

Teleos ítélet és indítvány

közösségen belüli

indítvány 17. oldal

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. szeptember 27. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 28a. cikk (3) bekezdésének első albekezdése és a 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdése – Közösségen belüli termékbeszerzés – Közösségen belüli termékértékesítés – Adómentesség – Valamely másik tagállamba feladott vagy szállított termékek – Bizonyítékok – Nemzeti intézkedések az adókijátszás elleni küzdelem jegyében”

A C-409/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. szeptember 24-én érkezett, 2004. május 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Teleos plc,**

a **Unique Distribution Ltd,**

a **Synectiv Ltd,**

a **New Communications Ltd,**

a **Quest Trading Company Ltd,**

a **Phones International Ltd,**

az **AGM Associates Ltd,**

a **DVD Components Ltd,**

a **Foncomp Ltd,**

a **Bulk GSM Ltd,**

a **Libratech Ltd,**

a **Rapid Marketing Services Ltd,**

az **Earthshine Ltd,**

valamint

a **Stardex (UK) Ltd** kérelme alapján

The Queen

és

a Commissioners of Customs & Excise

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (eladó) és A. Ó Caoimh bírák,

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett f tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. június 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a Teleos plc, a Unique Distribution Ltd, a Synectiv Ltd, a New Communications Ltd, a Quest Trading Company Ltd, a Phones International Ltd, az AGM Associates Ltd, a DVD Components Ltd, a Fonecomp Ltd, a Bulk GSM Ltd, a Libratech Ltd, a Rapid Marketing Services Ltd, az Earthshine Ltd és Stardex (UK) Ltd képviselőiben N. Pleming és M. Conlon, E. Sharpston QC, P. Hamilton, P. Moser és A. Young barristers, valamint D. Waelbroeck ügyvéd,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőiben C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Anderson és R. Haynes barristers,
- a görög kormány képviselőiben V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos és K. Georgiadis, valamint M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőiben G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőiben D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítők: E. Fitzsimons SC és B. Conway BL,
- az olasz kormány képviselőiben I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítők: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a portugál kormány képviselőiben L. Fernandes és C. Lança, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőiben R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2007. január 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. 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 nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 28a. cikke (3) bekezdése első albekezdésének és 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Teleos plc, a Unique Distribution Ltd, a Synectiv Ltd, a New Communications Ltd, a Quest Trading Company Ltd, a Phones International Ltd, az AGM Associates Ltd, a DVD Components Ltd, a Fonecomp Ltd, a Bulk GSM Ltd, a Libratech Ltd, a Rapid Marketing Services Ltd, a Earthshine Ltd és a Stardex (UK) Ltd (a továbbiakban: Teleos és társai) és az Egyesült Királyságban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) beszedésére hatáskörrel rendelkező hatóság, a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között a közösségen belüli termékértékesítések adómentessége tárgyában terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint a termékimport.

4 A hatodik irányelv tartalmazza az „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” című XVIa. címet, amelyet a tekintettel a fiskális határok megszüntetésére a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezetett be, és amely a 28a.-28m. cikket foglalja magában.

5 A hatodik irányelv 28a. cikke értelmében:

„(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 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 termék feladták vagy szállították.]

Amennyiben a nem adóalany jogi személy által megszerzett termékeket a nem adóalany jogi személy egy harmadik területre feladja vagy átszállítja olyan tagállamba, amely nem egyezik meg a feladott vagy szállított termékek érkezés szerinti tagállamával, a termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket a behozatal szerinti tagállamból adtak fel vagy szállítottak. E tagállam hozzáadottértékadó-visszatérítésben részesíti a 21. cikk 2. pontjában meghatározott importort a termékek behozatalával összefüggésben fizetett hozzáadottértékadó után, amennyiben az importor igazolja, hogy megszerzése a feladott vagy szállított termékek érkezés szerinti tagállamában hozzáadottértékadó alá tartozott.

[...]

5. A következőket ellenérték fejében értékesített termékeként kell kezelni:

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

[...]

6. A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része elírja:

„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.

[...]

7. A hatodik irányelv 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdése így szól:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy -visszaélés megakadályozását, 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.”

8 A hatodik irányelv 28d. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

9 A hatodik irányelvnek a 28h. cikkével módosított 22. cikke számos, többek között az elszámolásra, a számlázásra, a bejelentésre, valamint az adóhatóságnak általuk benyújtandó összesít bevallásra vonatkozó kötelezettséget meghatároz az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében. A (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

A nemzeti szabályozás

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

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

a) a Commissioners meggy z dik arról, hogy a termékeket a tagállamok területén kívül található helyre exportálták vagy exportálják, illetve hogy a szóban forgó termékértékesítés egyidej leg 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 A hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet (Value Added Tax Regulations 1995) 134. cikke el írja:

„Amennyiben a Commissioners meggy z dik arról, hogy:

a) az adóalany általi termékértékesítés azzal jár, hogy a termékek elhagyják az Egyesült Királyságot,

b) a termékértékesítés egy másik tagállamban adóköteles személy részére történik,

c) a termékeket másik tagállamba szállították és

d) e termékek nem egyeznek meg azon termékekkel, amelyek vonatkozásában az adóalany az [1994. évi törvény] 50A. cikke alapján a termékértékesítés utáni árrésadóztatást választotta,

a termékértékesítés a Commissioners hatáskörében el írt feltételek teljesülése esetében 0%-os adókulcs alá tartozik.”

12 A Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó mentesség egyéb részletes szabályait a 725. és 703. sz. körlevél tartalmazza, amely az el zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint részleges törvényer vel rendelkezik.

13 A 703. sz. körlevél, amely a Közösségen belüli kereskedelemben tevékenyked valamennyi gazdasági szerepl nek szól, többek között el írja:

„8.4 A 0%-os adókulcs alkalmazási feltételei a másik tagállamba irányuló termékértékesítések esetén

Ha Ön az [Európai Unió] másik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett ügyfelek részére terméket értékesít, az Egyesült Királyságban az Ön termékértékesítése 0%-os adókulcs alá tartozik azzal a feltétellel, hogy:

- Ön megszerezte és a HÉA-köteles értékesítésekre vonatkozó számlákon feltüntette a Közösségen belüli HÉA-azonosító számot, beleértve az ügyfél két bet b l álló országkódját;
- a termékeket az Egyesült Királyságon kívül, az [Unió] másik tagállamába adják fel vagy szállítják, és
- a termékértékesítés id pontjától számított három hónapon belül Ön megszerzi és meg rzi azokat az érvényes kereskedelmi okmányokat, amelyek igazolják, hogy a termékek elhagyták az Egyesült Királyságot.

[...]

Amennyiben az Ön közösségi ügyfele maga veszi át a termékeket, vagy más személyt bíz meg azok átvételével, és az Egyesült Királyságból való elszállításukkal, Önnek

- meger sítést kell kérnie arról, hogy a termékek milyen módon hagyják el az Egyesült Királyságot, és milyen igazolást nyújtanak Önnek az elszállításukról, valamint
- célszer megfontolnia, hogy azon HÉA-összegnek megfelelő óvadékat kérjen az ügyfelét l, amelynek fizetésére Ön lenne köteles abban az esetben, ha nem kapna igazolást arról, hogy a termékek elhagyták az Egyesült Királyságot. (A biztosíték visszatéríthet , amennyiben Ön igazolást kapott arról, hogy a termékek elhagyták az Egyesült Királyságot.)”

Az alapügy és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések

14 2002-ben a Teleos és társai mobiltelefonokat értékesített a Total Telecom España SA/Ecosys Mobil SA (a továbbiakban: TT) spanyol társaság számára. Az adásvételi szerz dések értelmében az áruk rendeltetési helye általában Franciaország volt, egyes

esetekben pedig Spanyolország. A szerződéseket majdnem minden esetben a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara által kidolgozott nemzetközi kereskedelmi klauzulák („Incoterms 2000” elnevezésű klauzulák) egyike, úgymint a „gyárból” („ex-works” vagy EXW) klauzula alapján kötötték meg, amely azt jelenti, hogy a Teleos és társai kizárólag arra voltak kötelesek, hogy a termékeket az Egyesült Királyságban található raktárból a TT rendelkezésére bocsássák, mivel ez utóbbi társaság felelt a megállapodás szerinti tagállamba való további szállításért. A raktár a raktározási és kereskedelmi tevékenységet végző Euro-Cellars Ltd társaságé volt.

15 A Teleos és társai a TT-t minden egyes ügylet után az értékesítést követően néhány napon belül megkapták a CMR-fuvarlevél (az 1978. július 5-i jegyzék könyvvel módosított Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, Genfben, 1956. május 19-én kelt egyezmény alapján kiállított feladólevél) lepecsételt és aláírt eredeti példányát, amely tartalmazta a termékek megnevezését, a rendeltetési címet, a jármű vezető nevét, valamint a jármű rendszámát. A TT aláírását tartalmazó fuvarlevél annak igazolására irányult, hogy a mobiltelefonok megérkeztek a rendeltetési helyre.

16 A Commissioners eredetileg elfogadta e dokumentumokat a termékek Egyesült Királyságból való kivitelének igazolására, így a szóban forgó termékértékesítések 0%-os adókulcs mellett mentességet élveztek a HÉA alól, és a Teleos és társai jogosultak voltak az elzetesen megfizetett adó visszaigénylésére. Mindazonáltal a későbbi ellenőrzések során a Commissioners feltárta, hogy a CMR-fuvarlevelekben megjelölt rendeltetési hely egyes esetekben nem felelt meg a valóságnak, az abban megjelölt fuvarozók vagy nem léteztek, vagy nem foglalkoztak mobiltelefonok szállításával, és a megjelölt járművek rendszámai vagy nem léteztek, vagy ilyen áruk szállítására alkalmatlan járművekhez tartoztak. A Commissioners ebből arra a következtetésre jutott, hogy a mobiltelefonok soha nem hagyták el az Egyesült Királyságot, ezért a szóban forgó termékértékesítések után több millió GBP összegű HÉA-t hajtott be, elismerte azonban, hogy a Teleos és társai semmilyen módon nem vettek részt az adókiírátszásban.

17 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy olyan bizonyítékok állnak rendelkezésre, amelyek szerint a TT benyújtotta adóbevallását az illetékes spanyol adóhatóságoknak a mobiltelefonok Közösségen belüli termékbeszerzése tekintetében. E társaság e termékek későbbi értékesítését adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként is bejelentette, és kérte az elzetesen felszámított HÉA visszatérítését.

18 A kérdést elterjesztő bíróság bizonyítottan tekinti, hogy a Teleos és társainak nem volt oka kétségbe vonni sem a CMR-fuvarlevelek tartalmát, sem azok hitelességét, és e társaságok nem vettek részt semmilyen adókiírátszásban, valamint nem volt tudomásuk arról, hogy a mobiltelefonok nem hagyták el az Egyesült Királyságot. Továbbá e bíróság arra a következtetésre jutott, hogy miután a Teleos és társai a vevő megbízhatóságáról való megbizonyosodás érdekében komoly és alapos kutatást végeztek a TT és az Euro-Cellars Ltd. vonatkozásában, nem állt rendelkezésükre egyéb konkrét módszer a szóban forgó fuvarlevelekben lévő nyilatkozatok téves voltának megállapításához. Továbbá a szóban forgó kereskedelem természetére tekintettel a CMR-fuvarleveleken kívül nem lehetett volna ésszerűen további bizonyítékra szert tenni.

19 A Teleos és társai keresetet indítottak a kérdést elterjesztő bíróság ellent a Commissioners HÉA beszédésére irányuló határozatai ellen, azzal az indokkal, hogy az a hatodik irányelv alapján nem volt megalapozott.

20 E körülmények között a High Court of Justice (England & Wales), Queen'Bench Division (Administrative Court) az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzete 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 rendelkezési jog átszáll a vev re és a terméket az eladó úgy értékesíti, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerz és 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 és 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 rendelkezési 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 rendelkezési 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 ést azzal köti meg, hogy miután a tulajdonosként történ rendelkezési jogot az értékesít tagállamában megszerezte, maga köteles a terméket az értékesít tagállamából egy másik tagállamba szállítani, és

a) a tulajdonosként történ rendelkezési jog átszállt a vev re, és a terméket az eladó úgy értékesítette, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerz és 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 és 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 rendelkezési 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 történ rendelkezési jog átszállt a vev re és a termék egy másik tagállam felé történ 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 értékesítőt részére (ha egyáltalán), hogy HÉA-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 értékesítőt 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 termékbeszerzéseként 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 elzetesen megfizetett HÉA-ként visszaigényelte?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről I

Elzetes észrevételek

21 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdések a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-szabályokkal összefüggésben értelmezendők, amelyeket a 91/680 irányelv által a belső határok 1993. január 1-jétől való eltörlésére tekintettel vezettek be. Ezen időponttól véglegesen megszüntették a tagállamok közötti kereskedelemben az importadók kivetését és az exportálás adómentességét (az említett irányelv második és harmadik preambulumbekzdése).

22 Miután azonban megállapításra került, hogy ezen időpontig nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek lehetővé tennék az értékesített termékek származási tagállamában történő adózás elvének alkalmazását azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóbevételnek azon tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelv XVIa. címével a tagállamok közötti kereskedelem olyan átmeneti adózási rendszerét vezette be, amely új adóköteles esemény bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul (a 91/680 irányelv hetedik–tizedik preambulumbekzdése).

23 E tekintetben meg kell állapítani, hogy valamely termék Közösségen belüli értékesítése vagy annak Közösségen belüli megszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet, holott ez utóbbi eltérő jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben résztvevők, mind az érintett tagállamok adóhatóságai tekintetében.

24 Valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése szerint a Közösségen belüli áru feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye

szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után (a C-245/04. sz., EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 29. pont).

25 Ebből következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együttjáró Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége lehetővé teszi a kettős adóztatás és így a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elve megsértésének elkerülését.

Az első és a második kérdésről

26 Ezen együtt vizsgálandó első két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését – e két rendelkezésben foglalt „feladott” kifejezés tekintetében – akként kell-e értelmezni, hogy kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

27 Az ügylet Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősüléséhez és HÉA alá tartozásához szükséges feltételeket a hatodik irányelv 28a. cikke tartalmazza. Az e cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt, az eladó és a vevő minősítését pontosító feltételeken kívül ugyanezen cikk (3) bekezdésének első albekezdése a Közösségen belüli termékbeszerzést két feltételhez köti, azaz, hogy egyrészt az ingó vagyron feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog átszálljon a vevőre, másrészt pedig, hogy e terméket az eladó vagy a vevő, vagy a nevükben más személy a vevő részére feladja vagy szállítsa „[olyan tagállamba,] amely nem egyezik meg azzal, amelyikben a terméket feladták vagy szállították”.

28 A Közösségen belüli termékbeszerzéssel együttjáró ügylet, azaz a Közösségen belüli termékértékesítés mentesül a HÉA alól, ha megfelel a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában foglalt feltételeknek. A Közösségen belüli termékbeszerzésre meghatározott feltételekkel ellentétben e rendelkezés előírja, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés címén való mentességhez a termékeket a „3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván” kell feladni vagy szállítani, azaz a feladást vagy szállítást a Közösség területének részét képező vagy a közös HÉA-rendszer hatálya alá tartozó tagállamból annak valamely másik tagállamába kell teljesíteni.

29 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés első feltételét, úgymint a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállását, a kérdést előterjesztő bíróság megvalósultnak ítéli. Az alapeljárásban részt vevő felek azonban nem értenek egyet az ilyen termékbeszerzésre vonatkozó második feltétel tekintetében. A vita többek között a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében szereplő „feladott” kifejezés értelmezésére irányul.

30 A Teleos és társai úgy vélik, hogy a „feladott” kifejezés azt jelenti, hogy az érintett termékeket elküldték valamely meghatározott rendeltetési helyre vagy valamely címzettnek. E fogalom szó szerinti értelmezésére hivatkoznak, és úgy érvelnek, hogy valamennyi nyelvi

változat összehasonlítása azt mutatja, hogy a megfelelően alkalmazott fogalmak a feladási folyamat kezdetére helyezik a hangsúlyt, és nem foglalják magukban a termékeknek az értékesítéstagállamán kívülre történő tényleges szállítását.

31 A Teleos és társai tehát úgy ítélik meg, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történik, ha az értékesítésvév rendelkezője bocsátja a termékeket az „EXW” klauzula alapján, amely szerint ez utóbbi kötelezettséget vállal arra, hogy azokat valamely másik tagállamba szállítja, és ha a bizonylatokból kitűnik, hogy a felek a termékeket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre kívánják eljuttatni, még ha a termékek ténylegesen nem is hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

32 A Bírósághoz észrevételeket benyújtó tagállamok, valamint az Európai Közösségek Bizottsága azonban úgy érvel, hogy a „feladott” kifejezés alkalmazása magában foglalja, hogy a termékeknek ténylegesen el kell hagyniuk a feladás helyének tagállamát, vagy meg kell érkezniük a rendeltetés helye szerinti tagállamba.

33 Nem kétséges, hogy még ha a szó szerinti értelmezés szerint úgy is történik, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében szereplő „olyan tagállamba feladott vagy szállított” kifejezés a feladási vagy a szállítási folyamat kezdetére helyezi a hangsúlyt, amint azt a Teleos és társai állítják, ez nem befolyásolja, hogy a Bírósághoz észrevételeket benyújtó tagállamok többségének érvelése szerint az ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében szereplő „adott fel vagy szállított [...] a [tagállam] területén kívülre” magában foglalja, hogy a termékeknek ténylegesen el kell hagyniuk a rendeltetés helye szerinti tagállamot.

34 E körülmények között és figyelembe véve a Közösségen belüli termékértékesítés és -beszerzés közötti szükségszerű összefüggést, úgy kell értelmezni a fenti pontban említett két rendelkezést, hogy azonos jelentéssel és hatállyal bírnak.

35 Márpedig ha valamely fogalom esetében többféle szó szerinti értelmezés lehetséges, e fogalom terjedelmének meghatározásához az annak háttérét képező szövegösszefüggést, valamint a hatodik irányelv céljait és rendszertani felépítését kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a C-185/89. sz., Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1990, I-2561. o.] 16. és 17. pontját; a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 22. pontját, valamint a C-455/05. sz., Velvet & Steel Immobilien ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 20. pontját).

36 A hatodik irányelv XVIa. címében elírt átmeneti szabályok által követett célból, azaz, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 40. pontját), kitűnik, hogy e rendszert többek között a termékek Közösségen belüli mozgásának szabályozására hozták létre.

37 Miután a tagállamok közötti behozatali és kiviteli rendszert felváltotta, amint a jelen ítélet 37. pontjában is említésre került, e rendszer egyértelműen különbözik a belföldön teljesített ügyleteket szabályozó rendszertől. E rendszer alkalmazásának előzetes feltétele az ügylet Közösségen belüli jellege, és különösen a termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása. A tagállamok közötti határátlépésre vonatkozó feltétel ugyanis a Közösségen belüli ügylet alkotóeleme, amely megkülönbözteti azt a belföldi ügyletektől.

38 Egyébként a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó egyéb fogalmakhoz hasonlóan (lásd 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.] 44. pontját, 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. pontját) a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók.

39 A Teleos és társai érvelésével ellentétben, amely szerint a Közösségen belüli ügyletnek minősüléshez elegendő az értékesítő és a vevő erre irányuló szándéka, meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóhatóság arra való kötelezése, hogy vizsgálja az adóalany szándékát, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz, hogy a céljával, hogy azáltal segítse el a HÉA alkalmazásával kapcsolatos intézkedéseket, hogy – a kivételes esetektől eltekintve – az érintett ügyletek objektív jellegét vegye figyelembe (lásd a C-4/94. sz., BLP Groupe ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-983. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling ügyben hozott ítélet 42. pontját).

40 Következésképpen szükséges, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést vagy -beszerzést olyan objektív szempontok alapján minősítsék, mint például az érintett termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása.

41 Ezt az értelmezést erősíti a Közösségen belüli termékértékesítés és -beszerzés szövegösszefüggése is. Ugyanis már a hatodik irányelv XVIa. címéből kitűnik, hogy az átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkoznak. Továbbá az e szabályokat alkotó rendelkezések többféle kifejezést használnak, amelyek arra utalnak, hogy legalább két tagállam vesz részt a Közösségen belüli termékértékesítésre, valamint termékbeszerzésre irányuló ügyletben, és áruszállítás történik ezen államok között. E különleges kifejezések, mint az „olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították”, „olyan tagállamba, amely nem egyezik meg a feladott vagy szállított termékek érkezés szerinti tagállamával” és „az adóalany vállalkozásából származó termékek szállítása egy másik tagállamba” többek között a hatodik irányelv 28a. cikkének (3) és (5) bekezdésében szerepelnek.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését – az e két rendelkezésben foglalt „feladott” kifejezés tekintetében – akként kell értelmezni, hogy kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

A harmadik kérdésről

43 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai előírják a

jóhiszem en eljáró és a Közösségen belüli termékértékesítést illet en az adómentességhez való jogát valószínűsít bizonylatokat benyújtó értékesít részére, hogy utólag HÉA-t fizessen e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesít adókiátszásban való részvételét nem állapították meg.

44 El zetesen meg kell állapítani, hogy még ha a Közösségen belüli termékértékesítés és – beszerzés a termékeknek az értékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történ tényleges szállítására irányuló objektív feltételhez is kötött, amint az az els két kérdésre adott válaszból kit niki, a tagállamok közötti határellen rzése megszüntetése miatt az adóhatóság nehezen bizonyosodik meg arról, hogy ténylegesen elhagyták-e az áruk a szóban forgó tagállamot. Így az adóhatóságok alapvet en az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni az ellen rzést.

45 Amint a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének els mondatából következik, a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képez általános elveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben 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, valamint a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 29. és 30. pontját).

46 A Bíróságnak a HÉA utólagos beszédésére vonatkozó ítélezési gyakorlatából is kit niki, hogy azon intézkedéseket, amelyeket a tagállamoknak lehet ségük van elfogadni az adó pontos beszédése, valamint az adókiátszás elkerülése végett, nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét (lásd ebben az értelemben a C-110/98-C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontját, a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 22. pontját).

47 A Teleos és társai úgy érvelnek, hogy összeegyeztethetetlen a jogbiztonság, az arányosság és az adósemlegesség elvével az, ha valamely tagállam adóhatóságai a bizonyítás teljes terhét, valamint a HÉA megfizetésének felel sségét a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó szabályok keretében értékesített termék értékesít jére róják, amennyiben a termékbeszerzést követ en kiderül, hogy a vev adókiátszást követett el, és a termékek ténylegesen nem hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. Állítják továbbá, hogy a velük szemben alkalmazott adóhatósági intézkedések veszélyeztetik az egységes piac zavartalan m ködését, és korlátozzák az áruk szabad mozgását.

48 El ször is a jogbiztonság elvét illet en emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd különösen a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1987., 5091. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 72. pontját). Következésképpen, amint arra a Teleos és társai, valamint a Bizottság is jogosan hivatkozik, elengedhetetlen, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket az ügylet megkötése el tt.

49 Az aktából és a Bíróság elé terjesztett észrevételekből is kitűnik, hogy az alapügyben nem létezik olyan kézzelfogható bizonyíték, amely egyrészt utalna arra, hogy elszállították az érintett termékeket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre, másrészt pedig kizárná, hogy visszaélést és adókijátszást követtek el. Az adómentességek helyes és egyszer alkalmazása érdekében következésképpen elengedhetetlen, hogy a nemzeti hatóságok meghatározzák a Közösségen belüli termékértékesítések mentességi feltételeit.

50 Így ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha az olyan tagállam, amely többek között az illetékes hatóságokhoz benyújtandó dokumentumok jegyzékének meghatározása révén feltételekhez kötötte a mentesség Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazását, és amely a mentességhez való jog bizonyítékeként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen értékesítőt, hogy fizesse meg az értékesítés utáni HÉA-t, amennyiben kiderül, hogy a vevő által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az értékesítőnek nem volt, és nem is lehetett tudomása, az érintett termékek valójában nem hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

51 Márpedig nem biztosítja az adómentesség helyes és egyszer alkalmazását, ha kötelezik az adóalanyt, hogy bizonyítékot nyújtson be arra nézve, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállamot. Sőt e kötelezettség elbizonytalaníthatja abban, hogy alkalmazhatja-e a mentességet a Közösségen belüli termékértékesítésére, vagy hogy belefoglalja-e az eladási árba a HÉA-t.

52 Másodsorban az arányosság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság fent hivatkozott, Molenheide és társai ügyben hozott ítéletének 46. pontjában úgy ítélte meg, hogy ezen elvnek megfelelően a tagállamoknak a belső jog által követett célt szem előtt tartva olyan eszközöket kell igénybe venni, amelyek a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit.

53 Így amennyiben a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehetőleg hatékonyabb védelmére, azok nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (lásd a fent hivatkozott Molenheide és társai ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 30. pontját).

54 Az Egyesült Királyság kormánya és az olasz kormány e tekintetben eladja, hogy alkalmazható az alapügyben azon ítélkezési gyakorlat, amely szerint nem ellentétes és nem is aránytalan azon általános jogelvekkel, amelyek tiszteletben tartását a Bíróság biztosítja, ha a jóhiszemű importőr köteles az exportőr által elkövetett vámszabálysértés által érintett áru behozataláért kivetett vám megfizetésére, jóllehet az importőr nem vett részt e szabálysértésben (lásd a C-153/94. és C-204/94. sz., Faroe Seafood és társai egyesített ügyekben 1996. május 14-én hozott ítéletet [EBHT 1996., I-2465. o.] 114. pontját, valamint a C-97/95. sz., Pascoal & Filhos ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4209. o.] 61. pontját).

55 Ennek az érvelésnek nem adható hely.

56 Amint arra a Teleos és társai, valamint a Bizottság is helyesen hivatkozik, illetve a f. tanácsnok az indítványa 78–82. pontjában kiemelte, az Európai Unión kívülről származó behozatalokra alkalmazandó vámok és a Közösségen belüli termékbeszerzés HÉA-kötelezettsége nem összehasonlítható ügyletek.

57 Ugyanis a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó szabályok meghatározzák az adójogi hatáskörök megosztását a belső piacon, és az adóhatóságok mind az értékesítőt, mind pedig a vevőt követhetik a HÉA megfizetését, míg a közös vámrendszerben kizárólag az importőr tekinthető be a vámok. Következésképpen a jelen ítélet 54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem ültethető át a kérdést elterjesztő bíróság elé terjesztett ügyben.

58 Nem vitatott, hogy az adókijátszás megelőzésének célja néha igazolja az értékesítőre háruló szigorúbb követelményeket. Mindazonáltal a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével. Egyébként az olyan rendszer, amely a HÉA megfizetésére irányuló felelősséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesítőre, hogy az utóbbi részt vett-e az adókijátszásban, vagy sem, ahelyett, hogy az adókijátszást megelőzné, nem védi meg a harmonizált HÉA-rendszert az adókijátszásoktól és a vevői visszaélésektől. A felelősség alóli mentesülés arra ösztönözhetné a vevőt, hogy ne adja fel, vagy ne szállítsa el a termékeket a termékértékesítés helye szerinti tagállam területén kívülre, és ne nyújtson be róluk HÉA-bevallást a tervezett rendeltetési hely szerinti tagállamokban.

59 Végül, ami harmadsorban az adósemlegesség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ezzel ellentétes többek között az, ha a HÉA szempontjából eltérően kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat (lásd a C-240/05. sz., Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11479. o.] 46. pontját).

60 Nem érvényesülne az adósemlegesség elve, ha az alapügyben érintett értékesítők maguk volnának kötelesek a HÉA utólagos megfizetésére, mivel a belföldi ügyleteket lebonyolító értékesítőket sohasem terheli az áthárított adó, hiszen közvetett fogyasztási adóról van szó. Így a Közösségen belüli ügyletet végrehajtó adóalanyok olyan feltételek mellett, mint amelyek az alapügyben is felmerültek, kevésbé előnyös helyzetben lennének, mint azok, akik belföldi ügyleteket bonyolítanak (lásd ebben az értelemben a levonási jog tekintetében a fent hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 47. pontját).

61 Negyedsorban a Teleos és társai azon érvelését illetően, amely szerint az Egyesült Királyság hatóságai által hozott intézkedések korlátozzák az áruk szabad mozgását, meg kell állapítani, hogy egyrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adókijátszás, az adókikerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep BV egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling ügyben hozott ítélet 54. pontját), és amely egyes feltételek mellett igazolhatja az áruk szabad mozgásának korlátozását.

62 Egyrészt, amint a Bizottság is helyesen állítja, fontos biztosítani, hogy a gazdasági szereplők helyzete ne legyen kedvezőtlenebb, mint amilyen a tagállamok közötti határok eltörlése előtt volt, mivel ez az eredmény ellentétes lenne a belső piac azon céljával, hogy a tagállamok közötti kereskedelmet megkönnyítse.

63 Mivel az adóalanyok már nem támaszkodhatnak a vámhatóságok által kiállított dokumentumokra, más módon kell bizonyítani a Közösségen belüli termékértékesítést és -beszerzést. Még ha igaz is, hogy az adókijátszás szempontjából nyitottabbá vált a

Közösségen belüli kereskedelmi rendszer, ez nem befolyásolja azt, hogy a tagállamok által meghatározott bizonyítási feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk az EK-Szerződésben meghatározott alapvető szabadságokat, mint például az áruk szabad mozgását.

64 E tekintetben szintén emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfizetése és az adókijátszás megakadályozása érdekében, feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki elírásokat.

65 Továbbá a Bíróságnak az alapügyre analógia útján alkalmazandó ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes a közösségi joggal, ha azt követelik az értékesítő, hogy hozzon meg minden lehetségesen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd a „körhinta” jellegű adókijátszás tekintetében a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 33. pontját, valamint a Kittel és Recolta Recycling ügyben hozott ítélet 51. pontját).

66 Így az értékesítő HÉA-fizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából fontosak azon körülmények, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt el, minden lehetségesen elvárható intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele.

67 Ellenben, amint arra a Bizottság rámutat, ha az értékesítő teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, jöllehet a vevő nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik HÉA-fizetési kötelezettséggel a tagállamban.

68 Az előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai előírják a jóhiszeműen eljáró és a Közösségen belüli termékértékesítést illetően az adómentességhez való jogát valószínűsítő bizonylatokat benyújtó értékesítő részére, hogy utólag HÉA-t fizessen a termékek után, amennyiben a bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókijátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetségesen elvárható intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz.

A negyedik kérdésről

69 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy döntéshozóknak tekinthető-e a Közösségen belüli termékértékesítés HÉA-mentessége szempontjából az a tény, hogy a vevő az olyan Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben is felmerült, adóbevallást nyújtott be a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságaihoz.

70 Az első két kérdésre adott válaszra tekintettel meg kell állapítani, hogy 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.

71 A Közösségen belüli termékértékesítésekre és -beszerzésekre vonatkozó átmeneti szabályok keretében a HÉA szabályos beszedése érdekében szükséges, hogy az illetékes adóhatóságok egymástól függetlenül ellen rizzék, hogy teljesülnek-e a Közösségen belüli termékbeszerzés feltételei, valamint a megfelelő termékértékesítés mentességi feltételei. Így még ha a vev 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 dönt jelent séggel az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés igazolása kérdésében.

72 Következésképpen az el terjesztett negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a tény, hogy a vev az olyan Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben is felmerült, adóbevallást nyújtott be a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságaihoz, további bizonyíték lehet arra, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, de nem dönt bizonyíték a Közösségen belüli termékértékesítés HÉA-mentessége szempontjából.

A költségekr l

73 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev felek számára a kérdést el terjeszt bíróság el tt folyamatban lév eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ képpen határozott:

1) A 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi 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 28a. cikke (3) bekezdésének első bekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését – az e két rendelkezésben foglalt „feladott” kifejezés tekintetében – akként kell értelmezni, hogy kizárólag akkor történ Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történ rendelkezési jog átszáll a vev re, és az értékesít igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

2) A 2000/65 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal **ellentétes, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai el írják a jóhiszem en eljáró, és a Közösségen belüli termékértékesítést illet en az adómentességhez való jogát valószínűl ít bizonylatokat benyújtó értékesít részére, hogy utólag hozzáadottérték-adót fizessen e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesít adókijátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszer intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz.**

3) Az a tény, hogy a vev az olyan Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben is felmerült, adóbevallást nyújtott be a

rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságaihoz, további bizonyíték lehet arra, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, de nem dönt bizonyíték a Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottértékadó-mentessége szempontjából.

Alíráások

*Az eljárás nyelve: angol.

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 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 kérdésről 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 kivonatosan 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 kivonatosa 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 meggyőződéséről, 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 elírt 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 törvényerővel rendelkeznek. Ahogyan azt a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, mindezen rendelkezések alapján a Közösségen belüli termékértékesítés elzetesen 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12. A Teleos és társai 2002-ben mobiltelefonokat értékesítettek a Spanyolországban letelepedett Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (a továbbiakban: TT) részére. A szerződésben többnyire Franciaországot, néhány esetben pedig Spanyolországot határozták meg a termékek rendeltetési helyeként. Az értékesítés „üzemből” (ex works)(5) paritással történt. **A Teleos és társai ezt követően csak arra voltak kötelesek, hogy a termékeket a szállítómányozó raktárában a TT részére leszállítsák az Egyesült Királyságban. A szállítómányozó ezt követően 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 elterjesztő 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 elzetesen felszámított adó levonásának joga mellett (zero-rating). Az utolsó szállításokat néhány héttel követő vizsgálat során a Commissioners észlelte, hogy **a CMR-fuvarlevelek számos valótlan adatot tartalmaznak a rendeltetési hely, a fuvarozó és az állítólag használt jármű tekintetében.** Ezért az volt az álláspontja, hogy a mobiltelefonok nem hagyták el az

Egyesült Királyságot. A kérdést elterjesztő bíróság osztja ezt a véleményt. Ezt követően a Commissioners több millió GBP összegű 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 elterjesztő bíróság tudomása szerint adóbevallásokat nyújtott be a mobiltelefonok Közösségen belüli termékbeszerzéséről, az ez alapján fizetendő HÉA-t elzetesen felszámított adóként érvényesítette, és bejelentette a Közösségen belüli adómentes továbbértékesítést.

15. Mielőtt a Teleos és társai üzleti kapcsolatba kerültek a TT-vel, megbizonyosodtak a vevőnek megbízhatóságáról azzal, hogy ellenőrizték a spanyol HÉA-adószámát, a cégjegyzékbe történő bejegyzését és a hitelképességét. A TT által bevont szállítmányozó felől 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 elzetes 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 történő rendelkezési jog átszáll a vevőre és a terméket az eladó úgy értékesíti, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerződés alapján a – HÉA szempontjából egy másik tagállamban nyilvántartásba vett – vevő rendelkezésére bocsátja, amelyben a vevő kötelezettséget vállal arra, hogy a terméket az értékesítő tagállamában található biztonságos raktárból a termékértékesítés helyének tagállamától eltérő tagállamba viszi, és amely alapján a szerződéses 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 történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és a termék egy másik tagállam felé történő szállítása megkezdődik, de még nem feltétlenül fejeződik 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 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 vevő részére értékesítik, akit a HÉA szempontjából egy másik tagállamban vettek nyilvántartásba; és

– a vevő a termékre vonatkozó adásvételi szerződést azzal köti meg, hogy miután a tulajdonosként történő rendelkezési jogot az értékesítő tagállamában megszerezte, maga köteles a terméket az értékesítő tagállamából egy másik tagállamba szállítani, és

a) a tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a vevőre, és a terméket az eladó úgy értékesítette, hogy azt egy „EXW paritású” adásvételi szerződés alapján a vevő rendelkezésére bocsátotta, amelyben a vevő kötelezettséget vállalt arra, hogy a terméket az értékesítő tagállamában található biztonságos raktárból a termékértékesítés helyének tagállamától eltérő tagállamba viszi, és amely alapján a szerződéses 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 történő rendelkezési jog átszállt a vevőre és termék egy másik tagállam felé történő szállítása megkezdődött, de még nem feltétlenül fejeződött 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. cikkének 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 elzetesen 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 eljuttattak, 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, még hozzá attól függetlenül, hogy az elzetes döntéshozatalra

el terjesztett első és második kérdésben hivatkozott értelmezési variációt részesítjük-e el nyben.

19. Az elzetes döntéshozatalra el terjesztett 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 elzetes döntéshozatalra el terjesztett 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 helyességében 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 elterjesztő bíróság feltette.

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

23. Mivel az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket közelebbre is megvizsgáltnám, 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 vezetettek 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 kivétel, illetve a behozatal során történő határátlépés, amely mind az adómentesség, mind az adókötelezettség kiindulási alapját képezte, a vámdokumentumok 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 helyzettel 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 végső 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. cikkének A. részének a) pontja alapján. A High Court az első kérdésében mégis a hatodik irányelv 28a. cikkének (3) bekezdésének értelmezését kéri, amely a Közösségen belüli termékbeszerzést szabályozza.

31. Ez a megközelítés azon a helyes feltételezésen alapul, hogy a hatodik irányelv 28c. cikkének 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 megfélel 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 vev megszerzi a tulajdonosként történ rendelkezési jogot az ingó dolog felett(10);
és

– a szóban forgó terméket az eladó vagy a vev , vagy az annak nevében eljáró más személy egy olyan tagállamba adja fel vagy szállítja el a vev 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 vev , 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 történ rendelkezési jogát a termékek felett még akkor is, ha nem közvetlenül maga vette birtokba a termékeket, hanem az általa megbízott szállítómányozó. Az adómentesség tényállásánál a második feltétel – olyan adóalany részére történ 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 történ feladás fogalmának helyes értelmezése kapcsán vannak eltér állásponton, amely hasonló módon történik fel a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első bekezdésében 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 vev megbízottjának a feladás szerinti államban átadja, mivel a szerződő felek megállapodtak abban, hogy a vev 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 történ megérkezéssel történ befejezését. Másfelől kiemelik, hogy az eladó az átadással elveszíti a rendelkezési jogát a termék felett, és ezért az adókötelezettségnek át kell szállnia a vev re.

39. Az eljárásban részt vevő tagállamok és a Bizottság ezzel szemben úgy gondolják, hogy a másik tagállamba történ 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 történ kapcsolat biztosítja a HÉA-rendszer megfelelő működését. Nem elegendő a vev pusztán szándéka vagy a termékek másik tagállamba történ elvitelére irányuló szerződéses kötelezettsége.

40. A feladás (*dispatch*) fogalma valójában a hatodik irányelv egyik nyelvi változatában sem teljesen egyértelmű. Tisztán nyelvi szempontból elfogadhatónak tartanánk, 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 mozgatását. 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 eladják, 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 kitűnik, 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 át történő 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 HÉA-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 következőképpen 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 helyeződne. 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 vevőtől kellene beszédnie 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 elzetes 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 résztvevő tagállamok egyhangúlag azon az állásponton vannak, hogy az eladónak igazolnia kell a termékértékesítés adómentességének feltételeit. Amennyiben az általa bemutatott bizonyítékok az adóhatósági ellenrészések 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 szigorúan kell értelmezni(18). Annak kell bizonyítani az alkalmazás feltételeinek fennállását, aki ilyen kivételre hivatkozik.

64. Ahogyan a hatodik irányelv 28c. cikkének 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 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 határellenrészések eltörlését megelőzően volt.

66. Ameddig léteztek a határellenrészések, 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 t nık alkalmasnak, amit a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerz désr l szóló egyezmény (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) el írásainak megfelelen állítottak ki, és amelyen a vev az áru másik tagállamban történ 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 m ködött közre a másik tagállamba történ 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 elegend az értékesítés helye szerinti államból a másik tagállamba történ 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 er sebben korlátozzák, mint a bels határok megsz nése el tt hatályos igazolási követelmények.

70. Kérdéses, hogy milyen következménye van annak, ha a fuvarlevélen szerepl 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 valótlan.

71. A termékértékesítést egyrészt l a kés bb ismertté váló tényállásnak megfelelen nem adómentes belföldön teljesített termékértékesítésnek lehet utólag min síteni, és az eladótól a HÉÁ-t be lehet szedni. A Bizottság ezzel szemben azon az állásponton van, hogy ebben az esetben az eladótól nem követelhet a HÉÁ.

72. Nem osztom a tagállamok által képviselt álláspontot. Az az eladó túlzott mérték megterheléséhez, és ezzel az áruk szabad mozgásának a korlátozásához vezet. Annak kockázata ugyanis visszatarthatja az eladót a határon átnyúló ügyletekt l, hogy helyt kell állnia a HÉÁ-ért, ha a vev je 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 jegyz könyvbe foglalt tanácsi és bizottsági nyilatkozatból kit nık, a jogalkotó akarata szerint az eladó felel ssége 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 megakadályozzák a b nceselexményt megvalósító magatartások miatti adóbevétel-kiesést. Ugyanakkor az a harmadik személy b nceselexményt megvalósító magatartása miatti kockázatnak az eladó és a kincstár közötti aránytalan elosztásához vezet, és így ellentétes az arányosság elvével.

75. Természetesen az eladó köteles lehet ségéhez mérten mindent megtenni annak érdekében, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés szabályos lebonyolítását biztosítsa(26). Ha a termék más tagállamba történ elvitelét a vev re hagyja, akkor – ahogy az az els kérdéshez f zött fejtegetésekben szerepel – adott esetben viselnie kell az e kötelezettség vev általi nemteljesítéséb l ered következményeket.

76. Az eladónak meg kell bizonyosodnia továbbá az üzleti partnerei komolyságáról. Az adókiadás megel zésének célja igazolja, hogy e kötelezettség teljesítése kapcsán magas követelményeket támasszanak. A tagállami bíróság feladata eldönteni, hogy az eladó ezt teljesítette-e. **Az el zetes döntéshozatal iránti kérelemben közölt adatok alapján úgy t nik, hogy a Teleos és társai minden rendelkezésükre álló lehet séget kihasználtak a TT ellen rzésére.**

77. Ezzel szemben **túlzás lenne, ha az eladót az üzleti partnere által elkövetett olyan, b nceseleményt megvalósító magatartás miatt köteleznénk 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 vev t l az áru másik tagállamba történ szállításának igazolásáig. Mert a fuvarlevél bemutatásával, amely nem tartalmaz az eladó által felismerhető hamis adatot, ez az igazolás teljesítettnek t nik. Az eladó ebb l következ en intézkedik a biztosíték felszabadítása iránt a fuvarlevél kézhezvételét követ en akkor is, ha – mint kés bb kiderül – a határon át történ 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 történ vámkivetés képezte. Az import r minden esetben az export r állam által kibocsátott származási bizonyítvány alapján részesült vámmentességben. Kés bb kiderült, hogy a származási bizonyítványok valótlanok voltak, így a vámkedvezményt jogosulatlanul adták meg. A szóban forgó ügyekben a Bíróság nem tekintette az import r aránytalan megterhelésének azt, ha ilyen helyzetben a vámot utólag beszedik, holott az import r jóhiszem en hagyatkozott az export r állam (valótlan) származási bizonyítványaira(30).

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

81. Ehhez társul, hogy a harmadik államokkal folytatott korlátlan kereskedelem az egyéneknek nem a Szerz dés egyik alapvet szabadsága által védett joga. A harmadik államokkal folytatott kereskedelem korlátozásával kapcsolatban ezért kevésbé er s

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 beszedését I 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 HÉA megfizetéséért, ha semmi jel nem utal arra, hogy a csalásban érintett, vagy arról tudott, és ha minden rendelkezésére álló intézkedést megtett a HÉA 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 mindenestre 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 I

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 a kérdésről, 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 beszerzéséről adóbevallást nyújtott be a rendeltetési hely szerinti államban. Így a vevő 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 kellőképpen a rendeltetési hely szerinti államban történő 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 megfelelő 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 kettős adóztatásra.

91. Az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés teljesítésére vonatkozó igazolás keretében mindenesetre további közvetett bizonyíték lehet arra, hogy a vevő 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 döntő jelentősége annak, hogy a vevő a rendeltetési hely szerinti adóhatósághoz adóbevallást nyújtott be a szóban forgó termékek Közösségen belüli beszerzéséről.

V – Véggöveztetések

93. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket a Bíróság a következőképpen 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 vevő megszerzi a tulajdonosként történő 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 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, ha kiderül, hogy a bemutatott bizonyítékok hamis adatokat tartalmaztak, de erről az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása. Ez minden esetben 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 teljesít, 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 színelőleges visszaszállítását, amit egy ismételt adóköteles – a TT által történő – Közösségen belüli termékbeszerzés követne ebben az államban. A Teleos és társai elmondják, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságai a TT részére kiadtak egy adószámot, és nyilvánvalóan megpróbálták az adót a leírt módon beszédeni a TT-t l. Kifogásolják, hogy ez kettős adóztatást valósít meg. Nyilvánvaló, hogy az adót csak egyszer lehet beszédeni, vagy a Teleos és társaitól, vagy pedig a TT-t l. Az, hogy az adóért elsősorban 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 preambulumbekkezdését.

[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 jellegű 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 a meg nem követelt, az ilyen vámok megfizetésének kötelezettségével járó vámeljárással 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..

Javaslom, hogy közösségi ügyleteknél csak erre hivatkozzunk, mert

- a) minden irat és körülmény hamis volt, és nem vitték ki az árut (ítélet 16. pont)
- b) mégis a vevőt kötelezték az adó megfizetésére (ítélet 67. pont)
- c) a Teleos jóhiszemű volt, mert rendelkezett (hamis) CMR-el (indítvány 76-77. pont és 12. pont)