

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. január 11.1(1)

**C?146/05. sz. ügy**

**Albert Collée**

**kontra**

**Finanzamt Limburg an der Lahn**

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 28c. cikk A. része a) pontja – Közösségen belüli termékértékesítés – Mentesség – A bizonylatokra vonatkozó követelmények”

## **I – Bevezetés**

1. A jelen el?zetes döntéshozatali eljárás alapját a hatodik HÉA?irányelv(2) értelmezésével kapcsolatos kérdések képezik, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítés esetén az adómentesség érdekében teljesítendő számviteli bizonylatolási kötelezettséget érintik. E kérdések szorosan összefüggenek azon kérdésekkel, amelyek a C?409/04. sz., Teleos és társai ügyben, valamint a C?184/05. sz. Thow International ügyben merültek fel, mely ügyekben ugyancsak ma ismertetem indítványom.

2. A jelen ügy alapját képezi, a Bundesfinanzhof el?tt folyamatban lévő eljárásban a Collée KG egyetemes jogutódjaként eljáró Albert Collée (a továbbiakban: felperes) és a Finanzamt Limburg an der Lahn (a továbbiakban: alperes) közötti jogvita egy Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének elismerésével kapcsolatos. Ugyan ez nem vitatottan megvalósult, a felperes nem állította ki kellő időben a nemzeti jog által megkívánt számviteli bizonylatokat, annak ellenére, hogy tisztában volt azzal, hogy Közösségen belüli termékértékesítésre került sor.

## **II – Jogi háttér**

### **A – Közösségi jog**

3. A hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelv(3) a hatodik irányelvet az új XVla. címmel egészítette ki (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan, 28a–28m. cikk). Ezek a rendelkezések még mindig irányadók, mivel mind ez ideig nem jött létre a tagállamok közötti kereskedelem területén a vállalkozói áruforgalomra vonatkozó végleges adójogi szabályozás.

4. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része értelmében a tagállamok közötti Közösségen belüli termékértékesítés mentes az adó alól. A rendelkezés többek között a következőképpen szól:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:

a) azon, az 5. cikkben és a 28a. cikk (5) bekezdésének a) pontjában meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerz? személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradv, 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.

[...]

5. A hatodik irányelv 22. cikke szabályozza az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségeit, és a jelen ügyben irányadó változata(4) többek között az alábbiakat írja el?:

„(2) a) Minden adóalany megfelel?en részletes elszámolást vezet, hogy lehet?vé tegye a hozzáadottérték?adó felhasználását [helyesen: alkalmazását] és annak adóhatóság általi ellen?rzését.

[...]

(3) a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítés?l és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesít? bizonylatot állít ki. Minden adóalany számlát vagy azt helyettesít? bizonylatot állít ki a 28b. cikk B. része (1) bekezdésében említett termékek értékesítése esetében, valamint a 28c. cikk A. részében meghatározott feltételek alapján értékesített termékek tekintetében. Az adóalany meg?riz egy példányt minden kiadott okmányról.

[...]

(4) a) Minden adóalany adóbevallást nyújt be az egyes tagállamok által meghatározott id?tartamon belül. [...]

b) A bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetend? adó, valamint az érvényesítend? adólevonás összegének megállapításához, beleértve adott esetben, amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek, továbbá az adómentes értékesítések teljes összegét is.

c) A bevallásban a következőket is közölni kell:

– egyrészt a 28c. cikk A. részében említett termékértékesítés összértéke, levonva a hozzáadottérték-adót, amelynek alapján az adó az érintett id?szakban felszámíthatóvá vált.

– [...]

(6) [...]

b) Minden, a hozzáadottérték?adó szempontjából azonosított adóalany összesít? bevallást is

benyújt a hozzáadottértékadó szempontjából nyilvántartott azon termékbeszerzőkről, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és b) pontjában megállapított feltételek alapján a termékeket értékesítette. [...]

(7) [...]

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak az adó megfizetése és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki eltorzításokat.”

## B – Nemzeti jog

6. A forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 4. §-a (1) bekezdésének b) pontja értelmében az ugyanezen törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában említett ügyletekhez kapcsolódó, az UStG 6. §-a értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítések adómentességet élveznek.

7. Az UStG 6a. §-ának (1) bekezdése határozza meg a Közösségen belüli termékértékesítés fogalmát, (3) bekezdése pedig a következő bizonyítási szabályokról rendelkezik:

„A vállalkozó felel az (1) és a (2) bekezdésben foglalt feltételek teljesüléséért. A Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium) a Bundesrat (szövetségi tanács) jóváhagyása mellett rendeleti úton meghatározhatja a bizonylatolásra vonatkozó részletes szabályokat.”

8. Ilyen, az UStG 6a. §-a (3) bekezdésének második mondata szerinti végrehajtási rendelet az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (a továbbiakban: UStDV). E rendelet 17a. §-a pontosítja a Közösségen belüli termékértékesítés esetén a szállításra vagy feladásra vonatkozó bizonylatolás követelményeit:

„(1) Közösségen belüli termékértékesítés esetén (a törvény 6a. §-ának (1) bekezdése) az e rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó bizonylattal igazolja, hogy maga vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy feladta a szállítandó terméket. Ennek a bizonylatokból egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően ki kell tennie.

(2) Azokban az esetekben, ha a vállalkozó vagy a vevő a szállítandó terméket a Közösség egyéb területe felé szállította, ennek tényét a vállalkozás a következőkkel bizonyítja:

1. a számla másolatával (a törvény 14. és 14a. §-a);
2. olyan számviteli bizonylattal, különösen szállítólevéllel, amelyből kiderül a rendeltetési hely;
3. a vevő vagy meghatalmazottja által kiállított, az átvételt igazoló elismervénnyel; valamint
4. amennyiben a terméket a vevő maga szállítja el, a vevő vagy megbízottja nyilatkozata arra vonatkozóan, hogy a terméket a Közösség egyéb területe felé szállítják.”

9. Az UStDV 17c. §-a emellett kötelezettséget határoz meg a Közösségen belüli termékértékesítés esetén a számviteli bizonylatok kiállítása tekintetében:

„(1) Közösségen belüli termékértékesítés esetén (a törvény 6a. §-ának (1) és (2) bekezdése) az e rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó bizonylattal igazolja az adómentesség feltételeinek

fennállását, amelyben feltüntetésre kerül a vevő forgalmi adó nyilvántartási száma. A feltételek fennállásának a bizonylatokból egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően ki kell tennie.

(2) A vállalkozásnak rendszeresen fel kell jegyeznie a következőket:

1. a vevő nevét és címét;
2. a vevő meghatalmazottjának nevét és címét azon termékértékesítések esetén, amelyek kiskereskedelmi forgalomban vagy a kiskereskedelmi forgalomban szokásos módon zajlott;
3. a vevő tevékenységi körét vagy szakmáját;
4. a termékértékesítés tárgyának szokásos megnevezését és mennyiségét, vagy vállalkozási szerződés alapján teljesített, termékértékesítéssel egyenértékű szolgáltatás esetén annak természetét és mértékét;
5. a termékértékesítés vagy vállalkozási szerződés alapján teljesített, termékértékesítéssel egyenértékű szolgáltatás teljesítésének napját;
6. a szerződéses ellenérték, illetve a befolyt ellenérték adóztatása esetén a befolyt ellenérték és teljesítésének napját;
7. a Közösség egyéb területe felé történő szállítást vagy feladást (a törvény 6a. §-ának (1) bekezdésének második mondata) megelőző bármilyen előkészület vagy feldolgozás természetét és terjedelmét;
8. a Közösség egyéb területe felé történő szállítást vagy feladást;
9. a rendeltetési helyet a Közösség egyéb területén.

[...]

### III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. A Collée KG 1994-ben anyavállalata volt egy németországi székhelyű autókereskedő korlátolt felelősségű társaságnak (a továbbiakban: GmbH), amely az A részvénytársaság (a továbbiakban: A-AG) szerződéses forgalmazójaként gépjárműveket értékesített. A GmbH ugyanakkor csak a körzetében letelepedett ügyfelek részére való értékesítés vonatkozásában tarthatott igényt az A-AG által fizetett jutaléokra.
11. 1994 tavaszán a GmbH 20 bemutatógépjárműre kiterjedő írásbeli adásvételi szerződést kötött B-vel, egy belga forgalmazóval, összesen 1 018 200 DM vételár ellenében. B a GmbH számlájára utalta a nettó eladási árat, és a kifizetés megérkezését követően elszállította a gépjárműveket.
12. Annak érdekében, hogy az A-AG-től jutalékot kérhessen, a GmbH bevonta S-t, a Németországban, a környéken székhellyel rendelkező gépjárműkereskedőt, amely ellentételezés fejében vállalta, hogy a bemutatógépjárműveket papíron megveszi, és B részére továbbértékesíti. Ehhez S a GmbH-nak kitöltetlen számlákat adott, amelyeket S nevében ez utóbbi állított ki B részére a bemutatógépjárművek szállításával összefüggésben. Ezt követően S az 1994. július–szeptemberre vonatkozó HÉA-bevallásaiban levonásba helyezte a GmbH által neki kiszámlázott előzetesen felszámított 152 730 DM adót.
13. Az 1994 októberében lefolytatott különleges ellenőrzését követően az alperes elutasította,

hogyan levonja az elzárólagosan megfizetett HÉÁ-t, azon indoklással, hogy S csak formálisan, strómanként kapcsolódott be az ügyletbe. Amikor erről a felperes – aki az ügyletet addig belföldi termékértékesítésként kezelte – értesült, 1994. november 25-én törölte a könyvelés vonatkozó részeit, és az érintett bevételeket „Közösségen belüli mentesített értékesítések” jogcímen könyvelte el. Ennek megfelelően tüntette fel az ügyletet az 1994. november hónapra vonatkozó elzárólagos HÉÁ-bevallásában.

14. Az 1994. évre vonatkozó HÉÁ-t érintő 1998. február 12-i módosító adókiegészítési értesítésben a Finanzamt 1 018 200 DM-mel megemelte a felperes adóköteles forgalmát. A felperestől megtagadták a B-nek szállított gépjárművek adómentességét arra hivatkozással, hogy az elírt bizonylatokat nem állította ki folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követően azonnal.

15. Az ez ellen benyújtott panasz és kereset eredménytelen volt. A felülvizsgálati eljárásban a felperes az 1998-as módosító adókiegészítési értesítés megváltoztatását kéri az 1 018 200 DM összegű ügylet adómentesnek nyilvánításával. Indoklásképpen lényegében arra hivatkozik, hogy bár az S-nél lefolytatott vizsgálat kezdetekor még nem álltak rendelkezésre a GmbH által B-nek kiállított számlák, a GmbH könyveléséből és a bankszámlamozgásokból egyértelműen kitűnik, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt B részére.

16. A Bundesfinanzhof mindezek alapján elzárólagos döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Az adóhatóság megtagadhatja-e kizárólag azzal az indokkal a kétségkívül megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentesítését, hogy az adóalany nem időben nyújtotta be az e tekintetben elírt számviteli bizonylatot?

2. Függ-e attól a kérdésre adandó válasz, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt?”

#### **IV – A jogkérdésről**

17. Első kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének megtagadásához vezethet-e önmagában az, ha az adófizetésre kötelezett nem tesz eleget valamely alaki előírásnak, esetünkben annak, hogy a számviteli bizonylatokat időben ki kell állítani. A második kérdés továbbmegy, és arra vonatkozik, hogy a konkrét ügyben esetleg figyelembe kell-e venni az adómentesség megítélése vagy megtagadása kérdésében hozott határozat meghozatala során egy további materiális körülményt, nevezetesen azt, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt. A második kérdés tehát az első kérdés konkretizálását jelenti, és ezért szorosan összefügg azzal. A Bundesfinanzhof által elterjesztett két kérdést ezért együtt szükséges vizsgálni.

18. A Bundesfinanzhof először is arra kíváncsi, hogy nem ellentétes-e a hatodik irányelvvel a nemzeti adóhatóságok olyan gyakorlata, amelynek értelmében a – kétségkívül megtörtént – Közösségen belüli termékértékesítés számviteli bizonylatának megkésetttsége önmagában az adómentesség megtagadásához vezet.

19. A Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének elvét a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése írja elő. A Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességének hátterében az áll, hogy a közösségi forgalmi adózásra alkalmazandó átmeneti rendszer fennállása alatt a hozzáadottértékadó fogyasztási adóként továbbra is abban a tagállamban kell beszedni, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül (a rendeltetési hely elve). A kétféle adóztatás elkerülése érdekében ezért az adóköteles Közösségen belüli

termékbeszerzésnek megfelel? Közösségen belüli termékértékesítést a származási országban mentesíteni kell az adó alól.(5)

20. A hatodik irányelv ugyanakkor semmilyen különleges el?írást nem tartalmaz az adóalanyra nézve a Közösségen belüli termékértékesítés bizonyítása vonatkozásában.(6) A 22. cikk csak néhány általános kötelezettségeket állapít meg az adóalanyok számára a számvitelre, a számlakiállításra, valamint az adóbevallásra vonatkozóan. Egyébként a 22. cikk (8) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy „más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelel? behajtása és az adókijátszás megakadályozása érdekében”.

21. A 28c. cikk A. része értelmében a tagállamok a Közösségen belüli termékértékesítést „mindazon feltételekre is figyelemmel” mentesítik, „amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következ?kben meghatározott mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását.”

22. A 28c. cikk A. része és a 22. cikk (8) bekezdése tehát csak célokat fogalmaz meg, és a tagállamokra bízva a HÉA alól mentesített helyzetek fennállásának bizonyítására vonatkozó el?írások közelebbi meghatározását.

23. Mindennek háttérében az áll, hogy a hatodik irányelvnek nem célja a tagállamok HÉA?rendszereinek teljes harmonizálása. A cél sokkal inkább „egységes adóalap meghatározása volt, amely biztosítja a rendszer semlegességét”.(7) Amint azt a Bíróság a BP Soupergaz ügyben hozott ítéletében megállapította, a tagállamok „viszonylag széles mozgástérrel rendelkeznek a hatodik irányelv egyes rendelkezéseinek átültetése kapcsán”.(8) Fenelly f?tanácsnok mindehhez azt f?zte hozzá a Molenheide? és a Schmeink & Cofreth ügyre vonatkozó indítványában, hogy általánosságban elmondható, hogy „a tagállamok felel?ssége a teljes HÉA?rendszer m?ködtetése”.(9)

24. A HÉA?rendszer rendelkezéseinek végrehajtására szolgáló intézkedések elfogadásakor a tagállamoknak a hatodik irányelv 28c. cikkének A. részében és 22. cikkének (8) bekezdésében meghatározott célkit?zések mellett figyelemmel kell lenniük az arányosság elvére. A Bíróság a Halifax?ügyben hozott ítéletében újfent megállapította, hogy „azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehet?ségük van elfogadni a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem haladhatják meg az e célok eléréshez szükséges mértéket”.(10)

25. Ugyanezen ítélet ezt követ?en azt állapítja meg, hogy e tagállami intézkedéseket „nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi”.(11) A semlegesség veszélyeztetését jelentené az ügylet kett?s adóztatása oly módon, hogy attól mint Közösségen belüli termékértékesítést?l megtagadják a mentességet, ugyanakkor Közösségen belüli beszerzésként magadóztatják.(12)

26. Az arányosság elvének konkrét alkalmazása a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, amelynek meg kell vizsgálnia, hogy a nemzeti intézkedések összeegyeztethet?k-e a közösségi joggal. A Bíróság ugyanakkor megadhatja a közösségi jog értelmezésével kapcsolatos valamennyi olyan tényez?t, amely alapján a nemzeti bíróság az összeegyeztethet?ség kérdését el tudja bírálni az el?tte folyamatban lév? eljárásban hozott ítéletében.(13)

27. A német jog az UStDV 17a. és 17c. §-ában úgy rendelkezik, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés fennállása feltételeinek „egyértelm?en és könnyedén ellen?rizhet?en” ki kell t?nnie a bizonylatokból, illetve a könyvelésb?l. A UStDV 13. § (1) bekezdésének második

mondatát, amely a harmadik országba irányuló termékértékesítés igazolására vonatkozó feltételeket határozza meg az UStDV 17a. és 17c. §-ával azonos megfogalmazással, a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlata értelmében úgy kell értelmezni, hogy a könyvelést „folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követően azonnal” naprakésszé kell tenni.

28. A jelen ügyben a felperes 1994 júliusában, augusztusában és szeptemberében eredetileg adóköteles belföldi termékértékesítésként könyvelte el a megvalósult ügyleteket. 1994 novemberében, vagyis mintegy két hónappal az utolsó ügyletet követően írták át azokat a könyvelésben adómentes Közösségen belüli termékértékesítésre, és tüntették fel ennek megfelelően az 1994. november hónapra vonatkozó elzetes HÉA-bevallásában. Arra hivatkozva, hogy az adómentesítéshez elírt bizonylatok nem kerültek kiállításra folyamatosan, és az ügyletek teljesítését követően azonnal, a Finanzamt megtagadta a felperestől az adómentességet, annak ellenére, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés fennállása kétségkívül megállapítható volt.

29. A német kormány álláspontja szerint a nemzeti jog által elírt, a számviteli bizonylatok általi bizonyításra vonatkozó követelmények eleget tesznek az arányosság elvének. E követelmények nem kérdőjelezik meg automatikusan a HÉA alóli mentességre való jogosultságot a Közösségen belüli értékesítés esetében. Az UStDV 17a. és azt követő §-aiban meghatározott számviteli bizonylatolási kötelezettség a hatodik irányelv 28c. cikke A. részében kifejezetten említett célhoz igazodik, nevezetesen a rendszeres és egyszeres levonáshoz, valamint az adókijátszás elleni küzdelemhez. A szövetségi kormány álláspontja szerint az UStDV 17a–17c. §-a szükséges is e célok eléréséhez, különösen a „körhinta” jellegű adókijátszás megakadályozásához. E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy Közösségen belüli termékértékesítésről van-e szó, vagy sem.

30. E tekintetben meg kell állapítani, hogy jelen eljárás tárgya nem az irányelv rendelkezéseinek értelmezése magukkal az UStDV 17a–17c. §-ában foglalt elírásokkal összefüggésben. Sokkal inkább az e rendelkezések alkalmazásából eredő ítélkezési és közigazgatási gyakorlat kérdéses, amelyek értelmében a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó számviteli bizonylatokat „folyamatosan és azonnal” ki kell állítani.

31. A hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdéséből és 28c. cikkének A. részéből kiderül, hogy a tagállamok a rendszeres adófizetés biztosítása és az adókijátszás megakadályozása érdekében jogszerűen követelnek meg naprakész bizonylatokat.<sup>(14)</sup> A tagállamok az adóbevételvesztés veszélye ellen megfelelően védekezhetnek, így megtehetik, hogy az adókikerülés vagy a „körhinta” jellegű adókijátszás elkerülése érdekében alaki követelményeket írnak elő, ideértve a határidőket is.

32. Felmerülhet az a kérdés, hogy előírhatók-e konkrét törvényi határidők a számviteli bizonylatolás tekintetében úgy, hogy az egyszerre szolgálja a hatékony adóbeszedést és a jogbiztonságot.

33. Valójában a szóban forgó nemzeti szabályozás semmilyen konkrét határidőt nem állapít meg. Az UStDV 17a–17c. §-a csak általánosságban írja elő, hogy a számviteli bizonylatokból és a könyvelésből „egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően” ki kell tennie, hogy fennállnak a mentesítés feltételei. További értelmezésre szorul még az e fogalmakat értelmező ítélkezési gyakorlat is, amely szerint e fordulat időbeli kötelezettséget jelent, és a megkívánt bizonylatokat „folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követően azonnal” ki kell állítani.

34. Ez már önmagában is problematikus a közösségi jog által is elismert jogbiztonság elve szempontjából, amely elvre a tagállamoknak a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az irányelvek átültetése során figyelemmel kell lenniük.(15) Ezen túlmenően a Bíróság a Halifax-ügyben hozott ítéletében hangsúlyozta, hogy a jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén.(16)

35. Másrészt alapvetően még konkrét határidők elírása esetén is lehetvé kell tenni a Közösségen belüli termékértékesítésként való minősítés utólagos megváltozásának figyelembevételét. Az ilyen javítások ugyanis egyes esetekben olyan okokból is szükségessé válhatnak, amelyekért az adózó nem felelős. Az ilyen korrekciók nem feltétlenül nehezítik meg vagy veszélyeztetik az adó beszedését. Különösen rövid határidők esetében rendkívüli körülmények, kiigazításra szoruló helyzetek és hasonló rendelkezések biztosíthatnák, hogy kivételes esetekben a ténylegesen megvalósult Közösségen belüli termékértékesítés a könyvelés későbbi módosulása esetén is elismerhető legyen ilyenként.

36. A rendkívüli körülmények figyelembevételére vonatkozó lehetőség hiánya túlzott mértékben korlátozná az adómentességre való jogosultságot, amelyet a hatodik irányelv a Közösségen belüli termékértékesítés tekintetében az adósemlegesség elvének figyelembevétele érdekében ír elő. Még a Közösségen belüli termékértékesítésként való elkészített minősítés esetében is érvényes Fenelly tanácsnok megállapítása a meg nem történt ügyletek számláin helytelenül feltüntetett hozzáadottértékadó helyesbítésének lehetőségéről, amely szerint „összeegyeztethetetlen volna az adósemlegesség elvével, ha a nemzeti jog nem biztosítana lehetőséget a helyesbítésre.”(17)

37. Mivel a szabályozás sem konkrét határidőkről, sem az utólagos helyesbítés lehetőségéről nem rendelkezik, az UStDV 17a. és 17c. §-ának alkalmazása során esetről esetre kell megvizsgálni, hogy a termékértékesítésre vonatkozó minősítés utólagos megváltoztatásának tilalma arányos-e.

38. E tekintetben – amint azt a Bizottság joggal veti fel – először is azt kell megvizsgálni, hogy ténylegesen megvalósult-e Közösségen belüli termékértékesítés. Arra az esetre ugyanis, ha megvalósult, a hatodik irányelv fűszabályként adómenteséget ír elő, míg ha nem, fűszabályként adózni kell. Ezzel összhangban állapította meg a Bíróság a Transport Service NV ügyben, hogy „a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapeljárásban szereplő termékértékesítés megfelel-e ezeknek a feltételeknek, és amennyiben igen, úgy e termékértékesítések után nem kell HÉÁ-t fizetni.”(18) Az irányelv ezen alapvető rendelkezései nem ronthatók le a tagállamok által előírt pusztán alaki követelményekkel. Csak akkor lehet eltérni tőlük, ha az a közösségi jog megfelelő rendelkezéseiben meghatározott célok eléréséhez szükséges. Ezért nem fogadható el a szövetségi kormány álláspontja, amely szerint, ha a számviteli bizonylatokat nem állították ki időben, úgy nincs jelentősége, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés ténylegesen megtörtént-e.

39. Amennyiben bizonyított, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés ténylegesen megtörtént, az adómentesség megtagadására a nemzeti jogban előírt alaki követelmények megsértése okán akkor kerülhet sor, ha ez utóbbiak az irányelv által meghatározott olyan célt szolgálnak, mint amilyen az adóelkerülés megakadályozása vagy az adó pontos megállapítása és beszedése, és különösen a mentességi feltételek helyes és egyértelmű alkalmazása. Ezen túlmenően az alaki követelmények nem léphetnek túl azon a mértéken, amely e célok eléréséhez szükséges.

40. Esetről esetre kell tehát megvizsgálni, hogy a bizonyítás elkésztésége kihatással van-e az adóbeszedés hatékonyságára, vagy az visszavezethető-e olyan manipulációra, amely bármilyen formában az adóbeszedés veszélyeztetéséhez vezethet. A hatodik irányelv 22. cikkének (8)



bekezdésében és 28c. cikkének A. részében kifejezetten említett célok eléréséhez ugyanakkor nem szükséges az, hogy az adómentességet automatikusan megtagadják minden olyan esetben, amikor a számviteli bizonylatokat nem állították ki időben.

41. Amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés megtörténte kétségkívül bizonyítást nyert, de az elírt számviteli bizonylatokat nem állították ki időben, a hatodik irányelv Közösségen belüli termékértékesítések adómentességére vonatkozó alaptételét figyelembe kell venni, és biztosítani kell a mentességet. Az adómentesség megtagadásához – az ítélkezési és az adóigazgatási gyakorlat által megállapított alaki elírás megsértésén túl – olyan további, a hatodik irányelv rendelkezéseiben alapuló indoknak is fenn kell állnia, amely különösen abban áll, hogy a számviteli bizonylatok késedelmes volta miatt az adó pontos megállapítása és beszedése lehetetlenné vagy jelentősen nehezebbé vált.

42. Mindebből azonnal adódik a válasz a második kérdésre is, amellyel az azt elterjesztő bíróság azt tudakolja, a választ befolyásolja-e, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt.

43. A fenti megfontolások alapján e tekintetben is érvényes az, hogy a hatodik irányelvnek a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességére vonatkozó rendelkezéseivel összhangban alapvetően az a kérdés, hogy a számviteli bizonylatok késedelmét mi okozta, és hogy e késedelem milyen khatással van az adó pontos megállapítására és beszedésére. Ezt a kérdést elterjesztő bíróságnak kell a konkrét ügyben megvizsgálnia és megítélnie. Önmagában nem dönt az a tény, hogy az adóalany eredetileg belföldi közvetítőt kívánt bevonni, aminek nyomán nem közvetlenül valósult volna meg a Közösségen belüli termékértékesítés, hanem csak a továbbértékesítés során.

44. Ezt megerősítik azok a megállapítások, amelyeket a Bíróság a Schmeink & Cofreth ügyben hozott ítéletében tett a jogtalanul felszámított HÉA utólagos módosítása kapcsán: „[...] ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételkiesés veszélyét, a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul kiszámlázott adót módosíthassák anélkül, hogy a tagállamok e módosítást a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehetnék függővé.” Amennyiben nyilvánvaló, hogy „a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételkiesés veszélyét, az adó pontos megállapításához és beszedéséhez, valamint az adókijátszás elkerüléséhez nem szükséges, hogy jóhiszeműségét bizonyítsa.”(19)

45. Ez az érvelés alkalmazható arra az esetre is, amikor utólag minősítik a termékértékesítést Közösségen belülinek, és a könyvelést ennek megfelelően módosítják. Ha a Közösségen belüli termékértékesítésként való elismerés azon múlna, hogy az adóalany e minősítést szándékosan vagy nem szándékosan mulasztotta-e el, akkor esetleg még olyan esetekben sem részesülne adómentességben, amikor magatartása végeredményben nem veszélyeztette az adó megállapítását vagy beszedését. Az adómentesség megtagadása így a Közösségen belüli termékértékesítés korábbi eltitkolásának szankciójaként jelentkezne, ami túlmutat az alaki követelmények jogszerű célján.

46. Amint megállapításra került, a nemzeti bíróság feladata, hogy mindezekre figyelemmel és valamennyi releváns körülmény figyelembevételével megítélje a konkrét ügyet. A fent kifejtetteknek megfelelően ennek során különösen azt kell vizsgálnia, hogy az adóbevételkiesés veszélyével járt-e az, hogy a számviteli bizonylatok nem kerültek időben kiállításra.

47. Esetleg jelentőséget lehet tulajdonítani annak a körülménynek, hogy az ügylet utólagos ellenőrzése annál nehezebb, minél régebben történt. Minél rövidebb határidőket határoznak meg azonban, annál fontosabb annak biztosítása, hogy az utólagos módosítást figyelembe lehessen venni. Az egyes konkrét ügyek vizsgálata során ezenkívül figyelemmel lehet lenni arra, hogy az

adózó maga mennyiben felelős a számviteli bizonylatok késedelmes voltaért.

48. Az el?ttünk fekv? ügy sajátossága az, hogy a stróman közbeiktatásával elképzelt konstrukció célja nem az adókiátszás volt, hanem a jutalék megszerzése.(20) A tipikus esettel ellentétben itt nem valójában meg nem történt Közösségen belüli termékértékesítést könyveltek el,(21) hanem – adójogi szempontból nem releváns okokból – az ilyen ügylet megtörténtét titkolták el. Az ügylet egészét tekintve a stróman bevonása semmilyen kihatással nem járt volna az adóbevételek nagyságára. A Közösségen belüli termékértékesítést egyszer?en csak a GmbH-tól S-hez telepítették volna, amely azután levonásba helyezhette volna az el?zetesen felszámított adót, és hivatkozhatott volna a Közösségen belüli termékértékesítés mentességére.

49. A számviteli bizonylatok kiállításának késedelmével összefügg? esetleges felel?sséggel kapcsolatban ezen túlmen?en azt is meg kellene vizsgálni, hogy a felperesnek mennyire kellett volna tisztában lennie azzal, hogy S bekapcsolását az ügyletbe az adóhatóság fiktívnek, S-t pedig strómannak fogja min?síteni. Önmagában ugyanis az a tény, hogy a termékértékesítés tárgyát S nem maga szállította el B-nek, vagy hogy a felperes a számlákat S nevében állította ki, nem zárja ki, hogy egy ilyen „mesterséges” konstrukciót adóköteles ügyletnek lehessen min?síteni. A Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében annak megítélése, hogy adóköteles ügyletre került-e sor, kizárólag objektív kritériumokon alapulhat. A termékértékesítés adójogi besorolása szempontjából ezzel szemben nem játszik szerepet sem az adóalany szándéka, sem a termékértékesítés célja.(22)

50. Az els? kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes az olyan tagállami adóigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében kizárólag azért tagadják meg a kétségkívül megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, mert az adóalany az erre el?írt számviteli bizonylatokat nem állította ki folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követ?en azonnal.

51. E tekintetben nem dönt? önmagában az, hogy az adóalany a Közösségen belüli termékértékesítést belföldi stróman bevonásával az értékesítési lánc kés?bbi ügyletéhez kívánta telepíteni, és hogy az adóhatóság nem fogadta el a közvetít? bevonását, mivel azt fiktív ügyletnek min?sítette (második kérdés). Amennyiben a tagállam nem írt el? törvényes határid?t a számviteli bizonylatok kiállítására, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét elbíráló határozat meghozatalakor a konkrét ügy valamennyi körülményére figyelemmel kell lenni. E tekintetben egyrészt az dönt?, hogy az adóalany milyen felel?sséget visel a számviteli bizonylatok kiállításának késedelmével összefüggésben, másrészt hogy az adóbevétel?kiesés veszélyével járt-e az, hogy a számviteli bizonylatok nem kerültek időben kiállításra.

## V – Véggkövetkeztetések

52. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof kérdéseire a következőképpen válaszoljon:

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel ellentétes az olyan tagállami adóigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében kizárólag azért tagadják meg a kétségkívül megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, mert az adóalany az erre el?írt számviteli bizonylatokat nem állította ki folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követ?en azonnal.

2. Amennyiben a tagállam nem írt el? törvényes határid?t a számviteli bizonylatok kiállítására, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét elbíráló határozat meghozatalakor a konkrét ügy valamennyi körülményére figyelemmel kell lenni. E tekintetben egyrészt az dönt?,

hogyan az adóalany milyen felelősséget visel a számviteli bizonylatok kiállításának késedelmével összefüggésben, másrészt hogy az adóbevétel kiesés veszélyével jár-e az, hogy a számviteli bizonylatok nem kerültek időben kiállításra.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Az 1992. december 14-én 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-én 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló 1991. december 16-én 90/269/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

4 – Lásd a hatodik irányelvnek a 91/680/EGK irányelvvel beillesztett és a 92/111 irányelvvel módosított 28h. cikkét.

5 – A C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I/3227. o.) 29. pontja és az ugyanezen ügyre vonatkozó, 2005. november 10-én indítványom 24–25. pontja. Lásd még a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben ismertetett indítványom 29. pontját.

6 – Lásd még ebben az értelemben a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés (EBHT 2004., I/1991. o.) 27. és 28. pontját, és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/1609. o.) 90. és 91. pontját.

7 – 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.) 42. pontja.

8 – A C-62/93. sz. ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I/1883. o.) 34. pontja.

9 – A zott Molenheide és társai egyesített ügyekre vonatkozó, 1997. március 20-án indítvány 41. pontja, és a C-454/98. sz. Schmeink & Cofreth ügyre vonatkozó 2000. április 13-án indítvány (2000. szeptember 19-én ítélet, EBHT 2000., I/6973. o.) 18. pontja.

10 – A nt. Eben az értelemben lásd szintén az elzözetesen felszámított hozzáadottértékadó levonásának jogára vonatkozóan a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját, és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrija és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I/1577. o.) 52. pontját, mint a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése vonatkozásában a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/4191. o.) 29. pontját.

11 – A fentott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontja.

12 – Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint az ezen ügyre vonatkozó indítványom 24. és 25. pontját.

13 – Lásd többek között a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I/4165. o.) 19. pontját, és a fent hivatkozott és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 49. pontját.

14 – Lásd a fent hivatkozott s társai ügyben hozott ítélet 52. pontját.

15 – A fent hivatkozott f Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 29. pontja.

16 – A nt.

17 – A fent hivatkozott Cofreth ügyben elterjesztett indítvány 20. pontja.

18 – A fent hivatkozott rvice ügyben hozott végzés 19. pontja.

19 – . és 60. pont.

20 – Ez a jutalék a forgalmazói szerződés alapján nem járt volna, ugyanakkor nem világos, hogy a szerződés e rendelkezései a vizsgált időszakban megfeleltek-e a versenyjogi szabályoknak.

21 – Lásd az ilyen konstelláció vonatkozásában a fent hivatkozott rsai ügyben ismertetett indítványt.

22 – Lásd a fent hivatkozott ársai ügyben hozott ítélet 56–60. pontját, 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. és 45. 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.