

**C-653/18. sz. ügy**

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás**

**A benyújtás napja:**

2018. október 17.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2018. június 19.

**Felperes:**

Unitel Sp. z o.o. w Warszawie

**Ellenérdekű fél:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

---

**Az alapeljárás tárgya és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés  
jogalapja**

Az Unión kívülre feladott azon termékek vitatott értékesítése, amelyek valódi megrendelője a számlán feltüntetettől eltérő szervezet. A hēa levonásának jogával járó (nulla százalékos adókulcs szerinti) mentesség megtagadása

EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 1) A helyes nemzeti gyakorlatnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o., a továbbiakban: 2006/112/EK irányelv) 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elvei alapján minden esetben az adólevonás jogával járó mentesség (Lengyelországban nulla százalékos adókulcs) alkalmazásán kell-e alapulnia, ha a következő két feltétel együttesen teljesül:

- a) a termék kivitelére az Európai Unión kívüli, nem meghatározott megrendelő érdekében került sor, és
  - b) egyértelműen bizonyított, hogy a termék elhagyta az Európai Unió területét, és ez a tény nem vitatott?
- 2) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke rendelkezéseivel, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elveivel az annak feltevésén alapuló nemzeti gyakorlat, hogy nem kerül sor azon termék értékesítésére, amelyet vitathatatlanul kivittek ugyan az Európai Unión kívülre, de a kivitt követően az adóhivatal a lefolytatott eljárás keretében megállapította, hogy a termékek valódi beszerzője nem az a személy volt, akinek javára az adóalany az értékesítést dokumentáló számlát kiállította, hanem egy másik, hatóságok által nem azonosított személy, aminek következtében az ilyen tevékenység tekintetében az adóhivatal megtagadta az adólevonás jogával járó mentesség (Lengyelországban nulla százalékos adókulcs) alkalmazását?
- 3) A helyes nemzeti gyakorlatnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elvei alapján termékértékesítés tekintetében a nemzeti adókulcs alkalmazásán kell-e alapulnia, ha egyértelmű bizonyítékok állnak rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy a termék elhagyta az Európai Unió területét, a hatóságok azonban azonosított megrendelő hiányában azt állapítják meg, hogy a termék értékesítésére nem került sor, vagy úgy kell tekinteni, hogy ilyen esetben egyáltalán nem fejtettek ki héa hatálya alá tartozó tevékenységet, és következésképpen az adóalanyt a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének értelmében nem illeti meg az exportált termék beszerzése alapján felszámított adó levonásának joga?

#### **A hivatkozott uniós rendelkezések**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv:

14. cikk, 131. cikk, 146. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja

#### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló, 2004. március 11-i törvény (Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel; a továbbiakban: héatörvény):

**2. cikk 8. pont:** A következő rendelkezések alkalmazásában:

[...]

termékek kivitele – az országból az Európai Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése:

- a) az eladó által vagy nevében, vagy
- b) az ország területén kívül letelepedett megrendelő által vagy nevében, kivéve a kirándulójárművek és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el,

– ha a termékek Európai Unión kívülre történő kivitelét a vámjogszabályokban meghatározott illetékes vámhatóság megerősíti.

**41. cikk (4) bekezdése:** A 2. cikk 8. pontjának a) alpontja szerinti termékkivitel esetében az adókulcs nulla százalék.

**41. cikk (6) bekezdése:** A nulla százalékos adókulcs a (4) és (5) bekezdésben említett termékkivitel esetében alkalmazandó, azzal a feltétellel, hogy az adóalany az adott adó-megállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártá előtt kézhez kapta a termék Európai Unión kívülre történő kivitelét megerősítő dokumentumot.

**41. cikk (11) bekezdésének első mondata** A (4) és (5) bekezdés rendelkezései megfelelően alkalmazandók a 2. cikk 8. pontjának b) alpontja szerinti termékkivitel esetében, ha az adóalany azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártá előtt, amelyben termékértékesítést végzett, kézhez kapta a (6) bekezdés szerinti dokumentumot, amely alapján azonosítható az értékesítés és export tárgyát képező termék.

#### **A tényállás és az alapeljárás, valamint az alapeljárás felei alapvető érveinek bemutatása**

- 1 A Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (varsói adóhivatal elnöke, Lengyelország) 2014. augusztus 29-i határozatával hatályában fenntartotta a Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie (varsói adóellenőrzési hivatal igazgatója, Lengyelország) 2014. március 26-i határozatát, amely a varsói székhelyű Unitel Sp. z o.o.-t (a továbbiakban: felperes vagy társaság) a 2007 januárjától 2007 májusáig terjedő időszak tekintetében termékek és szolgáltatások utáni adó (héta) megfizetésére kötelezte.
- 2 A 2007 januárjától 2007 májusáig terjedő időszak alatt mobiltelefonok értékesítésével foglalkozó felperessel szemben lefolytatott ellenőrzési eljárás következtében a felperes által az ukrán AJWA O.O.O. (a továbbiakban: A),

valamint Michaił Gawriliw (a továbbiakban: M.G.) jogalanyokkal lebonyolított ügyletekkel kapcsolatos héamegállapítás megkérdőjelezésére került sor. A Dyrektor Izby Skarbowej (adóhivatal elnöke) helytállónak találta az elsőfokú hatóság megállapítását, amely szerint a fentiekben említett személyek javára kötött eladási ügyletekre valójában nem került sor. A felperes dokumentumainak (héaszámlák, és egységes vámokmányok) elemzése kimutatta, hogy a mobiltelefonok Unión kívülre történő exportja ugyan megvalósult, a felperes és a fentiekben említett szerződő felek között azonban nem került sor termékértékesítésre, ami alapján a jelen ügyben a héatörvény 2. cikkének 8. pontja szerinti termék kivitel nem valósult meg, és következésképpen a felperes nem volt jogosult a héatörvény 41. cikkének (4) bekezdése szerinti nulla százalékos héakulcs alkalmazására.

- 3 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie-hez (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) (WSA) benyújtott keresetében a felperes többek között a megtámadott határozat és az elsőfokú hatóság határozatának hatályon kívül helyezését kérte.
- 4 A WSA (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) szerint a kereset nem volt megalapozott.
- 5 Az A. cég részére kiállított héaszámlákkal dokumentált ügyletekkel kapcsolatos eddigi megállapításokból kitűnik, hogy az A. cég mind a lengyel, mind az ukrán adóhivatal irányában „fedővállalkozás” volt, amely a telefonok tényleges megrendelőjének elrejtésére és adócsalás elkövetésére szolgált. Az M.G. részére kiállított héaszámlákkal dokumentált ügyletekkel kapcsolatos eddigi megállapításokból ugyanakkor az következik, hogy M.G. nem volt a felperestől az eljárás tárgyát képező telefonkészülékeket megvásárló gazdasági szereplő.
- 6 A fentiekkel kapcsolatban a WSA (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) megállapította, hogy ebben az esetben, mivel a termékek Unió területén kívüli országba történő kivitelére azonosítatlan megrendelő részére került sor, a héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének 1-4. pontja értelmében nem történt termékértékesítés, és ezért ezt az ügyletet nem lehet a fentiekben említett törvény 2. cikkének 8. pontja szerint megvalósult termék kivitelnek minősíteni.
- 7 Ezen felül a WSA (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) megjegyezte, hogy nem állapítható meg, hogy a felperes kellő körültekintéssel járt volna el a vitatott ügyletek végrehajtása során.
- 8 A társaság a fenti ítéletet teljes egészében megtámadta a Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését, vagy jogi kérdésnek az Európai Unió Bírósága elé történő terjesztését kérve.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása**

- 9 A 2006/112/EK irányelvben a nemzetközi ügyleteknek a termékek felhasználásának (elfogyasztásának) helye szerinti megadóztatásának modelljét fogadták el. Ebben az esetben abban az államban, ahonnan a terméket kiviszik, adómentességet (illetve 0%-os héamértéket) alkalmaznak, így az adóztatás abban az országban valósul meg, ahová e terméket viszik. Ilyen szabályok elfogadása azt eredményezi, hogy a termék megadóztatására végeredményben ott kerül sor, ahol azt elfogyasztják.
- 10 Abban az országban azonban, amelyből a terméket kivitték, a mentességben (nulla százalékos adókulcs) részesülő adóalanyt az irányelv 169. cikkének megfelelően megilleti az előzetesen felszámított adó levonásának joga.
- 11 A 2006/112/EK irányelv nem szabályozza a termékkivitel adómentességben részesítésének különös feltételeit, kizárólag az ilyen ügylet közös héarendszer alóli mentesítésének kötelezettségét írja elő, valamint meghatározza az adómentességben részesülő termékkivitel két módját, azaz a közvetlen kivitelt (a 146. cikk (1) bekezdésének a) pontja) és a közvetett kivitelt (a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontja). Ez az adómentesség kötelező jellegű. E kötelezettség teljesítése tekintetében azonban a tagállamok széles körű eljárási önállóságot élveznek, és ezen adómentesség alkalmazását a nemzeti jogszabályokban előírt bizonyos feltételek teljesítésétől tehetik függővé. A bevezetett korlátozásoknak azonban teljesíteniük kell az irányelv 131. cikkében meghatározott célkitűzéseket, azaz biztosítaniuk kell ezen adómentesség helyes és egyszerű alkalmazását, valamint meg kell előzniük az esetleges adócsalást, adóelkerülést és visszaélést.
- 12 A nemzeti jogban azon feltételeket, amelyek teljesítése szükséges annak elismeréséhez, hogy az adott tevékenység termékkivitelnek minősüljön, a héatörvény 2. cikkének 8. pontja tartalmazza.
- 13 A Bíróság elé terjesztett első két kérdés *de facto* arra vonatkozik, hogy az „értékesítést” a 2006/112/EK irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában foglalt rendelkezések értelmében hogyan kell értelmezni. E rendelkezések ugyanis az áruexport ügyletek adómentességének meghatározása során nem alkalmazzák a termékkivitel fogalmát. E fogalmat az irányelv semelyik másik rendelkezése sem alkalmazza. Erre vonatkozóan a hatodik irányelv sem tartalmaz semmilyen meghatározást.
- 14 A 2006/112/EK irányelv 146. cikkének (1) bekezdése alapján a következő ügyletek mentesülnek a héa alól:
- a) az eladó által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;
  - b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése.



- 15 Az „értékesítés” e rendelkezésben (és a héatörvény 2. cikkének 8. pontjában) használt fogalmára hivatkozva a nemzeti adóhatóságok – a jelen ügghöz hasonlóan – abból indulnak ki, hogy ilyen esetben az értékesítés fogalmát a héatörvény 7. cikke (1) bekezdésnek (az irányelv 14. cikke (1) bekezdésének) megfelelően kell értelmezni, ami azt jelenti, hogy a termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. Ez – az adóhivatal értelmezése szerint – azt jelenti, hogy a termékértékesítést magában foglaló jogviszonyban részes mindkét félnek léteznie kell, és megfelelő módon meghatározottnak kell lennie. Következésképpen, amint az a jelen ügyben megállapításra került, kizárt annak megállapítása, hogy a termékkivitel megtörtént, és kizárt a nulla százalékos adókulcs alkalmazása abban az esetben, ha a számlákon vagy a vámdokumentációban megjelölt megrendelő fiktív személy.
- 16 A nemzeti közigazgatási bíróságok többségének ítélkezési gyakorlata is osztja ezt az álláspontot.
- 17 Komoly kétség merül fel azonban azzal kapcsolatban, hogy az Unión kívül megvalósult termékértékesítés megállapítása érdekében – abban az esetben, amikor a termékkivitel önmagában nem vitatott (azt a vámhatóság megerősítette) – ezen értékesítés megállapításának kötelező eleme-e az, hogy a számlákon és a vámdokumentációban a termék beszerzőjeként megjelölt személy a termék tényleges, nem azonosított megrendelőjével azonos legyen. Ebben az esetben tényleg nem történik meg a birtokba vehető dolog 2006/112/EK irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel?
- 18 Meg kell jegyezni, hogy 2016. október 5-i Maya Marinova ET ítéletében (C-576/15) a Bíróság úgy határozott, hogy a 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 9. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkének (1) bekezdését, valamint 73. cikkét és 273. cikkét, továbbá az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében, amennyiben valamely adóalanynak átadott termékek nem találhatóak az adóalany raktárában, és ezen adóalany nem szerepelteti a nyilvántartásában az ezen ügyletekhez kapcsolódó adózási dokumentumokat, az adóhatóság feltételezheti, hogy az említett adóalany e termékeket harmadik személyek részére továbbértékesítette, és a rendelkezésére álló tényekre tekintettel, az ezen irányelvben elő nem írt szabályok alapján meghatározhatja az említett termékek értékesítésének adóalapját.
- 19 Ez arra utal, hogy a Bíróság megengedi a 2006/112/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdésének olyan értelmezését, amely szerint a birtokba vehető dolog azonosítatlan megrendelő részére történő olyan átengedése is adóköteles értékesítés, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, mivel már annak megállapítása, hogy a termékek nem találhatóak az adóalany raktárában, megalapozza azt a vélelmet, hogy az adóalany e termékeket azonosítatlan harmadik személyek részére továbbértékesítette, ami azt jelenti, hogy azokat

adóköteles módon értékesítette, ami szükségessé tette az adóalap ezen ítéletben elfogadott módon történő meghatározását.

- 20 A Bíróság ezen ítéletében nyilvánvalóan azt hangsúlyozta, hogy valamely adóalany olyan csalárd magatartása, mint az értékesítések és bevételek eltitkolása, nem képezheti akadályát a hea beszedésének, hiszen nem ezek a tények (csalások) eredményezték azt, hogy a Bíróság azt állapította meg, hogy objektív indokok állnak fenn a termékek értékesítésének megállapítására, még ha e termékek megrendelője nem is azonosított.
- 21 Amint azt a Bíróság már számos alkalommal kijelentette, az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni (lásd különösen a 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet [C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyek, EBHT 2006., I-483. o.] 44. pontját és a 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet [C-439/04. és C-440/04. sz. egyesített ügyek, EBHT 2006., I-6161. o.) 41. pontját).
- 22 A 2013. december 19-i BDV Hungary Trading Kft. ítéletében (C-563/12) a Bíróság megállapította: „40. Ugyanis abban a helyzetben, amikor a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt export-adómentességi feltételek – többek között az, hogy az érintett termék elhagyja az Unió vámterületét – teljesülnek, az ilyen termékértékesítésre nem vethető ki hea (lásd analógia útján a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 30. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ilyen körülmények között főszabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóvesztésnek az érintett ügylet adóztatását igazoló veszélye.”
- 23 Ebben az összefüggésben merül fel az a kérdés, hogy milyen mértékben gyakorol hatást a harmadik államban az Európai Unióból exportált termék vámdokumentációban megjelölttől eltérő személy általi átvétele körében megvalósuló esetleges csalás ténye az adólevonás jogával járó mentességnek (Lengyelországban nulla százalékos adókulcs) az e termék értékesítése címén történő alkalmazására?
- 24 A Bíróság Közösségen belüli ügyletekkel kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlatából megállapítható (például: Albert Collée ítélet, C-146/05, 26. pont), hogy „azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket (lásd a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontját és a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 29. pontját). Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a hea semlegességét, amely a hea közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi (lásd a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.]

59. pontját, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.,] 92. pontját.”

- 25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából mindenekelőtt az következik, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely az adó alóli mentességre való jogosultságot (nulla százalékos adókulcsot) a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket. Ugyanis az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Amennyiben vitathatatlan, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés megtörtént, az adósemlenség elve megköveteli, hogy héa alóli mentességet biztosítsanak, mivel a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd: a Bíróság 2007. szeptember 27-i Teleos plc és társai ítélete [C-409/04], az Albert Collée ítélete [C-146/05] és a Twoh International BV ítélete [C-184/05]).
- 26 A 2014. december 18-i Schoenimport ítéletében (C-131/13, C-163/13 és C-164/13 egyesített ügyek) a Bíróság többek között a következőképpen rendelkezett:
- „42. [...] az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd különösen: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont; Kittel és Recolta Recycling ítélet; C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 54. pont; Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 41. pont).
43. A Bíróság e tekintetben több alkalommal hangsúlyozta, hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákat (lásd különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 54. pont; Fini H ítélet; C-32/03, EU:C:2005:128, 32. pont; Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. pont). [...]
49. [...] főszabály szerint a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy megtagadják a hatodik irányelvben előírt valamely olyan jog által biztosított előnyt, amelyre csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak, legyen szó a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó héalevonás, héamentesség vagy héa-visszatérítés jogáról, amelyek az alapeljárás tárgyát képezik.
50. Ezen kívül meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ez a helyzet nem csupán akkor áll fenn, ha az adókikerülést maga az adóalany követte el, hanem akkor is, ha valamely adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet révén a szállító vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 45., 46., 56. és 60. pont; Bonik-ítélet, EU:C:2012:774, 38–40. pont).”



- 27 A Bíróság fenti megállapításai, amelyek többek közt a Közösség belső piaca védelmének szükségességére mutatnak rá, a Közösségen belüli tranzakciók tekintetében világosak és egyértelműek, kérdéseket vet azonban fel alkalmazásuk a jelen ügyhöz hasonló esetekben, vagyis amikor – amint azt a Bíróság a 2013. december 19-i BDV Hungary Trading Kft. ítéletében (C-563/12) megállapította – főszabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóvesztésnek az érintett ügylet adóztatását igazoló veszélye az Unió területén.
- 28 Milyen következményeket érvényesíthet a nemzeti államkincstár érdekében és az uniós piac érdekeinek védelmében eljáró nemzeti adóhatóság – a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és arányosság elveinek figyelembe vétele mellett – a nemzeti adóalanyok vonatkozásában, adócsalás (a termék azonosítatlan személy általi átvétele) elkövetésének megállapítására hivatkozással egy harmadik ország területén (termékek kivitele és fogyasztás)?
- 29 E tekintetben a következő kérdés is felmerül: ilyen esetben a levonás jogával járó adómentesség igénybe vételének harmadik országba irányuló termékértékesítés jogcímén fennálló lehetőségére kihatással van-e az, hogy a tagállami szállító tudatában volt-e vagy sem a csalásnak?
- 30 A társaság álláspontja szerint annak megkövetelése az adóalanyoktól, hogy felelősséget vállaljanak szerződéses partnereik tisztességes eljárásáért, még akkor is, ha e szerződő felek mulasztása egyébként nem veszélyezteti az Unió belső piacának biztonságát, messzemenően sérti az arányosság elvét, a harmadik országban, ezen országban honos személy részéről megvalósuló fogyasztás adójának megfizetése, mint gazdasági teher ezen adóalanyra hárítása pedig messzemenően sérti a héasemlegesség és a fogyasztás helye szerinti adóztatás elvét.
- 31 A felperes álláspontja szerint ezért a helyes gyakorlat kizárólag arra korlátozódhat, hogy megkövetelje az adóalanytól annak igazolását, hogy a termékeket kivitték az Unió területén kívülre, mivel ez ad alapot annak megállapítására, hogy a fogyasztásra – az elvégzett értékesítés eredményeképpen – nem az Unió területén kerül sor.
- 32 A harmadik kérdés arra vonatkozik, hogy – a 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja és 131. cikke, valamint a fogyasztás megadóztatása, a semlegesség és az arányosság elvei értelmében – helyes-e az a nemzeti gyakorlat, mely szerint az adóhivatal, a termékértékesítés mint a birtokba vehető dolog felett tulajdonosként való rendelkezésre feljogosító, a 2006/112/EK irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti átengedése feltételeinek hiánya esetén (a termékek azonosított megrendelőnek hiányára tekintettel), vitatva az adóalany adó alóli mentességre (Lengyelországban nulla százalékos adókulcsra) való jogosultságát, egyúttal az ilyen ügylet megadóztatása tekintetében a tagállami értékesítés adókulcsát (23%) alkalmazza.

- 33 Eltekintve ehelyütt attól kérdéstől, hogy a termékek harmadik országbeli megrendelőjének hiánya e termék ezen országba történő nem vitatott kivitele esetén tényleg alapot ad-e a termékértékesítés hiányának megállapítására, megjegyzendő, hogy az adóhivatal ezen megállapítása (miszerint ez nem minősül termékértékesítésnek) főszabály szerint annak feltevését kell eredményeznie, hogy a termékek ilyen kivitele nem tartozik a héa hatálya alá.
- 34 Ebben az esetben ugyanis úgy tűnik, hogy megalapozottabb lenne ilyenkor annak elfogadása, hogy amennyiben az adóalany e termékeket nem a 2006/112/EK irányelv 168. cikke (és 169. cikke) szerinti adóköteles (vagy a 2006/112/EK irányelv 169. cikke szerinti levonás jogával járó adómentességben részesülő) tevékenységéhez használja fel, akkor nem jogosult azon adóösszegek levonására, amelyeket e termékek beszerzése jogcímén volt köteles megfizetni, mint a nemzeti adóhatóság ilyen esetekben alkalmazott gyakorlata, amely az ilyen, Unión kívülre történő termékkivitelt a tagállami értékesítéssel azonos módon adóztatja meg.
- 35 Mivel ugyanis, ahogy az már megállapításra került, a tevékenységeket objektív jellemzőik figyelembe vétele alapján kell megadóztatni, az adott tevékenységet nem lehet egyrészt (a termékek Unión kívülre történő kivitele miatt) termékértékesítésnek nem minősülőnek tekinteni, majd ugyanezt (tagállami) értékesítésként megadóztatni.