

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. december 18. (*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelmek – HÉA – Hatodik irányelv – Tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó átmeneti szabályozás – A Közösségen belül feladott vagy szállított termékek – Az érkezés helye szerinti tagállamban elkövetett csalás – A csalás figyelembevételével a feladás helye szerinti tagállamban – A levonáshoz, az adómentességhez vagy a visszaigényléshez való jog által biztosított előny megtagadása – Nemzeti jogi rendelkezés hiánya”

A C-131/13., C-163/13. és C-164/13. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2013. március 18-án és április 2-án érkezett, 2013. február 22-i, illetve március 8-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof** (C-131/13)

között,

valamint

a **Turbu.com BV** (C-163/13),

a **Turbu.com Mobile Phone's BV** (C-163/13)

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, S. Rodin (előadó), A. Borg Barthet, E. Levits és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. június 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof képviselőjében A. J. de Ruiter,
- a Turbu.com BV és a Turbu.com Mobile Phone's BV képviselőjében J. J. Vetter advocaat,

- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman, C. Schillemans és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: F. Urbani Neri avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében L. Christie és S. Brighthouse, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Moser QC és G. Peretz barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és A. Cordewener, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. szeptember 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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) 17. cikke (2) és (3) bekezdésének, valamint 28b. cikke A. része (2) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmeket a Staatssecretaris van Financiën (a továbbiakban: Staatssecretaris) és a Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (a továbbiakban: Italmoda), illetve a Turbu.com BV (a továbbiakban: Turbu.com), valamint a Turbu.com Mobile Phone’s BV (a továbbiakban: TMP) és a Staatssecretaris között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyek tárgya, hogy e társaságokkal szemben megtagadták a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) alóli mentességet, a héa levonását vagy annak visszatérítését azzal az indokkal, hogy héakijátszásban vettek részt.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának és (3) bekezdése b) pontjának az ezen irányelv 28f. cikke 1. pontjából következő szövege a következőképpen rendelkezik:

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

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[...]

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő [héát].

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben

meghatározott [hÉa] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következ? célokra használja fel:

[...]

b) [...] a 28c. cikk A.[...] része szerinti adómentes ügyletek”.

4 A hatodik irányelv 28a. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A következ?k szintén [hÉa] 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.

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történ? 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, amelyikb?l a termékeket feladták vagy szállították [helyesen: a tulajdonosként történ? rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyron felett, amelyet az eladó vagy a vev?, vagy a nevükben más személy a vev? részére olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikb?l a terméket feladták vagy szállították].

[...]”

5 Ezen irányelv 28b. cikkének a „Közösségen belüli termékbeszerzés helye” címet visel? A. része pontosítja:

(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerz? személynek történ? feladás vagy szállítás befejez?désekör 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 [hÉa]?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 [hÉa]?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 később lebonyolítandó értékesítés igényeit szolgálja, és amellyel kapcsolatban a címzett minősül 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 beszerző eleget tett.”

6 Az említett irányelv 28c. cikkének A. része elírja:

„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 [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 holland jog

7 A hatodik irányelv fent említett rendelkezéseit a hozzáadottértékadóról szóló 1968. június 28-ai törvénynek (wet op de omzetbelasting; Staatsblad 1968., 329. sz.) az alapügyre alkalmazandó változata, különösen annak 9., 15., 17b. és 30. cikke ültette át a holland jogba.

8 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a holland szabályozás nem írja elő, hogy a héalevonást, a héamentességet vagy a hévisszatérítést meg kell tagadni, amennyiben megállapításra kerül, hogy az adóalany olyan adócsalásban vett részt, amelyről tudott vagy tudnia kellett volna.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-131/13. sz. ügy

9 Az Italmoda, amely a holland jog szerint alapított társaság, a cipőkereskedelem területén folytatja tevékenységét. Az alapeljárásbeli jogvita tényállásának megvalósulása idején, azaz 1999-ben és 2000-ben emellett számítástechnikai eszközökkel kapcsolatos ügyleteket is bonyolított. Az Italmoda ezeket az eszközöket, amelyeket Hollandiában és Németországban szerzett be, Olaszországban héaalany ügyfelek részére értékesítette és szállította. A Németországból származó termékeket az Italmoda a társaság holland hévazonosítószáma alatt vásárolta meg, azaz a beszerzés a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése értelmében az azonosító számot kiadó tagállamban volt héaköteles, azonban azokat Németországból közvetlenül Olaszországba szállították.

10 A Hollandiában beszerzett termékeket illetően az Italmoda benyújtotta a szükséges bevallásokat, és héabevallásaiban levonásba helyezte az előzetesen felszámított adót. Ezzel szemben a Németországból származó termékek esetében az Italmoda nem vallotta be sem a termékeknek az e tagállambeli Közösségen belüli értékesítését, sem pedig azoknak a Hollandiában történt Közösségen belüli beszerzését, annak ellenére, hogy ez az ügylet

Németországban adómentességben részesült. Olaszországban az érintett beszerzők a Közösségen belüli termékbeszerzések egyikét sem vallották be, és a héát sem fizették meg. Az olasz adóhatóságok az említett beszerzőket megtagadták a levonáshoz való jogot, és a fizetendő adó beszedése iránt eljárást indítottak.

11 A holland adóhatóságok, mivel úgy vélték, hogy az Italmoda szándékosan a hálózati Olaszországban történő kikerülésére irányuló csalásban vett rész, megtagadták a társaságtól az a tagállambeli Közösségen belüli termékértékesítés után az adómentességhez való jogot, az elzárva felszámított adó levonásához való jogot, valamint a Németországból származó áruk után fizetett adó visszatérítéséhez való jogot, és következésképpen az Italmodával szemben három utólagos adómegállapításról szóló határozatot hoztak.

12 A Rechtbank te Haarlem (haarlemi első fokú bíróság) első fokon helyt adott az Italmoda által ezen utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben benyújtott kereseteknek, és újbóli határozathozatalra kötelezte az adóhatóságokat a jogvita kapcsán.

13 Miután ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtottak be a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) előtt, a bíróság 2011. május 12-én ítéletében hatályon kívül helyezte a Rechtbank te Haarlem ítéletét, valamint az utólagos adómegállapításról szóló határozatokat, azt állapítva meg, hogy a jelen ügyben nem indokolták meg a hálózati beszedésének általános rendszerétől való eltérést, illetve a hálózati alóli mentesítés vagy a hálózati levonási jog alkalmazásának a megtagadását. E tekintetben a Gerechtshof te Amsterdam különösen azt vette figyelembe, hogy a csalás nem Hollandiában, hanem Olaszországban történt, és hogy az Italmoda a mentesség alkalmazására vonatkozó összes alaki jogszabályi követelményt teljesítette Hollandiában.

14 A Staatsecretaris van Financiën felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság) előtt ezen ítélettel szemben. E bíróság azt állapította meg különösen, hogy a jelen ügyben jelentéssel bíró időszakban a mentesítés vagy a levonási jog alkalmazása a holland jogban nem volt alárendelve annak a feltételnek, hogy az adóalany nem közdjön közre szándékosan valamely hálózati járszásban vagy adókikerülésre irányuló ügyletben. Ily módon felmerül az a kérdés, hogy az ilyen csalásban történő szándékos közremködés ellentétes-e a hálózati visszatérítés jogával, annak ellenére, hogy a nemzeti jogban egyáltalán nincs ilyen értelmű rendelkezés.

15 E körülmények között a le Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és elzárva döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Meg kell-e tagadniuk a nemzeti hatóságoknak és bíróságnak az Európai Unió joga alapján a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség, az olyan termékek vásárlását terhelő hálózati levonásához való jog alkalmazását, amelyeket a vásárlást követően másik tagállamba adnak fel, vagy a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdése második mondatának alkalmazásából eredő hálózati visszatérítést, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy kikerülték az érintett termékeket terhelő adót, az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy részt vett e csalásban, és a nemzeti jog nem írja elő a mentesség, az adólevonási jog vagy a visszatérítés e körülmények közötti megtagadását?

2) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén akkor is meg kell-e tagadni az említett adómentességet, adólevonást vagy visszatérítést, ha a hálózati csalást valamely másik (a termékek feladási helye szerinti tagállamtól eltérő) tagállamban követték el, és az adóalany e csalásról tudott vagy tudnia kellett volna, még ha az adóalany a feladási hely szerinti tagállamban teljesítette is az adómentesség, az adólevonás vagy a visszatérítés minden nemzeti jogi (alaki) feltételét, és az utóbbi tagállam adóhatóságainak minden esetben továbbította a termékekkel, a

feladással és a termékek érkezési helye szerinti tagállam vevőivel kapcsolatos összes szükséges adatot?

3) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén mit kell érteni a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdése első mondatának végén szereplő »adóköteles« kifejezés alatt: a Közösségen belüli termékbeszerzést az érkezési hely szerinti tagállamban terhelő héának a jogszabályban meghatározott héabevallásban történő feltüntetését vagy – a héa feltüntetése hiányában – a helyzet rendezését szolgáló intézkedéseknek az érkezési hely szerinti tagállam adóhatóságai általi megtételét is? Jelentőseggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy az érintett ügylet olyan ügyletek láncolatának részét képezi, amelyek az érkezési hely szerinti országban héacsálásra irányulnak, és az adóalany erről tudott vagy tudnia kellett volna?”

A C-163/13. sz. ügy

16 A Turbu.com, amely a holland jog szerint alapított társaság, számítástechnikai és távközlési eszközök, valamint szoftverek nagykereskedelmével foglalkozik.

17 A 2001 augusztusa és decembere közötti időszakban a Turbu.com mobiltelefonokra vonatkozóan több Közösségen belüli termékértékesítést végzett, amelyek során alkalmazta az e tekintetben előírt mentességet, és levonta az előzetesen felszámított héát.

18 A holland adóhatóságok az adóhatóság nyomozati szervének vizsgálata alapján megállapították, hogy a Turbu.com tévesen értelmezte úgy, hogy az említett termékértékesítések mentesek a héa alól, és e hatóságok utólagos adómegállapításról szóló határozatot hoztak vele szemben. Másrészt több büntetőeljárás indult többek között a Turbu.com igazgatójával szemben héakijátszás miatt, amely eljárások nyomán az igazgatót 2005-ben okirat-hamisítás, valamint hiányos és téves adóbevallás benyújtása miatt elítélték.

19 A Turbu.com-mal szemben hozott utólagos adómegállapításról szóló határozatot illetően, az e társaság által benyújtott kereset nyomán e határozatot első fokon a Rechtbank te Breda (bredai elsőfokú bíróság), majd fellebbezés nyomán 2011. február 25-ii ítéletével a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenbosch-ii fellebbviteli bíróság) helyben hagyta. Ezen ítéletben ez utóbbi bíróság megállapította, hogy elképzelhető, hogy az érintett értékesítések valójában nem voltak Közösségen belüli értékesítések, és hogy a Turbu.com szándékosan és tudatosan vett részt héakijátszásban.

20 A Turbu.com ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden előtt. E bíróság megállapítja különösen, hogy amennyiben a jogvitának a fellebbviteli bíróság elé való visszautalását követően megállapítást nyer, hogy az érintett értékesítések a héa szabályainak kijátszására irányuló ügyletek sorába illeszkednek, illetve hogy a Turbu.com arról tudott vagy tudnia kellett volna, az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdések merülnek fel. E tekintetben arra keres választ különösen, hogy a héamentesség kedvezményét meg kell-e tagadni héakijátszás esetén, még akkor is, ha a nemzeti jog erre nézve nem szolgál jogalappal.

21 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Meg kell-e tagadniuk a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak a héamentesség Közösségen belüli értékesítés tekintetében történő alkalmazását az Európai Unió joga alapján, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy az érintett termékek vonatkozásában héakijátszásra került sor, és az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy abban vesz részt, amennyiben a nemzeti jog nem írja elő a mentesség e körülmények közötti megtagadását?”

A C-164/13. sz. ügy

22 A TMP, amely a holland jog szerint alapított társaság, a mobiltelefonkereskedelem területén folytatja tevékenységét.

23 A TMP 2003 júliusában mobiltelefonokra vonatkozó Közösségen belüli termékértékesítéseket teljesített, amelyek során alkalmazta az e tekintetben előírt héamentességet, és az e telefonok hollandiai illetőségű vállalkozásoktól történő beszerzése címén kérte az előzetesen megfizetett adó visszatérítését.

24 A holland adóhatóságok, mivel több szabálytalanságot állapítottak meg a TMP által benyújtott adóbevallásokban mind a megvalósult beszerzési ügyletek, mind pedig az említett Közösségen belüli termékértékesítések tekintetében, megtagadták a kért visszatérítést. A visszatérítést a TMP-t megtagadó határozatot a Rechtbank te Breda ítéletével megsemmisítette, amely ítéletet pedig a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a 2011. február 25-i ítéletével hatályon kívül helyezett. Ezen ítéletben ez utóbbi bíróság úgy vélte, hogy a TMP nem vonhatta le az előzetesen megfizetett héát, lényegében azon okból, hogy e társaság tudta vagy tudnia kellett volna, hogy héakikerülésre irányuló ügyletben vesz részt.

25 A TMP az említett ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden előtt. E bíróság e tekintetben megállapítja különösen, hogy amennyiben a jogvitának a fellebbviteli bíróság elé való visszautalását követően megállapítást nyer, hogy az érintett értékesítések a héaszabályok kijátszására irányuló ügyletek sorába illeszkednek, illetve hogy a TMP arról tudott vagy tudnia kellett volna, az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdések merülnek fel. E tekintetben megjegyzi különösen, hogy az érintett adóévben a holland szabályozás nem írta elő a héalevonás feltételeként, hogy az adóalany ne vegyen részt tudatosan valamely héakijátszásra vagy adókikerülésre irányuló ügyletben.

26 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Meg kell-e tagadniuk a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak az adólevonási jogot az Európai Unió joga alapján, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy az érintett termékek vonatkozásában héakijátszásra került sor, és az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy abban vesz részt, amennyiben a nemzeti jog nem írja elő az adólevonási jog e körülmények közötti megtagadását?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságáról

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról a C-131/13. sz. ügyben

27 Először is az Italmoda arra hivatkozik, hogy a C-131/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdés elfogadhatatlan, amennyiben e kérdés a nemzeti jog értelmezésére irányul.

28 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett kérdés nyilvánvalóan nem a nemzeti jog, hanem az uniós jog és különösen a hatodik irányelv rendelkezéseinek értelmezésére irányul.

29 Ennélfogva el kell utasítani az Italmoda által az említett elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tekintetében felhozott elfogadhatatlansági kifogást.

30 Másodszor, a Bizottság kétségbe vonja az ezen ügyben elterjesztett második kérdés elfogadhatóságát. Szerinte az e kérdésben leírt eset a jelen ügyben nem merül fel, mivel – ahogyan az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból is következik – az Italmoda nem megfelelően tájékoztatta a holland adóhatóságokat az érintett ügyletekről.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan elterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, és a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja (lásd különösen: Budjovický/Budvar ítélet, C-478/07, EU:C:2009:521, 63. pont; Zanotti ítélet, C-56/09, EU:C:2010:288, 15. pont; Melki és Abdeli ítélet, C-188/10 és C-189/10, EU:C:2010:363, 27. pont).

32 Márpedig a jelen esetben, jóllehet a Bizottság azzal érvel, hogy a jelen ügyben elterjesztett második kérdésben leírt helyzetre egyáltalán nem lehet hivatkozni, mivel az Italmoda nem teljesítette megfelelő módon a termékek feladási helye szerinti tagállam adóhatóságaival szemben fennálló összes tájékoztatási kötelezettségét, meg kell állapítani először is, hogy nem következik az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az adóhatóságok ilyen megfelelő tájékoztatásának kötelezettségét végül nem teljesítette megfelelően. A kérdést elterjesztő bíróság szándéka inkább arra irányul, hogy helyt adjon annak a jogalapnak, amely kizárólag az indokolás hiányán alapul, és amelyet azzal szemben hoztak fel, hogy a fellebbviteli bíróság megállapította, hogy az adóhatóságokat megfelelő módon tájékoztatták, úgy értékelve, hogy e megállapítás nem tehető meg kizárólag azon indokkal, hogy az Italmoda által ezzel kapcsolatban tett nyilatkozatokat nem cáfolták.

33 Másodszor és ezzel kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy több más kérdés között önmagában azon kérdés relevanciája képezi ezen elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tárgyát, hogy a héalevonás, a héamentesség vagy a héa-visszatérítés jogának értékelése céljából történő tájékoztatási kötelezettségeket teljesítették-e. Ennélfogva nem nyilvánvaló, hogy ez a kérdés hipotetikus jellegű, vagy nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával.

34 Ebből következően a C-131/13. sz. ügyben elterjesztett második kérdést szintén elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságáról a C-163/13. és C-164/13. sz. ügyekben

35 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a C-163/13. és C-164/13. sz. ügyekben elterjesztett kérdések elfogadhatatlanok, mivel azokat hipotetikus kérdéseknek kell tekinteni. Ugyanis az alapeljárások ténybeli és jogi körülményeit még nem határozták meg.

36 Amint arra a Bíróság a jelen ítélet 31. pontjában emlékeztetett, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság fyszabály szerint köteles határozni az uniós jog értelmezésére irányuló elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről, kivéve ha nyilvánvaló, hogy a kért értelmezés nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű,

vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja.

37 Meg kell állapítani, hogy a C?163/13. és C?164/13. sz. ügyek tárgyát képez? el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tekintetében mindazonáltal ez a helyzet.

38 Ezen ügyekben a Bíróságot annak pontosítására kérték fel, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok adott esetben milyen körülmények között kötelesek megtagadni a héalevonás, a héamentesség és a héa?visszatérítés joga által biztosított el?nyt héakikerülés esetén.

39 Márpedig az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatok indokolásából következik, hogy a Hoge Raad der Nederlanden nem mondta ki, hogy az alapügyben szóban forgó tranzakciók kapcsán héakikerülés valósult volna meg. Így mivel az ezen határozatokban feltett el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések pontosan ilyen adókikerülés fennállását el?feltételezik, e kérdéseket az alapügyek szempontjából hipotetikus jelleg?eknek kell tekinteni.

40 Ennélfogva a C?163/13. és C?164/13. sz. ügyekben feltett el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket elfogadhatatlanoknak kell nyilvánítani.

A C?131/13. sz. ügyben feltett el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

41 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata?e, hogy valamely adóalannyal szemben, aki tudta vagy tudnia kellett volna, hogy Közösségen belüli értékesítések keretében a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, megtagadja a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdése alapján az el?zetesen megfizetett héa levonásának joga, ezen irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja alapján a héamentesség joga, az említett irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése alapján pedig a héa?visszatérítés joga által biztosított el?nyt, amennyiben a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen megtagadást el?író rendelkezést.

42 E kérdés megválaszolásához el?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd különösen: Halifax és társai ítélet, C?255/02, EU:C:2006:121, 71. pont; Kittel és Recolta Recycling ítélet; C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 54. pont; Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 41. pont).

43 A Bíróság e tekintetben több alkalommal hangsúlyozta, hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják csalárd módon vagy visszaélésszer?en az uniós jogi normákat (lásd különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 54. pont; Fini H ítélet; C?32/03, EU:C:2005:128, 32. pont; Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 26. pont).

44 A Bíróság ebb?l el?ször is azt a következtetést vonta le, hogy a hatodik irányelvben el?írt héalevonási jogra vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlat keretében a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az e jog által biztosított el?nyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszer?en hivatkoztak (lásd különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 55. pont; Bonik?ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 37. pont, valamint Maks Pen ítélet, EU:C:2014:69, 26. pont).

45 Másodszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a csalás vagy visszaélés e következménye f?szabály szerint a Közösségen belüli értékesítés utáni héamentességhez való jog által biztosított el?nyre is vonatkozik (lásd ebben az értelemben: R?ítélet, C?285/09,

EU:C:2010:742, 55. pont; Mecsek Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont).

46 Harmadszor, ahogyan azt a f?tanácsnok az indítványa 50–52. pontjában megállapította, mivel a hatodik irányelvre alapított jog által biztosított el?ny esetleges megtagadása a jelen ítélet 43. pontjában hivatkozott azon általános elven alapul, amely szerint az uniós jogrendb?l ered? jogok nem gyakorolhatók visszaélésszer?en vagy csalárd módon, az ilyen megtagadás függetlenül a csalással érintett héára vonatkozó szabályozástól, ideértve ennél fogva a héa?visszatérítésre vonatkozó szabályozást, általában a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata.

47 A Bizottság álláspontjával ellentétben ezt a következtetést nem kérd?jelezheti meg a héa?visszatérítés jogának különleges jellege, mivel az olyan korrekciós mechanizmusnak min?sül, amely bizonyos Közösségen belüli értékesítések adósemlegességének biztosítását teszi lehetővé.

48 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott állandó ítélezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdésében el?írt levonási jognak a tökéletes adósemlegesség biztosítása céljából a héamechanizmusban betöltött központi szerepével nem ellentétes, ha valamely adóalannyal szemben ezt a jogot megtagadják abban az esetben, ha csalásban vett részt (lásd ebben az értelemben különösen: Bonik?ítélet, EU:C:2012:774, 25–27. és 37. pont; Maks Pen ítélet, EU:C:2014:69, 24–26. pont). Ugyancsak nem ellentétes a héa?visszatérítési joghoz kapcsolódó központi szereppel, amelynek célja az adósemlegesség biztosítása, ha ilyen esetben valamely adóalanytól megtagadják e jogot.

49 A fenti megfontolásokra tekintettel f?szabály szerint a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy megtagadják a hatodik irányelvben el?írt valamely olyan jog által biztosított el?nyt, amelyre csalárd módon vagy visszaélésszer?en hivatkoztak, legyen szó a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó héalevonás, héamentesség vagy héa?visszatérítés jogáról, amelyek az alapeljárás tárgyát képezik.

50 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy az állandó ítélezési gyakorlat szerint ez a helyzet nem csupán akkor áll fenn, ha az adókikerülést maga az adóalany követte el, hanem akkor is, ha valamely adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylet révén a szállító vagy az értékesítési láncban korábban vagy kés?bb közrem?köd? gazdasági szerepl? által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 45., 46., 56. és 60. pont; Bonik?ítélet, EU:C:2012:774, 38–40. pont).

51 Azon kérdést illet?en, miszerint amennyiben a nemzeti jogrend nem tartalmaz ilyen értelm? különös rendelkezést, akkor is a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata-e ezen jogok megtagadása, el?ször is meg kell állapítani, hogy a holland kormány a tárgyaláson hangsúlyozta, hogy nincs joghézag a holland jogban a hatodik irányelv átültetése tekintetében, illetve hogy a csalás megelőzése mint a jog általános elve irányadó volt az ezen irányelvet átültet? nemzeti rendelkezések alkalmazása során.

52 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok kötelesek a bel? jogot úgy értelmezni, hogy az érintett irányelv eredményének elérése érdekében a lehető legteljesebb mértékig figyelembe veszik annak szövegét és célját, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a bel? jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával (lásd ebben az értelemben: Adeneler és társai ítélet, C?212/04, EU:C:2006:443, 111. pont; Kofoed?ítélet, C?321/05, EU:C:2007:408, 45. pont; Maks Pen ítélet, EU:C:2014:69, 36. pont).

53 Következésképpen a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak megállapítása, hogy a

holland jogban van?e olyan jogszabály – ahogyan azt a holland kormány állítja –, legyen az valamely rendelkezés vagy valamely általános elv, amelynek értelmében tilos a joggal való visszaélés vagy más, az adókijátszásra vagy adókikerülésre vonatkozó rendelkezés, amelyet az adócsalás elleni küzdelemmel kapcsolatos – a jelen ítélet 49. és 50. pontjában hivatkozott – uniós jogi követelményeknek megfelel?en lehetne értelmezni (lásd ebben az értelemben: Kofoed?ítélet EU:C:2007:408, 46. pont; Maks Pen ítélet, EU:C:2014:69, 36. pont).

54 Másodszor, amennyiben azonban bebizonyosodna, hogy a jelen ügyben a nemzeti jog nem tartalmaz olyan jogszabályokat, amelyeket e követelményeknek megfelel?en lehetne értelmezni, ebb?l mindazonáltal nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok számára az alapügybelihez hasonló helyzetben csalás esetén akadályba ütközik az említett követelmények betartása, és ily módon a hatodik irányelvben el?írt valamely jogra alapított el?ny megtagadása.

55 El?ször is, igaz ugyan – amint azt az Italmoda állította –, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely irányelv önmagában nem keletkeztet magánszemélyekre vonatkozó kötelezettséget, következésképpen arra a tagállam magánszemélyekkel szemben nem is hivatkozhat (lásd különösen: Pfeiffer és társai ítélet C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, 108. pont; Küçükdeveci?ítélet, C?555/07, EU:C:2010:21, 46. pont), valamely jog által biztosított el?nynek a jelen ügybelihez hasonló csalás miatt történ? megtagadása nem tartozik az ezen ítélkezési gyakorlatban vizsgált tényállások körébe.

56 Épp ellenkez?leg, amint az a jelen ítélet 43. és 46. pontjában megállapításra került, ez a megtagadás azon elv körébe illeszkedik, amely szerint az uniós jogból ered? jogok nem gyakorolhatók visszaélésszer?en vagy csalárd módon, azok alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az visszaélésszer?, s?t csalárd gyakorlatokra vonatkozzon (lásd ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont, valamint Collée?ítélet, C?146/05, EU:C:2007:549, 38. pont).

57 Így mivel a visszaélésszer? vagy csalárd cselekmények nem alapozhatnak meg uniós jogrendb?l ered? jogokat, a jelen ügyben a hatodik irányelvben biztosított el?ny megtagadása ezen irányelv alapján nem jár az érintett magánszeméllyel szembeni kötelezettség keletkezésével, az csak azon megállapítás egyszer? következménye, miszerint a kívánt el?ny megszerzéséhez megkövetelt objektív követelményeket, amelyeket e jog tekintetében az említett irányelv ír el?, ténylegesen nem teljesítették (lásd ebben az értelemben: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 53. pont; FIRIN?ítélet, C?107/13, EU:C:2014:151, 41. pont).

58 Ebb?l következ?en ebben az esetben inkább arról van szó, hogy az adóalany nem hivatkozhat a hatodik irányelv által el?írt jogra, amelynek a biztosításához kapcsolódó objektív feltételek nem teljesültek vagy maga az adóalany által megvalósított ügyletet érint? csalás miatt, vagy pedig olyan ügyletek láncolatának mint egésznek a csalárd jellege miatt, amelyben ezen adóalany részt vett, ahogyan az a jelen ítélet 50. pontjában kifejtésre került.

59 Márpedig ilyen esetben nem követelhet? meg kifejezett engedély ahhoz, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok megtagadhassanak valamely, a közös héarendszer alapján biztosított el?nyt, mivel ezt a következményt az említett rendszer szerves részének kell tekinteni.

60 Ezután, ellentétben azzal, amit az Italmoda állít, az az adóalany, amely valamely jog megszerzéséhez kapcsolódó feltételeket csak csalárd ügyletekkel teremtette meg, nyilvánvalóan nem hivatkozhat megalapozottan a bizalomvédelem vagy a jogbiztonság elvére, hogy vitassa az érintett jog biztosításának megtagadását (lásd ebben az értelemben: Breitsohl?ítélet, C?400/98, EU:C:2000:304, 38. pont; Halifax és társai ítélet, EU:C:2006:121, 84. pont).

61 Végül, miközben a közös héarendszerből eredő jog által biztosított elny olyan esetben való megtagadása, amikor az adóalany csalásban érintett, a hatodik irányelv releváns rendelkezései által e tekintetben megkövetelt feltételek nem teljesülésének egyszerre következménye, az elny e megtagadása – amint azt a főtanácsnok az indítványának a 60. pontjában megállapítja – nem ölt az emberi jogok és alapvető szabadságok védelmére szóló, 1950. november 4-én Rómában aláírt európai egyezmény 7. cikke vagy a Európai Unió Alapjogi Chartája 49. cikke értelmében vett büntető vagy szankciójellegű (lásd ebben az értelemben: Emsland Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695, 56. pont; Halifax és társai ítélet, EU:C:2006:121, 93. pont; Döhler Neuenkirchen ítélet, C-262/10, EU:C:2012:559, 43. pont).

62 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy valamely Közösségen belüli értékesítés keretében megtagadják az adóalannal szemben a héalevonáshoz, a héamentességhez vagy a hévisszaigényléshez való jog által biztosított elnyt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írják elő az elny ilyen megtagadását, amennyiben objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az érintett jog megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt.

A második kérdésről

63 Elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében a héalevonás, a héamentesség vagy a hévisszatérítés joga megtagadásának az esetleges kötelezettségét – amint az az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésben megvizsgálásra került – illető azon körülmények relevanciájára vonatkozóan kíván választ kapni a Bíróságtól, amelyek szerint egyrészt a héakijátszást másik tagállamban követték el, mint amelyben az e különböző jogok által biztosított elnyt kérelmezték, másrészt az érintett adóalany ez utóbbi tagállamban az említett jogok gyakorlásához a nemzeti jogban előírt összes alaki feltételt teljesítette.

64 E tekintetben, amint az a jelen ítélet 50. pontjában már megállapításra került, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamely adóalany által elkövetett csalárd magatartás, amely a hatodik irányelvben előírt valamely jog e jogalanytól való megtagadásához vezethet, nemcsak abban a helyzetben valósul meg, ha az adókikerülést közvetlenül maga az adóalany, egyedül követi el, hanem akkor is, ha tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a végrehajtott beszerzés vagy értékesítés révén a szállító vagy az ugyanezen értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban érintett ügyletben vesz részt ((lásd különösen: Kittel és Recolta Recycling ítélet, EU:C:2006:446, 45, 46 és 56. pont; Mahagében és Dávid ítélet, EU:C:2012:373, 46. pont; Bonik ítélet, EU:C:2012:774, 40. pont).

65 Márpedig nem áll fenn olyan objektív indok, amely alapján megállapítható lenne, hogy más volna a helyzet pusztán amiatt, hogy a csalással érintett értékesítési lánc két vagy több tagállamra terjed ki, vagy hogy a héakijátszást megvalósító ügylet másik tagállamban történt, mint amelyben az érintett ügyletek visszaélészerű megvalósulásában érintett adózó a hatodik irányelvre alapított valamely jogot jogtalanul próbálta gyakorolni.

66 A hatodik irányelvben előírt valamely jog megtagadása tekintetében ugyancsak nem releváns az a megállapítás, amely szerint önmagában azon tagállam jogrendje szempontjából, amelynek e jog biztosításáról határozni kell, az e tekintetben előírt feltételek látszólag teljesültek, mivel – amint az az imént megállapításra került – valamely héakijátszásban való érintettség megvalósulhat olyan ügyletek láncolatában való tudatos részvétel – vagy amelynek tudatosnak kellett volna lennie – formájában, amelynek keretében valamely másik gazdasági szereplő egy

másik tagállamban korábban megvalósuló ügylet révén elkövette ezt a csalást.

67 Ezenkívül, amint arra a holland kormány helyesen rámutat, az alapügybeli „körhinta” típusú héakijátszást, amely Közösségen belüli értékesítés keretében valósult meg, gyakran jellemzi az a körülmény, hogy valamely elszigetelten figyelembe vett tagállam szempontjából a héával kapcsolatos valamely jogra történő hivatkozásokhoz elírt feltételek teljesülnek, miközben éppen a több tagállamban megvalósult ügyletek sajátos kombinációja kölcsönzi ezen ügyletek egészének csalárd jellegét.

68 Egyébként a fentiekben elfogadottn kívüli egyetlen más értelmezés sem felel meg az adócsalás elleni küzdelem olyan célkitűzésének, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat ((lásd különösen: Tanoarchítélet, C-504/10, EU:C:2011:707, 50. pont).

69 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóalannal szemben, aki tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy a héalevonás, a héamentesség vagy a héavisszatérítés joga megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt, megtagadható az e jogok által biztosított elny, tekintet nélkül arra, hogy ezt a csalást másik tagállamban követték el, mint amelyben az e jogok által biztosított elnyt kérelmezték, illetve hogy ezen jogalany ez utóbbi tagállamban az említett jogok gyakorlásához a nemzeti jogban elírt alaki feltételeket teljesítette.

A harmadik kérdésről

70 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a harmadik kérdést, amelyet csak arra az esetre tettek fel, ha ezen első kérdésre a válasz nemleges, nem kell megválaszolni.

A költségekről

71 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Hoge Raad der Nederlanden által a C-163/13. és C-164/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanok.**

2) **Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy valamely Közösségen belüli értékesítés keretében megtagadják az adóalannal szemben a hozzáadottértékadólevonáshoz, mentességhez vagy visszaigényléshez való jog által biztosított elnyt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írják elő az elny ilyen megtagadását, amennyiben objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az érintett jog megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett hozzáadottértékadócsalásban vesz részt.**

3) **A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóalannal szemben, aki tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy a hozzáadottértékadólevonás, mentesség vagy visszatérítés joga megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett**

hozzáadottértékadó?csalásban vesz részt, megtagadható az e jogok által biztosított el?ny, tekintet nélkül arra, hogy ezt a csalást másik tagállamban követték el, mint amelyben az e jogok által biztosított el?nyt kérelmezték, illetve hogy ezen jogalany ez utóbbi tagállamban az említett jogok gyakorlásához a nemzeti jogban el?írt alaki feltételeket teljesítette.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.