

C?536/08. és C?539/08. sz. egyesített ügyek

Staatssecretaris van Financiën

és

X

kontra

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (2) és (3) bekezdése – A 28b. cikk A. részének (2) bekezdése – Levonási jog – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok – A Közösségen belüli termékbeszerzés helye”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (2) és (3) bekezdés, és 28b. cikk, A. rész, (2) bekezdés)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelvnek a 92/111 irányelv?l ered? változata 17. cikkének (2) és (3) bekezdését, valamint 28b. cikke A. részének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ezen utóbbi rendelkezés első albekezdése szerinti helyzetben lévő adóalany nem jogosult a Közösségen belüli beszerzés után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó azonnali levonására.

Ugyanis, mivel a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első albekezdése alapján az azonosító számot kiadó tagállamban végrehajtottnak tekintett Közösségen belüli beszerzések címén adóztatott termékeket ténylegesen nem vitték be az említett tagállamba, az említett ügyletek nem tekinthet?k a hatodik irányelv 17. cikke értelmében „levonási jogot” keletkeztető ügyleteknek, amely rendelkezés értelmében az adóalany által – többek között Közösségen belüli beszerzés keretében – beszerzett, majd tevékenységéhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhel? hozzáadottérték?adó levonásának feltétele, hogy az így beszerzett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel. Következésképpen az ilyen Közösségen belüli beszerzésekre nem alkalmazható az ebben a cikkben el?írt általános adólevonási szabály.

E tekintetben a hatodik irányelv 17. cikkében el?írt általános adólevonási szabály nem arra irányul, hogy ilyen helyzetben az ezen irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második albekezdése szerinti, a kett?s adóztatást korrigáló adóalap?csökkentési mechanizmust el?író különös szabály helyébe lépjen.

(vö. 40–43., 45. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. április 22.(*))

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (2) és (3) bekezdése – A 28b. cikk A. pontjának (2) bekezdése – Levonási jog – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok – A Közösségen belüli termékbeszerzés helye”

A C-536/08. és C-539/08. sz. egyesített ügyekben,

Az EK 234. cikk alapján benyújtott két előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. december 4-én érkezett, 2008. november 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

X (C-536/08),

és

a **fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV** (C-539/08)

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (előadó), J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. november 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV képviselőjében H. W. M. van Kesteren és A. J. Raafs advocaten,

– a holland kormány képviselőjében C. Wissels, M. Noort és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

- a belga kormány képviselőjében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és C. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) az 1992. december 14-ii 92/111/EGK tanácsi irányelvbeni eredeti változata (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) és (3) bekezdésének, valamint a 28b. cikke A. része (2) bekezdésének értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Staatssecretaris van Financien (a továbbiakban: Staatssecretaris) és az X, illetve a Facet BV/Facet Trading BV (a továbbiakban: Facet) között a hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó helyesbítési felhívás tárgyában folyamatban lévő eljárásokban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 17. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

[...]

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

b) a 14. cikk (1) bekezdésének i) pontja, a 15. cikk, a 16. cikk (1) bekezdésének B., C., D. vagy E. része vagy (2) bekezdése, vagy a 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek;

c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet

közvetlenül a Közösségen kívüli országba történ? termékexporttal kapcsolatos.”

4 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„(1) A következ?k szintén hozzáadottérték?adó alá tartoznak:

a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részér?l, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részér?l, 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.”

5 A hatodik irányelv 28a. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„Közösségen belüli termékbeszerzés”: a tulajdonosként történ? 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, amelyikb?l a termékeket feladták vagy szállították.”

6 A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerz? személynek történ? feladás vagy szállítás befejez?désekor 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 beszerz? személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve, ha a termékeket beszerz? személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelel?en adóköteles volt.

Amennyiben azonban a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelel?en adóköteles a feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban, miután adóköteles volt az els? albekezdés értelmében, megfelel?en csökkenteni lehet az adóalapot azon tagállamban, amelyben kiadták azon hozzáadottértékadó?azonosító számot, amelynek alapján a termékeket beszerz? személy a beszerzést megvalósította.

Az els? albekezdés alkalmazásában a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyek után az (1) bekezdésben foglaltaknak megfelel?en megtörtént az adófizetés, amennyiben a következ? feltételek teljesültek:

– a beszerz? igazolja, hogy e Közösségen belüli beszerzés az (1) bekezdésben említett tagállamban kés?bb lebonyolítandó értékesítés igényeit szolgálja, és amellyel kapcsolatban a címzett min?sül az adó megfizetésére kötelezett személynek a 28c. cikk E. részének (3) bekezdésében foglaltak szerint,

– a 22. cikk (6) bekezdése b) pontjának utolsó albekezdésében kifejtett nyilatkozattételi kötelezettségeknek a beszerz? eleget tett.”

7 A hatodik irányelv 28c. cikke E. részének (3) bekezdése kimondja:

„A tagállamok különleges intézkedéseket hoznak annak biztosítása érdekében, hogy a hozzáadottérték-adót ne vessék ki azon Közösségen belüli termékbeszerzésekre, amelyek lebonyolítására a 28b. cikk A. részének (1) bekezdésében foglaltak értelmében annak területén belül kerül sor, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

- a Közösségen belül olyan adóalany szerzi be a termékeket, aki nem telepedett le az adott ország területén, de aki a hozzáadottérték-adó tekintetében egy másik tagállam nyilvántartásában szerepel,
- a Közösségen belüli árubeszerzés célja, hogy egy adóalany későbbi termékértékesítéseket bonyolítson az adott ország területén,
- ezen adóalany által így beszerzett termékeket közvetlenül egy másik tagállamból adják fel, illetve szállítják, és nem abból, amelyiknek a nyilvántartásában e személy a hozzáadottérték-adó tekintetében szerepel, és e termékek rendeltetési helye azon személynél van, akinek részére a későbbi értékesítést teljesíti,
- azon személy, akinek részére a későbbi értékesítés történik, olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, amely a hozzáadottérték-adó tekintetében az ország nyilvántartásában szerepel,
- azon személyt, akinek részére a későbbi értékesítés történik, a 21. cikk 1. pontja a) alpontjának harmadik bekezdése alapján olyan személyként jelölték meg, aki az adó megfizetésére kötelezett az adott ország területén nem letelepedett adóalany által értékesített termékek után.”

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

„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 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köréről és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított hatodik irányelv 28h. cikke kimondja:

„[...]

b) Minden, a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosított adóalany összesítő bevallást is benyújt azon termékbeszerzőkről, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján termékeket értékesített, valamint azon címzettek, akiket az ötödik albekezdésben említett ügyletek céljából hozzáadottérték-adó szempontjából tartanak nyilván.

Az összesítő bevallást minden egyes naptári negyedévre vonatkozóan a tagállamok által meghatározott határidőn belül és eljárásokkal összhangban állítják össze, a tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy a közvetett adózásra vonatkozó közigazgatási együttműködést érintő rendelkezéseket minden körülmények között betartsák.

[...]”

A nemzeti szabályozás

10 A forgalmi adóról szóló 1968. június 28-ai törvény (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968. 329. sz., a továbbiakban: forgalmi adóról szóló törvény) 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A gazdasági szereplő által levont, 2. cikk szerinti adó a következő:

[...]

b) a gazdasági szereplő által végzett, 17a. cikk (1) bekezdése értelmében vett Közösségen belüli beszerzések után a bevallási időszakban fizetendő adó, amennyiben a gazdasági szereplő rendelkezik erre vonatkozóan az előírásoknak megfelelően kiállított számlával;

c) a bevallási időszakban a következők után fizetendő adó:

[...]

a b) pontban említettől eltérő, a gazdasági szereplő által végzett, 17a. cikk (1) bekezdése értelmében vett Közösségen belüli beszerzések;

[...]

Amennyiben a 30. cikk (1), (2) és (3) bekezdése alapján adóvisszatérítési kérelem terjeszthető elő, a gazdasági szereplő az adót nem vonhatja le.

[...]”

11 E törvény 17. cikke értelmében:

„Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősül a termékeknek a gazdasági szereplő által gazdasági tevékenysége keretében végzett átadása folytán történő megszerzése, amennyiben a termékeket valamely tagállamból egy másik tagállamba küldik vagy szállítják.

[...]”

12 Az említett törvény 17b. cikke előírja:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés helye a termékek feladása, illetve szállítása szerinti rendeltetési hely.

Az (1) bekezdése rendelkezéseinek sérelme nélkül a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely kiadta azon HÉA-azonosító számot, amely alapján a beszerzést végrehajtották, kivéve ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy az adót az (1) bekezdésnek megfelelően beszédtek.

[...]”

13 A forgalmi adóról szóló törvény 30. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adóalany kérelmére a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetett adót visszatérítik azokban az esetekben, amelyekben az adót a 17b. cikk (2) bekezdése alapján beszédtek, és az érdekelt igazolja, hogy ugyanazt a beszerzést a feladás vagy szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban már megadóztatták.

[...]"

Az alapeljárások és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

A C-536/08. sz. ügy

14 A Hollandiában letelepedett X vállalkozás számítógépekkel és számítógépalkatrészekkel kereskedik. Az 1998. január 1-je és 1999. december 31-e közötti időszakban ilyen típusú árukat vásárolt Hollandián és Spanyolországon kívüli más tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozásoktól (a továbbiakban: értékesítők), és azokat Spanyolországban letelepedett vásárlók részére értékesítette tovább.

15 Az értékesítők az X számára kiállított számlákban nem számítottak fel HÉA-t, hanem azokon az X holland HÉA-azonosító számát tüntették fel. Az X ezt követően a vásárlói számára kiállított számlákon a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének alkalmazására hivatkozott.

16 Az X az 1998. január 1-je és 1998. szeptember 30-a közötti időszakra vonatkozó adóbevallásában nem mutatott ki Közösségen belüli beszerzés folytán keletkezett HÉA-fizetési kötelezettséget. Ugyanígy HÉA-levonással sem élt a Közösségen belüli beszerzés vonatkozásában. Az adóbevallás a forgalmi adóról szóló törvény 37a. cikke és a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának utolsó bekezdése szerinti Közösségen belüli értékesítésekre nézve sem tartalmaz adatokat.

17 Ezzel szemben az 1998. október 1-je és 1999. június 30-a közötti időszakra vonatkozó bevallásában az X feltüntette a Közösségen belüli beszerzések utáni HÉA-fizetési kötelezettségét, valamint levonta ezt az elzetiesen felszámított adót. Emellett az elz? pontban hivatkozott rendelkezések szerinti Közösségen belüli értékesítéseket is szerepeltetett a bevallásában. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem nyert megállapítást, hogy a szóban forgó termékeket a jelent ítélet 14. pontjában említett ügyletek keretében közvetlenül a Spanyolországban letelepedett vásárlók részére adták fel vagy szállították le.

18 Mivel az Inspecteur van de Belastingdienst (a továbbiakban: adóellenr) úgy ítélte meg, hogy az X a szóban forgó termékeket a forgalmi adóról szóló törvény 17a. cikkének értelmében szerezte be, a fenti időszakra vonatkozóan HÉA helyesbítési felhívást intézett az érdekelthez. Ebben úgy tekintette, hogy az X e termékeket e törvény 17b. cikke, valamint a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése alapján Hollandiában szerezte be. Az adóellenr az X által e határozattal szemben elterjesztett panasz elbírálását követően is fenntartotta ezen álláspontját, továbbá megállapította azt is, hogy az X az említett Közösségen belüli beszerzések tekintetében nem jogosult adólevonásra.

19 Az X az említett határozattal szemben keresetet terjesztett el a Gerechtshof te's-Gravenhagéhoz. Ez utóbbi bíróság 2005. április 22-i ítéletében a keresetet megalapozottnak nyilvánította, megsemmisítette a vitatott határozatot, és leszállította a helyesbítési felhívásban megjelölt összeget. A Staatsecretaris felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden elé.

20 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdést terjeszti elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdését, valamint 28b. cikke A. részének (2) bekezdését, hogy akkor, ha az utóbb említett rendelkezés első albekezdésének

megfelelően a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a beszerzőnek az általa a beszerzés során használt [HÉA] azonosító számot kiadta, ezen beszerző jogosult az ennek alapján e tagállamban elzetesen felszámított [HÉA] azonnali levonására.”

A C-539/08. sz. ügy

21 A Hollandiában letelepedett Facet számítógépalkatrészekkel kereskedő adóalany. A 2000. december 1-je és 2001. szeptember 30-a közötti időszakban Németországban és Olaszországban letelepedett vállalkozásoktól (a továbbiakban: értékesítők) vásárolt ilyen típusú termékeket, és azokat Cipruson letelepedett, Görögországban letelepedett adójogi képviselővel rendelkező vásárlók (a továbbiakban: vásárlók) részére értékesítette tovább. Az érintett termékeket Németországból, illetve Olaszországból közvetlenül Spanyolországba szállították.

22 Az értékesítők a kiállított számlákon nem számítottak fel HÉA-t. Ehelyett a számlákon a Facet holland HÉA azonosító számát tüntették fel. Ez utóbbi a ciprusi vásárlói számára kiállított számlákon szintén nem számított fel HÉA-t. A Facet azonban e számlákon feltüntette a vásárlók által vele közölt görög HÉA azonosító számot.

23 Hollandiai adóbevallásában a Facet feltüntette a Közösségen belüli beszerzések utáni HÉA fizetési kötelezettségét, valamint levonta ezt az elzetesen felszámított adót. A vásárlók részére teljesített értékesítéseket szintén a forgalmi adóról szóló törvény 37a. cikke, valamint a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának utolsó albekezdése szerinti Közösségen belüli értékesítéseként tüntette fel, megjelölve a vásárlók, illetve adójogi képviselőik görög HÉA azonosító számait. Azonban sem az adójogi képviselők, sem maguk a vásárlók nem szerepeltettek az említett beszerzések vonatkozásában Közösségen belüli beszerzést adóbevallásaikban. Ez utóbbiak továbbá nem vallottak be Közösségen belüli értékesítéseket sem, és a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának utolsó albekezdése szerinti „összesítő bevallást” sem nyújtottak be. Emellett a vásárlók Spanyolországban nem voltak HÉA alanyként regisztrálva, és ebben az országban nem töltöttek ki Közösségen belüli beszerzésekre vonatkozó bevallást.

24 Az adóellenőr véleménye szerint a Facet Közösségen belüli beszerzéseket hajtott végre, amelyek tekintetében nem jogosult a HÉA levonására. E körülmények között az adóellenőr helyesbítési felhívást bocsátott ki.

25 A Facet az adóellenőr határozatával szemben keresetet terjesztett el a Gerechthof te Amsterdamhoz. Ez utóbbi bíróság 2006. február 27-i ítéletében a keresetet megalapozottnak nyilvánította, megsemmisítette a vitatott határozatot, és leszállította a helyesbítési felhívásban megjelölt összeget. A Staatsecretaris felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést elterjesztő bírósághoz ezen ítélettel szemben.

26 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a C-536/08. sz. ügyben feltett kérdéssel azonos kérdést terjeszt elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

27 Elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy megilleti-e a beszerzt a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése alapján a Közösségen belüli beszerzés után elzetesen felszámított HÉA azonnali levonásának joga az említett irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első albekezdése szerinti esetben.

28 A fenti kérdés megválaszolása érdekében első sorban arra kell emlékeztetni, hogy a HÉA levonására vonatkozó jog a HÉA mechanizmusának szerves részeként a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi, és f szabály szerint nem korlátozható (lásd a C-25/07. sz. Sosonowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 15. pontját és a C-74/008. sz., PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 15. pontját).

29 A levonási jog a megelző ügyleteket terhel elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül. Ennek eredményeképpen a HÉA levonására vonatkozó jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni (lásd a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 16. pontját).

30 A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része, amely ezen irányelvnek a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokat megállapító XVIa. címében található, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló Közösségen belüli beszerzések helyének megállapításáról rendelkezik. Ezen átmeneti rendszer lehetővé teszi, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd a C-245/04. sz., EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 40. pontját).

31 Ennek (1) bekezdése megállapítja azon általános szabályt, miszerint a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor található.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 92/111 irányelv a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdését kiegészítette egy utolsó albekezdéssel, amely elírja, hogy amennyiben a beszerző igazolja, hogy e Közösségen belüli beszerzés az e cikk (1) bekezdésében említett tagállamban később lebonyolítandó értékesítés igényeit szolgálja, és amellyel kapcsolatban a címzett minősül az adó megfizetésére kötelezett személynek az ezen irányelv 28c. cikke E. részének (3) bekezdésében foglaltak szerint, továbbá e beszerző az említett irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának utolsó albekezdésében kifejtett nyilatkozattételi kötelezettségeknek eleget tett, a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyek után az említett 28b. cikk A. része (1) bekezdésében foglalt általános szabálynak megfelelően megtörtént a HÉA-fizetés.

33 Annak biztosítása érdekében, hogy a szóban forgó beszerzés adóköteles legyen, a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első albekezdése kimondja, hogy a beszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely azon HÉA-azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést (a továbbiakban: az azonosító számot kiadó tagállam), kivéve ha a beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés e cikk (1) bekezdésének megfelelően adóköteles volt.

34 Amennyiben a beszerzés a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (1) bekezdésének megfelelően HÉA-köteles a termékek feladásának vagy szállításának rendeltetési helye szerinti tagállamban, miután HÉA-köteles volt a 28b. cikk A. része (2) bekezdésének első albekezdése értelmében, ez utóbbi cikk, (2) bekezdésének második albekezdésében, egy korrekciós mechanizmust ír el, amely szerint megfelelően csökkenteni lehet az adóalapot az azonosító

számot kiadó tagállamban.

35 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése egyfelől a szóban forgó Közösségen belüli beszerzés adóköteleességének biztosítására, másfelől ugyanazon beszerzés kettős adóztatásának elkerülésére irányul.

36 Mindazonáltal a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második albekezdésében elírt korrekciós mechanizmus alkalmazásának feltétele az e cikk utolsó albekezdésében megállapított feltételek együttes fennállása, amint az a jelen ítélet 32. pontjában is megállapításra került.

37 E tekintetben először is hangsúlyozni kell, hogy a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-ii 1798/2003/EK rendeletet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) nem azért fogadták el, hogy a tagállamok adóhatóságai közötti információcsere-rendszert vezessenek be, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy a Közösségen belüli beszerzések ténylegesen HÉA-kötelesek voltak-e a feladás vagy a szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban, amennyiben az adóalany maga nem tudja rendelkezésre bocsátani az ehhez szükséges bizonyítékokat (lásd ebben az értelemben a C-184/05. sz., Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 34. pontját).

38 Másodszor hangsúlyozni kell, hogy amennyiben a hatodik irányelv 28c. cikke E. részének (3) bekezdésében foglalt feltételek fennállnak, valamennyi tagállam köteles megtenni az ahhoz szükséges különös intézkedéseket, hogy az említett irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése értelmében a területén végrehajtott „Közösségen belüli termékbeszerzésekre” ne vessen ki HÉA-t.

39 Így felvetődik a kérdés, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első albekezdése szerinti azon esetben, amikor az adóalany, mivel nem bizonyította, hogy a szóban forgó Közösségen belüli beszerzés után a feladás vagy szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban HÉA-t fizetett, az azonosító számot kiadó tagállamban lesz ezen adó alanya, biztosítani kell-e számára az azonnali adólevonás jogát.

40 E tekintetben mindenekelőtt arra kell felhívni a figyelmet, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének d) pontja értelmében az adóalany által – többek között Közösségen belüli beszerzés keretében – beszerzett, majd tevékenységéhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának feltétele, hogy az így beszerzett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.

41 Márpedig az alapügyekben felmerültekhez hasonló körülmények fennállása esetén nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének első albekezdése alapján az azonosító számot kiadó tagállamban végrehajtottnak tekintett Közösségen belüli beszerzések címén adóztatott termékeket ténylegesen nem vitték be az említett tagállamba.

42 E körülmények között az említett ügyletek nem tekinthetők a hatodik irányelv 17. cikke értelmében „levonási jogot” keletkeztető ügyleteknek. Következésképpen az ilyen Közösségen belüli beszerzésekre nem alkalmazható az ebben a cikkben elírt általános adólevonási szabály.

43 Hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv 17. cikkében elírt általános adólevonási szabály nem arra irányul, hogy az alapügyekhez hasonló helyzetben az ezen irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második albekezdése szerinti, a kettős adóztatást korrigáló adóalap-csökkentési mechanizmust elíró különös szabály helyébe lépjen.

44 Másfelől az adólevonási jog ilyen esetekben történő elismerése sértené a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdése második és harmadik albekezdésének hatékony érvényesülését, mivel az azonosító számot kiadó tagállamban levonási jogot alkalmazó adóalany nem lenne ösztönözve arra, hogy igazolja a szóban forgó Közösségen belüli beszerzésnek a feladás vagy szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban történő adóztatását. Az ilyen megoldás végeredményben sérthetné azt az alapvető szabályt, miszerint Közösségen belüli beszerzés esetén az adóztatás helye abban a tagállamban van, amelynek a területén a feladás vagy a szállítás rendeltetési helye található, azaz a végső fogyasztás helye szerinti tagállamban, ami az átmeneti szabályozás célja.

45 A fenti megfontolásokra tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdését, valamint 28b. cikke A. részének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ezen utóbbi rendelkezés első albekezdése szerinti helyzetben lévő adóalany nem jogosult a Közösségen belüli beszerzés után elzetesen felszámított HÉA azonnali levonására.

A költségekről

46 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvből eredő változata 17. cikkének (2) és (3) bekezdését, valamint 28b. cikke A. részének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ezen utóbbi rendelkezés első albekezdése szerinti helyzetben lévő adóalany nem jogosult a Közösségen belüli beszerzés után elzetesen felszámított hozzáadottértékadó azonnali levonására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.