

JULIANE KOKOTT

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. január 11.¹(1)

C-409/04. sz. ügy

Teleos plc és társai

kontra

The Commissioners of Customs and Excise

(a High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court [Egyesült Királyság] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdése és a 28c. cikk A. részének a) pontja – Közösségen belüli termékbeszerzés – Közösségen belüli termékértékesítés – Adómentesség – Valamely másik tagállamba feladott vagy szállított termék – Az igazolással szemben támasztott követelmények – Az eladónak fel nem róható feladási vagy szállítási szabálytalanság”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a hatodik HÉA-irányelv(2) értelmezésére irányuló, a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességével kapcsolatos kérdéseket kell megválaszolni. A kérdések szoros összefüggésben vannak a C-146/05. sz. Collée-ügyben és a C-184/05. sz. Twoh International ügyben felvetett kérdésekkel, amelyekben ma úgyszintén indítványt terjesztettek el .

2. Az alapeljárás Egyesült Királyságban letelepedett felperesei, a Teleos plc és további tizenhárom vállalkozás(3) (Teleos és társai) mobiltelefonokat adtak el egy spanyol vállalkozásnak. A vevőnek kellett az árut az Egyesült Királyságból más tagállamokba kivinni. Mint később kiderült, ennek során szabálytalanságok történtek, amelyekben a Teleos és társai kétségtelenül nem vettek részt. Az adóhatóságok ennek ellenére megtagadták tőlük a termékértékesítéseik adómentességét.

3. A kérdést elterjesztő bíróság egyrészt azt szeretné megtudni, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés, illetve a Közösségen belüli termékértékesítés mikor teljesül, és mikor jön létre belföldön a HÉA-mentesség iránti igény. Különösen azt kell tisztázni, hogy ehhez tényleges át kell-e vinni az árut a határon. Másfelől felmerül a kérdés, hogy az eladótól megtagadható-e az adómentesség, ha a vevő által a határon történő átvitelre vonatkozóan

kiállított igazolás utólag hamisnak bizonyul, anélkül hogy az eladó a szabálytalanságról tudott volna, vagy arról tudnia kellett volna.

4. A hatodik irányelv értelmezése során a jelen ügyben két célt kell összhangba hozni. Egyrészt I a hatodik irányelv célja a HÉA-kijátszás megakadályozása. Éppen a nagy értékű, könnyen szállítható termékekre irányuló ügyletek HÉA szerinti megítélése alkalmas visszaélésekre. Másfelől annak érdekében, hogy a Közösségen belüli kereskedelem aránytalanul ne nehezüljön el, nem szabad túl nagy kockázatot és terhet helyezni azokra a vállalkozásokra, amelyek a határon átnyúló ügyleteket tisztességesen és gondosan bonyolítják le. Végül arról a kérdéstről is szó van, hogy egy harmadik személy csalárd magatartásának kockázatát kinek kell viselni: a szóban forgó harmadik személy jóhiszemű üzleti partnerének vagy az államnak.

II – A jogi háttér

A – A közösségi jog

5. A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv(4) kiegészítette a hatodik irányelvet a XVIa. címmel (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan; 28a–28m. cikk). Ezek a rendelkezések jelenleg is irányadók, mivel eddig még nem született meg a tagállamok közti kereskedelemben a vállalkozások közötti áruforgalom adóztatására vonatkozó végleges szabályozás.

6. A hatodik irányelv 28a. cikke kivonatossan a következőképpen szól:

„(1) A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak:

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.

[...]

(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.]

[...]”

7. Az adóköteles esemény fogalmát a hatodik irányelv 28d. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg:

„Az adóköteles esemény akkor merül fel, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik. A Közösségen belüli termékbeszerzés akkor tekinthető megtörténtnek, ha a hasonló termékek értékesítését megtörténtnek kell tekinteni belföldön.”

8. A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része a következőképpen szabályozza a Közösségen belüli termékbeszerzés helyét:

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

(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 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.

[...]

9. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része szerint mentesek az adó alól a két tagállam közötti Közösségen belüli termékértékesítések. A rendelkezés kivonatolva a következőképpen szól:

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

a) azon, az 5. cikkben és a 28a. cikk (5) bekezdésében meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül 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 – *A nemzeti jog*

10. A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: VAT Act 1994) 30. cikkének (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Rendeletben 0%-os adókulcs írható el egyes termékértékesítésekre vagy a rendeletben külön meghatározott termékek értékesítésére, amennyiben:

a) a Commissioners meggyőződnek arról, hogy a termékeket a tagállamok területén kívül található helyre exportálták vagy exportálják, illetve hogy a szóban forgó termékértékesítés egyidejűleg azzal jár, hogy a termékeket:

i. az Egyesült Királyság területén kívülre szállítják, és

ii. egy másik tagállamban olyan személy szerzi meg, amely e beszerzés tekintetében a tagállam jogszabályai szerint HÉA-köteles [...]

b) és adott esetben a rendeletekben vagy a Commissioners által el írt valamennyi egyéb feltétel teljesül.”

11. E felhatalmazás alapján a Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet) 134. cikke szabályozza részletesebben a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét. További részletek találhatóak a Commissioners 725. sz. és 703. sz. körlevelében (Notices), amelyek az 1994. évi törvény 30. cikkének (8) bekezdése és a Schedule 7. cikkének (4) bekezdése alapján részben törvényer vel rendelkeznek. Ahogyan azt a kérdést el terjeszt bíróság kifejti, mindezen rendelkezések alapján a Közösségen belüli termékértékesítés el zetesen felszámított adó levonásához való joggal együtt járó adómentességére (zero-rating) irányuló igény csak akkor áll fenn, ha a termékek ténylegesen elhagyták az Egyesült Királyságot.

III – A tényállás és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések

12. A Teleos és társai 2002-ben mobiltelefonokat értékesítettek a Spanyolországban letelepedett Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (a továbbiakban: TT) részére. A szerz désekben többnyire Franciaországot, néhány esetben pedig Spanyolországot határozták meg a termékek rendeltetési helyeként. Az értékesítés „üzemb l” (ex works)(5) paritással történt. **A Teleos és társai ezt követ en csak arra voltak kötelesek, hogy a termékeket a szállítványozó raktárában a TT részére leszállítsák az Egyesült Királyságban. A szállítványozó ezt követ en állítólag átadta azokat egy fuvarozónak, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti államokba szállítsa. A TT minden értékesítés kapcsán megküldte a Teleosnak és társainak futárszolgálat útján a lebélyegzett és aláírt CMR-fuvarlevél eredeti példányát annak igazolására, hogy a mobiltelefonok a rendeltetési helyükre megérkeztek. A kérdést el terjeszt bíróság megállapítása értelmében a Teleosnak és társainak semmi okuk nem volt arra, hogy kétségbe vonják a fuvarlevelek adatait vagy azok hitelességét.**

13. A Teleos és társai kérelmére a termékértékesítések adómentességben részesültek az el zetesen felszámított adó levonásának joga mellett (zero-rating). Az utolsó szállításokat néhány héttel követ vizsgálat során a Commissioners észlelte, hogy **a CMR-fuvarlevelek számos valótlan adatot tartalmaznak a rendeltetési hely, a fuvarozó és az állítólag használt járm tekintetében.** Ezért az volt az álláspontja, hogy a mobiltelefonok nem hagyták el az Egyesült Királyságot. A kérdést el terjeszt bíróság osztja ezt a véleményt. Ezt követ en a Commissioners több millió GBP összeg HÉA-hiány megfizetésére kötelezte a Teleost és társait. Elismerte azonban, hogy a Teleos és társai semmilyen módon nem vettek részt a csalásban, és nem is tudták, hogy a mobiltelefonok az Egyesült Királyságot nem hagyták el.

14. A TT a kérdést el terjeszt bíróság tudomása szerint adóbevallásokat nyújtott be a mobiltelefonok Közösségen belüli termékbeszerzésér l, az ez alapján fizetend HÉÁ-t el zetesen felszámított adóként érvényesítette, és bejelentette a Közösségen belüli adómentes továbbértékesítést.

15. Miel tt a Teleos és társai üzleti kapcsolatba kerültek a TT-vel, megbizonyosodtak e vev nek megbízhatóságáról azzal, hogy ellen rízték a spanyol HÉA-adószámát, a cégjegyzékbe történ bejegyzését és a hitelképességét. A TT által bevont szállítványozó fel l is tudakozódtak.

16. A HÉA-kivetéssel kapcsolatos jogvitában eljáró High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, (Administrative Court) (a Bírósághoz 2004. szeptember 24-én érkezett) 2004. május 7-i végzésével az EK 234. cikk alapján elzetses döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A[z alapügy] vonatkozó körülményei között a [hatodik irányelv] 28a. cikk (3) bekezdésében (Közösségen belüli termékbeszerzés) foglalt „feladott” kifejezést akként kell-e értelmezni, hogy Közösségen belüli termékbeszerzés történik akkor, amikor:

a) a tulajdonosként történ rendelkezesi jog átszáll a vev re és a terméket az eladó úgy értékesíti, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerz dés alapján a – HÉA szempontjából egy másik tagállamban nyilvántartásba vett – vev rendelkezésére bocsátja, amelyben a vev kötelezettséget vállal arra, hogy a terméket az értékesít tagállamában található biztonságos raktárból a termékértékesítés helyének tagállamától eltér tagállamba viszi, és amely alapján a szerz déses iratok és/vagy más okirati bizonyítékok azt támasztják alá, hogy a terméket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre akarják továbbszállítani, azonban a termék ténylegesen még nem hagyta el a termékértékesítés helyének tagállamát; vagy

b) a tulajdonosként történ rendelkezesi jog átszáll a vev re, és a termék egy másik tagállam felé történ szállítása megkezd dik, de még nem feltétlenül fejez dik be (különösen, ha a termék ténylegesen még nem hagyta el a termékértékesítés helyének tagállamát); vagy

c) a tulajdonosként történ rendelkezesi jog átszállt a vev re, és a termék egy másik tagállam felé történ szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helyének tagállamát?

2) A [hatodik irányelv] 28c. cikk A. részének a) pontját akként kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítés mentes a HÉA alól, ha:

– a terméket olyan vev részére értékesítik, akit a HÉA szempontjából egy másik tagállamban vettek nyilvántartásba; és

– a vev a termékre vonatkozó adásvételi szerz dését azzal köti meg, hogy miután a tulajdonosként történ rendelkezesi jogot az értékesít tagállamában megszerezte, maga köteles a terméket az értékesít tagállamából egy másik tagállamba szállítani, és

a) a tulajdonosként történ rendelkezesi jog átszállt a vev re, és a terméket az eladó úgy értékesítette, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerz dés alapján a vev rendelkezésére bocsátotta, amelyben a vev kötelezettséget vállal arra, hogy a terméket az értékesít tagállamában található biztonságos raktárból a termékértékesítés helyének tagállamától eltér tagállamba viszi, és amely alapján a szerz déses iratok és/vagy más okirati bizonyítékok azt támasztják alá, hogy a terméket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre akarják továbbszállítani, azonban a termék ténylegesen még nem hagyta el a termékértékesítés helyének tagállamát; vagy

b) a tulajdonosként történ rendelkezesi jog átszállt a vev re és termék egy másik tagállam felé történ szállítása megkezd dött, de még nem feltétlenül fejez dött be (különösen, ha a termék ténylegesen még nem hagyta el a termékértékesítés helyének tagállamát); vagy

c) a tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a vevőre és a termék egy másik tagállam felé történő szállítás során elhagyta a termékértékesítés helyének tagállamát; vagy

d) a tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a vevőre, és bizonyítható, hogy a termék a rendeltetési hely szerinti tagállamba ténylegesen megérkezett?

3) A[z alapügy] vonatkozó körülményei között, ha valamely jóhiszemű értékesítő a visszaigénylési kérelem benyújtását követően a tagállama illetékes hatóságai részére tényszerű bizonyítékokat nyújtott be, amelyek a kézbesítéskor egyértelműen bizonyították, hogy a [hatodik irányelv] 28c. cikke A. részének a) pontja alapján a termékértékesítést illetően adómentességre jogosult, és az illetékes hatóságok az adómentesség céljából eredetileg elfogadták e bizonyítékokat, a termékértékesítés helyének tagállama szerinti illetékes hatóságok utóbb mely körülmények között írhatják el az értékesítő részére (ha egyáltalán), hogy HÉÁ-t fizessen e termékek után, ha olyan további bizonyítékok jutnak a tudomásukra, amelyek vagy a) kétséget támasztanak a korábbi bizonyítékok érvényességével kapcsolatban, vagy b) azt támasztják alá, hogy a benyújtott bizonyítékok, az értékesítő tudta vagy közrehatása nélkül, tartalmilag hibásak voltak?

4) A harmadik kérdésre adott választ befolyásolja-e az a tény, hogy bizonyíték áll rendelkezésre arra nézve, hogy a vevő a rendeltetési hely tagállamának adóhatóságaihoz adóbevallásokat nyújtott be, amelyekben közösségen belüli termékbeszerzésként szerepeltek az e követelések tárgyát képező vásárlások, és a vevő a termékbeszerzés után fizetendő adó címén tüntetett fel egy összeget és ugyanezen összeget a hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése d) pontjának megfelelően elzárva megfizetett HÉÁ-ként visszaigényelte?”

17. A Bíróság eljárási eljárásban a Teleos és társai, az Egyesült Királyság Kormánya, Írország, a francia, görög, olasz és a portugál kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága nyújtottak be észrevételeket.

IV – Jogi értékelés

18. Az alapeljárás tényállását az jellemzi, hogy a látszat és a valóság itt nyilvánvalóan eltér egymástól. Azon dokumentumok szerint, amelyeket a Teleos és társai üzlettársuktól, a TT-től kaptak, és a Commissioners előtt bemutattak, a TT megbízottja a mobiltelefonokat az Egyesült Királyságban átvette, és más tagállamba szállította. Ezzel teljesültek volna mind a Közösségen belüli termékbeszerzés, mind a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei, méghozzá attól függetlenül, hogy az elzárva döntéshozatalra elterjesztett első és második kérdésben hivatkozott értelmezési variációt részesítjük-e elnyben.

19. Az elzárva döntéshozatalra elterjesztett harmadik és negyedik kérdés annak problematikájával foglalkozik, hogy egy termékértékesítés adójogi minősítése szempontjából milyen következménye van annak, ha utólag kiderül, hogy a dokumentumok és a valóság nem egyeznek. Az elzárva döntéshozatalra elterjesztett első és második kérdésnek csak akkor van jelentősége, ha ezekre a kérdésekre az a válasz, hogy a később ismertté váló tények a helyzet újraértékeléséhez vezethetnek.

20. Ezekkel a kérdésekkel ugyanis azt kell tisztázni, hogy sor kerülhetett-e abban az esetben is Közösségen belüli termékbeszerzésre és adómentes Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a telefonok az Egyesült Királyságot (még) nem hagyták el.

Amennyiben az adóhatóság ezt a körülményt az eladónak nem róhatja fel, mert az jóhiszeműen a fuvarlevelek helyességéből indult ki, nincs jelentősége annak, hogy az adómentesség e körülmények között megvalósul-e, és ha igen, akkor mikor.

21. A harmadik és negyedik kérdés nem bír jelentőséggel abban az esetben, ha a Bíróság az első és a második kérdés kapcsán arra az eredményre jut, hogy az adómentesség akkor is megvalósul, ha az áru a származási országot nem hagyta el.

22. Így nincs logikai sorrend a kérdések egyik és másik csoportja között. Ezért a kérdéseket olyan sorrendben kell megválaszolni, amilyenben azokat a kérdést előterjesztő bíróság feltette.

A – *Előzetes megjegyzés a tagállamok közötti kereskedelem adóztatásának szabályaihoz*(6)

23. Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket közelebbről megvizsgálom, szeretnék még néhány magyarázatot kérni a Közösségen belüli kereskedelemben megvalósuló határon átnyúló termékértékesítésekre vonatkozó különleges szabályok háttéréhez.

24. A HÉA révén a belföldi magánfogyasztás adóztatására kerül sor. Ezért HÉA-köteles a belföldön teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja), valamint a termékimport (a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja). A Közösségen belüli határon átnyúló kereskedelem kapcsán a 91/680 irányelv révén a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok (XVIa. cím) egy további adóköteles eseményt vezettek be, a Közösségen belüli termékbeszerzést [a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja].

25. Az olyan termékek értékesítése, amelyeket harmadik ország területére küldenek vagy szállítanak, a hatodik irányelv 15. cikkének 1. pontja értelmében mentes az adó alól, mert ezek fogyasztására nem belföldön kerül sor. Ugyanez vonatkozik a hatodik irányelv 28c. cikk A. részének a) pontja alapján a másik tagállamba irányuló termékértékesítésekre is.

26. A tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó átmeneti szabályozás bevezetése előtt a két tagállam közötti termékértékesítések az egyéb nemzetközi kereskedelemmel estek egy tekintet alá. Eszerint a termékértékesítés a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti teljesítés helyén, tehát a feladás helyén alapvetően adóköteles volt, export esetén azonban mentesült az adó alól. Majd a rendeltetési hely szerinti országba történő behozatalkor HÉA-kötelezettség keletkezett. A kivitel, illetve a behozatal során történő határátlépés, amely mind az adómentesség, mind az adókötelezettség kiindulási alapját képezte, a vámokumentumok alapján a HÉA alkalmazása körében is minden további nélkül igazolható volt.

27. A belső piac megvalósítása során a belső határokon történő ellenőrzések megszűntek, ami következképp megkövetelte a Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó HÉA-szabályozás átalakítását(7). Ugyanakkor a reform nem ment el odáig, hogy a belföldön teljesített termékértékesítésre vonatkozó szabályokat két tagállam közötti kereskedelemre kiterjesszék. Mert ez azt jelentette volna, hogy a HÉA – az eddigi helyzetből eltérően – nem azt az államot illetné meg, amelybe a terméket hozzák, vagy amelyben azt elfogyasztják, hanem azt az államot, amelyből a terméket elküldik.

28. Az átmeneti szabályozás inkább érintetlenül hagyja a tagállamok közötti adóztatási joghatóság eddigi felosztását. Annak elérése érdekében, hogy a HÉA továbbra is a végs fogyasztási hely szerinti tagállamot illesse meg, a 91/680 irányelv bevezette a Közösségen belüli termékbeszerzést, mint a tagállamok közötti kereskedelem új adóköteles eseményét [a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja].

29. Mivel a Közösségen belüli termékbeszerzés az áru rendeltetése szerinti államban adózik, ezt a Közösségen belüli termékértékesítést a származási hely szerinti államban mentesíteni kell az adó alól, hogy elkerüljék a kettős adóztatást és ezzel a HÉA-semlegesség elvének megsértését [a hatodik irányelv 28c. cikk A. részének a) pontja].⁽⁸⁾ Amíg tehát a Közösségen belüli termékbeszerzés az import adóztatásának a helyébe lépett, addig a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége az export adómentességét helyettesíti.

B – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első és második kérdésről

1. A Közösségen belüli termékbeszerzés és a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének összekapcsolódásáról

30. A felperesek az alapeljárásban az általuk teljesített termékértékesítések mint Közösségen belüli termékértékesítések adó alóli mentesítését kérik a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja alapján. A High Court az első kérdésében mégis a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének értelmezését kéri, amely a Közösségen belüli termékbeszerzést szabályozza.

31. Ez a megközelítés azon a helyes feltételezésen alapul, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti mentesség és az értékesített termékek hatodik irányelv 28a. cikkének (3) bekezdése első albekezdése szerinti adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzése egymással összefügg. A Közösségen belüli termékbeszerzés révén az adóztatás joga a származási hely szerinti államból átkerül a rendeltetési hely szerinti államba⁽⁹⁾.

32. A termékbeszerzés és az adómentesség ezen összekapcsolódása miatt, amit a hatodik irányelv egymásra hivatkozó megfelelő rendelkezéseinek a szövege is mutat, az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első és második kérdést együtt kell vizsgálni.

33. A hatodik irányelv 28a. cikkének (3) bekezdése első albekezdése szerint Közösségen belüli termékbeszerzés a következő két feltétel fennállása esetén valósul meg:

- a vevő megszerzi a tulajdonosként történő rendelkezési jogot az ingó dolog felett⁽¹⁰⁾; és
- a szóban forgó terméket az eladó vagy a vevő, vagy az annak nevében eljáró más személy egy olyan tagállamba adja fel vagy szállítja el a vevő részére, amely nem egyezik meg azzal, amelyikben a termék a feladás vagy a szállítás megkezdésének időpontjában volt.

34. A Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerint a következő feltételek teljesülése esetén áll fenn:

– a termékeket az eladó vagy a vevő, vagy az annak nevében eljáró más személy egy a [hatodik irányelv] 3. cikkében említett területen [tehát belföldön] kívülre, de a Közösség területén belül maradva feladja vagy elszállítja;

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

35. Ami a Közösségen belüli termékbeszerzés tényállásának megvalósulását illeti, nem vitatott a felek között, hogy a TT megszerezte a tulajdonosként történő rendelkezés jogát a termékek felett még akkor is, ha nem közvetlenül maga vette birtokba a termékeket, hanem az általa megbízott szállítmányozó. Az adómentesség tényállásánál a második feltétel – olyan adóalany részére történő termékértékesítés, amely mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal – nem jelent problémát.

36. A felek egyedül a más tagállamba történő feladás fogalmának helyes értelmezése kapcsán vannak eltérő állásponton, amely hasonló módon történik fel a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében és a 28c. cikk A. részének a) pontjában.

2. Feladás és szállítás a hatodik irányelv 28c. cikk A. részének a) pontja értelmében

37. A Teleos és társai azon az állásponton vannak, hogy a feladás olyan helyzetben, mint a jelenlegi, már azzal megvalósul, ha az eladó a terméket a vevő megbízottjának a feladás szerinti államban átadja, mivel a szerződő felek megállapodtak abban, hogy a vevő viszi ki a terméket egy másik tagállamba. Az átadással ezért megvalósul a Közösségen belüli termékbeszerzés, és igény keletkezik a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességére.

38. Ezt egyrészt a vonatkozó rendelkezések szóhasználatára alapozzák. A feladás egy fuvarozási folyamat kezdetét jelöli, és nem annak a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezéssel történő befejezését. Másfelől kiemelik, hogy az eladó az átadással elveszíti a rendelkezési jogát a termék felett, és ezért az adókötelezettségnek át kell szállnia a vevőre.

39. Az eljárásban részt vevő tagállamok és a Bizottság ezzel szemben úgy gondolják, hogy a másik tagállamba történő feladás legalább azt feltételezi, hogy a termékek a feladás helye szerinti államot ténylegesen elhagyták, illetve a rendeltetési hely szerinti államba megérkeztek. Csak ezen objektív eseményhez történő kapcsolás biztosítja a HÉA-rendszer megfelelő működését. Nem elegendő a vevő pusztán szándéka vagy a termékek másik tagállamba történő elvitelére irányuló szerződéses kötelezettsége.

40. A feladás (*dispatch*) fogalma valójában a hatodik irányelv egyik nyelvi változatában sem teljesen egyértelmű. Tisztán nyelvi szempontból elfogadhatónak tartják, hogy ennek kapcsán csak részfolyamatról van szó, ahogy azt a Teleos és társai is elmondják.

41. Mindenesetre kérdéses, hogy itt valójában feladásról van-e szó. Emellett ugyanis a két vonatkozó rendelkezés a szállítást nevezi meg. A szállítás fogalma – eltérően a feladás fogalmának lehetséges értelmezésétől – nem részfolyamatot jelöl, hanem az áru folyamatos mozgását. Ezért nem fogadható el, hogy a másik tagállamba történő szállítás már akkor megvalósul, amikor az áru a származási hely szerinti államot még nem hagyta el.

42. A feladás és szállítás közötti különbségtételt véleményem szerint a következőképpen lehet megmagyarázni. Feladásról van szó, ha az eladó vagy a vevő egy olyan független harmadik személyt – mint például a posta – von be a fuvarozás ellátására, amely a továbbítás során sem az eladó, sem a vevő által nem utasítható. A harmadik személynek történő átadással, a feladással az eladó elveszíti a rendelkezést a termék felett, anélkül hogy a vevő már megszerezne a tulajdonosként történő rendelkezés jogát. A szóban forgó jog csak akkor száll át a vevőre, amikor neki a harmadik személy a rendeltetési hely szerinti államban a terméket átadja. Ebben a pillanatban valósul meg a Közösségen belüli termékbeszerzés.

43. Az irányelv értelmében ezzel szemben szállításról akkor van szó, ha az eladó, illetve a vevő az áru fuvarozását személyesen vagy egy utasításainak alárendelt megbízott útján elvégzi. Amennyiben az eladó felelős a fuvarozásért, úgy a Közösségen belüli termékbeszerzés akkor valósul meg, amikor az eladó vagy a megbízottja a rendeltetési hely szerinti tagállamban leszállítja a terméket. Amennyiben a vevő vállalja a fuvarozást, úgy közvetlenül, illetve megbízottja útján már a kiindulási tagállamban megszerzi a tulajdonosként való rendelkezés jogát a termék felett. A Közösségen belüli termékbeszerzés mégis csak akkor valósul meg ilyenkor is, amikor a másik tagállamba történő szállítás befejeződött.

44. Az alapeljárásban a Közösségen belüli termékbeszerzésnek a mobiltelefonok szállítmányozó részére történő átadásával és a rendeltetési hely szerinti országba történő szállításával kellett volna megvalósulnia. Mivel a szállítmányozó nem volt független harmadik személy, hanem a TT megbízásából járt el, nem feladásról van szó, hanem szállításról. A Teleos és társai által a feladás fogalmának szó szerinti jelentésére alapított értelmezés ezért alaptalan.

45. A feladás és szállítás itt képviselt értelmezése, még ha más úton is, de ugyanarraz eredményre vezet, mint a tagállamok és a Bizottság által képviselt megoldás: A Közösségen belüli termékbeszerzés és a Közösségen belüli termékértékesítés azzal együtt jár adómentessége egyaránt attól függ, hogy a termék a származási hely szerinti államot elhagyta-e.

46. Ez az eredmény összhangban van a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó átmeneti szabályozás céljával, ahogy azt a Bizottság helytállóan kifejti. Ennek kapcsán az alapfeltételezés az, hogy az áru az egyik tagállamból egy másikba kerül, és ezzel az adóköteles végső fogyasztás is ennek megfelelően áthelyeződik. Az adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyeként a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése következőképpen a rendeltetési hely szerinti országot határozza meg. Az áthelyezés nem kellően biztos addig, amíg a termék nem lépte át a határt.

47. Ennek kapcsán azt is figyelembe kell venni, hogy a hatodik irányelv 28c. cikkének A. része egy bevezető mondatban felhívja a tagállamokat, hogy „mindazon [feltételre] is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy -visszaélés megakadályozását”, mentesítsék a Közösségen belüli termékértékesítéseket.

48. Ezt a célt szolgálja a VAT Act 1994 30. cikke (8) bekezdése a) pontjának i. alpontja, mely szerint a Közösségen belüli termékértékesítés csak akkor mentesül az adó alól, ha a termékek az országot ténylegesen elhagyták. A Teleosnak és társainak ugyan igazuk van,

amikor el adják, hogy a hatodik irányelv 28c. cikkének A. részében található bevezető mondat végrehajtására megalkotott nemzeti feltételek nem lehetnek ellentétesek az irányelv többi rendelkezésével.⁽¹¹⁾ Ahogy azonban a korábbi fejtegetésekben is kitéjtük, erről itt nincs szó.

49. Egyébként a gazdasági tevékenység és a termékértékesítés fogalmainak vizsgálata valójában azt mutatja, hogy az adóköteles tevékenységeket a hatodik irányelv értelmében meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó.⁽¹²⁾

50. Ugyanez vonatkozik a Közösségen belüli termékértékesítésre is. Mivel e fogalom meghatározása az árunak a határon áttört fizikai mozgását veszi figyelembe, szintén objektív eseményhez kapcsolódik. Bár még az ilyen áruszállítások dokumentációja kapcsán sem zárható ki teljesen a manipuláció, ahogy azt az alapeljárás tényállása is szemlélteti. Ugyanakkor az objektív, a külvilágban is megnyilvánuló események inkább vizsgálhatók, mint a vevő szándéka, és az általa vállalt, szerződésben megállapított kötelezettségek.⁽¹³⁾ Ennyiben a származási hely szerinti államból történő tényleges elvitel feltétele el segítheti az adókijátszás megelőzését.

51. Az objektív körülmények figyelembevétele emellett a jogbiztonság célját is szolgálja, és megkönnyíti a HÉA alkalmazásával kapcsolatos intézkedéseket.⁽¹⁴⁾

52. A Teleos és társai egy sor további érvet hoznak fel az ellen, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége csak akkor valósul meg, ha a termék elhagyta a származási hely szerinti országot. Lényegében azt kifogásolják, hogy az eladó a termékeknek a származási hely szerinti államból történő tényleges elfuvarozásáért helytállni tartozik, holott a termékeknek a vevő, illetve annak szállítványozója részére történő átadásával elveszítette az ellenőrzést azok felett. Szerintük ez az értelmezés a nemzetközi kereskedelemben használatos „üzemből” történő szállítási formát és egy sor további, az Incotermsben szabályozott szállítási formát (például CIF és FOB) jelentős kockázattal terhel meg. Ez kevésbé vonzóvá teszi az áruk tagállamok közötti kereskedelmét, és így sérti az EK 29. cikket.

53. Helytálló, hogy az eladót az „üzemből” paritással történő termékértékesítés esetén különleges kockázat terheli. Amennyiben a vevő a termékeket nem szállítja el egy másik tagállamba a szerződéses megállapodásnak megfelelően, úgy az ügylet ténylegesen nem minősül Közösségen belüli termékértékesítésnek, amely után a vevőnek kell megfizetni az adót a rendeltetési hely szerinti államban. A termékértékesítés ebben az esetben inkább belföldön teljesítettnek minősül, amely után az eladónak adókötelezettsége áll fenn. Az eladó pedig a vevőnek a HÉÁ-t gyakran nem számlázza ki, mert Közösségen belüli termékértékesítést tervezett.

54. Az eladó azon kockázata, hogy a vevő szerződéses magatartása miatt a HÉÁ-t meg kell fizetnie, elsősorban a kérdéses szerződéses kapcsolatok következménye. Ha az eladó az áru más tagállamba történő szállítását a vevőre bízta, amit a hatodik irányelv minden további nélkül megenged, úgy a szerződéses kötelezettség nemteljesítése esetén következésképpen a szerződéses partneréhez kell fordulnia, és a belföldi termékértékesítés után általa fizetendő adót a vevőtől utólag kell követelnie. Annak érdekében, hogy erre az esetre biztosítsa magát, az eladó a másik tagállamba történő szállítás igazolásáig HÉÁ-biztosítékot kérhet a vevőtől, ahogy azt a Commissioners 703. sz. körlevele javasolja.

55. A Teleos és társai által javasolt értelmezés szerint a szerzés a származási hely szerinti államból történő elszállítás eltti időpontra helyezendő. Ettől a pillanattól kezdve a vevő székhelye szerinti állam lenne jogosult az adó kivetésére, holott a termékek oda ténylegesen nem érkeztek meg, hanem a származási hely szerinti államban maradtak, és azokat szándékosan ott is használják fel. Ez az értelmezés így ellentétes lenne az adóztatási jognak az átmeneti szabályok által célzott felosztásával.

56. A termékek másik tagállamba történő szállítására irányuló szerződéses kötelezettség nemteljesítésének a vevőre rótt kockázata végül a termékek származási helye szerinti állam kincstárát érintené. Az ugyanakkor nem részese az eladó és a vevő közötti szerződéses kapcsolatoknak. Mivel a Közösségen belüli termékbeszerzés együtt jár a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességével, az áruk származási helye szerinti állam kincstára már nem a belföldön letelepedett eladóval állna kapcsolatban. Inkább a vevőt kellene beszednie a HÉÁ-t, amely ott valószínűleg egyáltalán nem is rendelkezik adóregisztrációval.(15)

57. Kérdéses lehet még, hogy a jelen helyzetben a Közösségen belüli termékértékesítésekkel kapcsolatban az eladóra jutó lehetséges terhek és kockázatok kimerítik-e egyáltalán az áruk Közösségen belüli mozgásának korlátozását. Tekintettel arra, hogy a kockázatok mindenképpen a szerződés szerinti értékesítés eladó által elfogadottan „üzemből” történő teljesítésként történő meghatározásával függenek össze, és nem a hatodik irányelv vonatkozó szabályainak az értelmezésével. Mindenesetre igazolhatók lennének a megfelelő korlátozások, mivel a határon átnyúló termékértékesítések utáni HÉÁ szabályos beszedését teszik lehetővé, és a hatodik irányelv által elfogadott és támogatott célt, az adócsalás elleni küzdelmet szolgálják.(16)

58. Ugyanakkor a harmadik kérdés megválaszolása keretében meg kell vizsgálni, hogy az eladó felelőssége olyan különleges esetekben, mint a jelen ügy, ne menjen túl messzire, és az áruk szabad mozgását ne korlátozza aránytalan mértékben, vagy az általános jogelveket ne sértse.

59. Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett első és második kérdésre így a következő választ kell adni:

A hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés feltételezi, hogy a vevő megszerzi a tulajdonosként történő rendelkezési jogot azon termék felett, amelyet egy másik tagállamba feladnak vagy szállítanak, és amely ennek következtében a származási hely szerinti államot fizikailag elhagyta.

A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége feltételezi, hogy az értékesített terméket egy másik tagállamba feladják vagy szállítják, amely ennek következtében a származási hely szerinti államot fizikailag elhagyta.

C – Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésről

60. A harmadik kérdés megválaszolásánál tisztázni kell, hogy a vevő által a származási hely szerinti államból történő elszállításra vonatkozóan átadott igazolásokat jóhiszeműen bemutató eladótól utólag megtagadható-e a termékértékesítés adómentessége, ha kiderül, hogy az igazolások hamisak voltak.

61. A részt vevő tagállamok egyhangúlag azon az állásponton vannak, hogy az eladónak igazolnia kell a termékértékesítés adómentességének feltételeit. Amennyiben az általa bemutatott bizonyítékok az adóhatósági ellenőrzések során hamisnak bizonyulnak, akkor az igazolás sikertelen, következésképpen az adómentességet utólag meg kell tagadni.

62. A Bizottság ezzel szemben eladja, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést túlzott mértékben megnehezítené, ha az eladó nem részesülne adómentességben, holott lehetőségeihez mérten mindent megtett annak érdekében, hogy az adómentesség feltételeit teljesítse és igazolja. A Bizottság utal a 91/680 irányelv elfogadása alkalmával jegyzetkönyvbe foglalt tanácsi és bizottsági közös nyilatkozatra. Eszerint az átmeneti szabályozás semmilyen körülmények között nem vezethet ahhoz, hogy a 28c. cikk A. része szerinti adókedvezményt megtagadják, ha utólag kiderül, hogy a vevő ennek kapcsán valótlan adatokat közölt, miközben az adóalany minden szükséges intézkedést megtett annak érdekében, hogy kizárja a HÉA-elírások hibás alkalmazását a vállalkozása által teljesített termékértékesítések kapcsán.

63. Mindenekelőtt ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv a HÉA hatályát tágan határozza meg(17). Ebből következik, hogy az adómentességet mint ezen alapelv alóli kivételt szembe kell értelmezni(18). Annak kell bizonyítani az alkalmazás feltételeinek fennállását, aki ilyen kivételre hivatkozik.

64. Ahogyan a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének bevezető mondatából következik, a tagállamok feladata, hogy meghatározzák a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez szükséges feltételek igazolásának alaki követelményeit(19). A hatodik irányelv által a tagállamoknak engedett mozgástér kihasználása során a tagállamoknak figyelemmel kell lenniük az EK-Szerződés és elírásaira, az irányelv értelmére és céljára, valamint az általános jogelvekre, mint például az arányosság elvére.(20)

65. A tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó átmeneti szabályokat a 91/680 irányelv a belső piac megvalósítása és az adóhatárok eltörlése keretében vezette be(21). Az intézkedések tehát lényegében az áruk tagállamok közti szabad áramlásának könnyítését célozzák, amit az EK 28. és 29. cikk biztosít. Ahogyan azt a Bizottság helytállóan kifejti, a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó igazolással szembeni követelmények nem vezethetnek odáig, hogy az átmeneti szabályok az áruk Közösségen belüli mozgását nehezebbé teszik, mint az a határellenőrzések eltörlését megelőzően volt.

66. Ameddig léteztek a határellenőrzések, addig az értékesített termékek kivitelének igazolásánál az adóalanyok támaszkodhattak a vámhatóságok által kiállított dokumentumokra. A belső határok megszűnését követően az adóalanyoknak már nem áll rendelkezésükre ez a megbízható bizonyíték. A határon történő átvitel igazolására ehelyett általában csak magánjogi személyek nyilatkozatai használhatók fel.

67. Erre leginkább egy olyan fuvarlevél tölthető alkalmasnak, amit a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló egyezmény (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) elírásainak megfelelően állítottak ki, és amelyen a vevő az áru másik tagállamban történő átvételét feljegyezte.

68. A CMR-fuvarlevelet a termékek feladója és a fuvarozó írja alá, és annak bizonyítására szolgál, hogy a fuvarozó az árut átvette(22). Egy példány kíséri az árut, és azt kérésére a címzettnek átadják(23). Amennyiben az feljegyzi az áru átvételét a fuvarlevélen, úgy legalább három, többnyire egymástól független személy működött közre a másik tagállamba történő

elvitelre vonatkozó igazolás kiállításában. Ez csökkenti a manipulációk veszélyét, teljesen azonban nem tudja kiküszöbölni.

69. Amennyiben az adóalany egy ilyen módon kiállított fuvarlevelet mutat be, úgy általában az elegendő az értékesítés helye szerinti államból a másik tagállamba történő szállítás vagy feladás igazolására. A többi feltétel teljesülése esetén ezzel adott a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességére vonatkozó igény. Ez nem zárja ki azt, hogy a szállítás vagy feladás igazolására ehelyett más módon is sor kerülhet, feltéve hogy az nem vezet ahhoz, hogy az áruk határon átnyúló mozgását erősebben korlátozzák, mint a belső határok megszűnése előtt hatályos igazolási követelmények.

70. Kérdéses, hogy milyen következménye van annak, ha a fuvarlevélen szereplő adatok utólag hamisnak bizonyulnak, és abból kell kiindulni, hogy az árut ténylegesen nem szállították át a határon, noha az adóalany nem játszott össze a fuvarlevél kiállítóival, és nem is tudott, illetve nem is kellett tudnia arról, hogy az valótlán.

71. A termékértékesítést egyrészt a később ismertté váló tényállásnak megfelelően nem adómentes belföldön teljesített termékértékesítésnek lehet utólag minősíteni, és az eladótól a HÉÁ-t be lehet szedni. A Bizottság ezzel szemben azon az állásponton van, hogy ebben az esetben az eladótól nem követelhető a HÉÁ.

72. Nem osztom a tagállamok által képviselt álláspontot. Az az eladó túlzott mértékű megterheléséhez, és ezzel az áruk szabad mozgásának a korlátozásához vezet. Annak kockázata ugyanis visszatarthatja az eladót a határon átnyúló ügyletektől, hogy helyt kell állnia a HÉÁ-ért, ha a vevője a termékeket ténylegesen nem viszi ki, azonban manipulált szállítási papírokkal a szállítás látszatát kelti. A tagállamok által képviselt álláspont ezért ellentmondana az átmeneti szabályok céljainak.

73. Ahogyan az a Bizottság által hivatkozott, a 91/680 irányelv elfogadásakor jegyzőkönyvbe foglalt tanácsi és bizottsági nyilatkozatból kitűnik, a jogalkotó akarata szerint az eladó felelőssége erre nem terjed ki.

74. A hatodik irányelv által elfogadott és támogatott, a HÉÁ szabályos beszédésének biztosítására és az adócsalás elleni küzdelemre(24) irányuló cél igazolhatja az áruk szabad mozgásának korlátozását(25). A tagállamok által képviselt álláspont arra is alkalmas, hogy megakadályozza a bűncselekményt megvalósító magatartások miatti adóbevétel-kiesést. Ugyanakkor az a harmadik személy bűncselekményt megvalósító magatartása miatti kockázatnak az eladó és a kincstár közötti aránytalan elosztásához vezet, és így ellentétes az arányosság elvével.

75. Természetesen az eladó köteles lehetőségéhez mérten mindent megtenni annak érdekében, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés szabályos lebonyolítását biztosítsa(26). Ha a termék más tagállamba történő elvitelét a vevőre hagyja, akkor – ahogy az az első kérdéshez fűzött fejtegetésekben szerepel – adott esetben viselnie kell az e kötelezettség vevő általi nemteljesítéséből eredő következményeket.

76. Az eladónak meg kell bizonyosodnia továbbá az üzleti partnerei komolyságáról. Az adókijátszás megelőzésének célja igazolja, hogy e kötelezettség teljesítése kapcsán magas követelményeket támasszanak. A tagállami bíróság feladata eldönteni, hogy az eladó ezt teljesítette-e. **Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemben közölt adatok alapján úgy tűnik,**

hogy a Teleos és társai minden rendelkezésükre álló lehetőséget kihasználták a TT elleni védekezésére.

77. Ezzel szemben túlzás lenne, ha az eladót az üzleti partnere által elkövetett olyan, bűncselekményt megvalósító magatartás miatt köteleznék helytállásra, amellyel szemben nem is tud védekezni(27). Így ebben az esetben nem segít az eladónak az, ha a Commissioners 703. sz. körlevele által javasolt módon a HÉA mértékének megfelelő biztosítékot kér a vevőtől az áru másik tagállamba történő szállításának igazolásáig. Mert a fuvarlevél bemutatásával, amely nem tartalmaz az eladó által felismerhetően hamis adatot, ez az igazolás teljesítettnek tekintendő. Az eladó ebben követhet az intézkedik a biztosíték felszabadítása iránt a fuvarlevél kézhezvételét követően akkor is, ha – mint később kiderül – a határon át történő szállításra a valóságban nem került sor.

78. Ezen eredménnyel szemben a Faroe Seafood és társai ügyben(28) és a Pascoal & Filhos ügyben(29) hozott ítéleteket sem lehet érvként felhozni.

79. Ezen ügyek tárgyát harmadik államokból származó árukra történő vámkiivetés képezte. Az importőr minden esetben az exportőr állam által kibocsátott származási bizonyítvány alapján részesült vámmentességben. Később kiderült, hogy a származási bizonyítványok valótlanok voltak, így a vámkedvezményt jogosulatlanul adták meg. A szóban forgó ügyekben a Bíróság nem tekintette az importőr aránytalan megterhelésének azt, ha ilyen helyzetben a vámot utólag beszedik, holott az importőr jóhiszeműen hagyatkozott az exportőr állam (valótlan) származási bizonyítványaira(30).

80. E vámjoggal kapcsolatos megállapítások nem alkalmazhatók a hatodik HÉA-irányelv értelmezése kapcsán. A vámjogban az áru eredetétől függhet, hogy az importőrnek kell-e vámot fizetnie, vagy sem. A Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó előírások ezzel szemben nemcsak azt határozzák meg, hogy a termékértékesítés adómentes-e, hanem egyidejűleg azt is, hogy a szóban forgó termék beszerzése adóköteles-e. A termékbeszerzés és az adómentesség határozza meg az adóztatási jog felosztását a belső piacon. Nem vezetnek az adókötelezettség teljes megszűnéséhez, hanem áthelyezik azt az eladóról a vevőre. Amennyiben hibás igazolások következtében kerül sor az adómentesség alkalmazására, úgy a kincstár a vevőhöz fordulhat. A vámjogban ezzel szemben csak az tartozik helytállással, akinek a nevében a behozatali vámnnyilatkozatot megtették(31). Az ő helyére nem lép más adós, aki a behozatal helye szerinti állam felé a vámért helytállni tartozik abban az esetben, ha a származási bizonyítvány valótlanul bizonyul.

81. Ehhez társul, hogy a harmadik államokkal folytatott korlátlan kereskedelem az egyéneknek nem a Szerződés egyik alapvető szabadsága által védett joga. A harmadik államokkal folytatott kereskedelem korlátozásával kapcsolatban ezért kevésbé érős követelmények érvényesülnek, mint az áruk Közösségen belüli szabad mozgásának korlátozása tekintetében.

82. Ahogy a Bizottság egyébként helytállóan kifejtette, a hivatkozott döntésekben egy kifejezetten a származási bizonyítvány utólagos helyesbítésére vonatkozó speciális vámjogi rendelkezés(32) került alkalmazásra. Eszerint a vám utólagos beszédésétől csak az illetékes vámhatóságok tévedése esetén lehetett eltekinteni. Ennek megfelelő szabályozás a jelen esetben nem létezik.

83. Tisztában vagyok azzal, hogy az itt képviselt értelmezés bizonyos kockázattal jár. Az eladót könnyelmű magatartásra indíthatja, ha nem kell számolnia a HÉÁ-ért való helytállási kötelezettséggel abban az esetben, ha a vevő a határon történő átvitelnek csak a látszatát kelti. Ezért még egyszer hangsúlyozom, hogy **az eladó csak akkor nem tehet felelőssé utólag a HÉÁ megfizetéséért, ha semmi jel nem utal arra, hogy a csalásban érintett, vagy arról tudott,** és ha minden rendelkezésére álló intézkedést megtett a HÉÁ szabályos beszedésének biztosítása érdekében.

84. Végül röviden ki kell térni a fenti megállapítások következményeire. A Bizottság erre vonatkozóan a következő alternatívákat vázolja fel. Először **a nem felismerhető hamis dokumentumok bemutatásával megvalósultnak tekinthető az adómentesség tényállása, és a tényállás utólagos anyagi jogi újraértékelése kizárható (anyagi jogi megoldás). A Bizottság ezt a megoldást szorgalmazza.** Másodszor szerinte a tényállás utólag anyagi jogi szempontból újraértékelhető, anélkül hogy az adóalanytól az egyszer elismert adómentességet ennek következtében utólag meg lehetne vonni (eljárásjogi megoldás).

85. **Szerintem az anyagi jogi megoldás részesítendő elnyben.** Ez lehetővé teszi a termékértékesítés adómentességével összhangban a vevő – itt a TT – által történő Közösségen belüli termékbeszerzés elfogadását az eredeti szállítás helye szerinti tagállamban.⁽³³⁾ A második megoldás ezzel szemben az úgynevezett adójogi senki földjére vezethető. A termékértékesítést utólag belföldi termékértékesítésnek minősítenénk, anélkül hogy az adót az emiatt adóköteles eladótól követelni lehetne. Ugyanakkor **aligha lenne indokolható az, hogy hogyan került sor a Közösségen belüli termékbeszerzésre, ha azzal nem jár együtt Közösségen belüli termékértékesítés.**

86. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre ezért a következő választ kell adni:

Amennyiben az eladó jóhiszeműen objektív bizonyítékokat mutat be arra vonatkozóan, hogy az értékesített termék a származási helye szerinti államot elhagyta, és ezen állam hatóságai ez alapján a termékértékesítést a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának megfelelően mentesítik az adó alól, úgy az alapeljárás-beli feltételek mellett **az adó nem követelhető utólag a vevőtől, (eladó-iván)ha kiderül, hogy a bemutatott bizonyítékok hamis adatokat tartalmaztak, de erről az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása.** Ez mindenesetre akkor alkalmazható, ha az eladó minden rendelkezésére álló intézkedést megtett annak érdekében, hogy a HÉÁ-ra vonatkozó előírások szabályos alkalmazását biztosítsa.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre

87. Ez a kérdés arra irányul, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adóbevallás a rendeltetési hely szerinti államban befolyásolja-e a származási hely szerinti államban történő adójogi megítélést. Azok az eljárásban részt vevő felek, akik állást foglaltak e kérdésre, elutasító választ javasolnak.

88. Ahogy már bemutattam, a származási hely szerinti államban fennálló adómentesség és a termékbeszerzésnek a rendeltetési hely szerinti államban történő adóztatása alapvetően együtt jár, és az adóztatási jog felosztását szolgálja⁽³⁴⁾.

89. Mindazonáltal egyenesen csalásra ösztönözne, ha a származási hely szerinti államnak a termékértékesítést automatikusan mentesítenie kellene az adó alól, miután a vevő a megfelelő

termékek Közösségen belüli beszerzésér l adóbevallást nyújtott be a rendeltetési hely szerinti államban. Így a vev a valótlan tartalmú adóbevallás benyújtásával az (állítólagos) termékbeszerzés szerinti államban az adózás helyét manipulálhatná, és olyan államot választhatna, ahol különösen alacsony az adókulcs. Ha pedig nem vizsgálnák kell képpen a rendeltetési hely szerinti államban történ termékbeszerzésre vonatkozó adatokat, akkor a valótlan tartalmú adóbevallás is kiváltaná a termékértékesítés adómentességét a származási hely szerinti államban.

90. Az adó szabályos beszedését inkább az szolgálja, ha mind a Közösségen belüli termékbeszerzésnek, mind az annak megfelel Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételeit az illetékes adóhatóságok vizsgálják. Mindenesetre az utóbbiaknak – adott esetben adó-visszatérítés útján – biztosítaniuk kell, hogy a termékértékesítés és a termékbeszerzés szabályos lebonyolítása esetén ne kerüljön sor kett s adóztatásra.

91. Az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés teljesítésére vonatkozó igazolás keretében mindenesetre további közvetett bizonyíték lehet arra, hogy a vev a termékeket ténylegesen kivitte az országból, ha bemutat egy, a rendeltetési hely szerinti államban leadott, a termékek Közösségen belüli beszerzésére vonatkozó adóbevallást. Az ilyen adóbevallásból ugyanis csak közvetetten következik, hogy a termékeket a származási helyük szerinti államból a rendeltetési helyük szerinti államba vitték. Az eladó már csak azért sem hagyatkozhat önmagában erre, mert a rendeltetési hely szerinti államban a termékbeszerzésre vonatkozóan benyújtott adóbevallás nem köti a származási hely szerinti állam adóhatóságait az adómentesség kérdésében hozott döntésük során.

92. A negyedik kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés igazolásának szempontjából nincs dönt jelent sége annak, hogy a vev a rendeltetési hely szerinti adóhatósághoz adóbevallást nyújtott be a szóban forgó termékek Közösségen belüli beszerzésér l.

V – Véggkövetkeztetések

93. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdéseket a Bíróság a következ képpen válaszolja meg:

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés feltételezi, hogy a vev megszerzi a tulajdonosként történ rendelkezési jogot azon termék felett, amelyet egy másik tagállamba feladnak vagy szállítanak, amely ennek következtében a származási hely szerinti államot fizikailag elhagyta.

2. A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége feltételezi, hogy az értékesített terméket egy másik tagállamba feladják vagy szállítják, amely ennek következtében a származási hely szerinti államot fizikailag elhagyta.

3. Amennyiben az eladó jóhiszem en objektív bizonyítékokat mutat be arra vonatkozóan, hogy az értékesített termék a származási helye szerinti államot elhagyta, és ezen állam hatóságai ez alapján a termékértékesítést a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának

megfelel en mentesítik az adó alól, úgy az alapeljárás-beli feltételek mellett az adó nem követelhető utólag a vevőtől, ha kiderül, hogy a bemutatott bizonyítékok hamis adatokat tartalmaztak, de erről az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása. Ez mindenestre akkor alkalmazható, ha az eladó minden rendelkezésére álló intézkedést megtett annak érdekében, hogy a HÉÁ-ra vonatkozó előírások szabályos alkalmazását biztosítsa.

4. Az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés igazolásának szempontjából nincs döntő jelentősége annak, hogy a vevő a rendeltetési hely szerinti adóhatósághoz adóbevallást nyújtott be a szóban forgó termékek Közösségen belüli beszerzéséről.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – 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).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.

5 – A párizsi Nemzetközi Kereskedelmi Kamara által felállított Incoterms 2000. évi változata értelmében az „üzemből” azt jelenti, „hogy az eladó azáltal teljesíti, hogy a terméket a vevőnek az eladó területén vagy egy másik meghatározott helyen (azaz üzemben, gyárban, raktárban stb.) rendelkezésre bocsátja, anélkül hogy a terméket kivitelre előkészítené és az azt elszállító szállítóeszközre felrakodná”. [nem hivatalos fordítás]

6 – Lásd ehhez a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2005. november 10-én ismertetett indítványom (2006. április 6-i ítélet, EBHT 2006., I-3227. o.) 19. és azt követő pontjait.

7 – Lásd a 91/680 irányelv második és harmadik preambulumbekzdését. Lásd ehhez a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját.

[8](#) – Lásd a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint az ugyanezen ügyre vonatkozó indítványom 24. és 25. pontját.

[9](#) – Mindazonáltal a rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságainak a Közösségen belüli termékbeszerzéssel kapcsolatos megállapításai nem kötik a származási hely szerinti tagállam hatóságait annak vizsgálata során, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés feltételei fennállnak-e (lásd ehhez a jelen indítvány 90. pontját).

[10](#) – A hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének azonos szövegezése kapcsán a Bíróság már tisztázta, hogy anyagi javak egyik fél általi minden olyan átruházását magában foglalja, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen (a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontja, és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 43. pontja).

[11](#) – Lásd a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5811. o.) 50. pontját, és a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 24. pontját a hatodik irányelv 13. cikkének hasonlóan szövegezett bevezető mondatával kapcsolatban.

[12](#) – A 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja, 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.) 36. pontja, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.) 41. pontja.

[13](#) – A szubjektív tényezőknek az elzetesen felszámított adó levonása kapcsán fennálló csekély jelentősége kapcsán lásd a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontját és a fent hivatkozott Optigen-ügyben hozott ítélet 45. pontját.

[14](#) – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott Optigen-ügyben hozott ítélet 45. pontját.

[15](#) – Ezért egy bonyolult konstrukcióra lenne szükség: Feltételezni kellene a termékeknek a származási hely szerinti államba – a jelen esetben az Egyesült Királyságba – történő színes visszaszállítását, amit egy ismételt adóköteles – a TT által történő – Közösségen belüli termékbeszerzés követne ebben az államban. A Teleos és társai eladják, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságai a TT részére kiadtak egy adószámot, és nyilvánvalóan megpróbálták az adót a leírt módon beszédni a TT-t. Kifogásolják, hogy ez kettős adóztatást valósít meg. Nyilvánvaló, hogy az adót csak egyszer lehet beszédni, vagy a Teleos és társaitól, vagy pedig a TT-t. Az, hogy az adóért első sorban a Teleos és társai vagy a TT tartozik helytállással, a harmadik kérdésre adott választól függ.

[16](#) – A C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.) 76. pontja, és a fent hivatkozott Kittel és Ricolta ügyben hozott ítélet 54. pontja.

[17](#) – A fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 41. pontja, a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 37. pontja, valamint a fent hivatkozott Kittel és Ricolta ügyben hozott ítélet 40. pontja.

[18](#) – A C-185/89. sz. Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-2561. o.) 19. pontja, a C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-8379. o.) 25. pontja és a C-181/04–183/04. sz., Elmelka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-8167. o.) 15. pontja.

[19](#) – Lásd ebben az értelemben a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés (EBHT 2004., I-1991. o.) 27. és 28. pontját, és a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 90. és 91. pontját. Lásd részletesebben a C-146/05. sz. Collée-ügyre vonatkozó 2007. január 11-i indítványom (EBHT 2007., I-7861. o.) 22. és azt követő pontjait.

[20](#) – Lásd ebben az értelemben a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdésével összefüggésben a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontját. Lásd szintén az előzetesen felszámított adó levonásához való jog kapcsán a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-7281. o.) 48. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 52. pontját, valamint a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése kapcsán a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.) 29. pontját.

[21](#) – Lásd a fent hivatkozott 91/680 irányelv első és második preambulumbekzdését.

[22](#) – Lásd a CMR 5. cikkének 1. pontját és 9. cikkének 1. pontját.

[23](#) – Lásd a CMR 5. cikkének 1. pontját és 13. cikkének 1. pontját.

[24](#) – A fent hivatkozott Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben hozott ítélet 76. pontja és a fent hivatkozott Kittel és Ricolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontja.

[25](#) – Lásd a fenti 57. pontot.

[26](#) – Lásd a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Kittel és Ricolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját.

[27](#) – Több körhinta jelleg adókiátszásra vonatkozó döntésben kifejezésre jut az a gondolat, hogy a gondos és becsületes adóalany a HÉA kivetése kapcsán mások csalárd magatartásáért nem köteles helytállni (lásd különösen a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 33. pontját, a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 52. és azt követő pontjait, valamint a fent hivatkozott Kittel és Ricolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45. és azt követő pontjait). Ezeket az eseteket ugyanakkor nem lehet minden további nélkül ténylegesen összehasonlítani a jelen helyzettel, mivel azokban több, egymástól elkülöníthető értékesítés történt, míg itt csak egyetlen Közösségen belüli termékértékesítésnek kellett volna megtörténnie, amelyben ugyanakkor több személy vett részt.

[28](#) – A C-153/94. és C-204/94. sz., Faroe Seafood és társai egyesített ügyekben 1996. május 14-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-2465. o.).

[29](#) – A C-97/95. sz. Pascoal & Filhos ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4209. o.).

[30](#) – Lásd különösen a fent hivatkozott Faroe Seafood és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 114. pontját és a fent hivatkozott Pascoal & Filhos ügyben hozott ítélet 55. pontját.

[31](#) – Lásd a fent hivatkozott Pascoal & Filhos ügyben hozott ítélet 49. pontját.

[32](#) – A megfizetésért felelős személyt I meg nem követelt, az ilyen vámok megfizetésének kötelezettségével járó vámeljárás alá vont árukkal kapcsolatos behozatali, illetve kiviteli vámok utólagos beszedéséről szóló, 1979. július 24-i 1697/79/EGK tanácsi rendelet (HL L 197., 1. o.) 5. cikkének (2) bekezdése.

[33](#) – Lásd ehhez a bonyolult, de nyilvánvalóan az Egyesült Királyság hatóságai által ténylegesen bevezetett megoldás kapcsán a fenti 15. lábjegyzetet.

[34](#) – Lásd a jelen indítvány 29. és 31. pontját..