

C?409/04. sz. ügy

A Teleos plc és társai kérelme alapján

The Queen

kontra

Commissioners of Customs & Excise

(a High Court of Justice [England & Wales], Queen's Bench Division [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

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

J. Kokott f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2007. január 11.

A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2007. szeptember 27.

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok*

(77/388 tanácsi irányelv, 28a. cikk, (3) bekezdés, els? albekezdés és 28c. cikk, A. rész, a) pont, els? bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok*

(77/388 tanácsi irányelv, 28c. cikk, A. rész, a) pont, els? bekezdés)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok*

(77/388 tanácsi irányelv, 28c. cikk, A. rész, a) pont, els? bekezdés)

1. A 2000/65 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 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 hatodik irányelv XVIa. címében előírt átmeneti szabályok 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.

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

(vö. 37–38., 40., 42. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A 2000/65 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 28c. cikke 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 hozzáadottértékadó fizessen e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókijátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz.

Először is 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 e termékértékesítés utáni hozzáadottértékadót, 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.

Másodszor a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével. Az olyan rendszer, amely a hozzáadottértékadó megfizetésére irányuló felelősséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesítőre, hogy az utóbbi részt vett-e az adókijátszásban, vagy sem, nem védi meg a harmonizált hozzáadottértékadórendszert 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 hozzáadottértékadóbevallást a tervezett rendeltetési hely szerinti tagállamokban.

Harmadszor, nem érvényesülne az adósemlegesség elve, ha az értékesítők maguk volnának kötelesek a hozzáadottértékadó 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 kevésbé elnyös helyzetben lennének, mint azok, akik belföldi ügyleteket bonyolítanak.

Negyedszer a Bíróságnak analógia útján alkalmazandó ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes a közösségi joggal, ha azt követelik az értékesítőktől, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Így az értékesítő hozzáadottértékadófizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából fontosak azon körülmények, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele. Ellenben, 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 hozzáadottértékadófizetési kötelezettséggel e tagállamban.

(vö. 50., 58., 60., 65–67. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. Az a tény, hogy a vevő a Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában 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 döntő bizonyíték a Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottértékadómentessége szempontjából.

(vö. 72. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

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 **Fonecomp 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 (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett 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 képviseletében N. Pleming és M. Conlon, E. Sharpston QC, P. Hamilton, P. Moser és A. Young barristers, valamint D. Waelbroeck ügyvéd,

- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítői: R. Anderson és R. Haynes barristers,
- a görög kormány képviselőjében V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos és K. Georgiadis, valamint M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: E. Fitzsimons SC és B. Conway BL,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes és C. Lança, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. január 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű 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 nyelvű 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 hozzáadottértékadó (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 hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK

irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-ai 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű 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 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.]

Amennyiben a nem adóalany jogi személy által megszerzett termékeket e nem adóalany jogi személy egy harmadik területről 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 importőrt a termékek behozatalával összefüggésben fizetett hozzáadottérték-adó után, amennyiben az importőr igazolja, hogy megszerzése a feladott vagy szállított termékek érkezés szerinti tagállamában hozzáadottérték-adó 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 találhatók.

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 következőben 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 tekinthető 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 összesítő 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 egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki elírásokat.”

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 elő egyes termékértékesítésekre vagy a rendeletben külön meghatározott termékek értékesítésére, amennyiben:

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

i) az Egyesült Királyság területén kívülre szállítják, és

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

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

11 A hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet (Value Added Tax Regulations 1995) 134. cikke elírja:

„Amennyiben a Commissioners meggyőződik 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 árrésadózást választotta,

a termékértékesítés a Commissioners hatáskörében elírt 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 elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint részleges törvényerővel rendelkezik.

13 A 703. sz. körlevél, amely a Közösségen belüli kereskedelemben tevékenykedő valamennyi gazdasági szereplőnek szól, többek között elírja:

„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 betűl álló országkódját;
- a termékeket az Egyesült Királyságon kívül, az [Unió] másik tagállamába adják fel vagy szállítják, és
- a termékértékesítés időpontjától számított három hónapon belül Ön megszerzi és megőrzi 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

- megerősítést kell kérnie arról, hogy a termékek milyen módon hagyják el az Egyesült Királyságot, és milyen igazolást nyújtanak Önnek az elszállításukról, valamint

– célszerű megfontolnia, hogy azon HÉA-összegnek megfelel? óvadékot kérjen az ügyfelét?, 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 2002-ben a Teleos és társai mobiltelefonokat értékesített a Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (a továbbiakban: TT) spanyol társaság számára. Az adásvételi szerződések 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 EuroCellars Ltd társaságé volt.

15 A Teleos és társai a TT-t?l minden egyes ügylet után az értékesítést követ? néhány napon belül megkapták a CMR-fuvarlevél (az 1978. július 5-i jegyz?könyvvel módosított Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződés?l 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 járművezető 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 elzetiesen megfizetett adó visszaigénylésére. Mindazonáltal a kés?bbi ellen?rzések 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 ebb?l 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 adókijátszásban.

17 Az elzeties döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, 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 kés?bbi értékesítését adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként is bejelentette, és kérte az elzetiesen felszámított HÉA visszatérítését.

18 A kérdést elterjeszt? bíróság bizonyítottnak 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 adókijátszásban, 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 vev? megbízhatóságáról való megbizonyosodás érdekében komoly és alapos kutatást végeztek a TT és az EuroCellars 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 előtt 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's Bench Division (Administrative Court) az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes 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 tagállamból 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 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 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 történ? rendelkezési jog átszállt a vev?re és bizonyítható, hogy a termék a rendeltetési hely szerinti tagállamba ténylegesen megérkezett?

3) A[z alapügy] vonatkozó körülményei között, ha valamely jóhiszem? értékesít? a visszaigénylési kérelem benyújtását követ?en a tagállama illetékes hatóságai részére tényszer? bizonyítékokat nyújtott be, amelyek a kézbesítéskor egyértelm?en bizonyították, hogy a [hatodik irányelv] 28c. cikke A. részének a) pontja alapján a termékértékesítést illet?en 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 értékesít? 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 értékesít? 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 vev? a rendeltetési hely tagállamának adóhatóságaihoz adóbevallásokat nyújtott be, amelyekben közösségen belüli termékbeszerzésként szerepeltek az e követelések tárgyát képez? vásárlások, és a vev? a termékbeszerzés után fizetend? adó címén tüntetett fel egy összeget és ugyanezen összeget a hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése d) pontjának megfelelően el?zetesen megfizetett HÉA?ként visszaigényelte?"

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

El?zetes észrevételek

21 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA?szabályokkal összefüggésben értelmezend?k, amelyeket a 91/680 irányelv által a bels? határok 1993. január 1?jét?l való eltörlésére tekintettel vezettek be. Ezen id?ponttól véglegesen megszüntették a tagállamok közötti kereskedelemben az importadók kivetését és az exportálás adómentességét (az említett irányelv második és harmadik preambulumbekkezdése).

22 Miután azonban megállapításra került, hogy ezen id?pontig nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek lehet?vé tennék az értékesített termékek származási tagállamában történ? adózás elvének alkalmazását azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóbevételnek azon tagállamban kell képz?dnie, amelyben a végs? 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 preambulumbekkezdése).

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 eltér? jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben részt vev?k, mind az érintett tagállamok adóhatóságai tekintetében.

24 Valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának els? albekezdése szerint a Közösségen belüli áru feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának els? 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 Ebb?l következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együttjáró Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége lehet?vé teszi a kett?s adóztatás és így a közös HÉA?rendszer alapját képez? adósemlenség elve megsértésének elkerülését.

Az els? és a második kérdés?

26 Ezen együtt vizsgálandó els? két kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének els? albekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának els? 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 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.

27 Az ügylet Közösségen belüli termékbeszerzésnek min?süléséhez és HÉA alá tartozásához szükséges feltételeket a hatodik irányelv 28a. cikke tartalmazza. Az e cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt, az eladó és a vev? min?sítését pontosító feltételeken kívül ugyenezen cikk (3) bekezdésének els? albekezdése a Közösségen belüli termékbeszerzést két feltételhez köti, azaz, hogy egyrészt az ingó vagyon feletti tulajdonosként történ? rendelkezési jog átszálljon a vev?re, másrészt pedig, hogy e terméket az eladó vagy a vev?, vagy a nevükben más személy a vev? részére feladja vagy szállítsa „[olyan tagállamba,] amely nem egyezik meg azzal, amelyikb?l 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 el?írja, 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 képez? vagy a közös HÉA?rendszer hatálya alá tartozó tagállamból annak valamely másik tagállamába kell teljesíteni.

29 A Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés els? feltételét, úgymint a termék feletti tulajdonosként történ? rendelkezési jog átszállását, a kérdést el?terjeszt? bíróság megvalósultnak ítéli. Az alapeljárásban részt vev? felek azonban nem értenek egyet az ilyen termékbeszerzésre vonatkozó második feltétel tekintetében. A vita többek között a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének els? albekezdésében és 28c. cikke A. része a) pontjának els? bekezdésében szerepl? „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 értékesítő tagállamán kívülre történő tényleges szállítását.

31 A Teleos és társai tehát úgy ítélik meg, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történik, ha az értékesítő a vevő rendelkezésére 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 tűnik, 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 előírt 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 elzáró 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 főzhető 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 kérdésre?

43 Harmadik kérdésével a kérdést elterjeszt? 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 elírják 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? adókijátszásban való részvételét nem állapították meg.

44 Elzeteresen 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 első két kérdésre adott válaszból kit?nik, a tagállamok közötti határellen?rzések 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 első 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 ítélkezési gyakorlatából is kit?nik, hogy azon intézkedéseket, amelyeket a tagállamoknak lehet?ségük van elfogadni az adó pontos beszédése, valamint az adókijátszás 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? adókijátszást 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 Először is a jogbiztonság elvét illetően 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 előtt.

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 követek el. Az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazása érdekében következképpen 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 bizonyítékaként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen értékesítőt, hogy fizesse meg az e termékértékesítés 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 egyszerű 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 lehető leghatékonyabb 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 előadja, 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, jöllehet 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 kívülr?l 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 bels? piacon, és az adóhatóságok mind az értékesít?t?l, mind pedig a vev?t?l követelhetik a HÉA megfizetését, míg a közös vámrendszerben kizárólag az import?rt?l szedhet?k be a vámok. Következésképpen a jelen ítélet 54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem ültethet? át a kérdést el?terjeszt? bíróság elé terjesztett ügyben.

58 Nem vitatott, hogy az adókijátszás megelőzésének célja néha igazolja az értékesít?re háruló szigorúbb követelményeket. Mindazonáltal a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesít? és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethet?nek kell lennie az arányosság elvével. Egyébként az olyan rendszer, amely a HÉA megfizetésére irányuló felel?sséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesít?re, 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 vev?i visszaélésekt?l. A felel?sség alóli mentesülés arra ösztönözhetné a vev?t, 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 eltér?en kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyz? 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 értékesít?k maguk volnának kötelesek a HÉA utólagos megfizetésére, mivel a belföldi ügyleteket lebonyolító értékesít?ket 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 el?nyös 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 illet?en, amely szerint az Egyesült Királyság hatóságai által hozott intézkedések korlátozzák az áruk szabad mozgását, meg kell állapítani, hogy egyrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy az adókijátszás, az adókikerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, 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 szerepl?k helyzete ne legyen kedvez?tlenebb, mint amilyen a tagállamok közötti határok eltörlése el?tt volt, mivel ez az eredmény ellentétes lenne a bels? 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 behajtása 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 tőle ésszerűen 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 lehetséges ésszerű 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, jóllehet 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 e 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 e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókijátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszerű 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 döntő bizonyítéknak 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 megfelel? 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 els? albekezdését és 28c. cikke A. része a) pontjának els? 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 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 els? 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 valószínűsít? 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 vevő 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.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: angol.