A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. október 20.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó — Hatodik irányelv — A 28c. cikk A. részének a) és d) pontja — Európai Unión belüli termékszállítás — Az adómentességhez való jog — A rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség megsértése — Adócsalás komoly gyanújának hiánya — Az adómentesség megtagadása — Megengedhetőség”

A C-24/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. január 21-én érkezett, 2014. december 4-i határozatával terjesztett elő az előtte

Josef Plöckl

és

a **Finanzamt Schrobenhausen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. január 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanzamt Schrobenhausen képviseletében K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan és D. Scherer,

– a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Nasopoulou és S. Lekkou, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, A. Cunha és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. április 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL 2005. L 345., 19. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o, a továbbiakban: hatodik irányelv) 22. cikke (8) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, a hatodik irányelv 28h. cikkéből, valamint ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből és d) pontjából következő változatában.

2 E kérelmet Josef Plöckl és a Finanzamt Schrobenhausen (Schrobenhausen adóhivatala, Németország, a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ezen adóhatóság megtagadta, hogy mentesítse a hozzáadottérték-adó (héa) alól egy, J. Plöckl vállalkozásának tulajdonában lévő gépjármű Németországból Spanyolországba 2006-ban történő szállítását.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottérték-adó alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében az minősül adóalanynak, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

5 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg a „termékértékesítés” fogalmát, mint a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését.

6 A hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése az ezen irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásában előírja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki előírásokat.

[…]”

7 A hatodik irányelv 28a. cikkének (5) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A következőket ellenérték fejében értékesített termékekként kell kezelni:

b) az adóalany vállalkozásából származó termékek szállítása egy másik tagállamba.

A következőket egy másik tagállamba átszállítottnak kell tekinteni: bármely tárgyi eszköz szállítása vagy feladása az adóalany vagy annak nevében eljáró személy által a 3. cikkben meghatározott területről, de a Közösségen belül, vállalkozása céljaira, kivéve a következő ügyletek egyikének céljára:

[...]”

8 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése és d) pontja előírja:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:

a) azok az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

[...]

d) a 28a. cikk (5) bekezdésének b) pontja értelmében azon termékértékesítések, amelyek részesülnek a fent részletezett mentességekben, ha azokra egy másik adóalany nevében kerül sor.”

A német jog

9 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) 3. cikkének (1) bekezdése, az alapügy tényállására alkalmazandó változatában (a továbbiakban: UStG) előírja:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül a vállalkozás eszközének belföldről a Közösség valamely más területére történő átszállítása egy vállalkozó által a saját rendelkezésére, kivéve a csak ideiglenes felhasználás célját, akkor is, ha a vállalkozó az eszközt belföldre importálta. A vállalkozó értékesítőnek minősül.”

10 Az UStG 4. cikke 1. pontjának b) alpontja értelmében adómentesek a Közösségen belüli termékértékesítések.

11 Az UStG 6. cikke a következőképpen határozza meg a Közösségen belüli termékértékesítés fogalmát:

„[...]

(2) Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül valamely eszköz termékértékesítésként kezelendő átszállítása is (az [UStG] 3. cikkének (1a) bekezdése).

(3) A vállalkozónak bizonyítania kell, hogy teljesülnek az (1) és a (2) bekezdésben előírt feltételek. [...]”

12 Az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete) 17. cikkének (1) és (3) bekezdése az alapügy tényállására alkalmazandó változatában a következőképpen rendelkezik:

„(1) A Közösségen belüli termékértékesítés (a törvény 6a. cikkének (1) és (2) bekezdése) esetén a jelen rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó köteles olyan számviteli bizonylatokkal igazolni az adómentesség feltételeinek fennállását, amely tartalmazza a vevő forgalmiadó-azonosítószámát. A könyvelésből egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően ki kell tűnnie, hogy e feltételeknek eleget tettek.

[...]

3. Az átszállítás termékértékesítésként kezelendő eseteiben (az [UStG] 6a. cikkének (2) bekezdése) a vállalkozó a következőket köteles feltüntetni:

[...]

2) a másik tagállambeli vállalkozásrész címe és forgalmiadó-azonosítószáma;

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 2006 folyamán J. Plöckl egyéni vállalkozó gépjárművet vásárolt, amely vállalkozásának tulajdonát képezte. 2006. október 20-án egy Spanyolországban letelepedett gépjármű-kereskedőnek küldte el spanyolországi értékesítése céljából. Ezen ügyletet CMR fuvarlevél igazolja (a nemzetközi közúti árufuvarozási szerződésről szóló, Genfben 1956. május 19-én aláírt, az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított egyezmény alapján kiállított fuvarlevél). 2007. július 11-én az említett gépjárművet eladták egy Spanyolországban letelepedett vállalkozásnak.

14 J. Plöckl ezen ügylet vonatkozásában semmilyen forgalmat nem vallott be a 2006. év tekintetében. 2007 tekintetében a Közösségen belüli, az említett vállalkozás számára történt héamentes értékesítést vallott be.

15 Egy helyszíni ellenőrzés keretében az adóhatóság úgy vélte, hogy nem álltak fenn a Közösségen belüli termékértékesítés feltételei, és egy olyan termékértékesítésről van szó, amely Németországban a 2007. év tekintetében adóköteles volt. Az adóhatóság tehát 2007 tekintetében módosító héamegállapító határozatot hozott.

16 Az ezt követően a Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság, Németország) előtt indított eljárásban e bíróság megállapította, hogy az alapügyben szóban forgó gépjármű 2007-ben már Spanyolországban volt, aminek következtében az adóhatóság megsemmisítette ezt az adómegállapító határozatot.

17 E megsemmisítést követően az adóhatóság módosította a héaszámítást a 2006. év tekintetében, mivel úgy ítélte meg, hogy a gépjármű Spanyolországba történő 2006. évi átszállítása forgalmi adó alá tartozik, és nem volt adómentes, mivel J. Plöckl nem tüntette fel az egyéni spanyol héa-azonosítószámot, és így nem nyújtotta be a héamentességhez szükséges számviteli bizonyítékot.

18 J. Plöckl keresetet nyújtott be e határozat ellen a kérdést előterjesztő bírósághoz. E bíróság úgy ítéli meg, hogy egyrészt nem történt Közösségen belüli termékértékesítés, mivel nincs elégséges időbeli és anyagi jog kapcsolat a gépjármű Spanyolországba történő küldése és e tagállamban történő értékesítése között, másrészt pedig a 2006-ban történt szállítás az UStG 3. cikkének (1a) bekezdése értelmében héaköteles.

19 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az említett értékesítés héamentes-e. E bíróság előadja, hogy bár J. Plöckl nem tett meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot feltüntesse, nem merültek fel arra utaló komoly jelek, amelyek arra utalnának, hogy adócsalás történt, és az adóhatóság is kizárja a csalást. A kérdést előterjesztő bíróság szerint J. Plöckl egyszerűen csak tévesen alkalmazta a jogot, amikor az átszállítási és a későbbi értékesítési ügyletet Közösségen belüli értékesítésként könyvelte, és nem tett hamis adóbevallást az adóhatóságnak.

20 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben a 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) 58. pontjára hivatkozik, amelyből az következik, hogy valamely Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítése azzal a feltétellel rendelhető alá annak, hogy a termékértékesítő közli-e a vevő héa-azonosítószámát, ha ezen adómenteség biztosítása nem csak azon indokkal kerül elutasításra, hogy e kötelezettséget nem tartották tiszteletben, amikor a termékértékesítő jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni ezen azonosítószámot, továbbá olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben.

21 Az említett bíróság úgy véli, hogy a Bíróságnak az ezen ítéletben kifejtett érvelése az alapügyben hasonló, Közösségen belüli szállításra is alkalmazható, és az a következtetés vonható le belőle, hogy a jelen ügyben a héamentesség azon okból utasítható el, hogy J. Plöckl nem tett meg minden észszerű intézkedést annak érdekében, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot feltüntesse.

22 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az említett ítélet 52. pontjában a bíróság megállapította, hogy jogszerű annak megkövetelése, hogy valamely termékértékesítő jóhiszeműen járjon el, és hozza meg a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. E bíróságnak tehát az a véleménye, hogy csak akkor követelhető meg az adóalanytól, hogy észszerű intézkedéseket hozzon, ha az adócsalás komoly gyanúja merül fel.

23 Ha nem merül fel a csalás komoly gyanúja, a kérdést előterjesztő bíróság szerint a héamentesség nem tagadható meg, mivel teljesülnek e mentesség anyagi jogi feltételei, amint az az előtte folyamatban lévő eljárásban is történt, mivel a héa-azonosítószám bemutatása nem tekinthető ilyen feltételnek. E körülményekre figyelemmel e megtagadás ellentétes lenne az adósemlegesség és az arányosság elvével.

24 A Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Lehetővé teszi-e az 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 22. cikkének (8) bekezdése [az ugyanezen irányelv 28h. cikkéből, valamint 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből és d) pontjából következő változatában] a tagállamok számára az adómentesség megtagadását a Közösségen belüli termékértékesítés (jelen esetben: Közösségen belüli átszállítás) tekintetében, ha az értékesítő ugyan nem tett meg minden tőle elvárható lehetséges észszerű intézkedést a héa-azonosítószám feltüntetése körében alkalmazandó alaki követelmények tekintetében, de nem állnak fenn adókijátszásra utaló konkrét jelek, a terméket egy másik tagállamba szállították át, és az adómentesség egyéb feltételei is teljesülnek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

25 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését az ugyanezen irányelv 28h. cikkéből, valamint 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből és d) pontjából következő változatában úgy kell-e értelmezni, hogy e cikkekkel ellentétes, ha a származási tagállam adóhatósága azon okból tagadja meg egy Közösségen

belüli átszállítás héa alóli mentességét, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot, amennyiben nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, a terméket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre szállították, és fennállnak az adómentesség egyéb feltételei is.

26 A hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontjának első albekezdése értelmében bármely tárgyi eszköznek az adóalany általi szállítása vagy feladása a vállalkozás székhelye szerinti tagállamtól elérő területre, ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül. Az ilyen szállítás tehát a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, valamint 5. cikkének (1) bekezdése értelmében héaköteles ügyletnek minősül.

27 Azokat a feltételeket, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy egy ügyletet közösségen belüli szállításnak lehessen minősíteni a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja értelmében, e rendelkezés második albekezdése írja elő, amelynek értelmében valamely terméknek egy másik tagállamba történő szállításának minősül bármely tárgyi eszköz szállítása vagy feladása az adóalany vagy annak nevében eljáró személy által a 3. cikkben meghatározott területről, de a Közösségen belül, vállalkozása céljaira, kivéve az ezen albekezdésben felsorolt ügyletek egyikének célját.

28 A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének d) pontjából az következik, hogy az ilyen, Közösségen belüli szállítást a származási tagállamban mentesíteni kell a héa alól, amennyiben arra a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a)-c) pontjában előírt mentességek vonatkoznak, ha azokra egy másik adóalany nevében kerül sor.

29 Ebből következik, hogy a héamentesség tekintetében az említett 28a. cikk (5) bekezdésének b) pontja szerinti, Közösségen belüli szállítás elsősorban az olyan közösségi szállítással egyenértékű, amelynek héamentességét a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése írja elő. Az ilyen Közösségen belüli szállítás adómentességének feltételei egyrészt ezen utóbbi rendelkezésből következnek, anélkül, hogy e szállítást másik adóalanynak kellene végrehajtania. Az érintett termékeket tehát fel kell, hogy adja, vagy el kell, hogy szállítsa az adóalany ezen irányelv 3. cikkében említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

30 Másfelől, amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 59–61. pontjában, a Közösségen belüli szállításnak a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontja második albekezdésében előírt, és a jelen ítélet 27. pontjában felsorolt alapfeltételeinek is teljesülnie kell ahhoz, hogy az ilyen szállítás héamentes legyen.

31 Figyelemmel erre, meg kell állapítani, hogy valamely terméknek az adóalany vállalkozása céljából történő szállítása, amint azt e rendelkezés is előírja, azzal jár, hogy ez a szállítás azon adóalany céljára történik, aki „mint ilyen” jár el a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) bekezdésének első albekezdése értelmében. E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adóalany akkor jár el ilyen minőségében, ha ezen ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. pont, 2012. november 8-i Profitube-ítélet, C-165/11, EU:C:2012:692, 52. pont).

32 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben szóban forgó ügyletet a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontjának értelmében vett, Közösségen belüli ügyletnek kell tekinteni. E tekintetben e bíróság megállapítja, hogy a J. Plöckl által beszerzett gépjármű ez utóbbi Németországban található vállalkozásának tulajdonába kerül, majd Spanyolországba szállították, hogy ott J. Plöckl vállalkozása céljaira használja.

33 Ebből, valamint a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés megfogalmazásából az következik, hogy az alapügyben szóban forgó szállítás héamentességének feltételei teljesültek. Mindazonáltal e mentességet az adóhatóság azzal az indokkal utasította el, hogy J. Plöckl nem közölte e hatósággal a Spanyol Királyság által kiadott héa-azonosítószámot, amint azt a forgalmi adóról szóló törvénynek az alapügy tényállása megvalósulása idején hatályos végrehajtási rendelete 17c. cikke (3) bekezdése megköveteli.

34 Írásbeli észrevételeiben az Európai Bizottság úgy ítéli meg, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam által biztosított héa-azonosítószám közlése e kötelezettségének célja a Közösségen belüli szállítást illetően annak bizonyítása, hogy az adóalany a terméket „vállalkozása céljából” szállította e tagállamba, ami, amint az a jelen ítélet 30. és 31. pontjából is kitűnik, az ilyen szállítás héamentessége egyik feltételének minősül. Az adóhatóság és a német kormány a tárgyalás során megerősítették, hogy e követelménynek ez a célja. A jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tehát azokra a bizonyítási módokra vonatkozik, illetve ezek körülményeire, amelyek annak bizonyítása céljából írhatók elő, hogy a mentesség e feltétele teljesült.

35 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a hatodik irányelv e tárgykörre vonatkozó rendelkezése hiányában, mivel a hatodik irányelv a 28c. cikke A. részének első tagmondata kizárólag azt írja elő, hogy a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit, a tagállamok határozzák meg, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez (2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezt az e rendelkezés d) pontjában szereplő Közösségen belüli szállításokra is alkalmazni kell.

36 Ezenfelül, a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikkének (8) bekezdése a tagállamok hatáskörébe utalja az adó pontos beszedésére és az adókijátszások elkerülésére irányuló intézkedések elfogadását, amelyek azonban nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely e célok eléréséhez szükséges. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérdőjelezzék a héa semlegességét, amely a közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Az ilyen nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné a tartalmi követelményeket, és azon kérdésre irányulna, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 29. és 30. pont).

38 Márpedig, a valamely Közösségen belüli szállítás objektív jellemzőit illetően a jelen ítélet 30. pontjából az következik, hogy ha valamely termék szállítása megfelel a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontja második albekezdésében foglalt feltételeknek, akkor ez a szállítás mentes a héa alól (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 30. pont).

39 Ebből következik, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet akkor adják meg, ha ezek a tartalmi feltételek teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalanyok elmulasztották (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont).

40 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy egy Közösségen belüli szállítás összefüggésében a terméket megszerző személy héa-azonosítószáma közlésének kötelezettsége alaki követelménynek minősül a héamentességhez való jog tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 51. pont).

41 Ugyanez érvényes a rendeltetési hely szerinti tagállam által az adóalany számára adott héa-azonosítószámnak egy Közösségen belüli szállítás keretében történő közlése kötelezettségét illetően is. E tekintetben, bár ezen azonosítószám közlése azt bizonyítja, hogy az ilyen szállítás az adóalany vállalkozásának céljából történt, következésképpen, amint az a jelen ítélet 31. pontjából is következik, az adóalany e minőségében jár el ebben a tagállamban, e minőség bizonyítása semmi esetre sem függhet kizárólag az említett héa-azonosítószám közlésétől. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése – amely meghatározza az „adóalany” fogalmát – e minőséget nem rendeli alá annak a ténynek, hogy az érintett személy rendelkezik héa-azonosítószámmal (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. pont). E szám közlése tehát nem minősül tartalmi feltételnek valamely Közösségen belüli szállítás héamentessége tekintetében.

42 A fentiekből az következik, hogy valamely tagállam adóhatósága főszabály szerint nem tagadhatja meg egy Közösségen belüli szállítás héa alóli mentesítését kizárólag azon okból, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési hely szerinti tagállamban kapott héa-azonosítószámot.

43 Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 81. pontjában, a Bíróság ítélkezési gyakorlata ugyanakkor két olyan esetet ismert el, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elveszítéséhez vezethet.

44 Először is a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer működését (lásd ebben az értelemben: 2010. december 7-i R.-ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 54. pont, 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont).

45 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy az alapeljárásban nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, és az adóhatóság kizárta az ilyen csalást. Következésképpen, ez, az azon szabály alól való kivétel, miszerint a héamentességet meg kell adni, ha a tartalmi feltételek teljesültek, még akkor is, ha egy alaki feltétel nem teljesült, e jogvitában nem alkalmazható.

46 Másodszor valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont, 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont).

47 Mindazonáltal magából abból a feltételből, amelynek a héamentesség e megtagadása alá van rendelve, az következik, hogy mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a tartalmi követelmények teljesültek-e, az adóalanynak az adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd analógia útján, 2014. december 11-én hozott ítélet, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Márpedig, amint az a jelen ítélet 30 és 31. pontjában is megállapításra került, valamely, Közösségen belüli szállításnak a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontjában előírt tartalmi feltételei lényegében az ilyen szállítás héamentessége ezen irányelv 28c. cikk A. része a) pontjában felsorolt tartalmi feltételeinek felelnek meg.

49 Következésképpen, mivel – amint az a jelen ítélet 32. pontjából is következik – az alapeljárás keretében, még ha J. Plöckl nem is közölte a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot, a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy a szóban forgó ügylet a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja értelmében vett Közösségen belüli szállításnak minősül, meg kell állapítani, hogy az adóhatóság rendelkezett azokkal az adatokkal, amelyek annak megállapítását is lehetővé tették, hogy teljesültek-e ezen szállítás adómentességének feltételei.

50 Úgy tűnik tehát, hogy az alapeljárás körülményei között azon két tényállás egyike sem alkalmazható, amelyek tekintetében a Bíróság elismerte az adóhatóság azon lehetőségét, hogy valamely alaki követelmény megsértése okán megtagadja a héamentességet.

51 A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal a 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) 58. pontjára hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésével nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága valamely Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítését annak rendeli alá, hogy a termékértékesítő közli-e a vevő héa-azonosítószámát, feltéve mindazonáltal, hogy ezen adómenteség biztosítása nem csak azon indokkal kerül elutasításra, hogy e kötelezettséget nem tartották tiszteletben, amikor a termékértékesítő jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni ezen azonosítószámot, továbbá olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben. A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy ebből az következik-e, hogy a héamentesség megtagadható-e egy olyan adóalanytól, aki egy Közösségen belüli szállítás keretében nem tett meg minden tőle elvárható lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az adóhatósággal közölhesse a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot.

52 A 2012. szeptember 27-i VSTR-ítéletben (C-587/10, EU:C:2012:592) a Bíróság nem szándékozott lefektetni egy ilyen általános szabályt.

53 Az említett ítélet 46. pontjában ugyanis a Bíróság kifejezetten megerősítette azt az ítélkezési gyakorlatot, miszerint a jelen ítélet 44. és 46. pontjában említett két eset kivételével, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet megadják, ha a tartalmi követelmények teljesültek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalany elmulasztotta.

54 Ezenfelül, amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 111. pontjában, különösen a 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) 52. pontjából az következik, hogy annak megállapítása, hogy az adóalany jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni a vevő héa-azonosítószámát, arra a helyzetre vonatkozik, amelyben az a kérdés, hogy az adóalany követett-e el adócsalást, vagy sem. A Bíróság azt is megállapította, hogy az értékesítő adócsalásban való részvétele kizárható azon körülményre tekintettel, hogy jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni a vevő héa-azonosítószámát.

55 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplő körülményekhez hasonló körülmények között, amikor is az adóalany adócsalásban való részvételét mindenképpen kizárták, a héamentesség nem tagadható meg az adóalanytól azon okból, hogy nem tett meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy eleget tegyen egy alaki követelménynek, nevezetesen annak, hogy a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot közölje.

56 A Bíróság előtt az adóhatóság és a német kormány mindazonáltal a héa-azonosítószám mint a nagyszámú Közösségen belüli ügyletet maga után vonó tömegrendszer ellenőrző elemének elsődleges jellegét hangsúlyozta.

57 Mindazonáltal, ez a megállapítás nem változtathat át egy alaki követelményt tartalmi követelménnyé a közös héarendszerben, és nem igazolhatja a mentesség azon okból történő megtagadását sem, hogy megsértettek valamely, a hatodik irányelvet átültető nemzeti jog által előírt követelményt.

58 Ugyanis, bár a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése a 28h. cikkből következő változatában lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adó pontos beszedésére és az adócsalás megakadályozására irányuló intézkedéseket fogadjanak el, az ilyen megtagadás túlmegy az e célok eléréséhez szükséges mértéken, mivel egy hasonló jogsértést e nemzeti jog a jogsértés súlyával arányos

bírsággal szankcionálhat (lásd analógia útján: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. és 63. pont, 2016. szeptember 15-i, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 47. és 48. pont).

59 A fentiekre figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését az ugyanezen irányelv 28h. cikkéből, valamint 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből és d) pontjából következő változatában úgy kell értelmezni, hogy e cikkekkel ellentétes, ha a származási tagállam adóhatósága azon okból tagadja meg egy Közösségen belüli átszállítás héa alóli mentességét, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot, amennyiben nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, a terméket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre szállították, és fennállnak az adómentesség egyéb feltételei is.

A költségekről

60 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:

A 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 22. cikkének (8) bekezdését az ugyanezen irányelv 28h. cikkéből, valamint 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből és d) pontjából következő változatában úgy kell értelmezni, hogy e cikkekkel ellentétes, ha a származási tagállam adóhatósága azon okból tagadja meg egy Közösségen belüli átszállítás hozzáadottérték-adó alóli mentességét, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési hely szerinti tagállam által kiadott hozzáadottértékadó-azonosítószámot, amennyiben nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, a terméket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre szállították, és fennállnak az adómentesség egyéb feltételei is.

Aláírások