

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. szeptember 27.(*)

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

A C-587/10. sz. ügyben,

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

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

és

a **Finanzamt Plauen**

között,

a **Bundesministerium der Finanzen**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Vogtländische Straßen- Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) képviselőiben T. Küffner, S. Maunz és T. Streit Rechtsanwälte,
- a német kormány képviselőiben T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőiben G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a legutóbb az 1998. október 12-i 98/80/EK tanácsi irányelvvel (HL L 281., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (a továbbiakban: VSTR) és a Finanzamt Plauen (plaueni adóhatóság) között az utóbbi által az előbbi társaság egyik leányvállalata által történő termékértékesítés hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentesítésének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

„»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

- 4 A hatodik irányelvnek a 28h. cikkével módosított 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében számos, többek között a könyvelésre, a számlázásra, a bejelentésre, valamint az adóhatóságnak általuk benyújtandó összesítő bevallásra vonatkozó kötelezettséget határoz meg.

- 5 A hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdése c) pontjának első és harmadik francia bekezdése az ezen irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásában előírja:

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

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

[...]

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

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

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

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

„A számlán a következőket is fel kell tüntetni:

[...]

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

[...]”

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

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

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

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

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

Eltérve az első albekezdéstől, az olyan Közösségen belüli termékbeszerzések, amelyeket az (1) bekezdés a) pontjában részletezett feltételek mellett egy

adóalany vagy nem adóalany jogi személy végez, nem tartoznak a [hÉa] fizetési kötelezettségének hatálya alá.

[...]

(3) „Közösségen belüli termékbeszerzés”: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.

[...]”

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

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor 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 [hÉa]azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles volt.

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

[...]”

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

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását [helyesen: az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megelőzését], a tagállamok mentesítik a következőket:

a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy [helyesen: az eladó, a terméket beszerző személy vagy a nevükben eljáró személy] adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.”

A német jog

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

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

1) a vállalkozó vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy adta fel a termékértékesítés tárgyát;

2) a vevő

a) olyan vállalkozó, aki a termékértékesítés tárgyát a saját vállalkozása számára szerezte meg;

b) olyan jogi személy, amely nem vállalkozó, vagy amely a termékértékesítés tárgyát nem a saját vállalkozása számára szerezte meg, illetve

c) minden más vevő új gépkocsi értékesítése esetén;

és

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

[...]

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

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

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 1998 novemberében a VSTR németországi leányvállalata két kötőgépet értékesített az amerikai egyesült államokbeli Atlantic International Trading Co. (a továbbiakban: Atlantic) részére. Az Atlantic portugál telephellyel rendelkezett, a héa szempontjából azonban az uniós tagállamok egyikében sem volt nyilvántartva.

15 A VSTR leányvállalata felszólította az Atlanticot, hogy közölje a héa-azonosítószámát. Az utóbbi pontosította, hogy a szóban forgó termékeket egy finnországi vállalkozásnak értékesítette tovább, és egyúttal közölte az említett finnországi vállalkozás héa-azonosítószámát, amelyet e leányvállalat ellenőrzött.

- 16 E termékeket ezt követően átvette az Atlantic által szerződötett szállítványozó a VSTR leányvállalatának székhelyén, hogy azokat szárazföldön Lübeckbe (Németország), majd hajóval Finnországba szállítsa.
- 17 A VSTR leányvállalata az Atlantic részére héát nem tartalmazó számlát állított ki a két kötőrogép értékesítéséről, amely számlán feltüntette a finnországi vállalkozás – amely részére e termékek továbbértékesítésre kerültek – héa-azonosítószámát.
- 18 A Finanzamt Plauen mindazonáltal úgy vélte, hogy a VSTR leányvállalata és az Atlantic közötti értékesítés nem lehet héamentes, mivel az előbbi nem közölte az utóbbival a héa-azonosítószámát.
- 19 Első fokon eljárva a Sächsisches Finanzgericht elutasította a VSTR által a Finanzamt Plauen e határozatának megsemmisítése iránti keresetet.
- 20 A VSTR felülvizsgálat iránti keresetet nyújtott tehát be a Bundesfinanzhof előtt, és VSTR úgy érvelt, hogy a Finanzamt Plauen által felhozott indok, amely alapján megtagadta a héamentességet, ellentétes a hatodik irányelvvel. A VSTR ellenben úgy véli, hogy a tagállamok a Közösségen belüli értékesítés adómentességét anélkül köthetik ahhoz a feltételhez, hogy a vevő köteles valamely tagállamban héa-azonosítószámmal rendelkezni, hogy uniós jogot sértenének.
- 21 A Bundesfinanzhof megállapítja, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet során két egymást követő értékesítés történt, az első a VSTR leányvállalata és az Atlantic között, a második pedig az Atlantic és a finn vállalkozás között.
- 22 A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy az első termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésként héamentes lehet, feltéve hogy többek között az UStG 6a. §-a (1) bekezdése első mondata 3. pontjának megfelelően a termékek vevő általi megszerzése ténylegesen adóköteles Finnországban. A Bundesfinanzhof álláspontja szerint az ilyen feltételt köthetik ahhoz, hogy a vevő ténylegesen rendelkezzen héa-azonosítószámmal a rendeltetési hely szerinti tagállamban annak érdekében, hogy az utóbbi tagállam igazgatása héakötelessé tegye az ügyletet.
- 23 A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy a héamentesség a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete 17c. §-a (1) bekezdésének első mondata szerint elutasítható, amely szerint a termékértékesítő köteles számviteli bizonylatokkal igazolni a vevő héa-azonosítószámát.
- 24 A Bundesfinanzhof pontosítja, hogy ha a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése a Közösségen belüli termékértékesítés héamentességéhez nem írja elő kifejezetten, hogy a vevő egyetlen héa-azonosítószám alatt járjon el, ilyen követelmény következhet azonban azon, az említett rendelkezésben foglalt feltételből, hogy e vevő „adóalany [...] , aki mint ilyen jár el [más] tagállamban”. A Bundesfinanzhof továbbá azt vizsgálja, hogy a hatodik irányelv a 28h. cikkéből következő megfogalmazásban vett 22. cikke (8) bekezdésére és ezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésére tekintettel e feltétel nem engedélyezi a tagállamok számára, hogy ilyen bizonyítási módot írjanak elő a termékértékesítő számára, különösen, ha mint az alapügyben, a harmadik államban letelepedett vevő egy tagállamban sincs

nyilvántartásba véve, továbbá a termékértékesítő nem bizonyította, hogy a vevő a Közösségen belüli termékbeszerzést bejelentette az adóhatóságnak.

25 A kérdést előterjesztő bíróság azt is vizsgálja, hogy a hea-azonosítószám közlésére irányuló kötelezettséget nem igazolhatja-e a hatodik irányelvben előírt és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában is szereplő, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége és a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatása közötti megfelelés.

26 A Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Lehetővé teszi-e a [...] hatodik [...] irányelv a tagállamoknak, hogy csak akkor állapítsák meg az adómentes Közösségen belüli termékértékesítést, ha az adóalany a vevő hea-azonosítószámát számviteli bizonylattal igazolja?

2) Releváns-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az,

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

27 A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első bekezdése, amely mentesíti a hea alól a Közösségen belüli termékértékesítéseket, ezen irányelvnek a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokat megállapító XVIa. címében található, és amelynek célja, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor (lásd többek között a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 37. pontját).

28 Ezen átmeneti szabályok által létrehozott rendszer a következőkből áll: egyrészt a feladás szerinti tagállam által a Közösségen belüli feladást vagy szállítást megvalósító értékesítésnek biztosított mentességből, amely az e tagállamban előzetesen megfizetett hea levonásához vagy visszatérítéséhez való joggal egészül ki, másrészt a Közösségen belüli beszerzésnek az érkezés szerinti tagállamban való megadóztatásából. E rendszer tehát biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 38. pontját), és lehetővé teszi, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és így a közös héarendszerre jellemző adósemlegességi elv megsértését (lásd különösen a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 23. pontját és a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 25. pontját).

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

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

Az előterjesztett kérdésekről

- 39 Együtt vizsgálendő két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését akként kell-e érteni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága a Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítésének feltételül teszi, hogy a termékértékesítő közölje a vevő héa-azonosítószámát. A kérdést előterjesztő bíróság annak pontosítását kéri a Bíróságtól, hogy módosítja-e a kérdéseire adott választ az a tény, hogy a vevő harmadik államban telepedett le, és nincs valamely tagállamban nyilvántartásba véve, vagy hogy a termékértékesítő bizonyítja, hogy a vevő bejelentette a Közösségen belüli beszerzést.
- 40 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében kimondott feltétel, amely szerint a vevő „adóalany [...], aki mint ilyen jár el [más] tagállamban”, önmagában nem vonja maga után, hogy a vevő a szóban forgó termékbeszerzés keretében egy héa-azonosítószám alatt jár el.

- 41 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések tehát a szóban forgó ügyletben a vevő adóalany minőségére vonatkozó feltétel tiszteletben tartásának a termékértékesítő számára előírt bizonyítási módozataira irányulnak.
- 42 E tekintetben a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv e tárgykörre vonatkozó rendelkezése hiányában, mivel a hatodik irányelv a 28c. cikke A. részének első tagmondata kizárólag azt írja elő, hogy a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit, a tagállamok határozzák meg, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez (lásd különösen a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 43. pontját).
- 43 A Bíróság azt is pontosította, hogy a termékértékesítőre hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének alkalmazásához előírt feltételek, beleértve a tagállamok által előírt azon feltételeket, amelyek célja az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megelőzése (lásd különösen a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- 44 Emellett a hatodik irányelv 28h. cikkéből következő megfogalmazásban vett 22. cikkének (8) bekezdése a tagállamok hatáskörébe utalja az adó pontos beszedésére és az adókijátszások elkerülésére irányuló intézkedések elfogadását, amelyek azonban nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely e célok eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 45. pontját). Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérdőjelezzék a héa semlegességét, amely a közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 46. pontját, valamint a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 26. pontját).
- 45 Így a Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentességére való jogosultságnak a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül, alapvetően alaki követelményektől függővé tétele meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 29. pontját).
- 46 Ugyanis az adósemlegesség elve megköveteli, hogy héa alóli mentességet biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany, és más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31. pontját), feltéve mindazonáltal, hogy a termékértékesítő nem szándékosan vett részt az adókijátszásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer megfelelő működését. Az utóbbi esetben a Bíróság ugyanis már úgy ítélte meg, hogy e személy nem hivatkozhat érvényesen az adósemlegesség elvére (lásd a fent hivatkozott R-ügyben hozott ítélet 54. pontját).
- 47 A fentiekből következik, hogy a tagállamok előírhatják a termékértékesítő számára, hogy bizonyítsa a vevő adóalany minőségét, aki mint ilyen jár el a szóban forgó termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban, amennyiben az általános jogelvek és különösen az arányosság követelményét tiszteletben tartják.

- 48 Azon kérdést illetően, hogy e követelményeket tiszteletben tartják-e, amikor, mint az alapügyben, valamely tagállam előírja a termékértékesítő számára a vevő héa-azonosítószámának közlését, nem vitatható, hogy ezen azonosítószám szorosan kapcsolódik a hatodik irányelv által bevezetett rendszerben az adóalany minőséghez. A hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdése c) pontjának első és harmadik francia bekezdése a 28h. cikkből eredő megfogalmazásban előírja tehát a tagállamok számára, hogy tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalany egyetlen számmal legyen azonosítva.
- 49 E bizonyíték nem függhet azonban minden esetben kizárólag e szám közlésétől, mivel az adóalany a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározása kizárólag olyan személyre vonatkozik, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére, és e minőséget nem rendeli alá annak, hogy e személy rendelkezik-e héa-azonosítószámmal. Az ítélkezési gyakorlatból következik többek között, hogy az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 42. pontját).
- 50 Nem zárható ki az sem, hogy valamely termékértékesítő valamely oknál fogva nem rendelkezik az említett számmal, annál is inkább, mivel az, hogy a termékértékesítő tiszteletben tartja-e ezen kötelezettséget, a vevőtől kapott adatoktól függ.
- 51 Így a héa-azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét a héa alkalmazása szempontjából, és megkönnyíti a Közösségen belüli ügyletek adóellenőrzését, ugyanakkor csak egy alaki követelményről van szó, amely nem kérdőjelezheti meg a héamentességhez való jogot, amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételei teljesülnek (lásd a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona Kft ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 60. pontját).
- 52 Következésképpen ha ilyen esetben jogosan követelhető meg, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges ésszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd a fent hivatkozott Euro Tyre Holding ügyben hozott ítélet 38. pontját), a tagállamok meghaladnák azt a mértéket, amely az adó megfelelő beszedéséhez szigorúan véve szükséges, ha valamely Közösségen belüli termékértékesítés esetében kizárólag azzal az indokkal utasítják el a héamentességben való részesülést, hogy a termékértékesítő nem közölte a héa-azonosítószámot, jöllehet az utóbbi jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges ésszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni e számot, azonban más olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben.
- 53 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a termékértékesítő kérte az Atlantictól az azonosítószámát, és hogy az, mivel nem rendelkezett e számmal, a második vevő azonosítószámát közölte. Így nem tűnik úgy, mintha bármely közbenjáró csalárd módon járt volna el. Továbbá az alapügyben szóban forgó értékesítés olyan termékekre vonatkozik, amelyek jellegüknél fogva úgy tűnnek, hogy gazdasági tevékenység keretében kerülnek felhasználásra.

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

A költségekről

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

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

Az 1998. október 12-i 98/80/EK irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi

irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága valamely Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottérték-adó alóli mentesítését annak rendeli alá, hogy a termékértékesítő közli-e a vevő hozzáadottértékadó-azonosítóját, feltéve mindazonáltal, hogy ezen adómentesség biztosítása nem csak azon indokkal kerül elutasításra, hogy e kötelezettséget nem tartották tiszteletben, amikor a termékértékesítő jóhiszeműen eljárva és a tőle elvárható minden lehetséges ésszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni ezen azonosítóját, továbbá olyan adatokat közöl, amelyek kellő mértékben bizonyítják, hogy a vevő adóalany, és mint ilyen jár el a szóban forgó ügyletben.

Aláírások