

Láncügylet adószám nem kell az adómentességhez

közösségen belüli értékesítés
adószám
adómentesség
tartalom forma

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. szeptember 27.(*)

„Adózás – Hozzáadottérték-adó – Termékértékesítés – Láncügyletek adóztatása – Az adómentességnek a vevő hea-azonosítószámának hiányában való megtagadása”

A C-587/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2010. december 15-én érkezett, 2010. november 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)**

és

a **Finanzamt Plauen**

között,

a **Bundesministerium der Finanzen**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen és C. Toader bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. március 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Vogtländische Straßen- Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) képviselőjében T. Küffner, S. Maunz és T. Streit Rechtsanwälte,

- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. június 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a legutóbb az 1998. október 12-i 98/80/EK tanácsi irányelvvel (HL L 281., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. 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) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (a továbbiakban: VSTR) és a Finanzamt Plauen (plaueni adóhatóság) között az utóbbi által az előbbi társaság egyik leányvállalata által történő termékértékesítés hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentesítésének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg az „adóalany” fogalmát:

„»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”
- 4 A hatodik irányelvnek a 28h. cikkével módosított 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében számos, többek között a könyvelésre, a számlázásra, a bejelentésre, valamint az adóhatóságnak általuk benyújtandó összesítő bevallásra vonatkozó kötelezettséget határoz meg.
- 5 A hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdése c) pontjának első és harmadik francia bekezdése az ezen irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásában előírja:

„A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy egyéni szám útján azonosítsák a következőket:

- a 28a. cikk (4) bekezdésében említettek kivételével minden olyan adóalany, aki belföldön olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, [...]

[...]

- minden adóalany, aki belföldön Közösségen belüli termékbeszerzést végez annak érdekében, hogy a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos ügyleteket folytasson külföldön”.

- 6 A hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének a) pontja az ezen irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásában pontosítja:

„Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki. Minden adóalany számlát [...] állít ki a [...] 28c. cikk A részében meghatározott feltételek alapján értékesített termékek tekintetében. [...]”

- 7 A hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának második francia bekezdése az ezen irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásában előírja:

„A számlán a következőket is fel kell tüntetni:

[...]

- a 28c. cikk A. részének a) pontjában említett ügyletek esetében azon szám, amellyel az adóalanyt belföldön nyilvántartják, és azon szám, amellyel egy másik tagállamban nyilvántartják a termékeket beszerző személyt,

[...]”

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

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

- 9 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első és második albekezdése és (3) bekezdésének első albekezdése előírja:

„(1) A következők szintén [héta] 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 adómentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek.

Eltérve az első albekezdéstől, az olyan Közösségen belüli termékbeszerzések, amelyeket az (1) bekezdés a) pontjában részletezett feltételek mellett egy adóalany vagy nem adóalany jogi személy végez, nem tartoznak a [héta] fizetési kötelezettségének hatálya alá.

[...]

(3) „Közösségen belüli termékbeszerzés”: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron 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.

[...]”

10 Az említett irányelv 28b. cikkének A. része pontosítja:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor található.”

(2) Az (1) bekezdés sérelme nélkül, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a [héta]azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles volt.

Amennyiben azonban a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles a feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban, miután adóköteles volt az első albekezdés értelmében, megfelelően csökkenteni lehet az adóalapot azon tagállamban, amelyben kiadták azon [héta]azonosító számot, amelynek alapján a termékeket beszerző személy a beszerzést megvalósította.

[...]”

11 A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja előírja:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókkerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását [helyesen: az adókijátszások, az adókkerülések 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 maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.”

A német jog

- 12 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 6a. §-a az alábbiak szerint határozza meg a Közösségen belüli termékértékesítést:

„(1) Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül [4. § (1) bekezdés b) pont] az alábbi feltételeket teljesítő termékértékesítés:

- 1) a vállalkozó vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy adta fel a termékértékesítés tárgyát;
- 2) a vevő
 - a) olyan vállalkozó, aki a termékértékesítés tárgyát a saját vállalkozása számára szerezte meg;
 - b) olyan jogi személy, amely nem vállalkozó, vagy amely a termékértékesítés tárgyát nem a saját vállalkozása számára szerezte meg, illetve
 - c) minden más vevő új gépkocsi értékesítése esetén;

és

- 3) a termékértékesítés tárgyának megszerzése másik tagállambeli vevő esetében a forgalmi adó előírásainak hatálya alá tartozik.

[...]

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

- 13 A forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 17c. §-ának (1) bekezdése az alábbi kötelezettségeket írja elő a termékértékesítő számára:

„A Közösségen belüli termékértékesítés ([UStG] 6a. § (1) és (2) bekezdés) esetén a jelen rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó köteles olyan számviteli bizonylatokkal igazolni az adómentesség feltételeinek fennállását, „amely tartalmazza a vevő héa-azonosítószámát. A könyvelésből egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően kitűnik, hogy e feltételeknek eleget tettek.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 14 1998 novemberében a VSTR németországi leányvállalata két kötőgépet értékesített az amerikai egyesült államokbeli Atlantic International Trading Co. (a továbbiakban:

Atlantic) részére. Az Atlantic portugál telephellyel rendelkezett, a héa szempontjából azonban az uniós tagállamok egyikében sem volt nyilvántartva.

- 15 A VSTR leányvállalata felszólította az Atlanticot, hogy közölje a héa-azonosítószámát. Az utóbbi pontosította, hogy a szóban forgó termékeket egy finnországi vállalkozásnak értékesítette tovább, és egyúttal közölte az említett finnországi vállalkozás héa-azonosítószámát, amelyet e leányvállalat ellenőrzött.
- 16 E termékeket ezt követően átvette az Atlantic által szerződötetett szállítványozó a VSTR leányvállalatának székhelyén, hogy azokat szárazföldön Lübeckbe (Németország), majd hajóval Finnországba szállítsa.
- 17 A VSTR leányvállalata az Atlantic részére héát nem tartalmazó számlát állított ki a két kőtörőgép értékesítéséről, amely számlán feltüntette a finnországi vállalkozás – amely részére e termékek továbbértékesítésre kerültek – héa-azonosítószámát.
- 18 A Finanzamt Plauen mindazonáltal úgy vélte, hogy a VSTR leányvállalata és az Atlantic közötti értékesítés nem lehet héamentes, mivel az előbbi nem közölte az utóbbival a héa-azonosítószámát.
- 19 Első fokon eljárva a Sächsisches Finanzgericht elutasította a VSTR által a Finanzamt Plauen e határozatának megsemmisítése iránti keresetet.
- 20 A VSTR felülvizsgálat iránti keresetet nyújtott tehát be a Bundesfinanzhof előtt, és VSTR úgy érvelt, hogy a Finanzamt Plauen által felhozott indok, amely alapján megtagadta a héamentességet, ellentétes a hatodik irányelvvel. A VSTR ellenben úgy véli, hogy a tagállamok a Közösségen belüli értékesítés adómentességét anélkül köthetik ahhoz a feltételhez, hogy a vevő köteles valamely tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezni, hogy uniós jogot sértenének.
- 21 A Bundesfinanzhof megállapítja, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet során két egymást követő értékesítés történt, az első a VSTR leányvállalata és az Atlantic között, a második pedig az Atlantic és a finn vállalkozás között.
- 22 A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy az első termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésként héamentes lehet, feltéve hogy többek között az UStG 6a. §-a (1) bekezdése első mondata 3. pontjának megfelelően a termékek vevő általi megszerzése ténylegesen adóköteles Finnországban. A Bundesfinanzhof álláspontja szerint az ilyen feltételt köthetik ahhoz, hogy a vevő ténylegesen rendelkezzen héa-azonosítószámmal a rendeltetési hely szerinti tagállamban annak érdekében, hogy az utóbbi tagállam igazgatása héakötelessé tegye az ügyletet.
- 23 A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy a héamentesség a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete 17c. §-a (1) bekezdésének első mondata szerint elutasítható, amely szerint a termékértékesítő köteles számviteli bizonylatokkal igazolni a vevő héa-azonosítószámát.
- 24 A Bundesfinanzhof pontosítja, hogy ha a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességéhez nem írja elő kifejezetten, hogy a vevő egyetlen héa-azonosítószám alatt járjon el, ilyen

követelmény következhet azonban azon, az említett rendelkezésben foglalt feltételből, hogy e vevő „adóalany [...] , aki mint ilyen jár el [más] tagállamban”. A Bundesfinanzhof továbbá azt vizsgálja, hogy a hatodik irányelv a 28h. cikkéből következő megfogalmazásban vett 22. cikke (8) bekezdésére és ezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésére tekintettel e feltétel nem engedélyezi a tagállamok számára, hogy ilyen bizonyítási módot írjanak elő a termékértékesítő számára, különösen, ha mint az alapügyben, a harmadik államban letelepedett vevő egy tagállamban sincs nyilvántartásba véve, továbbá a termékértékesítő nem bizonyította, hogy a vevő a Közösségen belüli termékbeszerzést bejelentette az adóhatóságnak.

- 25 A kérdést előterjesztő bíróság azt is vizsgálja, hogy a hea-azonosítószám közlésére irányuló kötelezettséget nem igazolhatja-e a hatodik irányelvben előírt és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában is szereplő, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége és a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatása közötti megfelelés.
- 26 A Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Lehetővé teszi-e a [...] hatodik [...] irányelv a tagállamoknak, hogy csak akkor állapítsák meg az adómentes Közösségen belüli termékértékesítést, ha az adóalany a vevő hea-azonosítószámát számviteli bizonylattal igazolja?
- 2) Releváns-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az,
- hogy a vevő esetében egy harmadik országban székhellyel rendelkező vállalkozóról van-e szó, aki ugyan egy láncügylet keretében az egyik tagállamból a másik tagállamba adta fel a termékértékesítés tárgyát, a hea szempontjából azonban a tagállamok egyikében sincs nyilvántartva, és
 - hogy az adóalany igazolta-e a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallás vevő általi benyújtását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 27 A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első bekezdése, amely mentesíti a hea alól a Közösségen belüli termékértékesítéseket, ezen irányelvnek a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokat megállapító XVIa. címében található, és amelynek célja, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor (lásd többek között a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 37. pontját).
- 28 Ezen átmeneti szabályok által létrehozott rendszer a következőkből áll: egyrészt a feladás szerinti tagállam által a Közösségen belüli feladást vagy szállítást megvalósító értékesítésnek biztosított mentességből, amely az e tagállamban előzetesen megfizetett hea levonásához vagy visszatéríttetéséhez való joggal egészül ki, másrészt a Közösségen belüli beszerzésnek az érkezés szerinti tagállamban való megadóztatásából. E rendszer tehát biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott R-ügyben

hozott ítélet 38. pontját), és lehetővé teszi, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és így a közös héarendszerre jellemző adósemlegességi elv megsértését (lásd különösen a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 23. pontját és a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 25. pontját).

- 29 Ami azon feltételeket illeti, amelyek mellett valamely ügylet a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének értelmében Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül, az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy e fogalom alá tartoznak, és következésképpen héamentesek azon termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a tagállam területén kívülre, de az Unió területén belül maradván, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki – mint ilyen – olyan tagállamban jár el, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal (lásd különösen a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 40. pontját).
- 30 Az adóalany minősítésére, a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállására, és a termékeknek az egyik tagállamból a másikba történő tényleges mozgására vonatkozó feltételeken kívül nem írható elő egyéb követelmény az ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy –beszerzésnek való minősítéséhez (lásd a Teleos és társai ügyben hozott ítélet 70. pontját), pontosítva, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (lásd különösen a Teleos és társai ügyben hozott ítélet 38. pontját).
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések a vevő adóalanyi minőségére vonatkoznak, a Bíróság mindazonáltal szükségesnek tartja, hogy iránymutatást adjon a kérdést előterjesztő bíróság számára a szállításra vonatkozó feltételekkel kapcsolatban is. Ugyanis mivel az alapügyben szereplő jogvita olyan ügyletet érint, amelyben az értékesített termékek két egymást követő termékértékesítés, de egyetlen Közösségen belüli szállítás tárgyát képezték, a VSTR leányvállalata és az Atlantic közötti első termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésként minősítése, és ennél fogva a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének értelmében hea alóli mentesítése attól függ, hogy amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat is sugallja, e szállítás valóban az első termékértékesítéshez kapcsolódik-e (lásd ebben az értelemben a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 45. pontját és a C-430/09. sz. Euro Tyre Holding ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13335. o.] 21. pontját).
- 32 Az e kérdésre adandó válasz valamennyi különös körülmény átfogó értékelésétől (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 27. pontját), és különösen azon pillanat megállapításától függ, amikor a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot átruházták a végső címzettnek (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 31–35. pontját). Ugyanis abban az esetben, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog második átruházása a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt történik, azt nem lehet az első vevő javára történt első termékértékesítéshez rendelni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 33. pontját).

- 33 Így az alapügyben a VSTR leányvállalata és az Atlantic közötti termékértékesítés nem minősül a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének értelmében vett héamentes Közösségen belüli termékértékesítésnek, abban az esetben, ha a szóban forgó termékeknek a második, az Atlantic és a finn vállalkozás közötti tulajdonátruházására e termékek Közösségen belüli, Finnországba történő szállítását megelőzően került sor.
- 34 A figyelembe veendő értékelési szempontokat illetően a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy amikor az első beszerző, aki a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot az első termékértékesítés szerinti tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történő szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi állam által neki tulajdonított héa-azonosítószámot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerzőre (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 44. és 45. pontját).
- 35 A Bíróság mindazonáltal pontosította, hogy nem ez az eset áll fenn, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak a beszerzőre való átruházását követően az első termékértékesítést megvalósító értékesítőt e beszerző tájékoztatta arról, hogy a terméket a termékértékesítés helye szerinti tagállam elhagyása előtt egy másik adóalany számára újra fogja értékesíteni (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 36. pontját).
- 36 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szereplő tények részben megfelelnek az utóbbi esetnek, mivel az Atlantic a szóban forgó termékek Finnországba történő szállítását megelőzően pontosította a VSTR leányvállalata számára, hogy azokat már továbbértékesítette egy finn vállalkozás számára, amely vállalkozás már közölte vele a héa-azonosítószámot.
- 37 E körülmények önmagukban nem bizonyítják azonban, hogy a szóban forgó termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak a finn vállalkozásra való átruházására azok Finnországba történő szállítását megelőzően került sor, és a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a jelen ügy valamennyi körülményére tekintettel ez volt-e a helyzet.
- 38 Ebből következik, hogy amennyiben az alapügyben szóban forgó termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhet, válaszolni kell a két előterjesztett kérdésre.

Az előterjesztett kérdésekről

- 39 Együtt vizsgálándó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését akként kell-e érteni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága a Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítésének feltételül teszi, hogy a termékértékesítő közölje a vevő héa-azonosítószámát. A kérdést előterjesztő bíróság annak pontosítását kéri a Bíróságtól, hogy módosítja-e a kérdéseire adott választ az a tény, hogy a vevő harmadik államban telepedett le, és nincs valamely tagállamban

nyilvántartásba véve, vagy hogy a termékértékesítő bizonyítja, hogy a vevő bejelentette a Közösségen belüli beszerzést.

- 40 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében kimondott feltétel, amely szerint a vevő „adóalany [...], aki mint ilyen jár el [más] tagállamban”, önmagában nem vonja maga után, hogy a vevő a szóban forgó termékbeszerzés keretében egy héa-azonosítószám alatt jár el.
- 41 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések tehát a szóban forgó ügyletben a vevő adóalany minőségére vonatkozó feltétel tiszteletben tartásának a termékértékesítő számára előírt bizonyítási módozataira irányulnak.
- 42 E tekintetben a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv e tárgykörre vonatkozó rendelkezése hiányában, mivel a hatodik irányelv a 28c. cikke A. részének első tagmondata kizárólag azt írja elő, hogy a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit, a tagállamok határozzák meg, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez (lásd különösen a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 43. pontját).
- 43 A Bíróság azt is pontosította, hogy a termékértékesítőre hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének alkalmazásához előírt feltételek, beleértve a tagállamok által előírt azon feltételeket, amelyek célja az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megelőzése (lásd különösen a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- 44 Emellett a hatodik irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásban vett 22. cikkének (8) bekezdése a tagállamok hatáskörébe utalja az adó pontos beszedésére és az adókijátszások elkerülésére irányuló intézkedések elfogadását, amelyek azonban nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely e célok eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 45. pontját). Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérdőjelezzék a héa semlegességét, amely a közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 46. pontját, valamint a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 26. pontját).
- 45 Így a Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentességére való jogosultságnak a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül, alapvetően alaki követelményektől függővé tétele meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 29. pontját).
- 46 Ugyanis az adósemlegesség elve megköveteli, hogy héa alóli mentességet biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany, és más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31. pontját), feltéve mindazonáltal, hogy a termékértékesítő nem szándékosan vett részt az adókijátszásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer megfelelő működését. Az utóbbi esetben a Bíróság ugyanis már úgy ítélte meg, hogy e személy nem hivatkozhat

érvényesen az adósemlegesség elvére (lásd a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 54. pontját).

- 47 A fentiekből következik, hogy a tagállamok előírhatják a termékértékesítő számára, hogy bizonyítsa a vevő adóalany minőségét, aki mint ilyen jár el a szóban forgó termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban, amennyiben az általános jogelvek és különösen az arányosság követelményét tiszteletben tartják.
- 48 Azon kérdést illetően, hogy e követelményeket tiszteletben tartják-e, amikor, mint az alapügyben, valamely tagállam előírja a termékértékesítő számára a vevő héa-azonosítószámának közlését, nem vitatható, hogy ezen azonosítószám szorosan kapcsolódik a hatodik irányelv által bevezetett rendszerben az adóalany minőséghez. A hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdése c) pontjának első és harmadik francia bekezdése a 28h. cikkből eredő megfogalmazásban előírja tehát a tagállamok számára, hogy tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalany egyetlen számmal legyen azonosítva.
- 49 E bizonyíték nem függhet azonban minden esetben kizárólag e szám közlésétől, mivel az adóalany a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározása kizárólag olyan személyre vonatkozik, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére, és e minőséget nem rendeli alá annak, hogy e személy rendelkezik-e héa-azonosítószámmal. Az ítélkezési gyakorlatból következik többek között, hogy az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyletet adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 42. pontját).
- 50 Nem zárható ki az sem, hogy valamely termékértékesítő valamely oknál fogva nem rendelkezik az említett számmal, annál is inkább, mivel az, hogy a termékértékesítő tiszteletben tartja-e ezen kötelezettséget, a vevőtől kapott adatoktól függ.
- 51 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 (lásd a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona Kft ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 60. pontját).
- 52 Következésképpen ha ilyen esetben jogosan követelhető meg, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges ésszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 38. pontját), a tagállamok meghaladnák azt a mértéket, amely az adó megfelelő beszedéséhez 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 tőle elvárható minden lehetséges ésszerű 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.

- 53 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a termékértékesítő kérte az Atlantictól az azonosítósámát, és hogy az, mivel nem rendelkezett e számmal, a második vevő azonosítósámát közölte. Így nem tűnik úgy, mintha bármely közbenjáró csalárd módon járt volna el. Továbbá az alapügyben szóban forgó értékesítés olyan termékekre vonatkozik, amelyek jellegüknél fogva úgy tűnnek, hogy gazdasági tevékenység keretében kerülnek felhasználásra.
- 54 Az a tény, hogy a vevő, mint az alapügyben, harmadik államban telepedett le, főszabály szerint nem igazolja az eltérő választ. Ugyanis sem a hatodik irányelvnek a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó átmeneti szabályozása, sem pedig a Bíróságnak az e tárgykorre vonatkozó ítélkezési gyakorlata nem tesz különbséget a vevő letelepedésének helye szerint.
- 55 Azon körülményt illetően, amely szerint a termékértékesítő benyújtotta a vevő Közösségen belüli beszerzésére vonatkozó adóbevallását, emlékeztetni kell, hogy amint az a jelen ítélet 30. pontjában megállapításra került, az adóalany minősítésére, a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállására és a termékeknek az egyik tagállamból a másikba történő tényleges mozgására vonatkozó feltételeken kívül nem írható elő egyéb követelmény az ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy – beszerzésnek való minősítéséhez. Így a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése szerinti adómentességben való részesüléshez nem kötelezhető a termékértékesítő arra, hogy bizonyítsa a szóban forgó termékekre vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzés adókötelességét.
- 56 Továbbá az ilyen bevallás önmagában nem minősülhet a vevő adóalany minősége döntő bizonyítékának, ráadásul erre utaló jelnek sem tekinthető (lásd analógia útján a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját és a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 37. pontját).
- 57 Következésképpen az a körülmény, hogy a termékértékesítő benyújtotta-e ezen bevallást, sem olyan jellegű, hogy befolyásolja a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre adott választ.
- 58 A fentiekre tekintettel tehát azt kell válaszolni a két kérdésre, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellenétes, ha valamely tagállam adóhatósága valamely Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítését annak rendeli alá, hogy a termékértékesítő közli-e a vevő héa-azonosítósámát, feltéve mindazonáltal, hogy ezen adómentesség biztosítása nem csak azon indokkal kerül elutasításra, hogy e kötelezettséget nem tartották tiszteletben, amikor a termékértékesítő jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges ésszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni ezen azonosítósámát, továbbá olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben.

A költségekről

- 59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az 1998. október 12-i 98/80/EK irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága valamely Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottérték-adó alóli mentesítését annak rendeli alá, hogy a termékértékesítő közli-e a vevő hozzáadottértékadó-azonosítóját, feltéve mindazonáltal, hogy ezen adómentesség biztosítása nem csak azon indokkal kerül elutasításra, hogy a kötelezettséget nem tartották tiszteletben, amikor a termékértékesítő jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges ésszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni ezen azonosítóját, továbbá olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.



InfoCuria - A Bíróság ítélezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Kereső](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

PEDRO CRUZ VILLALÓN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. június 21.(1)

C-587/10. sz. ügy

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

kontra
Finanzamt Plauen

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Közösségen belüli termékértékesítés – Láncügylet – Az adómentességnek a vevő hea-azonosítoszámának közlése hiányában való megtagadása”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bundesfinanzhof a 77/388/EGK irányelv(2) értelmezésével kapcsolatban számos kérdést terjeszt a Bíróság elé egy olyan eljárás keretében, amelyben a német adóhatóságok azon határozatának jogszerűségét vitatják, amellyel megtagadták az értékesítő adóalany vonatkozásában a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó, az említett irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában megállapított adómentességet.

2. Az ügy sajátossága abban rejlik, hogy a vitatott termékértékesítés olyan láncügylet része, amely két egymást követő értékesítésből és egyetlen Közösségen belüli szállításból áll. Az adómentesség megtagadásának oka, hogy az első értékesítő, a német vállalkozás nem a termékeket tőle megvásárló egyesült államokbeli vállalkozásnak, hanem a termékek második vevőjének, egy finn vállalkozásnak a hea-azonosítoszámát tüntette fel.

3. A jelen ügy lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy továbbfejlessze a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentességgel kapcsolatos, már így is gazdag ítélkezési gyakorlatát, pontosan meghatározva a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének bevezető mondata által a tagállamoknak biztosított azon jogkörök terjedelmét, amelyek alapján megállapítják az adómentesség „megfelelő és egyértelmű alkalmazásához”, valamint az „adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozásához” szükséges feltételeket.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog: a hatodik héairányelv*

4. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében, a hea szempontjából „»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A hivatkozott (2) bekezdés értelmében: „az (1) bekezdésben említett gazdasági

tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. [...]"

5. A hatodik irányelv 22. cikke ugyanazon irányelv 28h. cikkének megfogalmazásában számos kötelezettséget állapít meg az adóalany számára a belföldi forgalomban.

6. A 22. cikk (1) bekezdése c) pontjának első és harmadik francia bekezdése szerint: „a tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy egyéni szám útján azonosítsák a következőket: - a 28a. cikk (4) bekezdésében említettek kivételével minden olyan adóalany, aki belföldön olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, [...] - minden adóalany, aki belföldön Közösségen belüli termékbeszerzést végez annak érdekében, hogy a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos ügyleteket folytasson külföldön”.

7. A 22. cikk (3) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy „[m]inden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki. Minden adóalany számlát [...] állít ki [...] a 28c. cikk A. részében meghatározott feltételek alapján értékesített termékek tekintetében.” A 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján az említett számlán fel kell tüntetni a hea-azonosítószámot.

8. A 22. cikk (8) bekezdése értelmében „a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki előírásokat”.

9. A hatodik irányelv tartalmazza az „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” megnevezésű XVIa. címet, amelyet a 91/680 irányelv vezetett be, és amely magában foglalja a 28a.-28n. cikket.

10. A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében szintén héaköteles „a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről [...]”.

11. A 28a. cikk (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a „»Közösségen belüli termékbeszerzés« a tulajdonosként történő rendelkezés jogának megszerzését jelenti olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a termékeket beszerző személy vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a termékeket beszerző személy számára egy olyan tagállamba ad fel vagy szállít el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével [helyesen: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyron 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]”.

12. A 28b. cikk A. részének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés „teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor találhatók”. Jóllehet, a (2) bekezdés ezt akként pontosítja, hogy „az (1) bekezdés sérelme nélkül, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a hozzáadottértékadó-azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve, ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles volt. [...]”

13. A 28c. cikk A. részének a) pontja adómentesnek nyilvánítja a Közösségen belüli termékértékesítéseket, az alábbiak szerint:

„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.

[...]”

B – Nemzeti szabályozás

14. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló német törvény, a továbbiakban: UStG)(3) 4. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerint adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül az UStG 6a. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében az alábbi feltételeket teljesítő termékértékesítés: „1) a vállalkozó vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy adta fel a termékértékesítés tárgyát; 2) a vevő a) olyan vállalkozó, aki a termékértékesítés tárgyát a saját vállalkozása számára szerezte meg, b) olyan jogi személy, amely nem vállalkozó, vagy amely a termékértékesítés tárgyát nem a saját vállalkozása számára szerezte meg, illetve c) minden más vevő új gépkocsi értékesítése esetén; és 3) a termékértékesítés tárgyának megszerzése másik tagállambeli vevő esetében a forgalmi adó előírásainak hatálya alá tartozik. Az UStG ezen 6a. §-a (3) bekezdésének értelmében a vállalkozó köteles bizonyítani e feltételek fennállását.

15. Az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (az UStG végrehajtási rendelete, a továbbiakban: UStDV)(4) 17c. §-ának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy Közösségen belüli termékértékesítés esetén az említett rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó köteles olyan számviteli bizonylatokkal igazolni az adómentesség feltételeinek fennállását, „amely tartalmazza a vevő hea-azonosítóját”.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16. A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, a Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH (a továbbiakban: VSTR) egy német jog szerint létrehozott, németországi székhelyű társaság anyavállalata.

17. 1998 novemberében ez utóbbi társaság (ti. a németországi leányvállalat) két kötőgépet értékesített az amerikai egyesült államokbeli ATLANTIC International Trading Co. (a továbbiakban: ATLANTIC) részére. Az ATLANTIC portugál telephellyel rendelkezett, a héa szempontjából azonban az uniós tagállamok egyikében sem volt nyilvántartva.

18. Az értékesítő vállalkozás felszólította az ATLANTIC-ot, hogy közölje a héa-azonosítóját, az ATLANTIC pedig azt válaszolta, hogy a gépeket egy finnországi vállalkozásnak értékesítette tovább, és egyúttal közölte az említett finnországi vállalkozás héa-azonosítóját. A német eladó ellenőrizte a hivatkozott adat helyességét.

19. A gépek szállításával kapcsolatban rögzíteni kell, hogy 1998. december 14-én egy, az ATLANTIC által szerződötett szállítványozó átvette a gépeket a német vállalkozás székhelyén, azokat először szárazföldön a németországi Lübeckbe, majd három nappal később hajóval Finnországba szállította.

20. Az értékesítő német vállalkozás az ATLANTIC részére héát nem tartalmazó számlát állított ki, amelyen feltüntette a finnországi vállalkozás héa-azonosítóját.

21. A VSTR, az értékesítő vállalkozás anyavállalata az 1998. évi héabevallásában a gépek értékesítését adómentesnek tekintette. A német adóhatóság (a Finanzamt Plauen) ellenben úgy ítélte meg, hogy ebben az esetben nem alkalmazható az adómentesség, mivel az ATLANTIC vevőként nem használta a rendeltetési hely szerinti vagy valamely másik tagállam héa-azonosítóját.

22. A VSTR első fokon megtámadta e határozatot, majd fellebbezést nyújtott be a Finanzgericht azon ítélete ellen, amelyben az a keresetet elutasította. A Bundesfinanzhof előtti felülvizsgálati eljárás keretében a VSTR arra hivatkozott, hogy a német hatóság által felhozott indok, amely alapján megtagadta az adómentességet, ellentétes a hatodik irányelvvel. A német hatóság ellenben úgy véli, hogy a tagállamok a kérdéses adómentesség alkalmazását ahhoz a feltételhez köthetik, hogy a vevő valamely tagállamban rendelkezzen héa-azonosítószámmal, ahogy azt az UStDV 17c. cikkének (1) bekezdése is előírja.

23. Tekintettel arra, hogy értelmezési kétségek állnak fenn a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében meghatározott, Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség alkalmazásának feltételeivel kapcsolatban, a Bundesfinanzhof az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Lehetővé teszi-e a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv a tagállamoknak, hogy csak akkor állapítsák meg az adómentes Közösségen

belüli termékértékesítést, ha az adóalany a vevő hea-azonosítószámát számviteli bizonylattal igazolja?

- 2) Releváns-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az,
- hogy a vevő esetében egy harmadik országban székhellyel rendelkező vállalkozóról van-e szó, aki ugyan egy láncügylet keretében az egyik tagállamból a másik tagállamba adta fel a termékértékesítés tárgyát, a hea szempontjából azonban a tagállamok egyikében sincs nyilvántartva, és
 - hogy az adóalany igazolta-e a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallás vevő általi benyújtását?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

24. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatalához 2010. december 15-én terjesztették elő.

25. Olaszország, Németország, a VSTR és a Bizottság írásbeli észrevételt nyújtott be.

26. A VSTR, a német kormány és a Bizottság képviselői részt vettek a 2012. március 7-én tartott tárgyaláson, és előadták szóbeli észrevételeiket.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A – Előzetes kérdés: a Közösségen belüli termékértékesítés láncügyletben való azonosítása

27. A Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdések a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében megállapított, a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentesség alkalmazásáról szólnak.

28. Az idézett rendelkezés három követelményt támaszt az ügylettel szemben ahhoz, hogy az héamentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősüljön: a termék feletti, tulajdonost megillető rendelkezési jog átszállása; a termékeknek az egyik tagállamból a másikba történő tényleges mozgása; és a vevő adóalanyisága (aki nem adóalany jogi személy is lehet, „aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal”).

29. E három követelmény közül az elsőt (a termékek feletti rendelkezési jognak a VSTR-ről az ATLANTIC-ra történő átszállását) egy pillanatig sem vitatták, a Bundesfinanzhof kérdései pedig a harmadik követelményre (a vevő adóalanyiságára) vonatkoznak.

30. Mindazonáltal előjáróban a második követelménnyel (a Közösségen belüli szállítással) kapcsolatban egy rövid pontosítást kell tenni, mivel a jelen ügy azzal a sajátossággal bír, hogy a termékértékesítés, amelynek héaköteles minősége vitatott, egy olyan láncügylet része, amely két egymást követő értékesítési ügyletből – az első egy

német társaság és egy amerikai társaság, a második ez utóbbi és egy finn társaság közötti tranzakció -, és egyetlen Közösségen belüli, Németországból Finnországba történő áruszállításból áll.

31. Az EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet alapján, a jelen ügýhöz hasonló esetekben, vagyis „amennyiben az ugyanazon árura vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött, két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli áru feladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül a hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése alapján”(5).

32. A jelen esetben tehát előzetesen meg kell határozni, hogy a két egymást követő termékértékesítés közül melyikhez kapcsolódik a szállítás; végeredményben, az egyéb követelmények teljesülése esetén, melyiket lehetne esetleg héamentes termékértékesítésnek minősíteni.

33. A hatodik irányelv nem rendelkezik e tekintetben, azonban az Euro Tyre Holding ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet megállapította, hogy a láncügyletek esetében azon termékértékesítés meghatározását, amelyhez a Közösségen belüli szállítást rendelni kell, az adott ügy „valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni”(6). A körülmények ezen értékelése az alapügyben eljáró bíróság feladata.

34. Úgy tűnik, hogy a Bundesfinanzhof elvben nem vitatja, hogy a jelen ügyben a szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, vagyis ahhoz az értékesítéshez, amelyben az eladó a német VSTR vállalkozás, a vevő pedig az amerikai ATLANTIC;(7) véleményem szerint az idézett ítélkezési gyakorlat sem vonja kétségbe ezt a megállapítást.

35. A jelen ügy hasonlít az Euro Tyre Holding ügyre, mivel a termékek első vevője az első értékesítés szerinti államban (Németország) szerezte meg az azok feletti rendelkezési jogot(8), és kinyilvánította az eladónak, hogy azokat egy másik tagállamba kívánja szállítani, ahol sor kerül majd a második értékesítésre(9). Az egyetlen különbség abban rejlik, hogy a jelen ügyben az ATLANTIC nem közölte a saját hía-azonosítószámát, ez pedig olyan tényező, amelyre az Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet azon tényezők között hivatkozik, amelyeket ilyen körülmények között figyelembe kell venni(10). Függetlenül azon későbbi – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés kapcsán teendő – megállapításoktól, hogy ez a tényező mekkora jelentőséggel bír a tekintetben, hogy az értékesítés héamentes, Közösségen belüli értékesítésnek minősül-e, úgy vélem, hogy az indoklás ezen első szakaszában a hivatkozott vevői azonosítószám megadása nem tekinthető elengedhetetlennek ahhoz, hogy a szállítást egy bizonyos termékértékesítéshez rendeljék.

36. Az Euro Tyre Holding ügyben az említett vevői azonosítószámnak a második értékesítés helye szerinti államban történő megadását objektív bizonyítéknak tekintették arra vonatkozóan, hogy az első vevő célja már a beszerzés időpontjában a második államban történő termékértékesítés volt(11). A jelen ügyben ellenben nincs szükség ilyen bizonyítékra, amennyiben a Bundesfinanzhof egyéb objektív elemek alapján bizonyítottan tekinti(12), hogy a termékek feletti rendelkezési jog második átruházása

már a rendeltetési hely szerinti államban történt a Közösségen belüli szállítást követően, amelyet ilyen esetben az első értékesítéshez kell rendelni.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés

37. A Bundesfinanzhof első kérdésével azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a tagállamok a Közösségen belüli értékesítés tekintetében támaszthatnak-e olyan feltételt, hogy az értékesítő számviteli bizonylatokkal igazolja a vevő héa-azonosítószámát.

38. Amint azt már jeleztem, a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése ezen adómentesség alkalmazását a három követelmény együttes fennállásához köti, amelyek az állandó ítélkezési gyakorlat alapján(13) kimerítő jellegűek, és legalábbis látszólag nem tartalmazznak semmilyen feltételt a vevő héa-azonosítószámának megadására vonatkozóan.

39. A Bíróság a Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítéletében megállapította, hogy „az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket”. Következésképpen, a héamentességre való jogosultságot a tartalmi követelmények teljesítése esetén kell megállapítani, még akkor is, ha az adóalanyok figyelmen kívül hagytak bizonyos alaki követelményeket. „Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést”.(14)

40. A német kormány azonban megállapítja, hogy a 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdésében foglaltakhoz képest nem jelent új tartalmi követelményt az, hogy az értékesítő megadja a vevő rendeltetési hely szerinti tagállamban használt héa-azonosítószámát, hanem az a vevő adóalanyisága szempontjából az említett harmadik követelmény elkerülhetetlen bizonyítási eszköze.

41. A tagállamok alkalmazhatnák ezt a bizonyítási feltételt a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének bevezető mondatára alapozva, amelynek értelmében a tagállamok elismerik ezt az adómentességet „mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák [...] [e] mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását”. A beavatkozásuk a 22. cikk (8) bekezdésén is alapulhatna, amely szerint „megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében”. A német kormány álláspontja szerint az a feltétel, hogy a vevő adóalany legyen, „aki ebben a minőségében jár el”, csak akkor teljesül, ha az áruk rendeltetési helye szerinti tagállam által kiadott héa-azonosítószámot feltüntetik.

42. Amint azt a továbbiakban kifejtem, a hatodik irányelv a Közösségen belüli termékértékesítésekkel összefüggésben alapvető szerepet tulajdonít az azonosítószámoknak, mivel rendkívüli módon megkönnyíti ezek adóhatósági ellenőrzését.

43. A fentiek ellenére azonban úgy vélem, hogy nem lehet úgy értelmezni a 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdésben foglaltakat, hogy csak abban az esetben van szó

adómentes Közösségen belüli értékesítésről, ha megadták a vevői héa-azonosítószámot. Egyrészt, az adóalanyiságnak nem feltétele a hivatkozott szám megadása, és semmi akadálya nincs annak, hogy azt más eszközökkel igazolják (1). Másrészt, az adóazonosító szám hatodik irányelv által előírt kötelező feltüntetésének elmulasztása nem eredményezheti a héarendszer módosítását (2). Végezetül, egy ilyen értelmezés az ítélkezési gyakorlat által meg nem engedett módon sértené a héasemlegesség elvét (3).

1. Az adóalanyiság nem függ az adóazonosító szám kiadásától. Az esetlegesen egyéb objektív adatokkal is bizonyítható

44. A héa-azonosítószám a Közösségen belüli héarendszer létrehozásával született, amelynek alapvető célja – mint az köztudott – annak biztosítása, hogy az áru végső fogyasztási helye szerinti tagállamban fizessék meg az adót. A rendszer megfelelő alkalmazása érdekében, bizonyos héaalanyokat egyéni számmal kellett azonosítani, amely utalt a számot kiadó tagállamra, valamint az adóalanyok által folytatott tevékenységekre (a hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdésének c), d), és e) pontja). Ahogy arra a Bizottság rámutat, az azonosítószám tehát egy rövidített tájékoztatás a héaalany adójogi jogállásáról, amely megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését.

45. A hatodik irányelv 22. cikke e célból kötelezi az adóalanyt, hogy tüntesse fel a számlán azt az azonosítószámot, amellyel a termékértékesítést vagy a szolgáltatás nyújtást végezte, és azt is, amelyet az ügyfele az említett ügylet során használt (22. cikk (3) bekezdésének b) pontja), valamint arra, hogy negyedéves összesítő bevallást nyújtson „be azon termékbeszerzőkről, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján termékeket értékesített, valamint azon címzettekről, akiket az ötödik albekezdésben említett ügyletek céljából hozzáadottértékadó szempontjából tartanak nyilván” (22. cikk (6) bekezdésének b) pontja).

46. Ugyanezen adóellenőrzési céllal összhangban van a hatodik irányelv 28b. cikkének (2) bekezdésében megállapított azon szabály, amelynek értelmében, amennyiben a vevő nem igazolja, hogy a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott Közösségen belüli termékbeszerzés héaköteles „azon a helyen, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor található” (28b. cikk (1) bekezdése), a beszerzés helyének „azon tagállam területét kell tekinteni, amely a héa-azonosítószámot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést”.[\(15\)](#)

47. Jóllehet, mind a 22. cikkben foglalt kötelezettségek, mind a hatodik irányelv 28b. cikkének (2) bekezdésében megállapított szabály a megelőző jellegű adóellenőrzés eszközei, amelyek a vevő általi héafizetés elmulasztásának megakadályozására irányulnak. Ebből azonban nem lehet arra következtetni, hogy az adóalanyiság csak az azonosítószám megszerzésével érhető el, sem arra, hogy az említett szám megadása lenne az egyetlen eszköz annak igazolására, hogy a vevő adóalanyként járt el az ügylet során. Következésképpen e kötelezettség elmulasztása nem foszthatja meg az eladót az őt megillető adómentességtől.

48. Kiindulásként emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a héaalanyiságot nem köti formai követelményekhez, sem különösebb okirati igazoláshoz, kizárólag „a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági

tevékenység elvégzésétől teszi függővé, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. Az idézett rendelkezés szövege értelmében tehát az adóalanyiságot előzetes és szigorúan ténybeli feltételnek kell tekinteni, amely nem függ a héa-azonosítószám kiadásától, sem annak használatától.

49. A fenti megállapítás teljesen összeegyeztethető a Közösségen belüli termékértékesítéssel összefüggésben a hatodik irányelv által az azonosítószámnak tulajdonított – már bemutatott – jelentőséggel. A hatodik irányelv 22. cikkében meghatározott kötelezettségekre figyelemmel kétségtelenül a héa-azonosítószám megadása lenne a szokásos – és legmegfelelőbb - eszköz az adóalanyiség igazolására, azonban ez nem jelenti azt, hogy az eladó ne alkalmazhatna egyéb „objektív szempontokat”(16) annak megállapítására, hogy a vevő rendelkezik-e ilyen minőséggel(17). A jelen ügy jó példa ezen kétségkívül kivételes esetekre, amelyekben az eladó a vevő azonosítószáma nélkül igazolja, hogy ez utóbbi gazdasági tevékenységet folytatott, hogy a termékek feletti rendelkezési jog átszállt rá, valamint hogy a szállítás a Közösségen belül történt, és így mindkét érintett tagállamban elegendő adatot szolgáltatott az ügyletre vonatkozó adóellenőrzéshez.

50. Nem lehet tehát általános jelleggel megállapítani, hogy azon alaki kötelezettség megsértése következtében, amely szerint a számlán és az összesítő bevallásban fel kell tüntetni a vevő azonosítószámát, nem lehetne „bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést” az adómentesség elismerése érdekében(18). Adott esetben egy ilyenfajta kötelezettségszegés szankciók alkalmazását vonhatja maga után, azonban nem vezethet a héarendszer módosításához.

2. Az adóazonosító szám hatodik irányelv 22. cikke alapján történő kötelező feltüntetésének elmulasztása nem eredményezheti a héarendszer módosítását

51. A héalevonási jog területén az ítélkezési gyakorlat már elismerte, hogy a hatodik irányelv 22. cikke által megállapított alaki kötelezettségek megsértése nem akadályozhatja az említett jog érvényesítését az alkalmazásához szükséges tartalmi követelmények fennállása esetén.

52. A Dankowski-ügyben(19), amely éppen a hivatkozott levonási jog megállapítására vonatkozik, a probléma abban rejlett, hogy bár a számlákon feltüntették a szolgáltatásnyújtó azonosítószámát, a hivatkozott számot a lengyel adóhatóságok hivatalból adták ki, anélkül, hogy a szolgáltatásnyújtó kérelmet nyújtott volna be a héarendszerben történő nyilvántartás iránt. A szolgáltatásnyújtó tehát nem teljesítette az adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdésére vonatkozó bejelentési kötelezettségét (a hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdése). A Bíróság ítéletében úgy rendelkezett, hogy „az ilyen bejelentésnek a héarendszer megfelelő működésében játszott fontos szerepe ellenére, e kötelezettség valamely adóalany általi elmulasztása nem befolyásolhatja valamely más adóalanynak a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében biztosított levonási jogát. A hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalanyok ugyanis csak tevékenységük megkezdését, módosítását és megszüntetését kötelesek bejelenteni, e rendelkezés azonban semmiképpen nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy ilyen bejelentés hiányában a levonási jog gyakorlását az adóköteles ügyletek szokásos teljesítésének tényleges megkezdéséig elhalasszák, vagy az adóalanyt megfosszák e jog gyakorlásától”.(20)

53. Véleményem szerint ez az ítélet egyértelműen tükrözi azt az elgondolást, hogy a levonási jog (vagy mint a jelen esetben, az adómentesség) megállapítására vonatkozó, a 22. cikk szerinti alaki kötelezettségek és a tartalmi követelmények eltérő szinteken működnek, ennél fogva az előbbiek megsértése nem eredményezheti a héa anyagi jogi rendszerének módosítását.

54. Másrészt nyilvánvaló, hogy ugyan a vevő héa-azonosítószámának közlése az eladó feladata, ez utóbbi csak akkor tud ennek eleget tenni, ha az előbbi erről tájékoztatja őt. Tehát amennyiben az eladó jóhiszeműen jár el, és a tőle elvárható minden ésszerű intézkedést megtesz annak érdekében, hogy az általa megvalósítandó ügylet ne eredményezzen adócsalást, nem lenne logikus hátrányos helyzetbe hozni az eladót a vevői együttműködés hiányából eredő kötelezettségszegés miatt, és végül a vevő azon kötelezettségének elmulasztása miatt, hogy a termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezzen. A fent említett Dankowski és Euro Tyre Holding ügyekben hozott ítéletekben is alátámasztják azt az elgondolást, hogy valamely alaki kötelezettség adóalany általi elmulasztása adójogi szempontból nem hozhat hátrányos helyzetbe más adóalanyt(21).

3. Nem lehet kivételt tenni a semlegesség elve alól, az adócsalás eseteit kivéve

55. Végezetül, a héasemlegesség elvével egyaránt ellentétes módon a kettős adóztatás veszélyét rejti magában, és mindenesetre az adóztatási jogkör újrafelosztását jelenti az, ha megtagadják az adómentességet azon eladóra vonatkozóan, aki nem közli a vevő héa-azonosítószámát, jóllehet az összes objektív elem arra utal, hogy a hatodik irányelv szerinti, Közösségen belüli termékértékesítés valósult meg.

56. Köztudott, hogy a hivatkozott elv biztosítja „az összes gazdasági tevékenység teljesen semleges adóztatását, bármi is a céljuk vagy eredményük, feltéve, hogy a kérdéses tevékenységek – mint olyanok – a héa tárgyát képezik”(22). Tehát az említett tevékenységek keretében a vállalkozónak teljesen mentesülnie kell a fizetendő vagy megfizetett héa alól az előzetesen felszámított héa levonására vonatkozó rendszer útján. A Közösségen belüli ügyletek összefüggésében a semlegesség elvét a területiség elvének alkalmazásával biztosítják, amelynek értelmében a héát abban a tagállamban kell megfizetni, ahol a termék végső fogyasztására sor kerül. Ahogy arra az ítélkezési gyakorlat is rámutatott, ez a mechanizmus a Közösségen belüli ügyletekben lehetővé teszi a héabevételek szigorú elosztását, és „biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését”(23).

57. Következésképpen, amennyiben a fent hivatkozott indok alapján az adómentesség biztosítását megtagadják az eladó tekintetében, és Németországban szedik be a héát, miközben a vevő a rendeltetési hely szerinti tagállamban (Finnország) vállalja be az ügyletet, ez kettős adóztatást eredményezne, amely nyilvánvalóan ellentétes a semlegesség elvével. Az 1777/2005/EK rendelet 21. cikke(24) alapján „a termék feladásának vagy elfuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállam, amelyben [...] Közösségen belüli termékbeszerzésre kerül sor, attól függetlenül gyakorolja az adóztatási jogkörét, hogy a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban az ügyletre milyen héaelbírálást alkalmaztak”. Amint azt már jeleztem az R. elleni ügyben ismertetett indítványomban(25), a Németországban teljesített esetleges héa-visszatérítés a jelen ügyben nem a kettős adóztatás megelőzésére szolgálna, hanem kizárólag a már előállt kettős adóztatás következményeinek

orvoslására, amelynek következtében ez nem látszik elégségesnek az adósemlegesség elvének védelméhez.

58. Másrészt, az adómentesség alkalmazásának az áruk származása szerinti országban (Németországban) történő megtagadása mindenesetre azt eredményezné, hogy – anélkül, hogy bármilyen adókövetelése lenne - ez utóbbi szedné be a héát, holott a Közösségen belüli ügyletek szabályozásának logikája szerint teljes egészében az áru felhasználásának helye szerinti ország (Finnország) kapja meg az adót. Következésképpen, még kettős adóztatás hiányában is (vagyis még ha Finnország nem is tudná beszédni a héát) megvalósulna az adóztatási jogkörnek a semlegesség elvével ellentétes újraosztása.

59. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a hatodik irányelv 28c. cikkének A. része alapján fogadhatnak el a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége megfelelő és egyszerű alkalmazásának biztosítására, és „bármilyen lehetséges adócsalás, adóelkerülés, illetve visszaélés megelőzésére”, szintén nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és azokat nem lehet úgy alkalmazni, hogy veszélyeztessék a hía semlegességét(26).

60. Azon intézkedés tehát, amely szerint az adómentesség alkalmazásának feltétele, hogy az eladó megadja a vevő hía-azonosítószámát, a fentiek alapján a semlegesség elvével ellenkező hatást eredményezne, és következésképpen ellentétes lenne a hatodik irányelv rendelkezéseivel.

61. A Bíróság kétségtelenül elismerte, hogy az említett elv nem abszolút jellegű és az alól kivételt lehet tenni adócsalás és rosszhiszemű eljárás esetén. Pontosabban, a már hivatkozott R. elleni ügyben hozott ítélet megállapítja, hogy a semlegesség és a bizalomvédelem elveire „nem hivatkozhat azon adóalany, amely szándékosan vett részt az adókijátszásban, és veszélyeztette a közös héarendszer működését”(27). Az ítélet kimondja azt is, hogy a semlegesség elvével „nem ellentétes az, ha az olyan értékesítő, aki részt vesz az adókijátszásban, köteles utólag megfizetni az általa teljesített Közösségen belüli termékértékesítés híaját, mivel az adókijátszásban való részvétele a nemzeti intézkedés arányosságának vizsgálatakor figyelembe veendő meghatározó tényező”(28).

62. A R. elleni ügy körülményei azonban jelentősen eltérnek a jelen ügyben vizsgáltaktól. Abban az ügyben R. a Közösségen belüli termékértékesítés során eladóként eljárva hamis számlákat állított ki fiktív vevők nevére, eltitkolva az igazi vevők kilétét, azzal a céllal, hogy azok elkerülhessék a hía fizetést a rendeltetési hely szerinti tagállamban. A jelen ügytől eltérően tehát nyilvánvaló adócsalás esetéről volt szó, az előbbiben, úgy tűnik, nem állnak fent ugyanezen körülmények. Amennyiben a tények konkrét elbírálására hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság arra következtet – a felek által szolgáltatott adatokból megállapíthatónak tűnő módon –, hogy a VSTR csak a finn vállalkozás azonosítószámát tüntette fel a számlán, azonban nem titkolta el azt, hogy a termékeket az ATLANTIC vásárolta meg, nincs helye az R. elleni ügyben hozott ítéletben megállapított kivétel alkalmazásának, és ebből következően az adómentesség megtagadásának sem.

63. Tehát az R. elleni ügyben hozott ítéletben hivatkozott csalások esetét kivéve a tagállamok nem térhetnek el egyoldalúan a közös héarendszer alapelveitől. A hivatkozott ítélet rendelkező része kifejezetten az eladó csalárd magatartásán alapul. Az ítélet szerint az arányosság szempontjából relevánsnak minősül, hogy „az adókijátszásban való részvétele meghatározó tényező”(53. pont), majd továbbiakban visszatér arra, hogy az adókijátszásban való részvételt meg kell vizsgálni, és az veszélyeztetheti a közös héarendszer működését.

64. Végeredményben, az R. elleni ügyben hozott ítélet olyan, a semlegesség elve alóli kivételt vezetett be, amely nem terjeszthető ki az abban vizsgált eseten kívülre. A semlegesség elvének szigorúan megelőzés céljából történő megsértése abban az esetben, amikor az eladó tudta igazolni, hogy nem tanúsított csalárd magatartást, nem tűnik olyan arányos intézkedésnek, amely az ítélezési gyakorlatra tekintettel igazolható lenne.

4. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel kapcsolatos következtetés

65. A fentiek alapján arra lehet következtetni, hogy a hatodik irányelv szerint az adóalanyiság megállapításának nem feltétele – akár általános jelleggel, vagy a Közösségen belüli termékértékesítéssel kapcsolatos adómentesség alkalmazhatóságának meghatározásával kapcsolatban – a héa-azonosítószám megadása, az kizárólag valamilyen gazdasági tevékenység gyakorlásától függ, amelynek tényét a jelen esetben nehéz lenne tagadni(29).

66. Közösségen belüli ügylet során a vevőre vonatkozó héa-azonosítószám az eladó általi kötelező közlésének elmulasztása szankciókat vonhat maga után, és amennyiben bebizonyosodik, hogy ez csalárd ügylet részeként valósult meg, az az R. elleni ügyben hozott ítéletre hivatkozva a Közösségen belüli termékértékesítéssel kapcsolatos adómentesség megtagadását eredményezheti. Mindkét intézkedés az adócsalás elleni küzdelem arányos rendszerének részét képezi.

67. Ezzel ellentétben aránytalannak bizonyulna, hogy csalárd magatartás hiányában bármilyen alaki kötelezettség megszegése következtében teljesen átalakuljon a Közösségen belüli termékértékesítések dinamikája, és az adóztatási jogkör egyoldalúan áthelyeződjön arra a tagállamra, amely nem jogosult ennek gyakorlására.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés*

68. A Bundesfinanzhof a második kérdésben két különböző körülményre hivatkozik, amelyek mindegyike releváns lehet az első kérdésre adandó válasz szempontjából.

1. A második kérdés első része

69. A második kérdés első része különösen arra vonatkozik, hogy milyen hatása lehetne azon körülménynek, hogy a vevő harmadik országban letelepedett vállalkozó, aki ugyan láncügylet keretében az egyik tagállamból a másik tagállamba adta fel a termékértékesítés tárgyát, a héa szempontjából azonban a tagállamok egyikében sincs nyilvántartva.

70. Álláspontom szerint erre csak nemleges válasz adható. Amint azt a Bizottság is helyesen felidézi, a jelen ügyre vonatkozó rendelkezések egyike sem tesz különbséget aszerint, hogy a vevő valamely tagállamban vagy harmadik országban telepedett le.

71. Az a körülmény, hogy a vevő harmadik országban letelepedett vállalkozó, és héaalanyként nincs nyilvántartva, ugyanolyan hatással bír, mint amellyel az egyéb olyan körülmények bírnának, amelyek között a vevő nem rendelkezik héa-azonosítószámmal, vagy azt egyszerűen nem adja meg. A válasz szempontjából releváns tényeknek, azok indokától függetlenül, kizárólag a hivatkozott azonosítószám közlésének elmulasztása és a család magatartás tanúsítása vagy az attól való tartózkodás minősülnek.

2. A második kérdés második része

72. Végül a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálta, hogy releváns lehet-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy az adóalany igazolta a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallás vevő általi benyújtását.

73. Álláspontom szerint ennek a kérdésnek csak akkor van értelme, ha a jelen ügyhöz hasonlóan arra a következtetésre jutunk, hogy az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés megállapítása nem függhet attól, hogy az adóalany igazolja-e számviteli bizonylatokkal a vevő héa-azonosítószámát.

74. Ebből a következtetésből kiindulva, másképpen, ez utóbbi kérdés célja annak tisztázása, hogy az adómentesség megállapítása köthető-e ahhoz, hogy az eladó igazolja a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallás vevő általi benyújtását a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

75. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat a kérdés megalapozásának körében az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében fennálló, a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés és a Közösségen belüli adóköteles termékbeszerzés közötti „megfelelésre” hivatkozik.

76. Valójában az ítélkezési gyakorlat megmutatja, hogy „valamely termék Közösségen belüli értékesítése vagy annak Közösségen belüli megszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet”, és „valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdése szerint a Közösségen belüli árufeladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után”(30).

77. Ez azt jelenti, hogy az adómentes termékértékesítés és az adóköteles termékbeszerzés összekapcsolódnak és egységet alkotnak az adóztatási jogkörnek a tagállamok közötti megosztása, és ebből következően a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elve tekintetében(31). Mindazonáltal nem tűnik úgy, hogy ezen kapcsolat következményei egészen odáig vezethetnének, hogy a termékértékesítéssel kapcsolatos mentesség megállapításához megkövetelnék az eladótól, hogy bizonyítsa a termékbeszerzésre vonatkozó bevallás vevő általi benyújtását a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Ez a feltétel tehát nem szerepel a hatodik irányelvben, és az azonosítószámmal kapcsolatban kifejtettekkel azonos

indokokra tekintettel sértené a semlegesség elvét, amellet, hogy aránytalan intézkedésről van szó.

78. A semlegesség elvét illetően fontos megerősíteni azt, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés és beszerzés egymástól elválaszthatatlan jellegéből nem következik, hogy feltételhez köthető a termékek kiindulási és rendeltetési helye szerinti tagállamok adóhatósági jogkörének gyakorlása.

79. Ezt az elgondolást támasztja alá, ezzel ellentétes esetben, az 1777/2005 rendelet fent hivatkozott 21. cikke, amelynek értelmében a termékek rendeltetési helye szerinti tagállam „attól függetlenül gyakorolja az adóztatási jogkörét, hogy a termék [...] kiindulási helye szerinti tagállamban az ügyletre milyen héaelbírálást alkalmaztak”. E rendelkezés alapján a rendeltetési hely szerinti tagállamban az adó beszedéséhez nem kell igazolni, hogy a kiindulási hely szerinti államban megállapították-e az adómentességet, azonban úgy tűnik, hogy a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet az ellenkező esetre is szeretné kiterjeszteni ezt az elgondolást, amikor úgy rendelkezik, hogy „a Közösségen belüli termékértékesítésekre és -beszerzésekre vonatkozó átmeneti szabályok keretében a héa szabályos beszedése érdekében szükséges, hogy az illetékes adóhatóságok egymástól függetlenül ellenőrizzék, hogy teljesülnek-e a Közösségen belüli termékbeszerzés feltételei, valamint a megfelelő termékértékesítés mentességi feltételei. Így még ha a vevő a Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában adóbevallást nyújt is be, amely utalhat a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre való tényleges szállítására, az ilyen bevallás nem bír döntő jelentőséggel az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés igazolása kérdésében”(32).

80. Kétségtelen, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó, a rendeltetési hely szerinti tagállamban benyújtott adóbevallás megszüntetné a jelen ügyben felmerülő eredeti problémát, mivel minden valószínűség szerint az ilyen bevallás ahhoz vezetne, hogy az említett tagállam a vevő társaság részére héa-azonosítószámot adna ki.

81. Ennek ellenére sem az ügyletre vonatkozó, a rendeltetési hely szerinti bevallás igazolásának, sem a vevői azonosítószám megadásának hiánya nem vezethet önmagában a termékértékesítéshez kapcsolódó adómentesség megtagadásához. A Közösségen belüli termékbeszerzésnek a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő bevallására vonatkozó igazolás megkövetelése pedig különösen aránytalannak tűnik.

82. A fent hivatkozott, R. elleni ügyben hozott ítélet is megállapítja, hogy a feladás szerinti tagállam főszabály szerint köteles megtagadni az adómentességet az áru értékesítőjével szemben „azon különös esetekben, amelyekben nyomós okkal feltételezhető, hogy a szóban forgó termékértékesítésnek megfelelő Közösségen belüli termékbeszerzés után a címzett szerinti tagállamban nem fizetik meg a héát”(33), azonban ezt, amint emlékszünk rá, adócsalás kapcsán teszi.

83. Következésképpen úgy vélem, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésre alkalmazható adómentesség megállapításához az értékesítő nem köteles igazolni, hogy a vevő bevallotta-e a Közösségen belüli termékbeszerzést a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

VI – Véggövetkeztetések

84. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja a Bundesfinanzhof (Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

- „1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv nem teszi lehetővé a tagállamoknak, hogy csak akkor állapítsák meg az adómentes Közösségen belüli termékértékesítést, ha az adóalany a vevő hea-azonosítószámát számviteli bizonylattal igazolja.
- 2) A fentiek alapján közömbösnek tekinthető, hogy a vevő esetében egy harmadik országban székhellyel rendelkező vállalkozóról van szó, aki ugyan egy láncügylet keretében az egyik tagállamból a másik tagállamba adta fel a termékértékesítés tárgyát, hea szempontjából azonban a tagállamok egyikében sincs nyilvántartva.

A 77/388 irányelv nem teszi lehetővé a tagállamoknak, hogy az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés megállapítását ahhoz a feltételhez kössék, hogy az adóalany igazolta-e a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallásnak a rendeltetési hely szerinti tagállamban a vevő általi benyújtását.”

[1](#) – Eredeti nyelv: spanyol.

[2](#) - A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata.

[3](#) - BGB1. 1993., I-565. o.

[4](#) - BGB1. 1999., I-1308. o.

[5](#) - A C-245/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-3227. o.) 45. pontja.

[6](#) - A C-430/09. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2010., I-13335. o.) 44. pontja.

[7](#) - Az iratokból sem tűnik ki, hogy az ügyet első fokon elbíráló Finanzgericht ellentétesen vélekedne e tekintetben.

[8](#) - A fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 32. pontja.

[9](#) - A fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 33. pontja.

[10](#) - A fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 45. pontja: „Az alapügyhöz hasonló körülmények között, amikor az első beszerző, aki a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogát az első termékértékesítés szerinti tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történő szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi tagállam által neki tulajdonított hea-azonosítószámot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve, hogy a termékkel tulajdonosként való rendelkezés joga átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerzőre”. Lásd még a 35. pontot.

[11](#) - Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 33–39. pontját.

[12](#) - A fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 34. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

[13](#) - Lásd egyebek mellett a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7797. o.) 70. pontját.

[14](#) - A C-146/05. sz. Collée-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.) 29. és 31. pontja.

[15](#) - A 28b. cikk (2) bekezdésének második albekezdése ki is egészíti ezt a rendelkezést a kettős adóztatás elkerülésére irányuló eljárással.

[16](#) - A fent hivatkozott Teleos-ügyben hozott ítélet szerinti értelemben, 40. pont.

[17](#)- A fentieket bizonyítja a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL L 77, 1. o.) 18. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezés is, amelynek értelmében „[a] szolgáltatásnyújtó – kivéve, ha ennek ellenkezőjéről van tudomása – jogállását illetően adóalanynak tekintheti a Közösség területén letelepedett igénybevevőt: a) amennyiben az igénybevevő közölte vele az egyedi hea-azonosítószámát [...]; b) amennyiben az igénybevevő még nem kapott egyedi hea-azonosítószámot, azonban arról tájékoztatja a szolgáltatásnyújtót, hogy már kérelmezte azt, és a szolgáltatásnyújtó beszerez bármilyen más [...] igazolást [...]”.

[18](#) - A fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31. pontja.

[19](#) - A C-438/09. sz. ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-14009. o.).

[20](#) - A fent hivatkozott Dankowski-ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

[21](#) - A Dankowski-ügyben hozott ítélet 36. pontja: „amennyiben a szolgáltató esetleg elmulaszt eleget tenni a hatodik irányelv 22. cikkének (1) bekezdésében foglalt kötelezettségének, az nem befolyásolhatja a szolgáltatás igénybe vevőjének [...] a levonáshoz való jogát”. Lásd ebben az értelemben az Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontját.

[22](#) - Lásd például a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját.

[23](#) - A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 40. pontja.

[24](#) - A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i tanácsi rendelet (HL L 288., 1. o.).

[25](#) - A 2010. június 29-én ismertetett indítvány 64. pontja. A C-285/09. sz. ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-12605. o.).

[26](#) - Lásd egyebek mellett a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

[27](#) - A fent hivatkozott R. elleni ügyben hozott ítélet 54. pontja.

[28](#) - A fent hivatkozott R. elleni ügyben hozott ítélet 53. pontja.

[29](#) - Az eladott termékek (két kötőgépj) jellegzetességei alapján feltételezhető, hogy ezeket nem „személyes használatra” szánták, amely az irányelv értelmében kizárja „a gazdasági tevékenység” fennállását.

[30](#) - A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 29. pontja és a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 23. és 24. pontja.

[31](#) - Lásd ebben a vonatkozásban a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 25. pontját.

[32](#) - 71. pont.

[33](#) - 52. pont.