

Formalizmus elutasítása tartalom és forma

áfa levonása

adómentesség

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. április 6.(1)

C-24/15. sz. ügy

Josef Plöckl

kontra

Finanzamt Schrobenhausen

(a Finanzgericht München [müncheni adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – A 28c. cikk A. részének a) és d) pontja – Közösségen belüli átszállítás – Mentesség – A származási állam azon lehetése, hogy a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószám közlésének elmulasztása miatt megtagadja az adómentességet”

I – Bevezetés

1. A Finanzgericht München (müncheni adóügyi bíróság) 2014. december 4-i végzésében, amely 2015. január 21-én érkezett a Bírósághoz, elzetes döntéshozatalra irányuló kérdést terjesztett el, a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 22. cikke (8) bekezdésének és 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének és d) pontjának értelmezése iránt.

2. Ez a kérdés J. Plöckl és a Finanzamt Schrobenhausen (schrobenhauseni adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében merült fel, hogy az utóbbi

megtagadta J. Plöckl vállalkozásához tartozó személygépkocsi Németországi Szövetségi Köztársaságból Spanyol Királyságba történő átszállítása tekintetében az adómentességet azzal az indokkal, hogy J. Plöckl nem közölte vele az utóbbi tagállam által megállapított hozzáadottérték-adó (hÉa) azonosítószámot.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 411. cikke a hatodik irányelv hatályon kívül helyezéséről rendelkezik.

4. A 2006/112 irányelv a 413. cikke értelmében 2007. január 1-jén lép hatályba. Márpedig a kérdést elterjesztő bíróság által benyújtott ténybeli elemekből kitűnik, hogy 2006. október 20-án került sor az alapügy tárgyát képező ügyletre, nevezetesen arra, hogy J. Plöckl átszállította a vállalkozása vagyontárgyát képező személygépkocsit Németországból Spanyolországba. Így az alapeljárás tényállásának megvalósulása időpontjában a 2006/112 irányelv még nem volt hatályban.

5. A fentiekből következik, hogy a jelen ügyben a hatodik irányelv rendelkezéseit kell alkalmazni.

6. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg a „termékértékesítést”, mint a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését[ét].

7. A hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében számos, többek között a bejelentésre, a könyvelésre, a számlázásra, a hÉafizetésre, valamint az összesített bevallás benyújtására vonatkozó kötelezettséget határoz meg.

8. A hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikkének (8) bekezdése értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a [hÉa] 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 elírásokat.”

9. A hatodik irányelv 28a. cikkének szövege a következő:

„(1) A következők szintén [hÉa] alá tartoznak:

a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem jogosult a 24. cikkben meghatározott [hÉa]mentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek.

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították [helyesen: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyon felett, amelyet az eladó vagy a vevő, vagy a nevükben más személy a vevő részére olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították.

[...]

(5) A következőket ellenérték fejében értékesített termékeként kell kezelni:

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

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

[...]

(6) A Közösségen belüli, ellenszolgáltatás fejében végzett termékbeszerzés magában foglalja az adóalanynak a vállalkozása céljaira az általa vagy nevében eljáró személy által feladott vagy szállított termékek használatát, ha a feladás vagy szállítás egy másik tagállamból történik, mint amely területén belül a termékeket az (1) bekezdésben meghatározottak szerint előállították, kivonták, feldolgozták, megvásárolták, beszerezték, vagy ahol az adóalany a termékeket vállalkozása keretében behozta a másik tagállamba.”

10. A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) és d) pontja így szól:

„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 [helyesen: az adókijátszások, az adókikerülések, és az esetleges visszaélések megelőzését], a tagállamok mentesítik a következőket:

a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy [helyesen: az eladó, a terméket beszerző személy vagy a nevükben eljáró személy] adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván, 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.”

11. A kérdést elterjesztő bíróság a 2004. április 26-i 885/2004/EK tanácsi rendelettel (HL L 168., 1. o.) módosította, a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendeletre (a továbbiakban: 1978/2003 rendelet; HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) is hivatkozik.

12. Az 1798/2003 rendeletnek az „Információcsere elzetes megkeresés nélkül” című IV. fejezetébe illesztett 17. cikk kimondja:

„Az V. és VI. fejezet rendelkezéseinek sérelme nélkül, az 1. cikkben említett információt minden tagállam illetékes hatósága automatikus vagy strukturált automatikus csere útján továbbítja a többi érintett tagállam illetékes hatóságának, amennyiben:

1. az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és az ellenőrzési rendszer hatékonysága szükségszerűen a származási tagállam által szolgáltatott információtól függ;
2. valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a héára vonatkozó szabályozást megsértették vagy feltehetőleg megsértették;
3. a másik tagállamban fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye.”

13. Az 1798/2003 rendelet V. fejezete a „Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó információ tárolása és cseréje” címet viseli. E rendelet ezen fejezetében lévő 22. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Mindegyik tagállam olyan elektronikus adatbázist tart fenn, amelyben a [hatodik irányelv] 22. cikke (6) bekezdésének b) pontjával összhangban a 28h. cikkben megadott változat [helyesen: 28h. cikkével módosított 22. cikke (6) bekezdésének b) pontja] szerint gyűjtött információt dolgozza fel és tárolja.

[...]

14. Az 1798/2003 rendelet 23. és 24. cikke a 22. cikkel összhangban tárolt azon adatok automatikus továbbítási módjait szabályozza, amelyek a tagállamok által kiadott héaazonosító számokra, valamint két, ilyen azonosító számmal rendelkező személy közötti termékértékesítések összértékére vonatkoznak.

B – A német jog

15. A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) vitatott évben hatályos változata 3. §-a (1a) bekezdésének első mondata értelmében „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 az említett rendelkezés második mondata értelmében értékesítésnek minősül.

16. Az UStG 4. §-a 1. pontjának b) alpontja értelmében adómentesek a Közösségen belüli termékértékesítések.

17. Az UStG 6a. §-a többek között az alábbiak szerint határozza meg a Közösségen belüli termékértékesítést:

„[...]

(2) [...] Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül valamely eszköz termékértékesítésként kezelendő átszállítása is [...].

(3) A vállalkozó köteles bizonyítani az (1) és a (2) bekezdésben előírt feltételek fennállását [...].”

18. A forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) vitatott évben hatályos változatának 17c. §-a az alábbi kötelezettségeket írja elő a termékértékesítő számára:

„(1) A Közösségen belüli termékértékesítés (az UStG 6a. §-ának (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 héa-azonosítóját. A könyvelésből egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően kitűnik, hogy a feltételeknek eleget tettek.

[...]

(3) Az átszállítás termékértékesítésként kezelendő eseteiben (az UStG 6a. §-ának (2) bekezdése) a vállalkozó a következőket köteles feltüntetni:

[...]

2. a másik tagállambeli vállalkozásrészteljesítő címe és héa-azonosítószáma;

III – [...]”

IV – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

19. 2006-ban J. Plöckl a „HD Equipment” elnevezésű egyéni vállalkozása számára új személygépkocsit vásárolt, amely vállalkozásának vagyonát képezte. E gépjárművet 2006. október 20-án egy spanyol gépjárműkereskedőnek adta fel spanyolországi értékesítése céljából. 2007. július 11-én a HD Equipment vállalkozás az említett gépjárművet a spanyol D SL vállalkozás (a továbbiakban: D) részére értékesítette.

20. A héabevallásaiban J. Plöckl ezen ügyletek után 2006-ra vonatkozóan nem vallott be adót, 2007-re vonatkozóan pedig adómentes Közösségen belüli értékesítést vallott be. A könyvelésében rögzítette, hogy a gépjárművet 2006. október 20-án adta fel Spanyolországba (amelyet CMR-fuvarlevéllel tanúsított), és 2007-ben értékesítette D részére (amelyet a 2007. július 11-i számlával tanúsított). J. Plöckl nem közölte vállalkozásának spanyol héa-azonosítószámát, és Spanyolországban nem vallott be forgalmat. A kérdést előterjesztő bíróság által átadott iratanyagból kitűnik, hogy a J. Plöckl által benyújtott számlán szerepel D héa-azonosítószáma.

21. Helyszíni ellenrész alapján a schrobenhauseni adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy 2007-ben nem álltak fenn Közösségen belüli termékértékesítés mentességének a feltételei, és 2007 tekintetében módosított hea-megállapító határozatot hozott. Az ezt követően a Finanzgericht München (müncheni adóügyi bíróság) elítélte perben a bíróság rámutatott arra, hogy a gépjármű 2007-ben már Spanyolországban volt, aminek következtében a schrobenhauseni adóhatóság ezt a módosított határozatot hatályon kívül helyezte.

22. E hatályon kívül helyezést követően a schrobenhauseni adóhatóság helyesbítette a 2006. évi héamegállapítást, mivel azt az álláspontot képviselte, hogy a gépjármű Spanyolországba történő 2006. évi átszállítása a hea alá tartozik, és nem adómentes. J. Plöckl kifogást emelt e határozattal szemben, amelyet a schrobenhauseni adóhatóság mint megalapozatlant elutasított. Tekintettel arra, hogy J. Plöckl nem közölte vállalkozásának spanyol hea-azonosítószámát, és így nem nyújtotta be az elírt számviteli bizonyítékot, e hatóság szerint az átszállítás nem héamentes. J. Plöckl keresetet indított e határozattal szemben.

23. A német adóhatóság nem tájékoztatta a tényállásról a spanyol adóhatóságot.

24. A kérdést elterjesztő bíróság szerint az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy adókieljárásról nem lehet szó.

25. E bíróság azon a véleményen van, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdése b) pontjának megfelelően a gépjármű 2006. évi Spanyolországba történő átszállítása – mint az adóalany vállalkozásából származó termék másik tagállamba való szállítása – héaköteles. Ezen átszállítás helye ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata alapján Németországban található.

26. A kérdést elterjesztő bíróság a gépjármű Spanyolországba történő feladása és D részére történő értékesítése közötti kellő időbeli és tárgyi összefüggés hiányában kizárja a D részére történő Közösségen belüli termékértékesítés fennállását. E tekintetben kiemeli, hogy az értékesítésre több hónappal az átszállítást követően került sor, és a vevő személye az átszállításkor még nem volt ismert.

27. Következésképpen ezen bíróság feladata annak meghatározása, hogy a J. Plöckl által megvalósított Közösségen belüli átszállítás részesülhet-e a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének d) pontja szerinti mentességben különösen azon körülményre tekintettel, hogy J. Plöckl nem tett meg minden észszerű intézkedést a spanyol hatóságok által megállapított spanyol hea-azonosítószám közzétele érdekében.

28. A kérdést elterjesztő bíróság azon álláspont felé hajlik, hogy a fent említett körülmények között megvalósuló Közösségen belüli termékértékesítésnek részesülnie kell ezen adómentességben.

29. A kérdést elterjesztő bíróság rámutat, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének d) pontja szerint adómentes az a Közösségen belüli átszállítás, amely az ezen irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti mentességben részesülne, „ha arra egy másik adóalany nevében került volna sor”.

30. A kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, hogy az alapügyben szóban forgó Közösségen belüli átszállítás esetében ténylegesen akkor is fennállnának az ezen irányelv

28c. cikke A. részének a) pontja szerinti adómentességhez el írt feltételek, ha arra egy másik adóalany nevében került volna sor. Ugyanis J. Plöckl, egy adóalany, Németországból Spanyolországba adta fel a gépjárművet annak érdekében, hogy azt ott továbbra is vállalkozásának céljaira használja.

31. E bíróság ehhez hozzáteszi, hogy az adókijátszás esetét nem számítva a tagállamok csak olyan egyéb feltételeket állapíthatnak meg, amelyek a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában el vannak írva, különösen a vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatása vonatkozásában. E tekintetben a Teleos és társai ítéletre (C-409/04, EU:C:2007:548, 70. pont), valamint a VSTR-ítéletre (C-587/10, EU:C:2012:592, 30. és 55. pont) hivatkozik.

32. Továbbra is e bíróság szerint az alapügyben nem állnak fenn adókijátszásra utaló konkrét jelek. J. Plöckl csupán tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy gondolta, hogy a gépjármű átszállítása és D részére történő későbbi értékesítése együtt adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül, amelyet héabevallásainak és könyvelésének adatai is tükröznek. Nem vitatott, hogy J. Plöckl-nek egy Németországban adómentes Közösségen belüli átszállítást, valamint egy Spanyolországban adóköteles (hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése) Közösségen belüli beszerzést (ezen irányelv 28a. cikkének (6) bekezdése) kellett volna bevallania, amelyet egy D részére történő Spanyolországban adóköteles termékértékesítésnek kellett volna követnie. A Közösségen belüli beszerzés spanyolországi megadóztatásának elmaradása mindazonáltal már csak azért sem minősülhetne adókijátszásnak, mert J. Plöckl-t megillette volna az ezen Közösségen belüli beszerzés után fizetendő hűa levonásának joga.

33. Ilyen körülmények között a kérdést elterjesztő bíróság azt a kérdést vizsgálja, hogy megtagadhatja-e az adóhatóság az adómentességet akkor, ha az adóalany nem közölte vevőjének (a Közösségen belüli átszállítás esetén vállalkozása másik tagállambeli részének) hűa-azonosítószámát.

34. Az e kérdésre adandó válasz jórészt a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) Közösségen belüli átszállítással összefüggésben történő értelmezésétől függ. A kérdést elterjesztő bíróság szerint ezen ítélet 44., 46. és 51. pontjából az következik, hogy a hűa alóli mentességet biztosítani kell, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek 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. Következésképpen a hűa-azonosítószám alaki követelménye nem kérdőjelezheti meg tehát az adómentességet, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, ahogyan az alapügyben.

35. E körülményekre figyelemmel a Finanzgericht München (müncheni adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„Lehetővé teszi-e a [hatodik irányelv] 22. cikkének (8) bekezdése és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése és d) pontja 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 [hűa]-azonosítószám feltüntetése körében alkalmazandó alaki követelmények

tekintetében, de nem állnak fenn adókiadásra utaló konkrét jelek, a terméket egy másik tagállamba szállították át, és az adómentesség egyéb feltételei is teljesülnek?”

V – A Bíróság eltti eljárás

36. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2015. január 21-én vette nyilvántartásba.

37. A schrobenhauseni adóhatóság, a görög és portugál kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett el írásbeli észrevételeket.

38. A 2016. január 20-i tárgyaláson megjelent a schrobenhauseni adóhatóság, a német kormány és a Bizottság képviselői, hogy ismertessék az észrevételeiket.

VI – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés elemzése

39. A kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését és d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha a rendeltetési tagállam adóhatósága megtagadja a Közösségen belüli átszállítás tekintetében az adómentességet azzal az indokkal, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószámot, amennyiben nem állnak fenn adókiadásra utaló konkrét jelek, a terméket egy másik tagállamba szállították át, és az adómentesség egyéb feltételei is teljesülnek?

40. Közösségen belüli átszállításra kerül sor, ha egy tárgyi eszközt valamely adóalany nevében vállalkozása céljaira egyik tagállamból egy másik tagállamba átszállítanak.

41. Ezen ügyletfajta f szabály szerint a származási államban adómentes, a héasemlegesség elvének tiszteletben tartásával a rendeltetési államban kell utána a héát megfizetni. Az alapügy tárgyát az képezi, hogy a származási állam (a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság) megtagadta az adómentességet azzal az indokkal, hogy az adóalany nem közölte ezen állam hatóságaival a rendeltetési állam (jelen esetben a Spanyol Királyság) által megállapított héa-azonosítószámot.

42. A kérdést elterjesztő bíróság három ténybeli megállapítását szeretném kiemelni. Elször is, e bíróság úgy véli, hogy nincsenek adókiadásra utaló konkrét jelek. Másodsor, az említett bíróság ehhez hozzáteszi, hogy a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség kivételével az adómentességhez elírt valamennyi követelmény teljesül. Harmadsor, ugyanezen bíróság leszögezi, hogy ezen azonosítószám közlése nem járult volna hozzá a ténybeli háttér tisztázásához, mert az már ismert volt. E három megállapítás fényében fogok válaszolni az elterjesztett kérdésre.

A – A Közösségen belüli átszállításokra irányadó szabályok

43. A Közösségen belüli átszállításra vonatkozó szabályokat akkor hozták meg, amikor a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388 irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) bevezette „a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokat”.

44. Ezen átmeneti szabályok alapján a Közösségen belüli átszállítás egyrészt a származási államban termékértékesítésként kezelendő és adómentes, másrészt a rendeltetési államban héaköteles Közösségen belüli beszerzésként kezelendő. A Közösségen belüli átszállítás ilyen kezelése összhangban van a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti rendszer azon céljával, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül.⁽²⁾

1. A Közösségen belüli átszállítás ellenérték fejében teljesített termékértékesítéskénti kezelése a származási államban

45. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében adott meghatározás alapján a Közösségen belüli átszállítás nem minősül termékértékesítésnek. Ugyanis e rendelkezés értelmében termékértékesítéshez a materiális javak feletti tulajdonjog átengedésére van szükség. Márpedig a Közösségen belüli átszállítás során az adóalany megtartja azt a jogot, hogy a szóban forgó dolog felett tulajdonosként rendelkezzen, mivel az említett dolog csupán átszállításra kerül vállalkozásának egy másik tagállamban lévő részébe.

46. E tényező lehet vé teszi a Közösségen belüli átszállításoknak a „rendes” Közösségen belüli termékértékesítéstől való megkülönböztetését. Akkor kell „rendes” Közösségen belüli termékértékesítésnek minősíteni az ügyletet, ha a birtokba vehető dolog feletti tulajdonjog átengedésre kerül egy másik adóalany (vagy egy nem adóalany jogi személy) számára, aki mint ilyen jár el egy másik tagállamban. Ezzel szemben, ha az említett jog nem kerül átengedésre, és a szóban forgó dolog továbbra is az érintett adóalany vállalkozásának vagyonát képezi, az ügylet Közösségen belüli átszállításnak minősül.

47. Így egyetértek a kérdést elterjesztő bíróság azon elemzésével, amely szerint a J. Plöckl által teljesített ügyleteket nem „rendes”, D részére történő Közösségen belüli termékértékesítésnek, hanem (a gépjármű Spanyolországba történő feladásával megvalósult) Közösségen belüli átszállításnak kell tekinteni, amelyet a D részére történt (a gépjármű adásvételével megvalósult) termékértékesítés követ. Ugyanis véleményem szerint a Közösségen belüli termékértékesítésként való minősítéshez szükséges, hogy a vevő személye ismert legyen a termék másik tagállamba való feladása vagy fuvarozása időpontjában, a kérdést elterjesztő bíróság megállapításai szerint azonban az alapügyben nem ez volt a helyzet.⁽³⁾

48. Az előzőekben következik, hogy kizárólag a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározás alapján a Közösségen belüli átszállítás nem lehet héaköteles.

49. Ugyanakkor a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja ellenérték fejében teljesített termékértékesítésként kezeli a Közösségen belüli átszállítást.

50. A minősítés módszere alkalmazásának egy fontos gyakorlati következménye van. Ugyanis valamely Közösségen belüli átszállítás csak akkor lehet héaköteles, ha a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontjában előírt valamennyi minősítési feltétel fennáll. E rendelkezéssel az alábbi öt minősítési feltétel következik:

- az adóalany vagy annak nevében eljáró személy valósítja meg az átszállítást;
- az átszállítás az adóalany vállalkozásában lévő tárgyi eszközre vonatkozik;

- a terméket az irányelv 3. cikkében említett területen kívülre, de az Unió területén belül maradva (azaz az egyik tagállam területéről a másik tagállam területére) kell feladni vagy átszállítani;
- a terméket a vállalkozás céljaira kell átszállítani, és
- a termék átszállítására nem az említett rendelkezésben felsorolt ügyletek egyikének céljaira kerül sor.⁽⁴⁾

51. Hozzáteszem, hogy a bizonyítási teher megosztásának klasszikus szabályai alapján az adóhatóságoknak kell bizonyítaniuk, hogy a minősítés feltételei teljesülnek, mielőtt héakötelessé tennének valamely Közösségen belüli átszállítást. Kétségtelen, hogy az adóhatóságok dolgát megkönnyítik az adóalanyok számára előírt bejelentési kötelezettségek,⁽⁵⁾ ettől azonban még a hatóságok nem vehetnek ki héát valamely Közösségen belüli átszállításra annak megállapítása nélkül, hogy teljesül-e a minősítés összes feltétele.

52. A termékértékesítésként kezelendő Közösségen belüli átszállítás teljesítési helyére vonatkozóan a termékértékesítés teljesítési helyét szabályozó rendelkezéseket kell alkalmazni. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a termékértékesítésként „kezelendő” Közösségen belüli átszállítás teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a feladás vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában található, tehát az alapügyben a Németországi Szövetségi Köztársaságot.

2. A Közösségen belüli átszállítás adómentessége a származási országban

53. A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének d) pontja úgy rendelkezik, hogy a tagállamok mentesítik a 28a. cikk (5) bekezdésének b) pontjában meghatározott termékértékesítéseket, „amelyekre a fent előírt mentesség vonatkozna, amennyiben azokat egy másik adóalany javára hajtják végre”.

54. Logikai szempontból helytálló feltenni azt a kérdést, hogy mi az indoka a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a)–c) pontjában foglalt adómentességek hatályát kiterjesztő rendelkezésnek. Nem elegendő ugyanis a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontjában előírt minősítés ahhoz, hogy a Közösségen belüli átszállításokat a mentességek hatálya alá lehessen vonni?

55. Véleményem szerint a kiterjesztő rendelkezésre azért volt szükség, hogy a két különböző személy, azaz az eladó és a vevő kifejezetten meg legyenek említve a rendelkezésekben. Mivel a Közösségen belüli átszállítás meghatározásánál fogva csak egyetlen személyhez kapcsolódik, ki kellett terjeszteni a rendelkezések hatályát a Közösségen belüli átszállításokra, amelyek mentességben részesültek volna, ha azokra „egy másik adóalany nevében” került volna sor.

56. Meg kell még vizsgálni azon tartalmi követelményeket, amelyeknek azért kell eleget tenni, hogy a Közösségen belüli átszállítás a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének d) pontjában foglalt mentességben részesüljön. Ezen tartalmi követelmények az ügyletek tárgyát képező termékek függvényében változnak, azaz új közlekedési eszközök, jövedéki vagy egyéb termékek, amelyeket a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének b), c) és a) pontja szabályoz.

57. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés megfogalmazására tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügyben a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja – azaz az „egyéb termékekre” vonatkozó mentességet megállapító rendelkezés – a releváns. E választás azt jelenti, hogy a J. Plöckl által átszállított gépjármű az ezen irányelv 28a. cikkének (2) bekezdése és 28c. cikke A. részének b) pontja értelmében véve nem volt „új közlekedési eszköz”, aminek megállapítása a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

58. Következésképpen meg kell határozni a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) és d) pontjában együttesen megállapított adómentességben való részesüléshez elírt tartalmi követelményeket.

59. Egyrészt ezen irányelv 28c. cikke A. részének d) pontja alapján a szóban forgó ügyletnek az említett irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja értelmében vett Közösségen belüli átszállításnak kell lennie. Ebből következően az ügyletnek a jelen indítvány 50. pontjában meghatározott öt minősítési feltételnek kell megfelelnie.

60. Másrészt az ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése az alábbi tartalmi követelményeket írja elő:

– a terméket az eladó vagy a beszerző, vagy azok nevében eljáró személy adja fel vagy szállítja az irányelv 3. cikkében említett területen kívülre, de az Unió területén belül maradván (azaz az egyik tagállam területéről a másik tagállam területére), és

– az értékesítést olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára kell teljesíteni, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

61. Véleményem szerint a jelen indítvány 50. pontjában meghatározott öt minősítési feltételnek való megfelelés szükségszerűen azt jelenti, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében elírt tartalmi követelmények is teljesülnek. Konkrétan a termék „vállalkozás céljaira” történő szállítása azt jelenti, hogy a szállítást olyan adóalany végzi, „aki mint ilyen jár el”.⁽⁶⁾

62. Következésképpen a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában meghatározott egyetlen kiegészítő tartalmi követelmény az e rendelkezés második bekezdésében meghatározott kizárásokból ered. Mindazonáltal a Bírósághoz benyújtott iratok egyikéből sem tűnik ki, hogy J. Plöckl-re e kizárások közül bármelyik is vonatkozna. E rendelkezést egyébként sem említette a kérdést elterjesztő bíróság a Bírósághoz elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben.

63. Az előzőekben következők, hogy J. Plöckl által az alapügyben teljesítendő, a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) és d) pontjában együttesen megállapított adómentességben való részesüléshez elírt tartalmi követelmények hasonló joghatást váltanak ki, mint az ezen irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontjában megállapított, és a jelen indítvány 50. pontjában említett minősítési feltételek. E tényező különös jelentőséggel bír a Bíróságnak javasolt válasz szempontjából.⁽⁷⁾

3. A Közösségen belüli átszállítás ellenszolgáltatás fejében végzett termékbeszerzésként való kezelése a rendeltetési államban

64. A hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének meghatározása szerint Közösségen belüli termékbeszerzés a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyon felett, amelyet olyan tagállamba adtak fel vagy szállítottak, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították.

65. E meghatározás alapján valamely Közösségen belüli átszállítás nem minősülhet Közösségen belüli beszerzésnek a termék rendeltetési helye szerinti államban, mivel nem vonja maga után a birtokba vehető dolog feletti tulajdonjog átengedését.(8)

66. A Közösségen belüli átszállítások azonban mégis ellenszolgáltatás fejében végzett termékbeszerzéseként kezelendők a hatodik irányelv 28a. cikkének (6) bekezdése alapján.

67. A Közösségen belüli beszerzéseként kezelendő Közösségen belüli átszállítás teljesítési helye tekintetében a Közösségen belüli beszerzés teljesítési helyét szabályozó rendelkezéseket kell alkalmazni. A hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése alapján a termékbeszerzéseként „kezelendő” Közösségen belüli átszállítás teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a feladás vagy a fuvarozás befejezésekor található, tehát az alapügyben a Spanyol Királyságot.

B – A rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közzétételére vonatkozó kötelezettség a Közösségen belüli átszállítások adómentességéhez elvárt alaki követelmény

68. Az alapeljárás tárgyát az képezi, hogy a schrobenhauseni adóhatóság megtagadta az adómentességet a J. Plöckl által a Németországból Spanyolországba átszállított személygépkocsi tekintetében azzal az indokkal, hogy J. Plöckl nem közölte vele az utóbbi tagállam által megállapított héa-azonosítószámot.

69. A schrobenhauseni adóhatóság, a német kormány és a Bizottság a tárgyaláson kiemelte, hogy a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzése szempontjából a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közzétételének fontos szerepe van. Ezen ügyletek jelentős száma miatt a gyakorlatban lehetetlen lenne valamennyit egyedileg ellenőrizni. Ennek megfelelően a tagállamok adóhatóságai ezen ügyleteket automatikus módon ellenőrzik, amire nem kerülhetne sor, ha az adóalanyok nem lennének kötelesek a beszerzési rendeltetési államban megállapított héa-azonosítószámának közzétételére.

70. A kérdést előterjesztő bíróság és a portugál kormány az 1798/2003 rendelet által létrehozott rendszerre is hivatkozott. E rendelet 17. cikke három esetben automatikus információcserét ír elő az adóhatóságok között, azaz amennyiben az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és az ellenőrzési rendszer hatékonysága szükségsszerűen a származási tagállam által szolgáltatott információtól függ, valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a hozzáadottértékadó-jogszabályokat megsértették vagy feltehetőleg megsértették; a másik tagállamban fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye.

71. Az 1798/2003 rendelet 22–24. cikke a Közösségen belüli ügyletek esetében az adatok elektronikus tárolását és automatikus cseréjét vezeti be, amelyek a tagállamok által kiadott héa-azonosító számokra, valamint két, ilyen azonosító számmal rendelkező személy közötti Közösségen belüli termékértékesítések összértékére vonatkoznak.

72. Mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata a tartalmi követelmények megsértéséhez nem ugyanazokat a következményeket írja elő, mint az alaki követelmények megsértéséhez,(9)

szükséges annak megállapítása, hogy a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség a vitatott mentesség szempontjából alaki vagy tartalmi követelménynek minősül-e.

73. A schrobenhauseni adóhatóság, valamint a német és portugál kormány az írásbeli és szóbeli észrevételeiben úgy érveltek, hogy e kötelezettséget nem alaki követelménynek kell tekinteni, hanem tartalmi vagy kvázi tartalmi követelménynek, vagy még inkább olyan „alaki” követelménynek, amelynek „érdemi hatásai vannak”.

74. Úgy vélem azonban, hogy az említett kötelezettséget „alaki követelménynek” kell tekinteni a következő okok miatt.

75. Egyrészt a Bíróság a héamentességhez és a héalevonáshoz való joghoz kötődő érdemi követelmények meghatározásához azt a módszert alkalmazta, hogy elemezte a hatodik irányelvnek az érvényesíteni kívánt jogot megállapító rendelkezésének szövegét.(10)

76. A jelen esetben a J. Plöckl által érvényesíteni kívánt adómentességet a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) és d) pontja együttesen határozta meg. Márpedig e két rendelkezés egyikének szövegében sem szerepel a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség. A jelen indítvány 59. és 60. pontjában vannak felsorolva azok az érdemi követelmények, amelyeket e két rendelkezés szövegének „elemzésével” lehet meghatározni.

77. Másrészt a héa-azonosítóval való rendelkezésre(11) és annak közlésére(12) vonatkozó kötelezettséget a Bíróság következetesen alaki követelménynek tekintette mind a Közösségen belüli értékesítések utáni levonáshoz való jog, mind ezen értékesítések adómentessége vonatkozásában. Álláspontom szerint nem indokolt eltérni ezen ítélkezési gyakorlattól a Közösségen belüli átszállítások adómentességével összefüggésben sem.

78. Az előzőekből következik, hogy J. Plöckl azzal, hogy a schrobenhauseni adóhatósággal nem közölt spanyol héa-azonosítószámot, olyan alaki követelményt sértett meg, amelyet a német jogalkotó írt elő a Közösségen belüli átszállítások adómentességéhez. A Bíróság által megállapított elvekre tekintettel most meg kell határozni az ilyen alaki követelmény megsértésének következményeit.

C – A héára vonatkozó alaki követelmények be nem tartásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlat

79. A Közösségen belüli átszállítások tekintetében a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) és d) pontjában előírt adómentességet megtagadhatják-e a származási állam adóhatóságai olyan alaki követelmény megsértése miatt, mint amilyen a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség?

80. **A Bíróság héára vonatkozó ítélkezési gyakorlatát a formalizmus elutasítása jellemzi. A formalizmus ezen elutasítása a gyakorlatban abban nyilvánul meg, hogy a tagállamok adóhatóságai kötelesek megadni valamely jogot, ha valamennyi tartalmi követelmény teljesül, még akkor is, ha egyes alaki követelményeknek nem tettek eleget.(13)**

81. A formalizmus ezen elutasítása alól két kivétel van. Egyrészt ezen elvre nem hivatkozhat az az adóalany, aki szándékosan héacsalásban vett részt.(14) Másrészt nem

hivatkozhat rá az adóalany azért, hogy megszabaduljon a tartalmi követelményeknek való megfelelés bizonyításának kötelezettsége alól.⁽¹⁵⁾ A továbbiakban azokat az indokokat fogom kifejteni, amelyek miatt úgy vélem, hogy e két kivételt az alapeljárás körülményei között nem lehet alkalmazni, mivel a schrobenhauseni adóhatóságnak mentesítenie kellett az adó alól a J. Plöckl által megvalósított Közösségen belüli átszállítást.

82. A Bírósághoz benyújtott egyes írásbeli és szóbeli észrevételekre tekintettel én is cáfolum, hogy a formalizmus elutasításának elve alól lenne még egy feltételezett harmadik kivétel, amely a VSTR-ítéletb l (C-587/10, EU:C:2012:592) eredne, és amely alapján az adómentesség megtagadható lenne abban az esetben, ha az adóalany nem hozott meg minden t le észszer en elvárható intézkedést az alaki követelményeknek való megfelelés érdekében.⁽¹⁶⁾

1. A formalizmus elutasításának a Collée-ítéletben (C-146/05, EU:C:2007:549) megállapított elve

83. A Collée-ítéletben (C-146/05, EU:C:2007:549), amely egy Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentesítésének azzal az indokkal történ megtagadására vonatkozott, hogy az ezen értékesítéssel kapcsolatos számviteli bizonylatot késedelmesen nyújtották be, a Bíróság megállapította, hogy a héa területén a formalizmus elvetésének elve egyrészt a héa-jogszabályokban megállapított fogalmak objektív jellegéb l, másrészt az adósemlegesség elvéb l ered.

84. A Bíróság megfogalmazása szerint „az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítését l függetlenül alapvet en alaki követelményekt l teszi függ vé, meghaladja a [héa] pontos beszedéséhez szükséges mértéket”.⁽¹⁷⁾

85. A Bíróság szerint „az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemz it kell figyelembe venni. Márpedig, ami a Közösségen belüli termékértékesítés jellegének meghatározását illeti, a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy ha valamely termékértékesítés megfelel a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának els bekezdésében foglalt feltételeknek, akkor az ilyen termékértékesítésre nem vethet ki héa”.⁽¹⁸⁾

86. Következésképpen „az adósemlegesség elve megköveteli, hogy héa alóli mentességet biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok”.⁽¹⁹⁾

87. A Bíróság mind a Közösségen belüli értékesítés utáni levonási jog,⁽²⁰⁾ mind annak adómentessége⁽²¹⁾ tekintetében már számos alkalommal alkalmazta ezt az elvet, amely szerint az adósemlegesség elve megköveteli, hogy héalevonást vagy héamentességet „biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok” (a továbbiakban: formalizmus elutasításának elve).

88. Ezen elvet egyébként olyan különböz alaki követelményekre alkalmazták, mint például a héa-azonosítóval való rendelkezésre vonatkozó kötelezettségre,⁽²²⁾ a szerz déses partner héa-azonosítószámának közlésére vonatkozó kötelezettségre,⁽²³⁾ vagy pedig a hatodik irányelvnek megfelel bejelentési,⁽²⁴⁾ számlázási⁽²⁵⁾ és könyvelési⁽²⁶⁾ kötelezettségekre.

89. A kérdést elterjesztő bíróság az alapeljárást illetően megállapította, hogy J. Plöckl – a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség kivételével – a Közösségen belüli átszállítás adómentességéhez elírt valamennyi követelménynek eleget tesz.(27)

90. Mivel ez utóbbi kötelezettség alaki követelmény, e megállapításból azt a következtetést lehet vonni, hogy J. Plöckl az ezen adómentességhez elírt valamennyi tartalmi követelménynek eleget tesz. Következésképpen a schrobenhauseni adóhatóságnak a szabály szerint mentesítenie kellett az adó alól a J. Plöckl által megvalósított Közösségen belüli átszállítást.

91. Ez csak akkor lenne másként, ha J. Plöckl helyzete a formalizmus elutasításának elve alóli két kivétel egyike alá tartozna. Úgy vélem azonban, hogy nem ez a helyzet a következő okok miatt.

2. Az első kivétel: az adókiadásban való szándékos részvétel

92. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a formalizmus elutasításának elvét figyelmen kívül hagyni abban az esetben, ha az adóalany „szándékosan olyan adókiadásban vett részt, amely veszélyeztette a közös héarendszer megfelelő működését.” A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy az adóalany, aki szándékosan adókiadásban vett részt,(28) nem hivatkozhat érvényesen az adósemlegesség elvére, ami a formalizmus elutasításának alapja.(29)

93. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. A nemzeti bíróság feladata tehát, hogy ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az adóalany jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tevékenységet elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz.(30)

94. Márpedig a jelen esetben az elzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy az alapeljárásban részt vevő felek egyetértettek abban, hogy J. Plöckl nem vett részt adókiadásban. Még a Bírósághoz elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés megszövegezése is arra utal, hogy a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy egyáltalán nincsenek adókiadásra utaló konkrét jelek. A kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben a következő tényeket emeli ki. Egyrészt J. Plöckl valamennyi releváns adatot közölt a schrobenhauseni adóhatósággal,(31) így többek között a gépjármű Spanyolországba történő feladásának időpontját, a feladás címzettjének személyazonosságát (kereskedő), a gépjármű Spanyolországban történő értékesítésének időpontját, valamint a vevő (a jelen esetben: D) személyazonosságát és spanyol héa-azonosítószámát.(32) Másrészt J. Plöckl mindenképpen levonhatta volna a Közösségen belüli átszállítás után fizetendő héát, mivel ezen átszállításra a D részére történő adóköteles termékértékesítés céljára került sor.(33)

95. Az előzőekben következik, hogy véleményem szerint J. Plöckl nem tartozik a formalizmus elutasításának elve alóli első kivétel alá.

3. A második kivétel: a tartalmi követelményeknek való megfelelés bizonyítására vonatkozó kötelezettség

96. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a formalizmus elutasításának elvét akkor is figyelmen kívül kell hagyni, ha „az alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést”. A Bíróság a Közösségen belüli értékesítések utáni levonási jog,⁽³⁴⁾ valamint az ezen értékesítések adómentessége⁽³⁵⁾ tekintetében állapította meg a formalizmus elutasításának elve alóli második kivételt, amely arra vonatkozik, hogy a tagállamok adóhatóságai bizonyítékokat követelhetnek az adóalanyoktól.

97. E kivétel összhangban van a bizonyítási terhet szabályozó azon klasszikus elvekkel, amelyek szerint annak a személynek kell bizonyítania, hogy eleget tesz az e célból el írt követelményeknek, aki az adókedvezményben részesülni szeretne. A Közösségen belüli termékértékesítések adómentességével kapcsolatban a Bíróság pontosította, hogy a termékértékesít re hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének alkalmazásához el írt feltételek.⁽³⁶⁾

98. A Bíróság azonban „ezen kivétel alól” is megállapított egy „kivételt”, amely a jelen ügyben különös jelent séggel bír. Ugyanis a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e, nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet sége elenyészik.⁽³⁷⁾

99. Az alapügyben a Spanyolországban megállapított héa-azonosítószámnak a schrobenhauseni adóhatóság által el írt közlése hozzájárulhatna J. Plöckl ezen állambeli adóalanyi min ségének bizonyításához.⁽³⁸⁾

100. Mindazonáltal a Közösségen belüli átszállítás jelen ügyben alkalmazandó szabályai e tekintetben különlegesek. Figyelemmel arra a tényre, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja értelmében a termék adóalany „vállalkozásának céljaira” való feladása vagy szállítása a Közösségen belüli átszállítás ellenérték fejében teljesített termékértékesítéskénti kezelése szempontjából érdemi feltételt képez, és mivel a schrobenhauseni adóhatóság ilyen adóköteles ügylet fennállását állapította meg, ez utóbbi megtagadhatja-e az ezen irányelv 28c. cikke A. részének d) pontjában foglalt héamentességet azzal az indokkal, hogy az adóalany nem bizonyította, hogy ezen átszállítást olyan adóalany javára végezték, „aki mint ilyen járt el”?

101. Amint azt már korábban említettem, az a tény, hogy valamely terméket adóalany javára „vállalkozás céljaira” szállítanak (tartalmi követelmény az átszállítás ellenérték fejében teljesített termékértékesítéskénti min sítésénél), azt is magában foglalja, hogy e szállítást olyan adóalany javára végzik, „aki mint ilyen jár el”, vagyis adóköteles tevékenysége keretében jár el (tartalmi követelmény az átszállítás adómentességénél).⁽³⁹⁾

102. Ebb l következ en, mivel a schrobenhauseni adóhatóság úgy döntött, hogy a J. Plöckl által végzett Közösségen belüli átszállításra adót vet ki, ebb l azt a következtetést kell levonni, hogy a schrobenhauseni adóhatóság rendelkezett az annak megállapításához szükséges valamennyi adattal, hogy az átszállítás „a vállalkozás céljaira”, és így olyan adóalany javára valósult meg, „aki mint ilyen jár el”. E tekintetben különös jelent séggel bír az a tény, hogy a schrobenhauseni adóhatóság rendelkezett egy olyan számlával, amelyet J. Plöckl adott át, és amely a szóban forgó gépjárm D részére történ értékesítését tanúsítja.⁽⁴⁰⁾ Hozzáteszem, hogy a kérdést el terjeszt bíróság azt is bizonyítottnak tekinti,

hogy J. Plöckl azért adta fel a gépjárművet Németországból Spanyolországba, hogy azt ott továbbra is vállalkozásának céljaira használja.⁽⁴¹⁾

103. Véleményem szerint ebből az következik, hogy a schrobenhauseni adóhatóság rendelkezett az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a jogvita tárgyát képező adómentességhez elírt tartalmi követelmények teljesültek-e. Ebből következik, hogy J. Plöckl nem tartozik a formalizmus elutasításának elve alóli második kivétel alá.

D – *A formalizmus elutasításának elve alóli, a VSTR-ítéletben bevezetett (C-587/10, EU:C:2012:592) kivétel hiányáról*

104. A schrobenhauseni adóhatóság, a portugál kormány és a Bizottság a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) egyes részeivel, többek között az 52. és 58. pontjával annak elismerése mellett érvelt, ami véleményem szerint a formalizmus elutasításának elve alóli harmadik kivételt képezi.

105. E felek szerint a Bíróság lehetett volna az adóhatóságok számára, hogy valamely adóalany által érvényesíteni kívánt jogot megtagadják még akkor is, ha valamennyi tartalmi követelmény teljesült, abban az esetben, ha ezen adóalany nem hozott meg minden tisztelettel elvárható intézkedést az alaki követelményeknek való megfelelés érdekében. Ezen érvelés a jelen ügyben különös jelentőséggel bír, tekintettel arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság erre vonatkozóan kifejezetten kérdést terjesztett elő a Bírósághoz.

106. Álláspontom szerint a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) ilyen „szigorú” értelmezését az alábbi három ok miatt el kell utasítani.

107. Először is, úgy vélem, hogy e szigorú értelmezés a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) téves értelmezéséből ered. Emlékeztetnék rá, ezen ügy a Közösségen belüli termékértékesítésekhez elírt adómentesség azon okból történő megtagadására vonatkozott, hogy nem teljesült a termékértékesítő terhelés, a vevő hÉA-azonosítószámának közzétételére vonatkozó követelmény (lásd ezen ítélet 39. pontját).

108. Az említett ítélet 40–47. pontjában a Bíróság összefoglalja a tagállamok azon jogkörének korlátozására vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlatát, amely a Közösségen belüli termékértékesítések mentességét alaki követelmények betartásától, többek között a bizonyítási követelmények tiszteletben tartásától teszi függővé. Különösen ugyanezen ítélet 45–46. pontja emlékeztet arra, hogy a héasemlegesség elve azon esettől eltekintve megköveteli a formalizmus elutasítását, ha az adóalany szándékosan csalásban vesz részt. Ellenben a Bíróság nem tesz említést a formalizmus elutasítása alóli kivételről abban az esetben, ha az adóalany nem hozott meg minden tisztelettel elvárható intézkedést az alaki követelményeknek való megfelelés érdekében.

109. A VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) 48–53. pontjában a Bíróság a korábbi elveket alkalmazza ezen ügy különös körülményeire. A Bíróság különösen ezen ítélet 51. pontjában alkalmazza a formalizmus elutasításának elvét.

„Így a hÉA-azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét a hÉA alkalmazása szempontjából, és megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését, ugyanakkor csak egy alaki követelményről van szó, amely nem kérdőjelezheti meg a héamentességhez

való jogot, amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételei teljesülnek”.

110. Az említett ítélet 52. pontjában, amelyet részben átvesz az ugyanezen ítélet 58. pontja, és amelyen a jelen indítvány 104. pontjában említett felek által javasolt szigorú értelmezés alapul, a Bíróság az ezen elv alóli első kivételnek, azaz az adóalany adókijátszásban való részvételének relevanciáját vizsgálja az alapügy konkrét körülményeire tekintettel:

„Következésképpen ha ilyen esetben jogosan követelhet meg, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges észszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz [...], a tagállamok meghaladnák azt a mértéket, amely az adó megfizetéséhez szigorúan véve szükséges, ha valamely Közösségen belüli termékértékesítés esetében kizárólag azzal az indokkal utasítják el a héamentességben való részesülést, hogy a termékértékesítő nem közölte a héa-azonosítószámot, jöllehet az utóbbi jóhiszeműen eljárva és a tényleg elvárható minden lehetséges észszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni e számot, azonban más olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben” (kiemelés tőlünk).

111. Álláspontom szerint az első tagmondat a formalizmus elutasításának elve alóli első kivételre emlékeztet, míg a „jöllehet” kifejezéssel bevezetett utolsó tagmondat *in concreto* alkalmazta ezt a kivételt. A Bíróság így megállapította, hogy az értékesítő adókijátszásban való részvétele kizárható azon körülményre tekintettel, hogy ezen értékesítő jóhiszeműen eljárva és minden tényleg elvárható intézkedést meghozatalát követően sem tudta közölni a vevő azonosítószámát. Ugyanezen ítélet 53. pontja alátámasztja ezt az értelmezést, mivel a Bíróság megállapította, hogy nem történik úgy, mintha bármely közbenjáró „csalárd módon” járt volna el (kiemelés tőlünk).

112. Következésképpen a schrobenhauseni adóhatóság, a portugál kormány és a Bizottság állításával szemben a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592) 52. pontja nem állapít meg olyan harmadik kivételt a formalizmus elutasításának elve alól, amelynek értelmében az adóalany köteles lenne meghozni minden tényleg elvárható intézkedést *valamennyi alaki követelményeknek való megfelelés érdekében* az adómentesség elvesztésének terhe mellett. Álláspontom szerint a Bíróság itt csak felidézte és alkalmazta az ezen elv alóli első kivételt, amely szerint az adóalanynak meg kell hoznia valamennyi tényleg elvárható intézkedést *az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz* az adómentesség elvesztésének terhe mellett.

113. Másodszor a formalizmus elutasításának elve alóli harmadik kivétel létezését nem támasztja alá a VSTR-ítéletet (C-587/10, EU:C:2012:592) megjelölt és azt követő ítélkezési gyakorlat. Kiemelem e tekintetben, hogy a Bíróság nem utalt arra, hogy létezik ez a jóhiszeműség és „az adóalanytól észszerűen elvárható intézkedések” közötti kritériumán alapuló hipotetikus harmadik kivétel, egyik olyan ezen ítéletet követően hozott ítéletében sem, amelyben megemlítette a formalizmus elutasításának elvét.⁽⁴²⁾

114. Harmadszor és végső soron, a schrobenhauseni adóhatóság, a portugál kormány és a Bizottság által javasolt szigorú értelmezés összeegyeztethetetlen a Bíróság által a VSTR-ítéletet (C-587/10, EU:C:2012:592) megjelölt és azt követő ítéletekben elfogadott megoldásokkal. A Bíróság ugyanis ezen ítéletekben soha nem alkalmazott ilyen szigorú szempontot.

115. A héa-jogszabályoknak megfelel bejelentési, számlázási és könyvelési kötelezettség,(43) a héanyilvántartásba vételre irányuló kötelezettség(44) vagy pedig a szerződéses partner héa-azonosítószámának közzétételére vonatkozó kötelezettség(45) megsértésére vonatkozó ítélkezési gyakorlat jól szemlélteti e javaslatot. Ugyanis a VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 53. pont) alapjául szolgálóhoz hasonló rendkívüli körülményeket kivéve az olyan adóalany, aki „minden t le észszer en elvárható intézkedést” meghoz, mindig eleget fog tudni tenni az ilyen alaki követelményeknek. Márpedig a Bíróság számos alkalommal megállapította, hogy egy alaki követelmény be nem tartása nem vonhatja maga után a levonáshoz való jog és az adómentesség elvesztését, ha a tartalmi követelmények teljesülnek.

116. Szerintem egy ilyen szigorú szempont lesz kiténé a formalizmus elutasítása elvének hatályát a *vis maiorra*. Ugyanis valamilyen alaki követelmény be nem tartása mindig az érvényesíteni kívánt jog elvesztését vonná maga után, kivéve az olyan rendkívüli körülményeket, amikor a minden t le észszer en elvárható intézkedés meghozatala ellenére is az adóalany számára lehetetlen volt, hogy e követelményeknek eleget tegyen. Álláspontom szerint aligha vonható kétségbe, hogy az ilyen értelmezés a héa területén az alaki követelményekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat gyökeres megváltoztatását váltaná ki.

117. Az előzőekben következik, hogy a VSTR-ítéletnek (C-587/10, EU:C:2012:592) azon szigorú értelmezését, amelyet a schrobenhauseni adóhatóság, a portugál kormány és a Bizottság javasol, és amely a formalizmus elutasításának elve alóli harmadik kivétel mellett szól, el kell utasítani.

E – A vitatott mentesség megtagadásának a hatodik irányelvben vagy annak felhatalmazása alapján el írt egyéb kötelezettség megsértésével történ igazolhatatlanságáról

118. A Bírósághoz benyújtott írásbeli és szóbeli észrevételekben a hatodik irányelvben vagy annak felhatalmazása alapján el írt kötelezettségekre hivatkoztak a jogvita tárgyát képez adómentesség azon okból történ megtagadásának igazolására, hogy a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószámot nem közölték.

119. Az ezzel összefüggésben hivatkozott első rendelkezés a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első mondata, amely szerint a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli ügyletek mentesítésének feltételeit „annak érdekében, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, továbbá az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését”.

120. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamoknak az e rendelkezésben számukra biztosított hatásköreik gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képez általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság, az arányosság, valamint a bizalomvédelem elve.(46)

121. Ezenkívül ki kell emelni, hogy a Bíróság ezt a mondatot soha nem értelmezte úgy, mint amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kizárólag alaki követelmény megsértése miatt tagadjanak meg adómentességet. Pontosabban a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy kizárólag valamely alaki követelmény, nevezetesen a vevő azonosítószámának közzétételére vonatkozó követelmény megsértése nem vonhatja maga után a Közösségen belüli termékértékesítések hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában

el írt adómentességének megtagadását.(47) Úgy látom, hogy nem indokolt eltérni ezen ítélezési gyakorlattól a Közösségen belüli átszállítások adómentességével kapcsolatban.

122. A jogvita alapját képez mentesség megtagadásának igazolására hivatkozott és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tárgyát képez második rendelkezés a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikkének (8) bekezdése, amely szerint „a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a [hÉa] megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében”.

123. Ismét hangsúlyoznom kell, hogy e rendelkezést soha nem értelmezték úgy, mint amely lehet vé teszi a tagállamok számára, hogy kizárólag alaki követelmény megsértése miatt tagadjanak meg adómentességet. Ugyanis a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint azok az intézkedések, amelyeket a fent említett rendelkezés értelmében a tagállamok fogadhatnak el, nem kérd jelezhetik meg a hÉa semlegességének alapelvét.(48) Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérd jelezzék a formalizmus elutasításának elvét, amely a hÉa semlegesség elvéb l ered.(49)

124. Más szóval, **az adóhatóságok csak akkor tagadhatják meg a mentességet valamely alaki követelmény be nem tartása miatt, ha az adóalany szándékosan adócsalásban vett részt.** Ezt az esetet azonban a kérdést elterjeszt bíróság kizárja az alapeljárás keretében.(50)

125. A vitatott mentesség megtagadásának igazolására a hatodik irányelv rendelkezéseinek harmadik kategóriájára hivatkoztak, vagyis olyan egyes, adóalanyok számára el írt alaki követelményekre, mint például az értékesít és a vev azonosítószámát tartalmazó számla kiállítására vonatkozó kötelezettségre (a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikkének (3) bekezdése) vagy pedig összesít bevallás készítésére vonatkozó kötelezettségre a hÉa szempontjából nyilvántartott azon termékbeszerz kr l, akiknek az adóalany a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján a termékeket értékesítette (a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikke (6) bekezdésének b) pontja).

126. Anélkül, hogy megkérd jelezném annak lehet ségét, hogy ezen alaki követelmény megsértése esetén arányos bírság kerüljön kiszabásra, nem látok olyan indokot, amely miatt ilyen jogsértés a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) és d) pontjában együttesen el írt mentesség elvesztéséhez vezetne. Ez utóbbi rendelkezések nem teszik függ vé e mentességet a hatodik irányelv más rendelkezéseiben megállapított alaki követelmények teljesítését l.

127. A hatodik irányelv rendelkezéseinek a vitatott mentesség megtagadásának igazolására hivatkozott negyedik kategóriája arra vonatkozik, hogy a Közösségen belüli átszállítást a rendeltetési államban (azaz a Spanyol Királyságban) héaköteles Közösségen belüli beszerzéseként kell bevallani.

128. Az alapügyben J. Plöckl nyilvánvalóan úgy vélte, hogy az alapügyben szerepl gépjárm átszállítása és értékesítése a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti Közösségen belüli rendes termékértékesítésnek min sül. Ennélfogva a rendeltetési tagállamban nem vallott be Közösségen belüli beszerzést. Ebben az összefüggésben ugyanis D-nek, a gépjárm vev jének kellett Közösségen belüli beszerzést bevallania.

129. Az állandó ítélezési gyakorlatból azonban az következik, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége a származási államban nem tagadható meg azzal az

indokkal, hogy a vonatkozó Közösségen belüli beszerzést a rendeltetési államban nem vallották be.(51)

130. Következésképpen az alapügyben a schrobenhauseni adóhatóság nem tagadhatta meg a jogvita tárgyát képező adómentességet azzal az indokkal, hogy J. Plöckl Spanyolországban nem vallotta be a vonatkozó Közösségen belüli beszerzést. Más lenne a helyzet az adóalany szándékos adócsalásban való részvétele esetén(52) – emlékeztetül, ezt az esetet a kérdést elterjesztő bíróság kizárta az alapeljárásban.(53)

131. Az előzőekben következik, hogy nem lehet a hatodik irányelv fent említett rendelkezései vagy azok felhatalmazása alapján előírt kötelezettségek elmulasztásával igazolni a jogvita tárgyát képező adómentesség azon okból történő megtagadását, hogy a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószámot nem közölték.

F – Szankció kiszabásának e kötelezettség megsértése esetén fennálló lehetőségek

132. A fenti megfontolások összességében következik, hogy a schrobenhauseni adóhatóság nem tagadhatja meg az adómentességet az ügyben szereplő Közösségen belüli átszállítás tekintetében azzal az indokkal, hogy J. Plöckl nem teljesítette a spanyol héa-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettséget, mivel:

- e kötelezettség alaki követelménynek minősül;
- egyáltalán nincsenek adókijátszásra utaló konkrét jelek, és
- a schrobenhauseni adóhatóság rendelkezett az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a vitatott adómentességhez előírt érdemi követelmények teljesültek-e.

133. Véleményem szerint e következtetés egyébiránt az arányosság elvének is megfelel. Ugyanis a jogvita tárgyát képező adómentesség megtagadása és a Közösségen belüli átszállításnak ebből esetlegesen eredő kettős adóztatása(54) szerintem aránytalan szankciónak minősül, mivel – ahogyan azt a kérdést elterjesztő bíróság állítja – J. Plöckl csak a szóban forgó ügylet jogi minősítését illetően követett el hibát.

134. Mindazonáltal a jogvita tárgyát képező Közösségen belüli átszállítás mentesítésére vonatkozó kötelezettség az alapeljárás körülményei között nem jelenti azt, hogy a származási állam adóhatóságai nem szabhatnak ki szankciót, ha az adóalany nem közli a rendeltetési állam által megállapított héa-azonosítószámot.

135. Hangsúlyozni szeretném e tekintetben, hogy az általam javasolt megközelítés nem kérdőjelezi meg az adóalanyokra háruló azon kötelezettség elvét, hogy a Közösségen belüli átszállítás esetén közölniük kell a rendeltetési tagállam által megállapított héa-azonosítószámot tekintetbe véve különös azt, hogy ennek nagy jelentősége van a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzése szempontjából. Valójában e megközelítés csak az ezen kötelezettséghez kötődő szankció tekintetében különbözik a schrobenhauseni adóhatóság, a német és portugál kormány által javasolt megközelítéstől.

136. A Bíróságnak a formalizmus elutasítására vonatkozó ítélkezési gyakorlata alapján úgy vélem, hogy a felek állításával ellentétben a rendeltetési tagállam által megállapított

héta-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség megszegése nem szankcionálható a jogvita tárgyát képező adómentesség megtagadásával.

137. Álláspontom szerint azonban aligha vonható kétségbe, hogy e kötelezettség elmulasztása közigazgatási szankcióval sújtható. Ugyanis a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azon adóalanyra, amely nem tartja tiszteletben a hatodik irányelvben vagy annak felhatalmazása alapján elírt alaki követelményeket, közigazgatási szankciót szabhatnak ki az említett irányelvet a nemzeti jogba átültető nemzeti intézkedéseknek megfelelően.⁽⁵⁵⁾

138. Az e szabályozásban bevezetett rendszerben elírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelő nemzeti szankciók megválasztása. A tagállamoknak azonban e hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.⁽⁵⁶⁾

139. Annak megítélése során, hogy a szóban forgó szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját.⁽⁵⁷⁾

140. Ezen elvek alapján a tagállamok hatóságai nyugodtan sújthatják közigazgatási szankcióval azt az adóalanyt, aki nem tartja tiszteletben egy olyan alaki követelményt, mint amilyen a rendeltetési állam által megállapított héta-azonosítószám közlésére vonatkozó kötelezettség. E szankció összege tükrözheti többek között azt, hogy ezen azonosítószám közlésének a tárgyaláson is hangsúlyozottan jelentős szerepe van a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzése szempontjából.⁽⁵⁸⁾ A tárgyaláson a schrobenhauseni adóhatóság elismerte, hogy német jogszabályok ténylegesen elírják a közigazgatási szankció kiszabásának lehetőségét e kötelezettség megszegése esetén. Mindenesetre kizárólag a kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy az ilyen szankció arányos jellegét végső soron értékelje.⁽⁵⁹⁾

VII – Véggöveztetések

141. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht München (müncheni adóügyi bíróság) által elterjesztett döntéshozatalra elterjesztett kérdésre a következő választ adja:

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 22-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 22. cikke (8) bekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését és d) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha a származási állam adóhatósága megtagadja a Közösségen belüli átszállítás tekintetében az adómentességet azzal az indokkal, hogy az adóalany nem közölte a rendeltetési tagállam által megállapított héta-azonosítószámot, amennyiben nem állnak fenn adókiadásra utaló konkrét jelek, a terméket egy másik tagállamba szállították át, és az adómentesség egyéb feltételei is teljesülnek.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – Twoh International-ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 22. pont); R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 37. és 38. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 27. és 28. pont).

3 – Lásd a jelen indítvány 26. pontját.

4 – Az alapeljárás keretében nem vitatott, hogy J. Plöckl által megvalósított átszállítás megfelel ez utóbbi feltételnek, így nem szükséges vizsgálni az e rendelkezésben felsorolt ügyleteket.

5 – Lásd különösen a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikkének (4) bekezdését.

6 – Az ítélkezési gyakorlat szerint az adóalany akkor jár el e min. ségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi. Lásd ebben az értelemben: VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 49. pont).

7 – Lásd a jelen indítvány 100–103. pontját.

8 – Lásd a jelen indítvány 45. és 46. pontját.

9 – Lásd a jelen indítvány 79–103. pontját.

10 – A Közösségen belüli termékértékesítések adómentességének tekintetében lásd: Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 27. és 28. pont); Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 30. pont); Twoh International-ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 23. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 29. és 30. pont); Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 31. pont). A levonási jog tekintetében lásd: Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41–43. pont).

[11](#) – Lásd a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[12](#) – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[13](#) – Lásd a jelen indítvány 83–91. pontját.

[14](#) – Lásd a jelen indítvány 92–95. pontját.

[15](#) – Lásd a jelen indítvány 96–103. pontját.

[16](#) – Lásd a jelen indítvány 104–117. pontját.

[17](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

[18](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 30. pont).

[19](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont).

[20](#) – Bockemühl-ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 49–52. pont); Ecotrader-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 62–65. pont); Uszodaépít -ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39–45. pont); Nidera Handelscompagnie-ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42–51. pont); Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 32–37. pont); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W siewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 43–49. pont); EMS-Bulgaria Transport-ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 60–63. pont); Ablessio-ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 32. és 33. pont); Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 35. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38–40. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58–61. pont).

[21](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29–31. pont); Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–61. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 45. és 46. pont); Traum-ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 35., 36. és 43. pont).

[22](#) – Nidera Handelscompagnie-ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 48–51. pont); Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 31–36. pont); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W siewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 47. pont); EMS-Bulgaria Transport-ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 60. és 63. pont); Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–63. pont); Ablessio-ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 33. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 60. és 61. pont).

[23](#) – VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 47–51. pont); Traum-ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 43. pont).

[24](#) – Ecotrader-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 60–64. pont); Uszodaépít -ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 41–45. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46. pont).

[25](#) – Bockemühl-ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 49–53. pont); Uszodaépít -ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 41–45. pont); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W siewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 44–49. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46. pont).

[26](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 28–31. pont); Ecotrader-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 60–64. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46. pont).

[27](#) – Lásd a jelen indítvány 42. pontját.

[28](#) – Lásd a jelen indítvány 83–87. pontját.

[29](#) – R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 54. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont).

[30](#) – Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont); Traum-ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 41. pont).

[31](#) – A kérdést el terjeszt bíróság által használt kifejezések szerint a spanyol héa-azonosítószám J. Plöckl általi közlése „nem járult volna hozzá a tényállás tisztázásához, mert az már ismert volt”. Lásd a jelen indítvány 42. pontját.

[32](#) – Lásd a jelen indítvány 20. pontját.

[33](#) – Lásd a jelen indítvány 32. pontját.

[34](#) – EMS-Bulgaria Transport-ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont).

[35](#) – Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont); Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 61. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont).

[36](#) – Twoh International-ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 26. pont); R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 46. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 43. pont).

[37](#) – Bockemühl-ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 51. pont); Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 64. pont); Uszodaépít -ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 40. pont); Nidera Handelscompagnie-ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 35. pont); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W siewicz ítélet(C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont); EMS-Bulgaria Transport-ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 62. és 71. pont); Idexx Laboratories ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 59. pont).

[38](#) – VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 48. és 49. pont).

[39](#) – Lásd ezen indítvány 61. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[40](#) – Lásd ezen indítvány 20. pontját.

[41](#) – Lásd ezen indítvány 30. pontját.

[42](#) – Ablessio-ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 32. pont); Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 35. pont); Equoland-ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 39. pont); Idexx Laboratories ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont).

[43](#) – Lásd a 24., 25. és a 26. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[44](#) – Lásd a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[45](#) – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[46](#) – Twoh International-ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 25. pont); R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 45. pont); Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 36. pont); Traum-ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont).

[47](#) – Lásd a 21. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[48](#) – Lásd többek között: Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 44. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 37. pont). Lásd még a 2006/112 irányelv 273. cikke tekintetében, amely a hatodik irányelv 28h. cikkével módosított 22. cikke (8) bekezdésének helyébe lépett: Nidera Handelscompagnie-ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 49. pont); EMS-Bulgaria Transport-ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 47. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

[49](#)– Lásd a jelen indítvány 83–87. pontját.

[50](#) – Lásd a jelen indítvány 94. pontját.

[51](#) – Teleos és társai ítélet (C-409/04 és C-372/12, EU:C:2007:548, 69–72. pont); VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592,, 55–57. pont).

[52](#) – R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 51–55. pont).

[53](#) – Lásd a jelen indítvány 94. pontját.

[54](#) – Az átszállítást először (nem adómentes) termékértékesítésként kellene megadóztatni a származási államban, másodsor pedig Közösségen belüli beszerzésként a rendeltetési államban.

[55](#) – Lásd: Nidera Handelscompagnie-ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 52. pont), valamint ebben az értelemben: Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont).

[56](#) – R dlihs-ítélet (C-263/11 és C-372/12, EU:C:2012:497, 44. pont), valamint ebben az értelemben Equoland-ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 34. pont).

[57](#) – R dlihs-ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 47. pont); Equoland-ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 35. pont).

[58](#) – Lásd a jelen indítvány 69–71. pontját.

[59](#) – Equoland-ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 48. pont).