A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2018. október 25.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 143. cikk (1) bekezdésének d) pontja – A behozatali héa alóli mentesség – Olyan behozatal, amelyet Közösségen belüli értékesítés követett – Az adócsalás kockázata – Az importáló és értékesítő adóalany jóhiszeműsége – Értékelés – Az importáló és értékesítő adóalany gondossági kötelezettsége”

A C-528/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) a Bírósághoz 2017. szeptember 4-én érkezett, 2017. augusztus 28-i határozatával terjesztett elő a

Milan Božičevič Ježovnik

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

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

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– M. Božičevič Ježovnik képviseletében J. Ahlin odvetnik,

– a szlovén kormány képviseletében A. Grum, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és M. Žebre, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: szlovén.

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 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 175., 12. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. 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) 143. cikkének értelmezésére vonatkozik a héairányelv 138. cikkével összefüggésben.

2 E kérelmet a Milan Božičevič Ježovnik és a Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság) között banán harmadik országokból történő behozatalára irányuló ügyleteknek a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozására vonatkozó utólagos adómegállapító határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Unió] területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

4 A héairányelv 143. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

d) harmadik területről vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek olyan tagállamba történő importja, amely eltér a feladás vagy a fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól, abban az esetben, ha a 201. cikk szerint adófizetésre kötelezett, kijelölt vagy elismert importőr által végzett termékértékesítés a 138. cikknek megfelelően adómentes;

[…]

(2) Az (1) bekezdés d) pontjában szereplő mentesség abban az esetben, ha a termékek importját a 138. cikk (1) bekezdése, valamint (2) bekezdésének c) pontja alapján mentesített termékértékesítés követi, csak akkor alkalmazható, ha az importőr az import időpontjáig legalább a következő adatokat közli az import szerinti tagállam illetékes hatóságával:

a) az import szerinti tagállam által kibocsátott saját héa-azonosítószáma vagy a héa megfizetéséért felelős adóügyi képviselőjének az import szerinti tagállam által kibocsátott héa-azonosítószáma;

b) azon megrendelőnek egy másik tagállam által kibocsátott héa-azonosítószáma, akinek a részére a termékeket a 138. cikk (1) bekezdése szerint értékesítik […];

c) annak bizonyítéka, hogy az importált termékeket az import szerinti tagállamból egy másik tagállamba szándékoznak elfuvarozni vagy feladni.

A tagállamok azonban előírhatják, hogy a c) pontban említett bizonyítékot kizárólag kérésre kell közölni az illetékes hatósággal.”

5 A héairányelv 143. cikkének (2) bekezdését a 2009/69 irányelv illesztette be, amelynek átültetési határideje 2011. január 1-jén járt le. Az alapeljárás tényállásának időpontjára figyelemmel az alapügyre e 143. cikk egymást követő változatait kell alkalmazni.

6 A héairányelv 201. cikke a következőképpen szól:

„Import esetén a héa az import szerinti tagállam által adófizetésre kijelölt vagy olyanként elismert személyt vagy személyeket terheli.”

A Vámkódex

7 A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 78. cikke értelmében:

„(1) A vámhatóság saját kezdeményezésére vagy a nyilatkozattevő kérelmére az áru kiadása után módosíthatja a vámáru-nyilatkozatot.

(2) A vámhatóság az áru kiadása után, és azért, hogy meggyőződjön a vámáru-nyilatkozatban szereplő adatok pontosságáról, megvizsgálhatja az érintett áruval kapcsolatos import- vagy exportműveletekre, vagy az ezt követő, ezen árukat érintő kereskedelmi ügyletekre vonatkozó adatokat és kereskedelmi okmányokat. Az ilyen vizsgálat a nyilatkozattevő, az említett műveletekben üzlettársi minőségben közvetlenül vagy közvetve részt vevő valamilyen más személy, vagy az említett okmányt és adatokat üzleti célból birtokában tartó valamilyen más személy telephelyén végezhető el. A vámhatóság, amennyiben erre még lehetőség van, meg is vizsgálhatja az árut.

(3) Ha a vámáru-nyilatkozat felülvizsgálata vagy utólagos ellenőrzése azt jelzi, hogy az érintett vámeljárást szabályozó rendelkezéseket helytelen vagy hiányos adatok alapján alkalmazták, a vámhatóság, a megállapított rendelkezésnek megfelelően és a rendelkezésére álló új információk figyelembevételével meghoz minden szükséges intézkedést a helyzet rendezésére.”

8 A Vámkódex 201. és 204. cikke olyan tényállásokat sorol fel, amelyekben vámtartozás keletkezik.

A szlovén jog

9 A Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, Uradni list RS, 13/11. sz.; a továbbiakban: héatörvény) 46. cikkének 1. pontja értelmében héamentes „az eladó vagy az árut átvevő személy, illetve az előző személyek érdekében eljáró személy által a szlovén területről másik tagállamba feladott vagy szállított áru átruházása, ha a szóban forgó árut másik olyan adóalanynak vagy jogi személynek szánták, amely e másik tagállamban ilyen minőségében jár el”.

10 A héatörvény 50. cikke (1) bekezdésének 4. pontja előírja, hogy mentes a héa alól „a harmadik ország területéről vagy harmadik országból a rendeltetési hely szerinti tagállamtól eltérő tagállamba küldött vagy szállított áru behozatala, ha az árunak az e törvény 76. cikke (1) bekezdésének 6. pontjában leírtak szerint az importőr általi átruházása e törvény 46. cikke értelmében adómentes”.

11 A héatörvény 50. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„Az előző bekezdés 4. pontjában meghatározott áru importja mentesül a héa megfizetése alól, ha azt az e törvény 46. cikkének 1. és 4. pontja értelmében vett adómentes átruházás követi, feltéve, hogy az importőr az import időpontjában az illetékes vámhivatal rendelkezésére bocsátja a következő adatokat:

a) a szlovén adóhatóság által kiadott héaazonosító számát vagy az adóügyi képviselőjének a szlovén adóhatóság által kiadott héaazonosító számát;

b) az áru címzettjének az áru feladása vagy szállítása befejezésének helye szerinti tagállam által kiadott héaazonosító számát, amely címzett részére az árut e törvény 46. cikke 1. pontjának megfelelően átruházták, amennyiben az áru e törvény 46. cikke 4. pontjának értelmében vett ügylet tárgyát képezi;

c) annak bizonyítékát, hogy az árut Szlovéniából másik tagállamba történő feladásra vagy szállításra szánták.”

12 A héatörvény 50. cikk (2) bekezdését 2011. január 1-jétől kell alkalmazni. Ezen időpontot megelőzően az akkor hatályban lévő, e törvényre vonatkozó végrehajtási rendelet 80. cikke érdemben azonos követelményeket támasztott.

13 A héatörvény 76. cikke (1) bekezdésének 6. pontja értelmében a héamegfizetésre kötelezett „import esetén a vámjogi szabályozás alapján megállapított vámfizetésre kötelezett személy, vagyis az áru címzettje”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az alapügy tényállása megvalósulásának időszakában M. Božičevič Ježovnik egyéni vállalkozóként a banán behozatalának és elosztásának tevékenységét gyakorolta.

15 Az alapeljárás tekintetében releváns időszakban M. Božičevič Ježovnik harmadik országokból származó banánt importált Szlovéniába. A koperi (Szlovénia) illetékes vámhivatalhoz 2009. augusztus 26-a és 2011. január 26-a között benyújtott 30 vámáru-nyilatkozat alapján e banánt az úgynevezett „42. számú vámeljárás” alá vonták, mivel az lehetővé teszi annak behozatalihéa-kivetés nélkül való szabad forgalomba bocsátását. Annak bizonyítása érdekében, hogy az említett banánt egy másik tagállamba szállítják tovább, M. Božičevič Ježovnik a végfelhasználókra és a végső rendeltetési helyre vonatkozó, az áruk bejelentett címzettjeinek bélyegzőjével ellátott nyilatkozatokat nyújtott be.

16 M. Božičevič Ježovnik az importált banánt Romániában letelepedett vásárlók számára értékesítette telefonon keresztül folytatott tárgyalásokon és leadott rendeléseket követően. A számlákat, az előlegszámlákat is beleértve, valamint a többi dokumentumot e-mailben, telefaxon, illetve postai küldeményekben továbbították. A szerződések megkötése előtt M. Božičevič Ježovnik ellenőrizte a vevők gazdasági szereplőkre vonatkozó nyilvántartási és azonosítószámait („EORI” kód), valamint héa-azonosítószámaik érvényességét. Azt kérte ezen utóbbiaktól, hogy állítsanak ki egy nyilatkozatot, amely tanúsítja, hogy magukra vállalják a banán más tagállamba történő szállítását.

17 Miután a vevők teljesítették a fizetést, M. Božičevič Ježovnik Koper kikötőjében átadta nekik a vámkezelt banánt, ily módon átruházva a banán feletti tulajdonjogot. A vevők ezt követően gondoskodtak a banán Romániába történő szállításáról és az árunak a végső rendeltetési helyen történő kirakodását követően érvényesített CMR fuvarokmányok visszaküldéséről.

18 M. Božičevič Ježovnik vámáru-nyilatkozatainak utólagos ellenőrzését követően a vámhivatal megállapította, hogy több román vevőt nem sokkal a szállítás előtt vettek héa-nyilvántartásba, majd ugyanazon a napon törölték őket a héarendszerből. E hatóság szerint az M. Božičevič Ježovnik által felszólításra benyújtott CMR fuvarokmányok nem voltak jól olvashatók, hiányosak voltak, és nem tartalmaztak elegendő adatot az áru kirakodásának időpontját és helyét illetően. Az említett hivatal ezenfelül megállapította, hogy a banán eladási értéke és az M. Božičevič Ježovnik által fizetett ár azonos volt, vagy csak minimális mértékben tértek el egymástól, a banánnak az eladási számlákon feltüntetett súlya jelentősen eltért a vámáru-nyilatkozatokon feltüntetett adatoktól, a könyvelésben nyilvántartásba vett számlák pedig eltértek az ugyanazon áru tekintetében a vámhivatalnak és az adóhatóságnak benyújtott számláktól.

19 A vámhivatal információkat gyűjtött be a román adóhatóságoktól. E hatóságok szerint egyes román vevők „csalárd kereskedők” voltak, amelyek a nyilvántartásba vett címeken semmiféle tevékenységet nem folytattak, hívásaikra nem érkezett válasz, igazgatóik pedig török, iraki, magyar vagy egyiptomi állampolgárok voltak. Ezenfelül az említett hatóságok szerint egyes fuvarozók megerősítették, hogy az áruk leszállítása és az áruk kirakodása egy romániai nagykereskedelmi központban történt. Azt is közölték, hogy a szállítást telefonon rendelték meg és a kifizetést készpénzben teljesítették. Más fuvarozók tagadták a fuvarokmányokon szereplő aláírások hitelességét, valamint azt, hogy bármiféle kapcsolatuk lenne a vevőkkel.

20 Ezen információkra tekintettel a vámhivatal arra a következtetésre jutott, hogy M. Božičevič Ježovnik nem bizonyította, hogy az áru elhagyta a szlovén területet és megérkezett a nyilatkozatban szereplő vevőkhöz. E hivatal ezenfelül úgy ítélte meg, hogy M. Božičevič Ježovnik hanyagul járt el, a vevők tekintetében nem végezte el az alapellenőrzést, és nem vett tudomást a héacsalásra utaló jelekről.

21 Következésképpen a ljubljanai vámhivatal (Szlovénia) 2013. május 24-i határozatával M. Božičevič Ježovnikot 242 949,04 euró összegű héa megfizetésére kötelezte.

22 2014. szeptember 30-i határozatával a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) elutasította az M. Božičevič Ježovnik által a vámhivatal határozatával szemben előterjesztett panaszt.

23 Az Upravno sodišče Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság közigazgatási bírósága) elutasított M. Božičevič Ježovniknak a pénzügyminisztérium határozatával szemben benyújtott fellebbezését. E bíróság elsősorban arra emlékeztetett, hogy a „42. számú vámeljárásra” vonatkozó kötelezettségek megszegése esetén az adóalany jóhiszeműsége semmiféle hatást nem gyakorol a héa utólagos megfizetésére.

24 M. Božičevič Ježovnik felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Vrhovno sodiščéhez (legfelsőbb bíróság, Szlovénia).

25 E bíróság arra keresi a választ, hogy egy importőr az alapügyben szereplő körülmények között milyen feltételek mellett köteles a héa megfizetésére.

26 E tekintetben e bíróság előadja, hogy a héairányelv 201. cikke alkalmazásával a szlovén jog a héa import során történő megfizetésének felelősségét a Vámkódexnek a vám import során történő megfizetésének felelősségéhez kapcsolja. Ezen összefüggésben úgy ítéli meg, hogy azt kell meghatározni, hogy az importőrnek kell-e megfizetnie a vámtartozást a Vámkódex 201. cikke, illetve 204. cikke értelmében.

27 A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy a 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítéletben (C-409/04, EU:C:2007:548, 56. és 57. pont) a Bíróság megkülönböztette az adóalanynak a héa megfizetése tekintetében fennálló felelősségét és az importőrnek a vám megfizetéséért fennálló felelősségét. E bíróság azt kérdezi, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben az importőr ugyanazon a jogcímen felelős-e a héa megfizetéséért, mint amely jogcímen a vám megfizetéséért, még akkor is, ha a vevő gondoskodott az áru szállításáról, és az importőr a kellő körültekintéssel és jóhiszeműen járt el.

28 Amennyiben az importőrnek a héafizetés tekintetében fennálló felelőssége eltér a vám megfizetése tekintetében fennálló felelősségtől, a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné tudni, hogy e felelősség egyenértékű-e a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli termékértékesítést végző adóalany felelősségével, és e keretben miképpen kell az importőr jóhiszeműségét értékelni a vevő által elkövetett csalás esetén.

29 E tekintetben e bíróság hangsúlyozza, hogy a jelen ügyben a mentességet a vámhivatal engedélyezte az importőr által a behozatal időpontjában és az előzetes ellenőrzést követően benyújtott nyilatkozataiban szereplő adatok alapján. E bíróság kiemeli, hogy a 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítéletből (C-409/04, EU:C:2007:548) az is következhet, hogy az ilyen engedély azt vonja maga után, hogy az importőr nem köteles a héafizetésre abban az esetben, amikor egy utólagos ellenőrzés szabálytalanságokat tár fel. Tekintettel erre, e bíróság szerint ez az értelmezés csökkentené a Vámkódex 78. cikkében előírt ellenőrzés jelentőségét.

30 Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné tudni, hogy az a tény, hogy valamely árunak az Európai Unióba történő első belépéséről van szó, különös gondosságot követel-e meg az importőrtől.

31 E körülmények között a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A vámtartozás megfizetéséért azonos felelősséggel tartozik-e a héa megfizetéséért (amennyiben utólag megállapítást nyer, hogy az adómentesség feltételei nem állnak fent) az az importőr (nyilatkozattevő), aki a behozatal időpontjában héamentességet (42. sz. vámeljárás keretében történő behozatalt) kérelmez, mivel az árut egy másik tagállamban kívánja értékesíteni?

2) Nemleges válasz esetén az importőr (nyilatkozattevő) felelőssége megegyezik-e azon adóalany felelősségével, aki a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének értelmében adómentes áruk Közösségen belüli értékesítését végzi?

3) Ez utóbbi esetben az importőrrel (nyilatkozattevővel) kapcsolatos, a héarendszerrel való visszaélésre irányuló szubjektív elemet a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésében meghatározott, az áruk [Unión] belüli értékesítésének esetétől eltérően kell-e kezelni? Ennek az értékelésnek megengedőbbnek kell-e lennie arra tekintettel, hogy a 42. sz. vámeljárás keretében a héa megfizetése alóli mentességet a vámhatóságnak előzetesen engedélyeznie kell; vagy szigorúbbnak kell-e lennie, mivel harmadik országokból érkező árunak az […] Unió piacára történő első belépéséhez kapcsolódó ügyletekről van szó?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

32 Három kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy olyan körülmények között, amikor az importőr és értékesítő adóalany számára az illetékes vámhivatalnak egy előzetes ellenőrzést követően az általa benyújtott bizonyítékokra tekintettel kiadott engedélye alapján az adóalany mentességet élvez a behozatali héa alól, ez utóbbi mégis köteles megfizetni a héát, amennyiben egy utólagos ellenőrzés alkalmával kitűnik, hogy nem álltak fenn az adómentesség anyagi jogi feltételei.

33 A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjából az következik, hogy a tagállamok mentesítik a harmadik területről vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek olyan tagállamba történő importját, amely eltér a feladás vagy a fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól, abban az esetben, ha az ezen irányelv 201. cikke szerint adófizetésre kötelezett, kijelölt vagy elismert importőr által végzett termékértékesítés az említett irányelv 138. cikkének megfelelően adómentes.

34 A behozatali héa alóli mentességnek ily módon az a feltétele, hogy a behozatalt az importőr által megvalósított olyan közösségi értékesítés kövesse, amely a héairányelv 138. cikke értelmében maga is adómentes, és az ebből következően az e cikkben megállapított anyagi jogi feltételek tiszteletben tartásától függ (2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet, C-108/17, EU:C:2018:473, 47. pont).

35 E tekintetben először is azt kell kiemelni, hogy az áruk Közösségen belüli értékesítésének a héairányelv 138. cikke szerinti mentesítése keretében a Bíróság megállapította, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 65. pont; 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebből következik, hogy amennyiben az érintett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadni tőle a héamentességhez való jogot (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Másfelől a Bíróság ítélkezési gyakorlatából lényegében az következik, hogy az értékesítőnek a héa utólagos megfizetésére vonatkozó felelősségét másképpen kell értékelni, mint az importőrnek a vám megfizetése tekintetében fennálló felelősségét. Ily módon az importőrnek azon áru importja után kell megfizetnie a vámtartozást, amelynek tekintetében az exportőr vámszabálysértést követett el, azt az esetet is beleértve, amikor az importőr jóhiszemű, és egyáltalán nem vett részt e szabálysértésben (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i Pascoal & Filhos ítélet, C-97/95, EU:C:1997:370, 61. pont). Ez az ítélkezési gyakorlat ugyanakkor nem ültethető át azon kérdés értékelésére, hogy valamely értékesítő egy héacsalást megvalósító Közösségen belüli ügylet keretében kötelezhető-e a héa utólagos megfizetésére (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 54–57. pont).

37 Ebből következik, hogy a Közösségen belüli értékesítéseknek a héairányelv 138. cikke értelmében vett mentessége keretében az értékesítő, aki jóhiszeműen és a tőle észszerűen elvárható valamennyi intézkedést megtéve olyan ügyletet bonyolított le, amely tudtán kívül a vevő által elkövetett adócsaláshoz vezetett, nem kötelezhető a héa utólagos megfizetésére (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 65–67. pont).

38 Ez az ítélkezési gyakorlat azon termékek behozatalának a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjában meghatározott mentességi rendszerére is alkalmazandó, amelyeket Közösségen belüli értékesítésre szánnak (lásd ebben az értelemben: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet, C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont).

39 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 34. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból is következik, a behozatali mentesség annak van alárendelve, hogy azt az importőr által megvalósított olyan, Közösségen belüli értékesítés kövesse, amely a héairányelv 138. cikke értelmében maga is adómentes. Következésképpen a két ügyletet koherens módon kell kezelni a behozatali mentességnek a héairányelv 143. cikke (1) bekezdése d) pontjában rögzített rendszere belső logikája biztosítása érdekében.

40 Márpedig egy adóalany importőrrel és értékesítővel szemben – annak gondosságát figyelmen kívül hagyva – a héamentességhez való jognak abban az esetben történő megtagadása, amikor a vevő adócsalást követett el a behozatalt követő, Közösségen belüli értékesítés keretében, megszakítja a behozatal és az azt követő Közösségen belüli értékesítés mentessége közötti kapcsolatot. Amint ugyanis az a jelen ítélet 37. pontjából is következik, ezen utóbbi mentességet nem lehet megtagadni az értékesítőtől a vevő által elkövetett adócsalás esetén.

41 Ebből következik, hogy hogy abból a puszta tényből, hogy a vámjog területén a Vámkódex 78. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy „ha a vámáru-nyilatkozat felülvizsgálata vagy utólagos ellenőrzése azt jelzi, hogy az érintett vámeljárást szabályozó rendelkezéseket helytelen vagy hiányos adatok alapján alkalmazták, a vámhatóság, a megállapított rendelkezésnek megfelelően és a rendelkezésére álló új információk figyelembevételével meghoz minden szükséges intézkedést a helyzet rendezésére”, nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az említett hatóság minden körülmények között és anélkül követelheti meg a behozatali héa utólagos megfizetését az adóalany importőrtől, hogy értékelné ez utóbbi gondosságát és jóhiszeműségét.

42 Másodsorban azt kell megállapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság közelebbről azon hatásra kérdez rá, amelyet az alapeljárásban keletkeztethet az a tény, hogy az illetékes vámhatóság az importőr által a vámáru-nyilatkozataiban szolgáltatott adatok alapján végzett előzetes ellenőrzést követően a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében engedélyezte valamely harmadik államból származó áruknak az Unió területére történő behozatala héamentességét.

43 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében, amelyre egyébként a kérdést előterjesztő bíróság is utal, a jogbiztonság elvével ellentétes az, hogy az a tagállam, amely a mentességhez való jog bizonyítékaként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen értékesítőt, hogy fizesse meg az e termékértékesítés utáni héát a vevő által elkövetett olyan adócsalás okán amelyről az értékesítőnek nem volt és nem is lehetett tudomása (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 50. pont; 2017. június 14-i Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C-26/16, EU:C:2017:453, 75. pont).

44 Mindazonáltal ezen ítélkezési gyakorlat azon tényállásra korlátozódik, amelyben az adóalany jóhiszeműen cselekedett, és megtett minden tőle elvárható olyan intézkedést, hogy el lehessen kerülni az adócsalásban való bármely részvételt. Ebből következik, hogy az említett ítélkezési gyakorlat nem értelmezhető úgy, hogy a jogbiztonság elvével ellentétes az, hogy az illetékes nemzeti hatóságok az alkalmazandó határidők tiszteletben tartása mellett annak vizsgálatára irányuló új ellenőrzést végeznek, hogy az adóalanynak tudomása volt-e vagy lehetett-e az esetleges adócsalásról (lásd ebben az értelemben: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet, C-108/17, EU:C:2018:473, 97. és 98. pont).

45 Ily módon az a puszta körülmény, hogy az alapeljárásban az importőr által a vámáru-nyilatkozataiban szolgáltatott adatok alapján végzett előzetes ellenőrzést követően az illetékes vámhatóság engedélyezte a behozatal adómentességét, önmagában nem minősíthető olyan jellegűnek, hogy kizárja a behozatali héa utólagos megfizetése követelésének lehetőségét, ha úgy tűnik, hogy az importőr adócsalásban vett részt, illetve nem tanúsította az e részvétel elkerüléséhez szükséges gondosságot.

46 A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy M. Božičevič Ježovnik jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle észszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsalásban való részvételhez (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont). E tekintetben meg kell állapítani, hogy – amint azt az Európai Bizottság is hangsúlyozta – az a puszta tény, hogy az érintett árukat előbb egy harmadik országból importálták, nem igazol annál szigorúbb, M. Božičevič Ježovnik felelősségével kapcsolatos megközelítést, mint amely a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében szereplőhöz hasonló egyszerű, Közösségen belüli ügylet keretében áll fenn.

47 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság az objektív elemekre tekintettel arra a következtetésre jutna, hogy az érintett jogalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az alapügyben szóban forgó, az importot követő értékesítések a vevő által elkövetett csalás részét alkották, illetve nem tette meg az összes általa megtehető intézkedést e csalás elkerülése érdekében, meg kell tagadnia a behozatali héa alóli mentességhez való jogot (lásd analógia útján: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont; 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42. pont).

48 Ezzel szemben abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jutna, hogy az érintett adóalany nem tudott és nem is tudhatott arról, hogy a szóban forgó importot követő értékesítések a vevő által elkövetett adócsalás részét alkották, illetve megtette az általa megtehető összes intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje ezt az adócsalást, nem tagadhatja meg tőle a behozatali héa alóli mentességhez való jogot.

49 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, amikor az importőr és értékesítő adóalany számára az illetékes vámhivatalnak egy előzetes ellenőrzést követően az általa benyújtott bizonyítékokra tekintettel kiadott engedélye alapján az adóalany mentességet élvez a behozatali héa alól, ez utóbbi nem köteles megfizetni a héát, amennyiben egy utólagos ellenőrzés alkalmával kitűnik, hogy nem álltak fenn az adómentesség anyagi jogi feltételei, kivéve ha az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy az említett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a szóban forgó importot követő értékesítések a vevő által elkövetett adócsalás részét képezték, illetve nem tett meg minden általa megtehető észszerű intézkedést e csalás elkerülése érdekében, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, amikor az importőr és értékesítő adóalany számára az illetékes vámhivatalnak egy előzetes

ellenőrzést követően az általa benyújtott bizonyítékokra tekintettel kiadott engedélye alapján az adóalany mentességet élvez a behozatali hozzáadottérték-adó alól, ez utóbbi nem köteles megfizetni a héát, amennyiben egy utólagos ellenőrzés alkalmával kitűnik, hogy nem álltak fenn az adómentesség anyagi jogi feltételei, kivéve ha az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy az említett adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a szóban forgó importot követő értékesítések a vevő által elkövetett adócsalás részét képezték, illetve nem tett meg minden általa megtehető észszerű intézkedést e csalás elkerülése érdekében, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások