokat nyújt, nem tűnik döntő jelentőségűnek.

94 Ugyanakkor teljesen mesterséges megállapodásra lehet következtetni, ha az érintett termékeknek az eladó által ajánlott társaság által történő feladására vagy elfuvarozására irányuló szolgáltatásokat nem valós gazdasági tevékenység keretében nyújtják.

95 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bírósághoz benyújtott iratok egyike alapján sem támasztható alá, hogy az alapügyben szóban forgó eladó által ajánlott fuvarozó cég nem végzett valós gazdasági tevékenységet, amely tevékenység nem korlátozódott ezen eladó bizonyos logisztikai szükségleteinek

ellátására és ez utóbbi termékeinek a szállítására. Úgy tűnik tehát, hogy e fuvarozó cég a saját nevében, saját javára, saját felelősségére és saját kockázatára végzett tevékenységet (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 45. pont).

96 A fenti megfontolásokra tekintettel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot, különösen pedig a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy nem kell joggal való visszaélésnek minősíteni azon ügyleteket, amelyek révén az eladó által értékesített termékeket az általa ajánlott társaság szállítja el a vevők részére, miközben egyrészt az említett eladó és e társaság között kapcsolat áll fenn abban az értelemben, hogy az említett társaság e szállításon túlmenően ellátja ugyanezen eladó egyes logisztikai szükségleteit, másrészt pedig e vevők ugyanakkor továbbra is szabadon vehetnek igénybe más társaságot, vagy személyesen szállíthatják el a termékeket, mivel e körülmények nem alkalmasak arra, hogy befolyásolják azt a megállapítást, amely szerint az eladó és az általa ajánlott fuvarozó cég független vállalkozások, amelyek a saját javukra valós gazdasági tevékenységet végeznek, és mivel ebből következően ezen ügyletek nem minősíthetők visszaélésszerűnek.

A költségekről

97 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 irányelvet, valamint a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet 7., 13. és 28–30. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatóságai valamely ügyletet a héa tekintetében egyoldalúan eltérő adójogi bánásmódban részesíthetnek annál, mint amely alapján valamely másik tagállamban ezen ügylet már megadóztatásra került.**

2) **A 2006/112 irányelv 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az egyik tagállamban letelepedett eladó által a másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére értékesített termékek ez utóbbiak részére történő elszállítását az eladó által ajánlott társaság végzi, amely társasággal ugyanakkor a vevők szabadon köthetnek szerződést e szállításra, e termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket az „eladó által vagy megbízásából” adtak fel vagy fuvaroztak el, amennyiben az említett eladó szerepe meghatározó az említett termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése, valamint szervezése tekintetében, aminek a vizsgálata az alapügyben szóban forgó valamennyi körülmény figyelembevétele mellett a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

3) **Az uniós jogot, különösen pedig a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy nem kell joggal való visszaélésnek minősíteni azon ügyleteket, amelyek révén az eladó által értékesített termékeket az általa ajánlott társaság szállítja el a vevők részére, miközben egyrészt az említett eladó és e társaság között kapcsolat áll fenn abban az értelemben, hogy az említett társaság e szállításon túlmenően ellátja ugyanezen eladó egyes logisztikai szükségleteit, másrészt pedig e vevők ugyanakkor továbbra is szabadon vehetnek igénybe más társaságot, vagy személyesen szállíthatják el a termékeket, mivel e körülmények nem alkalmasak arra, hogy befolyásolják azt a megállapítást, amely szerint az eladó és az általa ajánlott fuvarozó cég független vállalkozások, amelyek a saját javukra valós gazdasági tevékenységet végeznek, és mivel ebből következően ezen ügyletek nem minősíthetők visszaélésszerűnek.**

Regan Jarukaitis Juhász

Ilešič Lycourgos

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. június 18-i tárgyaláson.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

E. Regan
az ötödik tanács elnöke