

C-696/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. december 21.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. június 30.

Felperes:

B.

Alperes:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

VÉGZÉS

2020. június 30.

A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság,
Lengyelország)

[omissis]

az **Izba Finansowa (pénzügyi tanács)**a **H.-ban székhellyel rendelkező B.**felülvizsgálati kérelme tárgyában **2020. június 30-án** tartott tárgyalásán,amely kérelmet a **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország)**2017. május 16-i** [omissis] ítélete ellen terjesztették elő, a **H.-ban székhellyel rendelkező B.** általa **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (W.-i adóhivatal elnöke)

visszatérítendő hozzáadottértékadó-különbözet összegének 2012. április tekintetében történő meghatározásáról szóló, 2015. szeptember 11-i [...] számú határozatával

szemben előterjesztett kereset tárgyában

a következőképpen határozott:

1) Az Európai Unió működéséről szóló szerződés [omissis] 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé terjeszti a következő kérdéseket:

ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] 41. cikkével, valamint az arányosság és a semlegesség elvével az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) [eredeti 2. o.] [omissis] 25. cikke (2) bekezdésében foglalt nemzeti rendelkezés alkalmazása egy, az alapeljáráshoz hasonló helyzetben az adóalany által teljesített, Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében, ha

- e termékbeszerzés után ezen adóalany termékeinek vevői a termék fuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban már megfizették az adót,

- megállapítást nyer, hogy az adóalany tevékenysége során semmilyen adócsalás nem történt, hanem az egyrészt a láncügyletek során teljesített termékértékesítések téves minősítéséből, másrészt abból eredt, hogy az adóalany a lengyel héa-azonosítószámot belföldi, és nem Közösségen belüli termékértékesítés érdekében adta meg.

2) [omissis] a folyamatban lévő eljárást a fentiekben előadott előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásáig felfüggeszti. [eredeti 3. o.]

INDOKOLÁS

I. Jogi háttér

Az uniós szabályozás

1. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] rendelkezései

40. cikk

A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.

41. cikk

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.

Nemzeti szabályozás

1. Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) ([omissis], a továbbiakban: u.p.t.u.) szabályai

25. cikk

(1) A Közösségen belüli termékbeszerzést abban a tagállamban kell teljesítettnek tekinteni, ahol a termékek a feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatóak.

[eredeti 4. o.]

(2) Az (1) bekezdés sérelme nélkül, ha a 9. cikk (2) bekezdésében említett vevő a Közösségen belüli termékbeszerzéskor olyan számot adott meg, amelyet a Közösségen belüli ügyletekhez attól a tagállamtól eltérő tagállam adott ki a részére, ahol a termékek a feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatóak, a Közösségen belüli termékbeszerzést e másik tagállamban is teljesítettnek kell tekinteni, kivéve, ha a vevő igazolja, hogy

1) a Közösségen belüli termékbeszerzés abban a tagállamban vált adókötelessé, ahol a termékek a feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatóak, vagy

2) a Közösségen belüli termékbeszerzést az egyszerűsített eljárás XII. fejezetben említett, Közösségen belüli háromszögügylet esetében történő alkalmazása miatt úgy kell tekinteni, hogy abban a tagállamban adóztatták meg, ahol a termékek a feladás vagy fuvarozás befejezésekor találhatóak.

II. A tényállás

Az adóhatóság előtti eljárás

1 2015. június 11-i határozatával a Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (R.-i adóhivatal igazgatója, Lengyelország) a felperes, az R-i székhelyű B. (a továbbiakban: társaság) tekintetében 2012. április hónapra vonatkozóan meghatározta a visszatérítendő héakülönbözet összegét. A hatóság megállapította, hogy a társaság Lengyelországban nyilvántartásba vett héaalanyként legalább három gazdasági szereplő által kötött, ugyanazon termékre vonatkozó láncügyletekben vett részt. Ezen ügyletek eredményeképpen a terméket az első gazdasági szereplő közvetlenül átadta (elszállította) az értékesítési lánc utolsó gazdasági szereplőjének. A társaság közvetítőként működött az eladó és a vevő között. Lengyelországban a társaság kizárólag a P.-i székhelyű B.-től (a továbbiakban: BOP) vásárolt termékeket. Az ügyletek, amelyekben a társaság részt vett, a következő formában zajlottak:

- I. forma: BOP lengyel héa-azonosítószámmal -> társaság lengyel héa-azonosítószámmal -> uniós gazdasági szereplő uniós héa-azonosítószámmal
- II. forma: BOP lengyel héa-azonosítószámmal -> társaság lengyel héa-azonosítószámmal -> első uniós gazdasági szereplő/vevő uniós héa-azonosítószámmal -> második uniós gazdasági szereplő/kedvezményezett uniós héa-azonosítószámmal.

A BOP által a társaság részére teljesített termékértékesítéseket az utóbbi 23%-os héa hatálya alá eső nemzeti termékértékesítésnek minősítette. Következésképpen az uniós kedvezményezettek részére teljesített termékértékesítéseit 0%-os héamértékkel Közösségen belüli termékértékesítésnek minősítette, ami azt eredményezte, hogy adó-visszatérítésben részesült. A termékértékesítések feltételeinek és lebonyolításának [eredeti 5. o.], valamint a fuvarozás megszervezésének vizsgálatát követően a hatóság úgy ítélte meg, hogy a társaság a termékértékesítést helytelenül az értékesítési láncban „továbbítottként” minősítette. A termékértékesítések fentiekben meghatározott lebonyolítása következtében a hatóság megállapította, hogy a BOP és a társaság közötti „terméktovábbítás” a fentiekben említett termékértékesítések közül az első volt, amelyet a BOP esetében Közösségen belüli termékértékesítésnek, a társaság esetében pedig Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősített.

Így a hatóság helytelennek ítélte a társaság azon magatartását, hogy a tagállami szerződéses partnerek részére teljesített termékértékesítéseket 0%-os héamérték alá tartozó Közösségen belüli termékértékesítésnek minősítette, és megállapította, hogy ezeket az ügyleteket (Lengyelországban kívül) a termék rendeltetési helye szerinti tagállamokban kell megadóztatni. A hatóság jelezte, hogy ennek érdekében a társaságnak nyilvántartásba kell vetetnie magát a termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban, és ott kell a Közösségen belüli termékbeszerzést elszámolnia. A termékeknek e láncolatban az ezen államokból származó szerződéses partnerek részére történő továbbértékesítésére irányuló ügyleteket tehát a termékek rendeltetési helye szerinti országban történő termékértékesítésként az ott alkalmazandó rendelkezések alapján kell megadóztatni. A hatóság megállapította, hogy a „terméktovábbítás” helytelen

megállapítása, és egyben Közösségen belüli termékértékesítésnek minősítése eredményeképpen a Közösségen belüli termékértékesítések értékét a Közösségen belüli termékértékesítések társaság által vezetett nyilvántartásában túlbecsülték.

Ezenfelül a hatóság jelezte, hogy a BOP (az értékesítési lánc első gazdasági szereplője) által a társaság részére teljesített termékértékesítések „terméktovábbítási” ügyletnek minősítése eredményeképpen a társaság nemcsak a végső rendeltetési hely szerinti országban köteles a termékértékesítéseket elszámolni, hanem ezenfelül alkalmazni kell az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének 1. pontját is. Mivel ugyanis a társaság a Közösségen belüli termékbeszerzés keretében e beszerzések során lengyel uniós héa-azonosítószámot adott meg, amely a termékek fuvarozásának érkezési helye szerinti államtól eltérő tagállam által kiadott szám volt, az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének 1. pontja szerint Lengyelországban kellett héát fizetnie.

- 2 2015. szeptember 11-i határozatával a Dyrektor Izby Skarbowej w W. (W.-i adóhivatal elnöke, Lengyelország) teljes egészében hatályon kívül helyezte az elsőfokú hatóság határozatát, és 2012. április hónapra vonatkozóan a visszatérítendő adókülönbözetet kis mértékben nagyobb összegben állapította meg. A jelen kérdésben felvetett probléma szempontjából a határozat módosításának nem volt jelentősége. A jogorvoslati szerv ugyanis lényegében egyetértett az elsőfokú szerv valamennyi releváns ténybeli és jogi megállapításával.

Lényeges, hogy a jelen ügyben egyetlen hatóság sem vélte úgy, hogy azon ügyletek során, amelyekben a társaság részt vett, adócsalás történt volna. Az értékesítési láncban [eredeti 6. o.] szereplő ügyletek tekintetében a héát alkalmazták, és az adót az értékesítés minden egyes szakaszában megfizették. A hatóságok álláspontjának középpontjában annak értékelése áll, hogy a társaság ugyanakkor tévesen járt el az ügylet minősítése során.

- 3 A jogorvoslati szerv egyetértett azzal a szerinte helyes állásponttal, amely szerint a társaság az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének 1. pontjában foglalt rendelkezés hatálya alá esik, mivel a termék BOP-tól történő beszerzésére irányuló ügylet tekintetében lengyel héa-azonosítószámot adott meg, amely a termékek fuvarozásának érkezési helye szerint tagállamtól eltérő tagállam által kiadott szám volt. Megállapításra került, hogy a tevékenység alapján a társaság Lengyelországban volt köteles adót fizetni, mivel nem igazolta, hogy a termékek beszerzése után azok feladásának vagy elfuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban fizetett adót.

Az elsőfokú bíróság ítélete

- 4 A társaság a jogorvoslati szerv határozatával szemben keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie-hoz (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) (a továbbiakban: WSA), amely 2017. május 16-i ítéletével

[omissis] a keresetet elutasította, mivel az abban foglaltakat megalapozatlannak ítélte.

A WSA osztotta a hatóságok azon álláspontját, hogy a társaság tévesen ítélte meg a termékértékesítési láncügyletek, köztük azon ügylet lebonyolítását, amelyet „terméktovábbításnak” kellett minősíteni. A WSA így elfogadta annak megállapítását, hogy a BOP és a társaság közötti ügylet (az értékesítési lánc első ügylete) Közösségen belüli termékértékesítésnek minősült (nem pedig – amint azt a társaság állította – 23%-os héamértékkel adózó nemzeti termékbeszerzésnek), tehát a társaság és megrendelői közötti ügyletek Lengyelországon kívül megvalósított ügyleteknek minősültek (a társaság 0%-os héamértékkel adózó Közösségen belüli termékértékesítésnek tekintette azokat), amelyek tekintetében a társaság köteles volt bejelenteni a Közösségen belüli termékbeszerzést. Ezzel egyidejűleg a bíróság azt a nem vitatott következtetést vonta le, hogy a társaság áruinak vevői a termékek Közösségen belüli beszerzését vallották be a feladás érkezési helye szerinti országban, és hogy egyáltalán nem került sor héacsökkentésre.

A bíróság egyetértett azzal, hogy a társasággal szemben indokolt az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdése 2. pontjának alkalmazása. A bíróság arra a szabályra hivatkozott, miszerint a termékértékesítés jellegének hatóságok általi ellenőrzése miatt meg kell állapítani, hogy az, hogy Közösségen belüli termékbeszerzést teljesítő adóalanyként a társaság az azon állam által kiadott számtól eltérő azonosító számot adott meg, ahol a termékek fuvarozása ténylegesen véget ér, azzal a következménnyel járt, hogy a termékbeszerzésre két helyen – a fuvarozás érkezési helye szerinti államban és a nyilvántartásba vétel szerinti államban – került sor. Mivel a társaság nem igazolta, hogy a termékbeszerzés után maga adózott a fuvarozás érkezési helye szerinti államban **[eredeti 7. o.]** (ezt a megrendelői tették meg), az u.p.t.u. 25. cikkének (2) bekezdése alapján a Közösségen belüli termékbeszerzést Lengyelországban teljesítettnek tekintették.

- 5 Mellékesen, az ügy háttérének ismertetése érdekében hozzá kell tenni azt is, hogy az alapügyben nem az volt az egyetlen vitatott kérdés, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés után fel kell-e számítani adót a társaságnak Lengyelországban. A láncügyletek lebonyolítása értékelésének hatóságok általi ellenőrzése következtében ugyanis megkérdőjelezték a társaság azon jogát is, hogy a termékeknek a társaság által a BOP-tól történt, mindkét gazdasági szereplő által belföldi termékértékesítésnek minősített beszerzéséről szóló számlák alapján előzetesen felszámított és megfizetett héát levonja. A hatóságok azáltal, hogy ezen ügyleteket Közösségen belüli termékértékesítéssé minősítették át, úgy ítélték meg, hogy a társaság nem jogosult a számlákon jogalap nélkül felszámított héa levonására. Ugyanakkor azonban a hatóságok úgy vélték, hogy e számlák kiállítója köteles volt 23%-os héát felszámítani, mivel a társaság ezen ügyletekben lengyel héa-azonosítószámot használt. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya a fenti problémára nem terjed ki, azonban érdemes megjegyezni, hogy az elfogadott értelmezés és jogszabályok alkalmazása az ügyben lényegében a társaság összesen 46%-os héával való megterheléséhez vezetett.

A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtti eljárás.

6 A társaság teljes egészében vitatta a fenti ítéletet, és többek között a következőket róta fel az elsőfokú bíróságnak:

- az u.p.t.u. 25. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 25. cikke (2) bekezdése 1. pontjának megsértését, azáltal, hogy tévesen alkalmazta e rendelkezéseket, amikor megállapította, hogy belföldi tényállás esetén teljesültek az u.p.t.u. 25. cikkének (2) bekezdésében található feltételek (azaz akkor, ha a szállítás megkezdésére a számlákon feltüntetett héa-azonosítószámot kiadó államban kerül sor), miközben itt olyan rendelkezésről van szó, amely kizárólag Közösségen belüli ügyletekre alkalmazható;

- az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 16. cikkével összefüggésben értelmezett 41. cikkének megsértését, azáltal, hogy tévesen értelmezte azokat, amikor helytelenül azt állapította meg, hogy az u.p.t.u. 25. cikkének (2) bekezdése alkalmazható olyan helyzetben, amikor az ügyletet Lengyelországban termékértékesítésként már megadóztatták;

- az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdése 1. pontjának megsértését, azáltal, hogy tévesen értelmezte azokat, amikor helytelenül azt állapította meg, hogy e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetben, amikor a termékértékesítést a fuvarozás érkezési helye szerinti államban adóztatták meg (beleértve, ha az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének 1. pontjában meghatározott vevőtől eltérő személy fizette az adót).

[eredeti 8. o.]

III. A nemzeti bíróság (NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság]) előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokai

7 Az NSA (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint a társaság felülvizsgálati kérelme jogalapjai egy részének elbírálásához a Bíróság állásfoglalása szükséges a 2006/112/EK irányelv 41. cikkének az arányosság és a semlegesség elvére tekintettel történő értelmezésével és alkalmazásának részletes szabályaiival kapcsolatban. [omissis] [Az EUMSZ 267. cikk alkalmazása]

III. Az előterjesztett kérdésről

8 Az adóeljárás során az ügyben összegyűjtött bizonyítékok vizsgálata azt mutatja, hogy megalapozott a hatóságok és az elsőfokú bíróság azon megállapításának elfogadása, amely szerint a társaság félreértelmezte a termékértékesítések lefolyását, amelyekben részt vett; a „továbbértékesítés” a BOP és a társaság között megvalósult termékértékesítés volt, így az Közösségen belüli termékértékesítésnek minősült. A társaság az eljárás során szintén nem zárja ki ezt a minősítést, azonban nem fogadja el az így ellenőrzött ügyletek megadóztatásának módjára vonatkozó következtetéseket.

- 9 A fenti ténybeli megállapítások elfogadásának következménye héa kivetése a társaságra az u.p.t.u. 25. cikke (2) bekezdésének 1. pontja alapján, amely rendelkezés a 2006/112 irányelv 41. cikkét ülteti át a nemzeti jogba. A 41. cikkből kitűnik, hogy arról „a héa-azonosítószám[ról] [van szó], amelyet a terméket beszerző személy a [Közösségen belüli termék]beszerzéskor használt”, ami megfelel a lengyel szabályozásnak, amely szerint a beszerző a számlán a „Közösségen belüli termékbeszerzéskor” a feladás vagy fuvarozás érkezési helye szerinti tagállamtól eltérő héaszámot tüntetett fel. A jelen ügyben az a körülmény jelent problémát, hogy a társaság, amikor a számlán lengyel héa-azonosítószámot tüntetett fel, azt nem Közösségen belüli termékbeszerzés, hanem azon belföldi ügylet vonatkozásában tette meg, amelynek a termék BOP-tól történő beszerzését minősítette. Ha megállapítást nyer, hogy a társaság motivációjának e szubjektív eleme nem befolyásolja az említett rendelkezések alkalmazását, akkor értékelni kell még az elkövetett hiba következményeit is. Az alapügyben nem állapították meg, hogy a társaság és a szerződő partnereinek cselekménye csalást vagy visszaélést valósított volna meg. Az ügyleteket az eddigi formájukban helyesen adóztatták meg. **[eredeti 9. o.]**
- 10 Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 41. cikkéhez (korábban a hatodik irányelv 28. cikke b) pontjának A. alpontja) hasonló rendelkezések bevezetésének célja az adócsalás elleni küzdelem volt. Az adóelkerülés eseteinek kiküszöböléséről volt szó abban az esetben, amikor a vevő a termék megvásárlásakor még nem tudja biztosan, hogy melyik országban fejeződik be a feladás vagy a fuvarozás. A bevezetett szabályozás lehetővé teszi továbbá az adóztatás elmaradásának elkerülését abban az esetben, ha a vevő nem rendelkezik héa-azonosítószámmal a feladás vagy fuvarozás érkezési helye szerinti országban, azonban egy másik tagállamban rendelkezik ilyen számmal. Az ilyen konstrukció biztosítja, hogy a közös héarendszer teljes legyen, annak kockázata nélkül, hogy az értékesítés egy bizonyos szakaszában nem kerül sor az ügylet megadóztatására.
- 11 Ugyanakkor az a kötelezettség, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzést abban az országban kell megadóztatni, amely kiadja a vevő által megadott héa-azonosítószámot, egyúttal tiszteletben tartva a termékek fuvarozásának érkezési helye szerinti országban történő adózás elvét, azzal a következménnyel jár, hogy ugyanaz az ügylet – vagyis a Közösségen belüli termékbeszerzés – a Közösség két különböző országában is megadóztatható. Az ilyen következményt előzi meg annak lehetősége, hogy a termékek beszerzője igazolja, hogy az ügyletet a 40. cikkben foglalt szabálynak megfelelően, azaz a fuvarozás érkezési helye szerinti országban adóztatták meg.
- 12 A jelen ügy tényállása esetében nem vitatott az a megállapítás, hogy a vizsgált ügyleteket a fuvarozás érkezési helye szerinti országban adóztatták meg, és nem az ezen ügyleteket Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősítő társaság, hanem megrendelői fizették az adót az ügyletek után. A jelen ügyben eljárást lefolytató hatóságok azon hatáskörének hiánya, hogy ellenőrizzék a termékértékesítések egész láncát azok helyes adóztatása érdekében, és hogy e láncolat egy részének az elszámolására szorítkozzanak, olyan hatással jár, amely

nemcsak a héasemlegesség elvét, hanem az arányosság elvét is sérti. Az, hogy a társaság bevallásaiban a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében nem vehető figyelembe a szerződő partnerei által a fuvarozás érkezési helye szerinti országban megfizetett adó (mivel az adókötelezettség a 2012-es évre vonatkozik), aránytalan adóterhet eredményez.

- 13 A 2006/112/EK irányelv 41.cikkének semlegesség és arányosság elve kontextusában történő értelmezésére vonatkozó fenti kétségekre tekintettel indokolt a jelen határozat elején megjelölt kérdés Európai Unió Bírósága elé terjesztése előzetes döntéshozatal céljából. **[eredeti 10. o.]**
- 14 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre tekintettel a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a p.p.s.a. 124. cikke 1. §-a 5. pontja alapján a felülvizsgálati eljárást felfüggesztette.

MUNKADOKUMENTUM