A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. április 19.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A Közösségen belüli termékbeszerzés helye – 42. cikk – A későbbi értékesítés tárgyát képező termékek Közösségen belüli beszerzése – 141. cikk – Mentesség – Háromszögügylet – Egyszerűsítő intézkedések – 265. cikk – Az összesítő nyilatkozat helyesbítése”

A C-580/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2016. november 17-én érkezett, 2016. október 19-i határozatával terjesztett elő

a **Firma Hans Bühler KG**

és

a **Finanzamt de Graz-Stadt** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Firma Hans Bühler KG képviseletében P. Schulte Rechtsanwalt,

– az osztrák kormány képviseletében G. Eberhard, F. Koppensteiner és S. Pfeiffer, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. november 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

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) 141. cikke c) pontjának, valamint 42. és 265. cikkének a héairányelv 41. cikkének első bekezdésével, valamint 197. és 263. cikkével összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Firma Hans Bühler KG és a Finanzamt Graz-Stadt (grazi városi adóhatóság, Ausztria) között a 2012 októbere és 2013 márciusa között megvalósított ügyletek utáni hozzáadottérték-adó (héa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (10) és (38) preambulumbekezdése a következőket írja elő:

„(10) [Az] átmeneti időszak során az adómentességet élvező adóalanyokon kívüli adóalanyok által lebonyolított, Közösségen belüli ügyleteket az érkezési hely szerinti tagállamban kell megadóztatni, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint.

[…]

(38) A nem a Közösségen belüli termékbeszerzés helye szerinti tagállam területén letelepedett adóalanyok által a Közösségen belül folytatott termékkereskedelemhez – beleértve a láncügyleteket is – kapcsolódó, hazai piacon lebonyolított adóztatandó ügyletek vonatkozásában olyan egyszerűsítő intézkedéseket kell életbe léptetni, amelyek azonos bánásmódot biztosítanak valamennyi tagállamban. Ennek érdekében az ilyen ügyletek tekintetében össze kell hangolni az adózás rendjére és az adó fizetésére kötelezett személyre vonatkozó rendelkezéseket. Ugyanakkor elvben ki kell vonni a rendelkezések hatálya alól azon termékeket, amelyeket a kiskereskedelemben kívánnak értékesíteni.”

4 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja kimondja:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
   i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek.”

5 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.”

6 A héairányelv 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 értelmében:

„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 a következőket írja elő:

„A 41. cikk első albekezdése [helyesen: bekezdése] 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 141. cikke a következőképpen szól:

„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 héairányelv 197. cikke kimondja:

„(1) 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 letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 3. fejezet 3–5. szakaszában foglaltaknak.

(2) Ha a 204. cikkben foglalt rendelkezéseknek megfelelően az adófizetésre kötelezettként adóügyi képviselőt jelöltek ki, a tagállamok eltérhetnek e cikk (1) bekezdésétől.”

11 A héairányelv 262. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden, HÉA-azonosítószámmal rendelkező adóalanynak összesítő nyilatkozatot kell benyújtania, amely tartalmazza a következőket:

a) azon HÉA-azonosítószámmal rendelkező beszerzők, akik részére a 138. cikk (1) bekezdésében és (2) bekezdésének c) pontjában foglalt feltételek szerint terméket értékesített;

b) azon HÉA-azonosítószámmal rendelkező személyek, akik részére olyan terméket értékesített, melyet részére a 42. cikk szerinti, Közösségen belüli beszerzésként értékesítettek;

c) azon HÉA-azonosítószámmal rendelkező adóalanyok és nem adóalany jogi személyek, akik részére olyan szolgáltatást nyújtott, amely nem HÉA-mentes abban a tagállamban, ahol az ügylet adóztatandó, és amely után az igénybe vevő adó fizetésére kötelezett a 196. cikk alapján.”

12 A héairányelv 263. cikke értelmében:

„(1) Az összesítő nyilatkozatot minden egyes naptári negyedévre vonatkozóan a tagállamok által meghatározott határidőn belül és eljárásoknak megfelelően kell összeállítani.

[…]”

13 Ezen irányelv 265. cikke a következőket írja elő:

„(1) A 42. cikkben meghatározott, Közösségen belüli termékbeszerzés esetében az azon tagállamban HÉA-azonosítószámmal rendelkező adóalany, amelyben a HÉA-azonosítószámot a részére megállapították, és amelyben a termékbeszerzést végezte, az összesítő nyilatkozatban köteles egyértelműen feltüntetni a következő adatokat:

a) az érintett tagállam által a részére megállapított HÉA-azonosítószám, amellyel a termékbeszerzéseket és a későbbi termékértékesítéseket végezte;

b) az adóalany által végzett későbbi értékesítés beszerzője részére a feladott, illetve elfuvarozott termékek rendeltetési helye szerinti tagállam által megállapított azonosítószám;

c) minden beszerző esetében az adóalany által a feladott, illetve fuvarozott termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban végzett értékesítések héa nélküli összértéke.

(2) Az (1) bekezdés c) pontjában említett összeget a 263. cikk (1)–(1b) bekezdésének megfelelően meghatározott azon összesítő nyilatkozat benyújtási időszakra vonatkozóan kell bevallani, amelynek során az adófizetési kötelezettség keletkezett.”

Az osztrák jog

14 Az 1994. augusztus 23-i Umsatzsteuergesetz-ben (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 663/1994., a továbbiakban: 1994. évi UStG) található Anhang (Binnenmarkt) (melléklet [belső piac]) 3. §-ának (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzésre annak a tagállamnak a területén kerül sor, ahol a termék a fuvarozás vagy […] a feladás befejeztével található. Amennyiben a beszerző valamely másik tagállamtól kapott héa-azonosítószámot használ az eladóval szemben, úgy a beszerzés mindaddig annak a tagállamnak a területén megvalósultnak tekintendő, amíg a beszerző igazolja, hogy a termékbeszerzést az első mondatban hivatkozott tagállam megadóztatta. Igazolás esetén értelemszerűen a 16. § alkalmazandó.”

15 Az 1994. évi UStG „Háromszögügylet” elnevezésű 25. §-ának a 2012. évben alkalmazandó változata (BGB1. I, 34/2010.) a következőképpen szól:

„Fogalommeghatározás

(1) Háromszögügyletről van szó, ha három vállalkozó három eltérő tagállamban azonos termék tekintetében köt ügyleteket, ez a termék az első eladótól közvetlenül az utolsó vevőhöz kerül, és teljesülnek a (3) bekezdés szerinti feltételek. Ez akkor is érvényes, ha az utolsó vevő nem vállalkozó jogi személy, vagy a terméket nem vállalkozása számára szerzi.

A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye háromszögügylet esetén

(2) A 3. § (8) bekezdésének második mondata szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés megadóztatottnak minősül, ha a vállalkozó (beszerző) igazolja, hogy háromszögügylet valósult meg, és hogy eleget tett a (6) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének. Amennyiben a vállalkozó nem teljesíti a nyilatkozattételi kötelezettségét, visszamenőlegesen megszűnik az adómentessége.

A Közösségen belüli termékbeszerzés adómentessége

(3) A Közösségen belüli termékbeszerzés a következő feltételek mellett mentes az adófizetési kötelezettség alól:

a) a vállalkozó (beszerző) nem rendelkezik belföldi lakóhellyel vagy székhellyel, de a[z Unió] területén forgalmiadó-köteles;

b) a termékbeszerzésre annak érdekében kerül sor, hogy azt követően a vállalkozó (beszerző) belföldön olyan vállalkozó vagy olyan jogi személy részére értékesítse a terméket, amely/aki belföldön forgalmiadó-köteles;

c) a beszerzett termékek a vállalkozó (beszerző) forgalmiadó-kötelezettsége szerinti tagállamtól eltérő tagállamból származnak;

d) a beszerzett termékek feletti rendelkezési jog közvetlenül az első vállalkozótól vagy első vevőtől száll a végső vevőre (megrendelő);

e) az adófizetésre kötelezett az (5) bekezdés szerint a megrendelő.

A beszerző általi számlakiállítás

(4) A (3) bekezdés szerinti adómentesség alkalmazása során a számlának tartalmaznia kell továbbá a következő adatokat:

– kifejezett utalást a Közösségen belüli háromszögügylet fennállására és az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minőségére,

– azt a forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését, és

– az értékesítés megrendelőjének forgalmiadó-azonosítószámát.

Az adó fizetésére kötelezett személy

(5) Háromszögügylet esetén az adót az adóköteles értékesítés megrendelője fizeti, ha a beszerző által kiállított számla megfelel a (4) bekezdésnek.

A beszerző kötelezettségei

(6) A (2) bekezdés szerinti nyilatkozattételi kötelezettségének teljesítéséhez a vállalkozónak az összesítő nyilatkozatban fel kell tüntetnie a következő adatokat:

– a belföldi forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését;

– a vállalkozó általi későbbi értékesítés vevőjének forgalmiadó-azonosítószámát, amelyet a feladott vagy fuvarozott termékek rendeltetési tagállamában bocsátottak rendelkezésére;

– minden egyes megrendelő esetében a vállalkozó által ily módon a rendeltetési tagállamban a feladott vagy fuvarozott termékek tekintetében megvalósított értékesítés ellenértékének összegét. Ezeket az összegeket azon naptári negyedév vonatkozásában kell feltüntetni, amelyben az adótartozás keletkezett.

A megrendelő kötelezettségei

(7) Az adó 20. § szerinti kiszámítása során a meghatározott összeghez hozzá kell adni az (5) bekezdés szerint fizetendő összeget.”

16 E rendelkezés (4) bekezdését 2013. január 1-jei hatállyal módosították, és jelenleg (BGBl. I, 112/2012. szerinti változata) a következőképpen szól:

„A beszerző általi számlakiállítás

(4) A számlakiállításra annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol a beszerző vállalkozását üzemelteti. Amennyiben a beszerző telephelyéről végzik az értékesítést, annak a tagállamnak a joga irányadó, ahol a telephely található. Amennyiben a beszerzés adófizetésre kötelezetté váló megrendelője önszámlázást végez, a számlakiállításra annak a tagállamnak a rendelkezései irányadók, ahol sor kerül az értékesítésre.

Amennyiben a számlakiállításra e szövetségi törvény rendelkezéseit kell alkalmazni, a számlának tartalmaznia kell továbbá a következő adatokat:

– kifejezett utalást a Közösségen belüli háromszögügylet fennállására és az utolsó vevő adófizetésre kötelezetti minőségére,

– azt a forgalmiadó-azonosítószámot, amelynek segítségével a vállalkozó (beszerző) megvalósította a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékek azt követő értékesítését, és

– az értékesítés megrendelőjének forgalmiadó-azonosítószámát.”

17 Az összesítő nyilatkozatokat az 1994. évi UStG 21. §-ának (3) bekezdése szerint a bevallási időszakot követő hónap végéig kell benyújtani.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A Németországban letelepedett és ott héa-azonosítószámmal rendelkező Firma Hans Bühler betéti társaság ebben a tagállamban üzemeltet termelő és kereskedelmi vállalkozást. 2012 októberétől 2013 márciusáig Ausztriában is rendelkezett héa-azonosítószámmal, ahol állandó telephelyet tervezett létrehozni.

19 Ezen időszak alatt a Firma Hans Bühler az osztrák héa-azonosítószámot kizárólag azon ügyletek során használta, amelyek a következőképpen zajlottak: Németországban letelepedett szállítóktól termékeket vásárolt, amelyeket ezt követően a Cseh Köztársaságban letelepedett és ott héa-azonosítószámmal rendelkező ügyfélnek értékesített tovább. A termékeket közvetlenül a német szállítók fuvarozták a végső cseh beszerző rendeltetési helyére.

20 A német szállítók a Firma Hans Bühler osztrák héa-azonosítószámát, valamint a saját német héa-azonosítószámukat tüntették fel a Firma Hans Bühler részére kiállított számlákra. A maga részéről a Firma Hans Bühler olyan számlákat állított ki a végső beszerző részére, amelyeken a saját osztrák héa-azonosítószámát és az ügyfele cseh héa-azonosítószámát tüntette fel. E számlákon szerepelt az is, hogy az ügyletek „Közösségen belüli háromszögügyletek” voltak, illetve hogy következésképpen a végső beszerző volt az adófizetésre kötelezett személy.

21 A Firma Hans Bühler 2013. február 8-án összesítő nyilatkozatokat nyújtott be az osztrák adóhatóság számára a 2012 októbere és 2013 januárja közötti időszak tekintetében, amelyekben az osztrák héa-azonosítószámát, valamint a végső beszerző cseh héa-azonosítószámát tüntette fel. A „háromszögügyletek” mezőt nem töltötte ki. A Firma Hans Bühler csak a 2013. április 10-i levélben helyesbítette ezen összesítő nyilatkozatokat jelezve, hogy a bejelentett ügyletek háromszögügyletek részét képezték. Ugyanezen a napon 2013 februárjára és márciusára vonatkozóan összesítő nyilatkozatokat is benyújtott.

22 A grazi városi adóhatóság úgy vélte, hogy a Firma Hans Bühler által bejelentett ügyletek „sikertelen háromszögügyletek” voltak, mivel ezen adóalany nem tett eleget különös nyilatkozattételi kötelezettségeinek, és mivel nem bizonyította, hogy az ügylet a végső beszerzés szintjén, a Cseh Köztársaságban volt héaköteles. A grazi városi adóhatóság továbbá megállapította, hogy bár a Közösségen belüli termékbeszerzéseket a Cseh Köztársaságban végezték, azok megvalósultnak tekintendők Ausztriában is, tekintettel arra, hogy a Firma Hans Bühler osztrák héa-azonosítószámot használt. Ezen adóhatóság tehát úgy határozott, hogy a Firma Hans Bühler által megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzésekre héát vet ki.

23 A Firma Hans Bühler e határozatot megtámadta a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt, amely a keresetét elutasította. E bíróság szerint annak megállapításához, hogy a Firma Hans Bühler héamentességben részesülhet-e a Közösségen belüli termékbeszerzései tekintetében, eleget kell tennie a különös nyilatkozattételi kötelezettségeinek. Márpedig a háromszögügyletek említése nem szerepel a 2012 októberétől 2013 januárjáig tartó időszakra vonatkozó eredeti összesítő nyilatkozatokon. A Firma Hans Bühler tehát az 1994. évi UStG 25. §-ának (2) bekezdése alapján nem részesül adómentességben. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) azt is megállapította, hogy a Firma Hans Bühler osztrák héa-azonosítószáma 2013. április 10-én már nem volt érvényes, és ezért a 2013 februárja és márciusa közötti ügyleteket illetően nem tett eleget a nyilatkozattételi kötelezettségeknek sem.

24 A Firma Hans Bühler a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozatával szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) elé. A kérdést előterjesztő bíróság kétségét fejezi ki a grazi városi adóhatóságnak és a Bundesfinanzgerichtnek (szövetségi pénzügyi bíróság) a szóban forgó ügyletek adóztatásával kapcsolatos értékelését illetően.

25 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb 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, amely rendelkezéstől függ a [héairányelv] (197. cikkel összefüggésben értelmezett) 42. cikke szerint a [héairányelv] 41. cikke első bekezdése alkalmazásának mellőzése, hogy nem teljesül az abban szereplő feltétel, ha az adóalany abban a tagállamban telepedett le és ott vették héaalanyként nyilvántartásba, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, akkor sem, ha a hivatkozott adóalany valamely másik tagállam héa-azonosítószámát használja a konkrét Közösségen belüli termékbeszerzéshez?

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 263. cikkével összefüggésben értelmezett 42. és 265. cikkét, hogy csak a határidőben benyújtott összesítő nyilatkozat váltja ki a [héairányelv] 41. cikke első bekezdése alkalmazásának mellőzését?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az ott előírt feltétel nem teljesül, ha az adóalany abban a tagállamban telepedett le és ott vették héaalanyként nyilvántartásba, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, akkor sem, ha ezen adóalany valamely másik tagállam héa-azonosítószámát használja a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzéshez.

27 A héairányelv 141. cikke eltérést engedő szabályozást ír elő a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjában kimondott azon szabály alól, miszerint a valamely tagállam területén ellenérték fejében történő, Közösségen belüli termékbeszerzések héakötelesek.

28 E 141. cikk megállapítja azokat a halmozott feltételeket, amelyek mellett minden egyes tagállam egyedi intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a területükön végzett, Közösségen belüli termékbeszerzésekre – a 40. cikknek megfelelően – ne számítsanak fel héát, vagyis ha az adott tagállam a Közösségen belüli feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállam.

29 E feltételek között a héairányelv 141. cikkének a) pontja megköveteli, hogy a termékeket olyan adóalany szerezze be, aki nem telepedett le a Közösségen belüli feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamban, de egy másik tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezik.

30 A héairányelv 141. cikkének b) pontja hozzáteszi, hogy a termékbeszerzés célja e termékeknek a héairányelv 141. cikkének a) pontjában említett adóalany által, ugyanazon tagállamon belül végzett későbbi értékesítése.

31 A héairányelv 141. cikkének c) pontja, e cikk egyetlen rendelkezése, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság kérdései vonatkoznak, megköveteli, hogy a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzés tárgyát képező termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel vagy fuvarozzák el, mint amelyben az adóalany héa-azonosítószámmal rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy legyen, aki részére ez utóbbi a későbbi értékesítést teljesíti.

32 Ezen utolsó rendelkezésben szerepel a Közösségen belüli szállítás kiindulási helye szerinti tagállamra vonatkozó, ahhoz szükséges feltétel, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés a héairányelv 141. cikkében előírt egyszerűsítő intézkedés tárgyát képezhesse.

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EU:C:2000:467, 50. pont; 2017. július 26-i Jafari ítélet, C-646/16, EU:C:2017:586, 73. pont).

34 E tekintetben a héairányelv 141. cikke c) pontjának szövegéből önmagából arra lehetne gondolni, hogy mivel az alapügyben szóban forgó termékeket Németországból a Cseh Köztársaságba szállították, és hogy a Firma Hans Bühler rendelkezett német héa-azonosítószámmal, a héamentességet ez utóbbitól meg kell tagadni.

35 Azonban, amint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben megjegyzi, a héairányelv 141. cikke c) pontjának szövegkörnyezetéből, valamint ezen irányelv célkitűzéseiből kitűnik, hogy az e rendelkezésben előírt feltétel egy attól eltérő tagállamot jelöl meg, mint amelyben a beszerző héa-azonosítószámmal rendelkezik az általa megvalósított egyedi beszerzés tekintetében.

36 E tekintetben a héairányelv 141. cikkének c) pontját a héairányelv más rendelkezéseinek szövegösszefüggésében egyrészt arra a tényre tekintettel kell értelmezni, hogy ha a fuvarozás kiindulási helye szerinti tagállam szintén az a tagállam, amelyben a beszerző a fuvarozás tárgyát képező termékek beszerzése tekintetében héa-azonosítószámmal rendelkezik, ez azt jelenti, hogy ezen ügylet e tagállamban valósult meg, és hogy azt nem lehet a héairányelv 20. cikkének első bekezdése értelmében vett „Közösségen belüli termékbeszerzésnek” minősíteni. Ebben az esetben nem alkalmazandó a héairányelv Közösségen belüli termékbeszerzésekre vonatkozó 141. cikke.

37 Másrészt, amint a főtanácsnok az indítványának 70. pontjában megjegyzi, a héairányelv 141. cikkének c) pontját ezen irányelv 42. és 265. cikkével összefüggésben kell értelmezni, amelyek pontosítják és kiegészítik a héairányelv 141. cikkében előírt egyszerűsítő intézkedés alkalmazási feltételeit. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 265. cikke azon tagállamra irányul, amely a beszerzőnek megállapította azt a héa-azonosítószámot, amellyel az a beszerzéseit végezte.

38 Ebből következik, hogy amennyiben valamely beszerző több tagállamban rendelkezik héa-azonosítószámmal, annak értékeléséhez, hogy teljesül-e a héairányelv 141. cikkének c) pontjában előírt feltétel, csak azt a héa-azonosítószámot kell figyelembe venni, amellyel Közösségen belüli termékbeszerzést végezte.

39 Ezen értelmezés megfelel a héairányelvben és különösen a héairányelv 42., 141., 197. és 265. cikkében előírt egyszerűsítő intézkedés által kitűzött céloknak. Egyrészt a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héarendszer, amelyet [a fiskális határok megszüntetésére tekintettel] a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról […] szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezetett be, előírja, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd ebben az értelemben: 2017. június 14-i Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C-26/16, EU:C:2017:453, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Egyrészt a héairányelv (38) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a nem a Közösségen belüli termékbeszerzés helye szerinti tagállam területén letelepedett adóalanyok által a Közösségen belül folytatott termékkereskedelemhez – beleértve a láncügyleteket is – kapcsolódó, hazai piacon lebonyolított adóztatandó ügyletek vonatkozásában olyan egyszerűsítő intézkedéseket kell életbe léptetni, amelyek azonos bánásmódot biztosítanak valamennyi tagállamban.

41 E tekintetben, amint a főtanácsnok az indítványának 57. pontjában megállapítja, a héairányelv 141. cikkének célja annak elkerülése, hogy a köztes gazdasági szereplőnek az ugyanezen 141. cikkben meghatározott ügyletek tekintetében a termékek érkezési helye szerinti tagállamban nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek kelljen eleget tennie.

42 Ebben az összefüggésben a héairányelv 42., 141., 197. és 265. cikke által bevezetett egyszerűsítő szabályozás alkalmazása nem tagadható meg azon adóalanytól, aki a héairányelv 141. cikkében előírt feltételek mellett valósít meg beszerzést, kizárólag azzal az indokkal, hogy ezen adóalany a Közösségen belüli feladás vagy fuvarozás kiindulási helye szerinti tagállamban is rendelkezik héa-azonosítószámmal. Amint a főtanácsnok az indítványának 72. pontjában megállapította, ez a megtagadás jelentős különbséget eredményezne az adóalanyok kezelésének módjában, és az adóalany héa-azonosítószámai alapján a gazdasági tevékenységek gyakorlása indokolatlan korlátozásának kockázatát hordozná magában.

43 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ott előírt feltétel teljesül, ha az adóalany abban a tagállamban telepedett le, és ott vették héaalanyként nyilvántartásba, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, azonban ezen adóalany valamely másik tagállam héa-azonosítószámát használja a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzéshez.

A második kérdésről

44 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 42. és 265. cikkét a héairányelv 263. cikkével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal alkalmazza a héairányelv 41. cikkének első bekezdését, hogy a valamely tagállam területén történő későbbi értékesítés céljából megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzés keretében a héairányelv 265. cikkében említett összesítő nyilatkozatot nem nyújtotta be időben az e tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkező adóalany.

45 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 41. cikke első bekezdésétől eltérve, amely rendelkezés arra a tagállamra irányul, amely kiadta azt a héa-azonosítószámot, amelyet a beszerző a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzéskor használt, a héairányelv 42. cikke úgy rendelkezik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyekre a Közösségen belüli fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamban héát vetettek ki, amennyiben az e 42. cikk a) és b) pontjában előírt két kumulatív feltétel teljesül.

46 A héairányelv 42. cikkének a) pontja alapján a köztes beszerzőnek igazolnia kell, hogy beszerzését – a héairányelv 40. cikkének megfelelően meghatározott tagállam területén – egy olyan későbbi értékesítés céljából hajtotta végre, amellyel kapcsolatban a héairányelv 197. cikkében foglaltak szerint a megrendelő minősül a héa megfizetésére kötelezett személynek.

47 A héairányelv 42. cikkének b) pontja ezt egy második feltétellel egészíti ki, amely szerint a beszerzőnek eleget kell tennie a héairányelv 265. cikkében meghatározott összesítő nyilatkozatra vonatkozó kötelezettségeknek. Ez utóbbi rendelkezés részletezi az olyan láncügyletekre vonatkozó egyedi adatokat, mint amelyeket a héairányelv 141. cikke meghatároz, amely adatokat a köztes gazdasági szereplőnek összesített nyilatkozatban be kell nyújtania azon tagállam adóhatósága részére, amely számára megállapította azon héa-azonosítószámot, amellyel a Közösségen belüli termékbeszerzést végezte.

48 Ami a héairányelv 263. cikkét illeti, az megállapítja az összesítő nyilatkozat benyújtására előírt határidőkre vonatkozó szabályokat.

49 Az osztrák kormány Bíróság előtti érvelésével ellentétben meg kell jegyezni, hogy míg a héairányelv 42. cikkének a) pontja az ahhoz szükséges anyagi jogi feltételt pontosítja, hogy az olyan beszerzés, mint amelyről az alapügyben szó van, ezen irányelv 40. cikke alapján héakötelesnek minősüljön, addig a héairányelv 42. cikkének b) pontja a Közösségen belüli fuvarozás vagy feladás rendeltetési helye szerinti tagállamban az adóztatásra vonatkozó bizonyítékok szolgáltatásának a módjait pontosítja, és azon egyedi kötelezettségekre utal, amelyeknek a beszerzőnek eleget kell tennie az összesítő nyilatkozat benyújtásakor. Az összesítő nyilatkozatokra vonatkozó ilyen kötelezettségeket alaki kötelezettségeknek kell tekinteni.

50 Márpedig az adósemlegesség elve alapján valamely adóalany részéről annak elmulasztása, hogy megfeleljen a héairányelv 42. cikkének b) pontjában előírt alaki feltételeknek, nem vezethet ezen irányelv 42. cikke alkalmazásának a megkérdőjelezéséhez, ha az említett 42. cikk a) pontjában kimondott anyagi jogi feltételek egyébiránt teljesülnek (lásd analógia útján: 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont; 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 36. pont). Ugyanis a héairányelv 42. cikke alkalmazásának ilyen indokkal való megtagadása kettős adózásához vezethet, amennyiben a köztes beszerzőt a héairányelv 41. cikkének (1) alapján abban a tagállamban is megadóztatják, amely megállapította számára azt a héa-azonosítószámot, amellyel ezen ügyletet végezte, miközben a végső beszerzőt a héairányelv 141. cikkének e) pontja és 197. cikke alapján szintén megadóztatják. E tekintetben hozzá kell tenni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 41. és 42. cikke annak biztosítására irányul, hogy a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzésre a végső beszerző szintjén vessenek ki héát, miközben elkerülik ezen ügylet kettős adóztatását (lásd ebben az értelemben: 2010. április 22-i X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet, C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 35. pont).

51 Ebből következik, hogy a héairányelv 42. cikke alkalmazandó, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek. Ennek megfelelően releváns az a tény, hogy a beszerző héa-azonosítószáma érvényes az ügyletek időpontjában. Ellenben irreleváns az, hogy e szám már nem érvényes az összesítő nyilatkozatok benyújtásának az időpontjában.

52 Mindenesetre a tagállam – az adó pontos beszedésének a biztosításához szigorúan szükséges mérték meghaladása nélkül – nem írhatja elő a háromszögügyletekre vonatkozó összesítő nyilatkozatok helyesbítésének a lehetőségét, megfosztva ugyanakkor e helyesbítést a hatékony érvényesüléstől azáltal, hogy a köztes gazdasági szereplőtől megtagadja a héairányelv 42. cikkének visszaható hatályú alkalmazását, ha e gazdasági szereplő bizonyítékot szolgáltat arra, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek. Mindazonáltal az alaki követelmények megsértésének szankcionálása céljából a tagállamok előírhatnak a héairányelv 42. cikke alkalmazásának megtagadásától eltérő olyan más szankciókat, mint a bírság kiszabása vagy a jogsértés súlyával arányos pénzbüntetés (lásd analógia útján: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 42. pont).

53 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a 2012 októberétől 2012 decemberéig tartó időszakra vonatkozó eredeti összesítő nyilatkozatok teljesek voltak, azokat azonban késedelmesen, 2013. február 8-án nyújtották be. A grazi városi adóhatóság szintén úgy vélte, hogy a Firma Hans Bühler nem tett eleget a 2013 februárja és márciusa közötti időszakra vonatkozó nyilatkozattételi kötelezettségeinek, mivel e társaság héa-azonosítószáma az ezen időszak során megvalósított ügyletekre vonatkozó összesítő nyilatkozatok benyújtásának időpontjában már nem volt érvényes.

54 Ez utóbbi időszakkal kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy kizárólag az a körülmény, hogy a Firma Hans Bühler héa-azonosítószáma már nem volt érvényes az alapügyben szóban forgó összesítő nyilatkozatok benyújtásának időpontjában, nem tekinthető olyannak, mint amely sérti a héairányelv 265. cikkét. Ugyanis e rendelkezés nem követeli meg, hogy az adóalany héa-azonosítószáma még érvényes legyen az összesítő nyilatkozat benyújtásának időpontjában. Maga az említett rendelkezés szövege szerint az összesítő nyilatkozaton azt a héa-azonosítószámot kell feltüntetni, amellyel a Közösségen belüli, szóban forgó termékbeszerzéseket „végezte”, és nem azt a számot, amellyel az összesítő nyilatkozat benyújtásának időpontjában rendelkezik.

55 Ami a késedelmesen benyújtott összesítő nyilatkozatokat illeti, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héairányelv 42. cikke alkalmazható legyen, ha a héairányelv 42. cikkének a) pontjában kimondott anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha a héairányelv 42. cikkének b) pontjában előírt alaki feltételnek nem is tettek időben eleget. Következésképpen valamely tagállami adóhatóság főszabály szerint nem adóztathat meg Közösségen belüli termékbeszerzést kizárólag azzal az indokkal, hogy a beszerző nem nyújtott be határidőn belül az ügyletére vonatkozóan megfelelően kitöltött összesítő nyilatkozatot.

56 Mindazonáltal hozzá kell tenni, hogy – amint a főtanácsnok az indítványának 91. pontjában megjegyezte – fennáll két eset, amelyekben valamely alaki követelmény nemteljesítése igazolhatja a héairányelv 42. cikke alkalmazásának mellőzését (lásd analógia útján: 2016. október 20-i Plöckl ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 43., 44. és 46. pont).

57 Egyrészt valamely alaki követelmény megsértése a héairányelv 42. cikke alkalmazásának a megtagadásához vezethet, ha az adóalany szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését (lásd analógia útján: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Az alapügyben az iratok egyetlen eleme alapján sem feltételezhető, hogy a Firma Hans Bühler csalásban vett részt.

59 Másrészt valamely alaki követelmény nemteljesítése igazolhatja a héairányelv 42. cikke alkalmazásának a megtagadását, ha e nemteljesítés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (lásd analógia útján: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az a tény, hogy a 2012 októberétől 2012 decemberéig tartó időszakra vonatkozó eredeti összesítő nyilatkozatokat késedelmesen nyújtották be, azzal a hatással járt-e, hogy nem lehetett bizonyítani az anyagi jogi követelmények teljesítését.

61 A fenti megállapításokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a héairányelv 42. és 265. cikkét a héairányelv 263. cikkével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal alkalmazza a héairányelv 41. cikkének első bekezdését, hogy a valamely tagállam területén történő későbbi értékesítés céljából megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzés keretében a héairányelv 265. cikkében említett összesítő nyilatkozatot nem nyújtotta be időben az e tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkező adóalany.

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 Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 141. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ott előírt feltétel teljesül, ha az adóalany abban a tagállamban telepedett le, és ott vették hozzáadottérték-adó (héa) alanyaként nyilvántartásba, amelyből a termékeket feladták vagy elfuvarozták, azonban ezen adóalany valamely másik tagállam héa-azonosítószámát használja a szóban forgó Közösségen belüli termékbeszerzéshez.**

2) **Úgy kell értelmezni a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 42. és 265. cikkét a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 263. cikkével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal alkalmazza a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 41. cikkének első bekezdését, hogy a valamely tagállam területén történő későbbi értékesítés céljából megvalósított, Közösségen belüli termékbeszerzés keretében a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 265. cikkében említett összesítő nyilatkozatot nem nyújtotta be időben az e tagállamban hozzáadottérték-adó (héa) azonosítószámmal rendelkező adóalany.**

Aláírások