

Downloaded via the EU tax law app / web

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2014. szeptember 11.(1)

C?131/13., C?163/13. és C?164/13. sz. egyesített ügyek

Staatssecretaris van Financiën (C?131/13)

kontra

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof

és

Turbu.com BV (C?163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C?164/13)

kontra

Staatssecretaris van Financiën

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

„Héa – A tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozó átmeneti szabályok – Az Európai Unión belül feladott vagy szállított termékek – Az érkezés helye szerinti tagállamban elkövetett csalás – A csalás figyelembevétele a feladás helye szerinti tagállamban – Mentesség”

Bevezetés

1. Egy az Európai Bizottság kezdeményezésére végzett újabb kelet? tanulmány szerint a tagállamokban 2011?ben 193 milliárd euróra emelkedett a hozzáadottérték?adóból (a továbbiakban: héa vagy adó) származó bevételek kiesésének mértéke, amely az esedékes bevételek 18%?ának és a bruttó hazai termék (GDP) 1,5%?ának felel meg.(2) Bár e bevételkiesésnek több oka van, az egyik f? okot a csalás jelenti. Nem meglep? tehát, hogy a héacsalás elleni küzdelem különösen fontos feladattá válik a nemzeti hatóságok és bíróságok számára. Ez a problémakör egy ideje a Bíróság ítélezési gyakorlatában is egyre nagyobb helyet foglal el.

2. A tagállamok közötti kereskedelem adóztatásának rendszere különösen alkalmas területet jelent a csalás számára, amelynek m?ködésmódja abban áll, hogy a héa mechanizmusait arra használják fel, hogy adólevonások, adómentességek és adóvisszatérítések formájában jogosulatlan el?nyökre tegyenek szert. A közelmúltban a Bíróság több ítéletében foglalkozott ezzel a problémával. A jelen egyesített ügyek alkalmat kínálnak ezen ítélezési gyakorlat

továbbfejlesztésére és kiegészítésére. A Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) valójában az ilyen típusú csalás esetén és a nemzeti jogban a tagállami hatóságok és bíróságok hatáskörére és kötelezettségeire vonatkozó kifejezett rendelkezések hiányában az e hatáskör és kötelezettségek terjedelmére vonatkozó kérdéseket tesz fel.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. Az elzeteresen megfizetett adó levonásához való jog a hía m?ködésének egyik alapvet? mechanizmusát jelenti. Az alapeljárás tényállása idején ezt a jogot az 1995. április 10?i 95/7/EK tanácsi irányelvvel(3) 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(4) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének az ugyanezen irányelv 28f. cikkéb?l ered? szövege rögzítette. E cikk (2) bekezdése c) és d) pontjának, valamint (3) bekezdése b) pontjának szövege a következ?:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [hía], 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 fizetend? [hía].

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték?adó 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 különböző tagállamok adóalanyai közötti termékértékesítésre alkalmazandó rendszer azon az elven alapul, hogy a termékértékesítés helye szerinti tagállamban adómentesség áll fenn (ezt Közösségen belüli termékértékesítésnek nevezik), fenntartva az elzártesen felszámított adó levonásához való jogot, az adónak a termékbeszerzés helye szerinti tagállamban történő kivetésével, az ebben a tagállamban érvényes adókulcs alkalmazásával (ezt Közösségen belüli termékbeszerzésnek nevezik). Ezt a fajta adómentességet néha „0%-os adókulcs alkalmazásának” nevezik. Ezt meg kell különböztetni a „klasszikus” adómentességtől, amely nem biztosít jogot a levonáshoz. Ez utóbbi típusú mentesség azzal a hatással jár, hogy kivonja az ügyletet a héarendszer alkalmazási köréből. A Közösségen belüli termékértékesítések adómentessége esetében nem ez a helyzet, mivel ez csupán áthelyezi az adóztatási jogkört a termékértékesítés helye szerinti tagállamtól a termékbeszerzés helye szerinti tagállamhoz, ugyanakkor azonban az ügylet a héarendszer hatálya alatt marad. Csak ebben az összefüggésben lehet „adómentességhez való jogról” beszélni. Egyébiránt, mivel a Közösségen belüli termékbeszerzés azonnal biztosítja a levonáshoz való jogot, az e beszerzés után fizetendő adó összege nulla (fordított adózás). A vevőt csak adóköteles értékesítés teljesítése után terheli az ezen értékesítés után felszámított adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség. Ezek a szabályok többek között a hatodik irányelv 28a., 28b. és 28c. cikkéből következnek.

5. Így a hatodik irányelv 28a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következők szintén hozzáadottértékadó alá tartoznak:

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

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították [helyesen: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyon felett, amelyet az eladó vagy a vevő, vagy a nevükben más személy a vevő részére olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították].

[...]”

6. Az említett irányelv 28b. cikkének A. része szerint:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor találhatók.

(2) Az (1) bekezdés sérelme nélkül, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a [híradóazonosítószámot] kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve, ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles volt.

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

Az első albekezdés alkalmazásában a Közösségen belüli termékbeszerzéseket úgy kell tekinteni, mint amelyek után az (1) bekezdésben foglaltaknak megfelelően megtörtént az adófizetés, amennyiben a következő feltételek teljesültek:

- a beszerző 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.”

7. A hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja elírja:

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

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

A holland jog

8. A hatodik irányelv fenti rendelkezéseit a holland jogba az 1968. június 28-ai wet op de omzetbelasting(5) (a forgalmi adóról szóló törvény) 9., 15., 17b. és 30. cikke ültette át.

9. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a holland jogban nincs olyan kifejezett rendelkezés, amely az adólevonáshoz, az adómentességhez vagy az adóvisszatérítéshez való jogot ahhoz a feltételhez kötné, hogy az ügylet nem képezi olyan adócsalás részét, amelyről az adóalany tudott vagy tudnia kellett volna.

Az alapeljárás tényállása, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és az eljárás menete

10. A Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (a továbbiakban: Italmoda), amely a holland jog szerint alapított társaság, cip?ket forgalmaz. Az alapeljárás tényállásának idején, azaz 1999 és 2000 között 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 holland héa?azonosítószáma alapján vásárolta meg (a beszerzés a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése értelmében az azonosítószám szerinti államban héaköteles), azonban azokat Németországból közvetlenül Olaszországba szállította.

11. A Hollandiában beszerzett termékeket illet?en az Italmoda benyújtotta a szükséges bevallásokat, és héabevallásai után levonta az el?zetesen felszámított adót. Ezzel szemben a Németországból származó termékek esetében az Italmoda Németországban nem vallotta be a Közösségen belüli termékértékesítést, és Hollandiában sem vallotta be a Közösségen belüli termékbeszerzést annak ellenére, hogy ez az ügylet Németországban adómentességben részesült. Olaszországban a vev?k e Közösségen belüli termékbeszerzések egyikét sem vallották be és a héát sem fizették meg. Az olasz adóhatóságok a fizetend? adó beszedése iránt eljárást indítottak, és az említett vev?kt?l megtagadták a levonáshoz való jogot.

12. A holland adóhatóságok, mivel úgy vélték, hogy az Italmoda szándékosan a héa Olaszországban történ? kikerülésére irányuló csalásban vett rész, megtagadták t?le az e tagállamba irányuló Közösségen belüli termékértékesítés után az adómentességhez való jogot, az el?zetesen felszámított adó levonásához való jogot, valamint a Németországból származó áruk után fizetett adó visszatérítéséhez való jogot, és ezért az Italmodával szemben három utólagos adómegállapításról szóló határozatot hoztak. Az Italmoda e határozatokkal szemben benyújtott keresetének els?fokon helyt adott a Rechtbank te Haarlem (haarlemi els?fokú bíróság), amely az adóhatóságokat újbóli határozathozatalra kötelezte. Azonban az Italmoda fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) el?tt. E bíróság 2011. május 12?i ítéletében hatályon kívül helyezte a Rechtbank te Haarlem ítéletét, valamint az utólagos adómegállapításról szóló határozatokat.

13. A Staatsecretaris van Financiën felülvizsgálati kérelmet terjesztett el? a kérdést el?terjeszt? bírósághoz ezen ítélettel szemben. A Hoge Raad der Nederlanden ilyen körülmények között a következ? kérdéseket terjesztette el? el?zetes döntéshozatalra:

„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 terhel? héa levonásához való jog alkalmazását, amelyeket a vásárlást követ?en másik tagállamba adnak fel, vagy a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdése második mondatának alkalmazásából ered? héa?visszatérítést, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy kikerülték az érintett termékeket terhel? adót, az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy részt vett e csalásban, és a nemzeti jog nem írja el? a mentesség, az adólevonási jog vagy a visszatérítés e körülmények közötti megtagadását?

2) Az el?z? kérdésre adandó igenl? válasz esetén akkor is meg kell?e tagadni az említett adómentességet, adólevonást vagy visszatérítést, ha a héacsalást valamely másik (a termékek feladási helye szerinti tagállamtól eltér?) 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 héacsatlásra irányulnak, és az adóalany erről tudott vagy tudnia kellett volna?”

A C-163/13. sz. ügy

14. A Turbu.com BV (a továbbiakban: Turbu.com), amely a holland jog szerint alapított társaság, számítástechnikai és távközlési eszközök, valamint szoftverek nagykereskedelmével foglalkozik. A 2001 augusztusa és decembere közötti időszakban a Turbu.com mobiltelefonokra vonatkozóan több Közösségen belüli termékértékesítést végzett, amelyek során alkalmazta az előírt mentességet és levonta az előzetesen felszámított adót. Az adóhatóságok egy vizsgálata nyomán a Turbu.com igazgatójával szemben 2005-ben büntetőítélet született okirathamisítás, valamint hiányos és téves adóbevallás benyújtása miatt.

15. E vizsgálat során az adóhatóságok úgy ítélték meg, hogy a Turbu.com tévesen alkalmazta a mentességet az említett termékértékesítésekre, és utólagos adómegállapításról szóló határozatot hoztak vele szemben. Az érintett társaság által benyújtott kereset nyomán e határozatot elsőfokon a Rechtbank te Breda (bredai elsőfokú bíróság), majd fellebbezés nyomán 2011. február 25-i ítéletében a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch-i fellebbviteli bíróság) helyben hagyta.

16. A Turbu.com ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz. A Hoge Raad ilyen körülmények között a következő kérdést terjesztette elő előzetes döntéshozatalra:

„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

17. A Turbu.com Mobile Phones BV (a továbbiakban: TMP), amely a holland jog szerint alapított társaság, mobiltelefonok kereskedelmével foglalkozik. 2003 júliusában mobiltelefonokra vonatkozó Közösségen belüli termékértékesítéseket teljesített, amelyek során alkalmazta az előírt adómentességet, és az ugyanezen telefonok hollandiai illetőségű vállalkozásoktól történő beszerzése címén kérte az előzetesen megfizetett adó visszatérítését. A holland adóhatóságok, mivel több szabálytalanságot állapítottak meg a TMP által benyújtott adóbevallásokban mind az adóköteles ügyletek, mind az említett Közösségen belüli termékértékesítések tekintetében, megtagadták a visszatérítést. Ezt a határozatot a Rechtbank te Breda megsemmisítette, annak ítéletét viszont a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch 2011. február 25-i ítéletével hatályon kívül helyezte.

18. A TMP ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett el? a kérdést el?terjeszt? bírósághoz. A Hoge Raad der Nederlanden ilyen körülmények között a következ? kérdést terjesztette el? el?zetes döntéshozatalra:

„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 el? az adólevonási jog e körülmények közötti megtagadását?”

A Bíróság el?tti eljárás

19. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmeket 2013. március 18-án (C-131/13.), illetve április 2-án (C-163/13. és C-164/13.) nyújtották be a Bíróság Hivatalához. A Bíróság elnöke 2013. április 25-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a három ügyet. Az Italmoda, a Turbu.com és a TMP, a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket. A 2014. június 5-i tárgyaláson az Italmoda, a Turbu.com, a TMP, a holland és az olasz kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság képviseltette magát.

Értékelés

Az elfogadhatóságról

A C-131/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdés?

20. Az Italmoda kétségbe vonja a C-131/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdés elfogadhatóságát, mivel véleménye szerint nemzeti jogi kérdés?l van szó.

21. Kétségtelen, hogy a nemzeti jog értelmezése és alkalmazása a nemzeti bíróságok feladata. Ugyanakkor a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdése a tagállami hatóságok és bíróságok azon hatáskörének és kötelezettségeinek terjedelmére vonatkozik, amelyek a héalevonás, a héamentesség és a héa?visszatérítés tekintetében az uniós jog rendelkezéseib?l erednek. Az Italmoda állítása tehát megalapozatlan.

A C-131/13. sz. ügyben el?terjesztett második kérdés?

22. A Bizottság kétségbe vonja a C-131/13. sz. ügyben el?terjesztett második kérdés elfogadhatóságát. Véleménye szerint e kérdés azon a feltételezésen alapul, hogy az adóalany az ?t a termékértékesítés helye szerinti tagállam adóhatóságának tájékoztatása tekintetében terhel? valamennyi kötelezettségnek megfelelően eleget tett, az alapeljárásban azonban nem ez a helyzet.

23. Ugyanakkor, amint azt az alábbiakban bemutatom, a Közösségen belüli termékértékesítés keretében megvalósított héacsalás esetén az a tény, hogy az e csalásban részt vev? adóalany a termékértékesítés helye szerinti tagállamban valamennyi kötelezettségét megfelelően teljesítette, nem feltétlenül releváns az ezen adó levonásához, az adómentességhez vagy az ezen adó visszatérítéséhez való joga értékelése szempontjából. Véleményem szerint ezért a C-131/13. sz. ügyben el?terjesztett második kérdés elfogadható.

A C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek

24. A Bizottság szerint a C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben el?terjesztett el?zetes

döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatatlanok, mivel az alapeljárások ténybeli és jogi körülményeit még nem határozták meg, és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések hipotetikus jellegűek.

25. Igaz, 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.(6) A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az eljárás mely szakaszában terjessze kérdéseit elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé.(7) A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által elzetes döntéshozatal iránt elterjesztett kérelmet, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.(8)

26. E tekintetben megállapítom, hogy a C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek szerint a kérdést elterjesztő bíróság az összes felülvizsgálati jogalapot megalapozottnak ítélte, akár amiatt, hogy az állított tényeket nem bizonyították, akár a megtámadott ítélet hiányos indokolása miatt. Így a C-163/13. sz. ügyben a kérdést elterjesztő bíróság szerint nem nyert bizonyítást, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésre, amelynek tekintetében az adómentességet kérték, ténylegesen sor került. A kérdést elterjesztő bíróság szintén megalapozottnak találta azt a jogalapot, amellyel a Turbu.com vitatta, hogy szándékosan vett volna részt héacsalásban. A C-164/13. sz. ügyben a kérdést elterjesztő bíróság szerint még a csalás fennállását sem bizonyították a jogilag megkövetelt módon, és a TMP ilyen csalásban való részvételét az adóhatóság másodfokon nem vetette fel.

27. A Turbu.com és a TMP képviselője a tárgyaláson megerősítette, hogy az e két ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések relevánsak, mivel a Bíróság nemleges válasza esetén a kérdést elterjesztő bíróság megsemmisíthetné az utólagos adómegállapításról szóló határozatokat, anélkül hogy az ügyeket visszautalná a másodfokú bíróság elé. Ugyanakkor véleményem szerint nem ez a kérdést elterjesztő bíróság szándéka. E két ügyben az alapeljárás felperesei által elterjesztett felülvizsgálati jogalapok egyáltalán nem az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekben felvetett problémára, vagyis a nemzeti bíróságok azon esetleges hatáskörére vonatkoznak, hogy azok megtagadják-e az adóalanyoktól a levonáshoz vagy a mentességhez való jogot. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések csak abban az esetben válnának relevánssá, ha „az elzetes döntéshozatalra elterjesztést követően úgy tűnne”(9) (a másodfokú bíróság számára), hogy csalásra került sor, és arról az alapeljárás felperesei tudtak vagy nekik arról tudniuk kellett volna.

28. Először is tehát úgy vélem, hogy a C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben elterjesztett kérdések hipotetikus jellegűek. Másodsorban megállapítom, hogy a két alapeljárásban a tényállásokat még nem állapították meg, és azok továbbra is vitatottak. Megjegyzendő, hogy itt nem olyan tényekről van szó, amelyek egyszerűen szemléltetnék a jog szabályainak alkalmazását, hanem olyan tényekről, mint a csalás fennállása, valamely termékértékesítés valós vagy fiktív jellege, vagy az adóalanynak az e csalásban való szándékos részvétele. Márpedig e ténybeli körülmények meghatározóak a nemzeti szervek arra vonatkozó hatáskörének értékelése szempontjából, hogy megtagadják az adóalanyoktól a közös héarendszerből eredő különböző jogokat. Véleményem szerint ezért ebben a két ügyben nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli elemek, amelyek ahhoz szükségesek, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.

29. E tekintetben hozzá kell tenni, hogy a héa összetett mechanizmusa keretében az adó

megfizetése, levonása és az adómentesség gyakran nem valós pénzügyi ügyleteknek, hanem pusztán számviteli dokumentumoknak felel meg. Márpedig a vállalkozások nem rendelkeznek elegendő forrással ahhoz, hogy váratlan adófizetésekkel megbirkózzanak. A levonáshoz való jog megtagadása tehát komoly pénzügyi nehézséget jelenthet egy vállalkozás számára, és akár a fizetések felfüggesztéséhez is vezethet. Ezért alapvető jelentőséggel bír, hogy az adóhatóságok és a bíróságok az ilyen megtagadást kimondó határozatokat az adóalanyok a csalásban való szándékos részvételét alátámasztó bizonyítékok és ténykörülmények alapján hozzák meg. A héarendszerből eredő jogokat nem lehet pusztán gyanú vagy vélelmek alapján megtagadni, majd az adóalany feladatává tenni, hogy jóhiszeműségét bizonyítsa.

30. Ezen okokból véleményem szerint a Bíróságnak elfogadhatatlannak kell nyilvánítania a C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmeket. Gyakorlati szempontból, mivel a C-131/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdés magában foglalja az e két ügyben előterjesztett kérdéseket, amennyiben kiderülne, hogy az e kérdésekre adandó válasz hasznos a kérdést előterjesztő bíróság, vagy, ami még valószínűbb, a másodfokú bíróság számára, az könnyen levezethető lesz az ugyanabban az ítéletben a C-131/13. sz. ügyben adott válaszból.

A C-131/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

Az „eltérnt kereskedő” típusú csalás

31. El kell ismerni, hogy a héarendszer viszonylag összetett. Ez az összetettség előnyökkel jár – minden termék és szolgáltatás adóztatása, a teljes adósemlegesség a vállalkozások számára, és a viszonylag könnyű behajtás az adóhatóságok számára, mivel a munka nagy részét maguk az adóalanyok végzik el. Ugyanakkor e rendszer megfelelő működéséhez a kereskedő jóhiszeműsége szükséges. Az érem másik oldala ugyanis az, hogy e rendszer összetettsége megkönnyíti a rendszer saját mechanizmusainak felhasználásán alapuló adócsalást.

32. A héa mechanizmusain alapuló csalás típusai közül az egyik leggyakoribb az úgynevezett „eltérnt kereskedő” (az angol „missing trader” kifejezés nyomán) típusú csalás. Ennek működésmódját már sokszor leírták, (10) azonban a jelen indítvány jobb érthetősége érdekében szükségesnek tartom főbb jellemzőinek felidézését.

33. A csalás kezdetén gyakran Közösségen belüli termékértékesítés áll. A hatodik irányelv XVIa. címében rögzített, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatásának rendszere különösen alkalmas a csalásra, mivel lehetővé teszi adómentes termékértékesítés teljesítését, és megnyitja a levonáshoz való jogot, anélkül hogy például a kivitelhez kapcsolódóan összetett alaki követelményeket kellene teljesíteni. Az 1. kereskedő így termékértékesítést teljesít az „A” tagállamból „B” tagállamba. Az „A” tagállam adóhatósága felé semmilyen fizetési kötelezettség nem terheli, mivel a Közösségen belüli termékértékesítés adómentes. Ezzel szemben jogosult levonni az ugyanezen termékek után előzetesen megfizetett adót. Ezt az adót levonhatja a más ügyletek után általa fizetendő adóból, vagy kérheti annak visszatérítését.

34. A „B” tagállamban a 2. kereskedő Közösségen belüli termékbeszerzést valósít meg. Ezt a „B” tagállamban érvényes adókulccsal adóztatják, azonban ez az adó azonnal levonható. A gyakorlatban csalás esetén ezt a termékbeszerzést be sem vallják. A 2. kereskedő továbbértékesíti az árut egy 3. kereskedőnek ugyanebben a tagállamban. Mivel ez az ügylet adóköteles, a 2. kereskedő a 3. kereskedőnek a héával növelt árat számlázza ki, majd ezt követően, ellentétben azzal, amire köteles lenne, ezt az adót nem fizeti meg az adóhatóságnak, hanem megtartja és eltérnik. Tehát az eltérnt kereskedő. Az áru általában még további kereskedő kezén is átmegy annak érdekében, hogy a csalást jobban elrejtse az adóhatóságok elől, majd az árut a fekete piacon, vagy akár legálisan, azonban kedvezményes áron eladja. További

Közösségen belüli termékértékesítés tárgyát is képezheti, vagy harmadik országba is exportálhatják. Ennek az utolsó továbbértékesítésnek lehetvé kell tennie a csalás szervezői számára, hogy végső soron egyáltalán ne fizessenek héát, vagy nagyon alacsony összegű héát fizessenek. Ugyanez az áru visszakerülhet az 1. kereskedőhöz is, aki azt újból beiktatja a körforgásba. Ekkor „körhintacsálásról” beszélnek.

35. Ez a típusú csalás különböző fajta termékekre vonatkozhat. Mindazonáltal a csalók az olyan árukat részesítik elnyben, mint a számítógépek vagy a mobiltelefonok, amelyek magas egységenkénti értékkel rendelkeznek, és könnyen szállíthatók.

36. Az ilyen típusú csalás megakadályozása és az ellene való küzdelem terén a nehézség abban áll, hogy a körforgást alkotó valamennyi ügylet jogszerű, és azokat az adókötelezettségek betartásával hajtják végre. Végeredményben az értékesítési láncban részt vevő bizonyos kereskedők adott esetben akár nem is tudják, hogy csalásban vesznek részt, és jóhiszeműen járnak el. Csak az eltűnt kereskedő az, aki szűk értelemben véve csalást követ el, amikor nem fizeti meg az adóhatóságnak a fizetendő adót. Ez a kereskedő leggyakrabban valamely másik vállalkozás hűségazonosítószámának felhasználásával jár el, amelynek erről nincs tudomása, vagy egy „stróman” (általában hátrányos helyzetű személy, aki e tette jelentőségének felmérése nélkül hozzájárul személyazonosságának felhasználásához) nevében létrehozott társaság formájában. A csalás után annak szervezői eltűnnek, és az adóhatóságok egy teljesen vagyontalan személlyel találják szemben magukat, aki semmilyen pénzügyi felelősséget nem tud vállalni.

37. Az ilyen típusú csalást nem úgy kell elképzelni, mint valamely „rendes” értékesítési láncot, amelybe belép egy csaló, aki mindössze elmulasztja megfizetni az adóhatóságnak az esedékes adót. Még ha adott esetben – önként vagy tudtukon kívül – rendes vállalkozásokat is felhasználnak az értékesítési lánc elemeiként, ez az egész kizárólag az adócsalás elkövetése céljából szervezett tevékenységet jelent. Nem az adóhatóság az eljárás egyetlen áldozata. Mivel kizárólag csalás elkövetése érdekében végrehajtott kereskedelmi ügyletekről van szó, és elkerülik a héát, a csalók haszna nem a haszonkulcsból ered, hanem magából a csalásból. Ezért megengedhetik maguknak, hogy a piaci áraknál jóval alacsonyabb árakat alkalmazzanak, ami hátrányos a becsületes gazdasági szereplőkre nézve. Szélsőséges esetben valamely piacon lehetetlenné válhat a jogszerű gazdasági tevékenység, mivel az a csalás következtében alacsony árak miatt már nem jövedelmez. Ezenkívül az adócsalás gyakran más büncselekményekkel is együtt jár, például hamisítással.

38. A holland hatóságok szerint az alapeljárás tárgyát képező ügyletek eltűnt kereskedő típusú csalás részét alkotják. Ezért az ilyen típusú csalás fentiekben felidézett jellemzőinek szem előtt tartásával kell elemezni az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket.

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett első kérdésről

39. Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy megtagadható-e egy adóalanytól, aki tudta vagy akinek tudnia kellett volna, hogy csalásban vesz részt, a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó héalevonáshoz, hűamentességhez vagy hűvisszatérítéshez való jog akár úgy is, hogy a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen értelmű kifejezett rendelkezéseket. Még ha a szóban forgó egyes jogokra (levonás, mentesség, visszatérítés) vonatkozó jogszabályi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat állása eltér is, véleményem szerint lehetséges, sőt kíváncsok e kérdésre egységes választ adni. A Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatának rövid áttekintésével fogom kezdeni.

– Az adóalanyok csalás esetén fennálló jogaira vonatkozó ítélkezési gyakorlat

40. A hűrendszer megfelelő működéséhez igazságos és méltányos elhatárolásra van szükség

egyrészt az adó semlegességének és területiségének elve, amelyek tiszteletben tartását a levonáshoz, a mentességhez és adott esetben a visszatérítéshez való jognak biztosítani kell, és másrészt az adócsalás elleni küzdelem között. Így az adólevonási jogot illetően a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint ez a jog a hía mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható.(11) A Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jogot illetően a Bíróság megállapította, hogy az lehetővé teszi, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és így a közös híaendszerre jellemző adósemlegességi elv megsértését.(12) A visszatérítésre vonatkozó ítélezési gyakorlat kevésbé b?séges, azonban a Bíróság az elz?zetesen felszámított, a fizetendő adóba be nem számítható adó visszatérítése kapcsán megállapította például, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a visszatérítési szabályok meghatározása során, e szabályok nem sérthetik a közös híaendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik.(13) Mivel a tartozatlan adó bármely visszatérítése hozzájárul a semlegesség elvének tiszteletben tartásához, ez a szabály általános hatállyal bírhat.

41. Ugyanakkor a Bíróság többször hangsúlyozta, hogy az adókijátszás, az adókikerülés és a visszaélések elleni küzdelem a hatodik irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik.(14) A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az az elv, amely szerint a jogalanyok a közösségi jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen, a hía területén is alkalmazandó.(15)

42. Ebből következik, hogy visszaélés vagy csalás esetén az adóalany nem hivatkozhat az elz?zetesen felszámított adó levonásához való jogára.(16) Az elt?nt keresked? típusú csaláshoz kapcsolódó körhintacsálás különleges esetében ezt az elvet kiterjesztették minden olyan adóalanyra, amely – még ha maga nem is a csalás elkövet?je – tudta, vagy amelynek tudnia kellett volna, hogy hía csalásban vesz részt. Valójában a Bíróság szerint az ilyen adóalanyt a hatodik irányelv alkalmazása szempontjából szükségképpen ezen adókijátszás résztvev?jének kell tekinteni függetlenül attól, hogy abból származik-e nyeresége, vagy sem.(17) Ezért a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik az adólevonáshoz való jog megtagadása az ilyen adóalanyoktól.(18) Valójában ezen értelmezés alkalmas a visszaélésszerű ügyletek megakadályozására, azzal hogy megnehezíti azok teljesítését.(19) Ezt az ítélezési gyakorlatot a közelmúltban megerősítették.(20)

43. Ezenkívül a Bíróság megállapította, hogy a levonáshoz való jogra vonatkozó ítélezési gyakorlat analógia útján alkalmazandó a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességéhez való joggal kapcsolatos ügyekre. E jog biztosításához következésképpen megkövetelhet?, hogy az értékesít? biztosítsa, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.(21)

44. Ezen ítélezési gyakorlat kialakítása során a Bíróság a dönt? lépést a nagytanács egy 2010-ben hozott ítéletével(22) tette meg. Bár az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képez? adócsalás nem volt tipikus elt?nt keresked? típusú adócsalás, a Bíróság által levont következtetések csalás esetén a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jogot illetően általános jelleg?ek. Az ügy központi jogkérdését Cruz Villalón f?tanácsnok – véleményem szerint rendkívül találóan – a következ?képpen fogalmazta meg: „[...] arról kell dönten, hogy a jóhiszem?ség elengedhetetlen feltétele-e a Közösségen belüli termékértékesítés utáni adómentesség igénybevételének”.(23) Indítványában Cruz Villalón f?tanácsnok a vonatkozó ítélezési gyakorlat részletes elemzését követően nemleges választ adott erre a kérdésre a területiség, a semlegesség és az arányosság elvére hivatkozva.(24) A Bíróság azonban nem ezt a megközelítést követte. Ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az uniós jog nem akadályozza meg, hogy a tagállamok adókijátszás esetén megtagadják a mentesség megadását, mivel az adómentesség megtagadása visszatartó hatással bír, amelynek célja bármiféle adókijátszás és adókikerülés megelőzése.(25) A Bíróság továbbá úgy vélte, hogy amennyiben nyomós okkal feltételezhet?, hogy a szóban forgó termékértékesítésnek megfelel? Közösségen belüli

termékbeszerzés után nem fizetik meg a héát, a feladás szerinti tagállam köteles megtagadni az adómentességet az értékesít?vel szemben.(26) Ezt a megállapítást nem vonja kétségbe az arányosság, a semlegesség, a jogbiztonság vagy a bizalomvédelem elve sem. Ezen elvekre ugyanis nem hivatkozhat azon adóalany, amely szándékosan vett részt az adókijátszásban, és veszélyeztette a közös héarendszer m?ködését.(27)

45. Bár az el?z? pontban megjelölt ítéletben nem került kifejezetten megfogalmazásra az adóalany jóhiszem?ségének követelménye, az ugyanakkor annak alapjául szolgált, és azt egy újabb ítélet meg is er?sítette, amelyben a Bíróság megállapította, hogy amennyiben a vev? adócsalást követett el, indokolt az eladó adómentességhez való jogát a jóhiszem?ség követelményének való megfelelést?l függ?vé tenni. Következésképpen a nemzeti bíróságnak, amennyiben arra a következtetésre jut, hogy az adóalany tudta, vagy neki tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vev? által elkövetett adócsalásban vett részt, és nem tett meg minden t?le telhet? ésszer? intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia t?le a héamentességhez való jogot.(28)

– Az adóalany jóhiszem?sége mint általános elv a héa területén

46. Az ítélezési gyakorlatban tehát létezik egy elv, amely szerint, amennyiben valamely ügylet csalás részét képezi, a jogalanynak jóhiszem? magatartást kell tanúsítania ahhoz, hogy a Közösségen belüli termékértékesítése után adómentességben részesülhessen. A jóhiszem?ség itt tágan értend?, e fogalom hagyományos értelmén túlmen?en. Valójában a jóhiszem?ség követelményének az az adóalany tesz eleget, aki nem csupán nem vett tevékenyen részt a csalásban, hanem még csak nem is tudta és nem is tudhatta, hogy abban vesz részt. Az adóalannal szemben követelmény, hogy becsületes legyen, azonban az is, hogy szükség esetén tegyen meg bizonyos óvintézkedéseket annak érdekében, hogy biztosítsa a megvalósított ügyletek szabályszer?ségét. E második követelményt, amelyet az ésszer? gondosság követelményének fogok nevezni, az adóalanynak a héarendszerben betöltött különleges szerepe indokolja, mivel e rendszerben nem csupán az adó megfizetésére kötelezett, hanem egyúttal az adó beszed?je is. A rendszer megfelel? m?ködése tehát jelent?s mértékben maguknak az adóalanyoknak a magatartásától függ.

47. Emellett, még ha a „jóhiszem?ség” kifejezést az el?zetesen felszámított adó levonásához való joggal összefüggésben nem is használják, ez a jóhiszem?ségi elv levezethet? a jelen indítvány 42. pontjában felidézett ítélezési gyakorlatból. Valójában ezen ítélezési gyakorlat szerint, amennyiben az ügylet adócsalást valósít meg, a levonáshoz való jog kedvezményének feltétele az adóalany jóhiszem?sége és ésszer? gondossága, vagyis az, hogy szándékosan nem vett részt csalásban, és megtette az ahhoz szükséges intézkedéseket, hogy tájékozódjon az ügylet szabályszer?ségér?l.

48. Ami az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésben szintén említett visszatérítéshez való jogot illeti, el?zetesen meg kell jegyezni, hogy a héarendszerben a visszatérítés – a levonáshoz való jogtól vagy az adómentességhez való jogtól eltér?en – nem jelent önálló jogot. A visszatérítés korrekciós mechanizmus, amelyet akkor alkalmaznak, amikor az adó semlegessége nem biztosítható a héarendszer általános mechanizmusai, így különösen a levonás alkalmazásával.(29) Szintén ez a helyzet a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdésében rögzített mechanizmus esetében, amely a héa?azonosítószámot kiadó tagállamban az adóalap csökkentését írja el?, amennyiben a beszerzés adóköteles a rendeltetési hely szerinti tagállamban (amennyiben két különböz? államról van szó). Adóvisszatérítésnek – adott esetben – csak akkor van helye, ha az els? tagállamban adófizetésre került sor.

49. A visszatérítéshez való jog tehát elválaszthatatlanul összefügg azzal a mechanizmussal, amelynek korrekciójára szolgál. Ezért a jóhiszem?ség elvének alkalmazása szempontjából

természetesen ugyanúgy kell kezelni, mint az említett mechanizmust. Másként fogalmazva, a csalás részét képező ügyletek esetében, amennyiben a nem jóhiszeműen és ésszerű gondossággal eljáró adóalanytól megtagadják a levonáshoz vagy az adómentességhez való jogot, az említett joghoz kapcsolódó bármely esetleges visszatérítést szintén meg kell tagadni tehát.

50. Véleményem szerint ennek így kellene lennie a héarendszerben?I eredő egyéb jogok, például a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdése szerinti adóalap?csökkentéshez való jog esetében is. Valójában a csalás részét képező ügyletet végrehajtó adóalany jóhiszeműségének követelménye azt az általános elvet tükrözi, amely szerint az uniós jogrendben?I eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélés?en vagy csalárd módon. E tekintetben nem lehet különbséget tenni a levonáshoz való jog és az adómentességhez való jog, illetve más jogok között.

51. E tekintetben nem meggyőző számomra a Bizottság érvelése, amely szerint az adóalanynak a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdéséből eredő jogait eltérően kell kezelni, mivel ez a rendelkezés csupán korrekciós mechanizmusról rendelkezik, amely bizonyos Közösségen belüli termékértékesítések adósemlegességének biztosítását teszi lehetővé. Főszabály szerint a héarendszer mechanizmusainak, így az előzetesen felszámított adó levonásának vagy a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességének célja annak biztosítása, hogy az adó terhét a fogyasztó viselje, és az a gazdasági szereplők számára semleges legyen. A jelen indítvány fenti 40–45. pontjában idézett ítélkezési gyakorlatból, amelyre a jóhiszeműség általános elvének létezésére vonatkozó következtetés levonása érdekében támaszkodom, ugyanakkor kiderül, hogy az adó e semlegességére eredményesen nem hivatkozhatnak azok az adóalanyok, akik szándékosan vagy gondatlanságból csalásban vettek részt. Ezért ebből a szempontból semmilyen különbséget nem látok a héarendszer mechanizmusaihoz eredő különböző jogok, így a levonáshoz, a mentességhez vagy a visszatérítéshez való jog között.

52. Véleményem szerint a jóhiszeműség említett elvét így nemcsak a levonáshoz és a mentességhez való jogra, hanem a héarendszerben fennálló más jogokra, valamint az esetlegesen e jogokhoz kapcsolódó, a megfizetett adó visszatérítéséhez való jogra is alkalmazni kell.

53. Az ily módon az adóalanyokra rótt kötelezettség viszont nem eredménykötelem, hanem pusztán gondossági kötelem. A Bíróság által használt megfogalmazás szerint azon kereskedőknek, akik minden tekintetben ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg adókijátszást, meg kell bízniuk ezen ügyletek jogszerűségében.(30) Az adóalanytól ésszerűen elvárható intézkedések alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek. Ugyanakkor nem követelhet meg az adóalanyoktól, hogy olyan ellenőrzéseket végezzenek el, amelyek rendszerint az adóhatóságok feladatát jelentik.(31) A jóhiszeműség elve tehát nem csak az adóalanyok hátrányára játszik szerepet. Éppen ellenkezőleg, a Bíróság elé terjesztett ügyek többségében az a tény, hogy az adóalany nem tudott és nem is tudhatott arról, hogy az ügylet csalás részét képezte, lehetővé tette számára, hogy megőrizze az adólevonáshoz vagy adómentességhez való jogát.(32) Ez a jog adott esetben még akkor is biztosítható számára, ha keletkezésének anyagi jogi feltételei nem teljesülnek.(33) Így a jóhiszeműség elve lehetővé teszi a csalás kockázata igazságos megosztásának biztosítását az adóhatóság és adóalanyok, valamint az ügylet különböző felei között.(34)

54. Még azt kell pontosítani, hogy az eltérő kereskedő típusú csalással összefüggésben mi értendő a „csalás részét képező ügylet” alatt. Emlékeztetek arra, hogy az ilyen típusú csalás értékesítések sorozatából áll, amelyek közül legalább egy Közösségen belüli termékértékesítés, amelyet követően az adóköteles értékesítéskor a(z árban foglalt) héát felszámítják, azonban azt az adóhatóságnak nem fizetik meg. Ezért első ránézésre úgy tűnhet, hogy csak a szóban forgó

Közösségen belüli termékértékesítés (és természetesen velejárója, az ugyanazon termék Közösségen belüli beszerzése) képezi a csalás részét. Ez azonban a szóban forgó csalás összetett jellegének figyelmen kívül hagyását jelentené. E csalás működésmódja ugyanis több értékesítés végrehajtását teszi szükségessé, mind az előbbi értékesítés előtt, mind pedig utána. Ez a körhíntacsalás esetében a legnyilvánvalóbb, ahol ugyanaz az áru megy át többször ugyanazon kereskedők kezén. Az egymást követő értékesítéseknek tehát nincs más célja, mint az, hogy alkalmat biztosítsanak a fizetendő adó kijátszására, majd pedig, hogy leplezzék a csalást. Bár az egyes ügyek körülményeit nyilvánvalóan esetről esetre kell értékelni, első ránézésre nem kizárt, hogy az elterjedt típusú csalást alkotó láncolat minden ügyletét az e csalás részét képező ügyletnek kelljen tekinteni.

55. Természetesen lehetséges, hogy egy ilyen csalási láncolatban tudtán kívül olyan kereskedő is részt vesz, aki számára a teljesített értékesítés rendes gazdasági tevékenységet jelent. E kereskedő tehát, amennyiben jóhiszeműen és a szükséges gondossággal járt el, védelemben részesül.

– A nemzeti jog kifejezett rendelkezéseinek szükségessége

56. A kérdést előterjesztő bíróság azt is tudni szeretné, hogy a héarendszerből eredő különböző jogok megtagadhatók-e akkor, ha a nemzeti jogrend nem tartalmaz ilyen értelmű kifejezett rendelkezéseket. Véleményem szerint a héarendszerben az adóalany jogai gyakorlásának feltételeként az adóalany jóhiszeműségére vonatkozó általános elv létezésének elismerése lehetővé teszi igenlő válasz adását erre a kérdésre.

57. A jóhiszeműség követelménye ugyanis a visszaélés és a csalás általános tilalmát, valamint azt az elvet tükrözi, amely szerint az uniós jogrend által biztosított jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon. A héarendszerre alkalmazva ez az elv magából a rendszer szerkezetéből következik, így nincs szükség annak jogalkotási úton történő konkretizálására. Ugyanúgy, ahogy a Bíróságnak sem volt szüksége a hatodik irányelv kifejezett rendelkezéseire ahhoz, hogy a jóhiszeműség elvének létezését elismerje, a nemzeti bíróságoknak sincs szükségük nemzeti rendelkezésekre ezen elv konkrét ügyekben való alkalmazásához.

58. Nem találom meggyőzőnek azt az – első sorban a Bizottság által írásbeli észrevételeiben felvetett – érvet, amely szerint a levonáshoz való jog helyzete e tekintetben különbözik a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességéhez való jog helyzetétől. A Bizottság szerint a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében a hivatkozás azokra a „feltételek[re] [...], amelyet [a tagállamok] azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelel és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókiátszások, az adókiérelések, és az esetleges visszaélések megelőzését”, arra utal, hogy a mentességhez való jog megtagadásához a nemzeti jog kifejezett rendelkezésére van szükség, ellentétben a levonáshoz való jog megtagadásával, mivel a levonás esetében a hatodik irányelv nem tartalmaz a nemzeti szabályokra való hivatkozást.

59. Az ilyen értelmezés véleményem szerint nincs összhangban sem az idézett rendelkezés rendszerével, sem céljával. Ugyanis, mivel a tagállamok közötti kereskedelem adózásának szabályai az adóalanyok által szolgáltatott információkon alapulnak, különböző alaki követelményeket kellett meghatározni, amelyek lehetővé teszik ez utóbbiaknak, hogy bizonyítsák a mentesség anyagi jogi feltételeinek fennállását. A hatodik irányelv ezen alaki szabályok meghatározását a tagállamokra bízta, amelyeknek e hatáskör gyakorlása során a semlegesség, az arányosság és a jogbiztonság elvével összhangban kell eljárniuk.⁽³⁵⁾ Kétségtelen, hogy a tagállamok által így megállapított szabályok célja többek között a visszaélés, a csalás és az adókiérelés megelőzése. E szabályokat azonban nem csupán a csalást megvalósító ügyletekre kell alkalmazni, hanem azok minden ügylet – és ezek között első sorban a jogszerű ügyletek –

szabályozására szolgálnak. Ezzel szemben a rendszer működésére vonatkozó jogi szabályok megsértése vagy az azokkal való visszaélés következményeinek kérdése az uniós jog hatálya alá tartozik. Így csalás esetén a mentességhez való jog magának a héa mechanizmusának és a jelen indítványban idézett ítélkezési gyakorlatból eredő általános elveknek a hatálya alá tartozik.

60. Az adóalany csalásban való részvétele esetén a héarendszerből eredő jogok megtagadása továbbá – az Italmoda által észrevételeiben előadottakkal ellentétben – nem „anyagi jogi értelemben vett büntetés”, amelyet az 1950. november 4-én Rómában aláírt, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 7. cikke, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának 49. cikke értelmében korábbi jogszabályi rendelkezésnek kell előírnia. Mivel az adóalanyok jóhiszeműsége e jogok megszerzésének előfeltétele, a jogok megtagadása nem büntetésnek, hanem a héarendszer részét alkotó elemnek tekintendő.

61. Ugyanígy nem tudok egyetérteni az Italmoda által kifejtett azon nézettel, amely szerint a Kittel és Recolta Recycling ügyből(36) és az R. ügyből(37) eredő ítélkezési gyakorlat jelen ügyre történő alkalmazása – mivel az alapügy tényállása korábbi, mint ezek az ítéletek – a jog visszaható hatályú alkalmazását valósítja meg. A kereskedelmi viszonyokban, a hatóságokhoz fűződő viszonyt is beleértve, a becsületesség és a gondosság követelménye ugyanis bármely gazdasági tevékenység részét alkotja, így az adóalanyok eredményesen nem hivatkozhatnak arra, hogy nem volt tudomásuk e kötelezettségről.

62. E tekintetben megjegyzendő, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján ráruházott hatáskör alapján valamely uniós jogszabályra vonatkozóan kifejt, megmagyarázza és pontosítja e szabály jelentését és terjedelmét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következően az így értelmezett szabályt a bíróságok alkalmazhatják, és azt alkalmazniuk kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra is.(38) Az előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítélet időbeli hatályának korlátozása kivételesen lehetséges, amennyiben az ehhez szükséges feltételek teljesülnek.(39) Erre a jelen indítvány 61. pontjában megjelölt ítéletekben nem került sor.

63. E megfontolásokra figyelemmel a C-131/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti hatóságoknak meg kell tagadniuk az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jogot és az adóalapnak az ezen irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második bekezdésében rögzített mechanizmus alapján történő csökkentéséhez való jogot, valamint az esetleges kapcsolódó visszatérítéshez való jogot attól az adóalanytól, aki tudta vagy akinek tudnia kellett volna, hogy csalásban vett részt, még akkor is, ha a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen értelmű kifejezett rendelkezéseket.

A C-131/13. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre

64. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az a tény, hogy a csalásra más tagállamban került sor, mint amely tagállam a különböző jogok adóalanytól való megtagadására hatáskörrel rendelkezne, befolyásolja-e e megtagadás kimondásának lehetőségét vagy kötelezettségét.

65. Véleményem szerint erre nemleges választ kell adni, három okból.

66. Először is, mivel az adóalany jogának értékelése szempontjából a meghatározó kritérium az adóalany tudata, a csalás elkövetésének helye nem bír jelentőséggel. Amennyiben az adóalany tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy csalásban vesz részt, semmiképp sem járt el

jóhiszem?en és a szükséges gondossággal, akár a különböz? jogok adóalanytól való megtagadására hatáskörrel rendelkező tagállamban követette el a csalást, akár másik tagállamban.

67. Másodszor, bár az adóztatás a tagállamok saját hatáskörében marad, a héarendszer emiatt nem kevésbé közös rendszer, amelynek bevételei részben az Unió költségvetésébe kerülnek befizetésre. A tagállamokat tehát együttműködési kötelezettség terheli e rendszer egésze megfelelő működésének védelme érdekében. E kötelezettséggel nem állna összhangban, ha csak a saját területükön elkövetett csalásokat elzhetnék meg vagy kellene megel?zniük.

68. Végül harmadszor, bizonyos típusú csalások, mint az elt?nt keresked? típusú csalás is, éppen a Közösségen belüli kereskedelem adózási rendszerének mechanizmusain alapulnak. Ugyanis a Közösségen belüli termékbeszerzés héával nem terhelt ára (mivel az ehhez kapcsolódó értékesítés héamentes) és az ugyanazon termék ezt követ? értékesítésének héával (amely az adóhatóság részére nem kerül megfizetésre) növelt ára közötti különbség az, amely az ilyen típusú csalás jövedelmez?ségét els?sorban biztosítja. Emellett a csalás felderítését megnehezíti, ha a csalást megvalósító ügylet két különböz? tagállam adóhatóságának hatáskörébe tartozik. Az egyetlen tagállamon belül elkövetett ugyanezen csalás a csalók számára pusztán az el?zetesen megfizetett és a fizetendő adó közötti különbséget biztosítaná, és azt az adóhatóságok gyorsan észlelnék a bevallások és a kapcsolódó számlák egyszer? összevetésével. Következésképpen az elt?nt keresked? típusú csalásnak pusztán a közvetlenül érintett tagállam általi megel?zése nem lenne eredményes. Egyébiránt a csalást megvalósító értékesítések több tagállamot érint? láncolatai esetében nehéz lehet pontosan megállapítani az egyes érintett tagállamok által elszenvedett költségvetési veszteség mértékét.

A C-131/13. sz. ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett harmadik kérdés?

69. El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdésében szerepl? „adóköteles” kifejezés értelmezését kéri arra az esetre, ha els? kérdésére a Bíróság nemleges választ adna. A kérdés pontosabban arra irányul, hogy az adókötelelességnek a beszerző általi bevallás következményének kell lennie, vagy az következhet más körülményekből is, például az adóhatóságok részéről a behajtás érdekében hozott intézkedésből. Mivel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre igenl? választ javaslok, a harmadik kérdésre adandó válasz tárgyitalan. Mivel ugyanis a szóban forgó rendelkezésből ered? jog elismerése vagy megtagadása szempontjából a meghatározó körülmény az adóalany jóhiszem?sége, e fogalom meghatározása nem bír jelent?séggel, mivel a jelen ügyben jóhiszem?ség hiányában nem alkalmazandó az említett rendelkezésben el?írt mechanizmus.

70. Ha a Bíróság az els? kérdésre nemleges választ adna, legalábbis a hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (2) bekezdéséből ered? jog vonatkozásában, véleményem szerint a harmadik kérdésre adandó válasz a Bíróság által a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második és harmadik albekezdése tekintetében már megfogalmazott értelmezésből következik, amelynek értelmében az ezen második albekezdésben el?írt korrekciós mechanizmus alkalmazásának feltétele az említett harmadik albekezdésben megállapított feltételek együttes fennállása, amelyek között szerepel az a feltétel, hogy a „nyilatkozattételi kötelezettségeknek a beszerző eleget tett”.(40)

71. A kérdést el?terjeszt? bíróság harmadik kérdésével azt is kérdezi, hogy az a tény, hogy a szóban forgó értékesítés csalás részét képezi, amelyről az adóalany tudott, vagy amelyről neki tudnia kellett volna, jelent?séggel bír-e az „adóköteles” kifejezés értelmezése szempontjából. Ez azonban nem az említett kifejezés értelmezésére, hanem arra vonatkozó kérdés, hogy alkalmazandó-e, vagy sem az elemzett rendelkezésben rögzített mechanizmus. Márpedig e

mechanizmus alkalmazása az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre adott választól függ.

Véggövetkeztetések

72. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyilvánítsa elfogadhatatlannak, és a C-131/13. sz. ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) 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 irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti hatóságoknak meg kell tagadniuk az elzetesen felszámított adó levonásához való jogot, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességéhez való jogot és az adóalapnak az ezen irányelv 28b. cikke A. része (2) bekezdésének második albekezdésében rögzített mechanizmus alapján történő csökkentéséhez való jogot, valamint az esetleges kapcsolódó visszatérítéshez való jogot attól az adóalanytól, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy csalásban vett részt, még akkor is, ha a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen értelmű kifejezett rendelkezéseket.

2) Az a tény, hogy a csalásra más tagállamban került sor, mint amely tagállam az 1. pontban felsorolt jogok adóalanytól való megtagadására hatáskörrel rendelkezik, nem befolyásolja a nemzeti hatóságokat terhelő azon kötelezettséget, hogy kimondják ezt a megtagadást.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – Lásd a Bizottság 2013. szeptember 19-i sajtóközleményét, IP/13/844.

3 – HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.

4 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet 23. o.

5 – *Staatsblad* 1968, 329. szám.

6 – Melki és Abdeli ítélet (C-188/10 és C-189/10, EU:C:2010:363) 27. pont.

7 – Schmidberger ítélet (C-112/00, EU:C:2003:333) 39. pont és a hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

8 – Melki és Abdeli ítélet (EU:C:2010:363) 27. pont és a hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

9 – A C-163/13. és a C-164/13. sz. ügyben elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelmek megfogalmazása szerint.

10 – Első sorban e jelenségnek a következőkban található rendkívül részletes elemzésére támaszkodom: Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013, 63–93. o. Lásd még például Griffioen, M., és van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud”, *Intertax*, 42. kötet, 2014, 5. szám, 298–305. o.; Wolf, R. A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, 39. kötet, 2011, 1. szám, 26–37. o.; Pabiański, T., és Źli?, W., „Zorganizowane dzia?ania przest?p?cze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT”, *Przeegl?d podatkowy*, 1. szám, 2007, 18–27. o., és 3. szám, 2007, 13–23. o. Lásd még: Ruiz-Jarabo Colomer f?tanácsnok Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:174, 27–35. pont).

11 – Lásd különösen: BP Supergaz ítélet (C?62/93, EU:C:1995:223) 18. pont, Sosnowska?ítélet (C?25/07, EU:C:2008:395) 15. pont, valamint Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69) 24. pont.

12 – Lásd különösen: Collée?ítélet (C?146/05, EU:C:2007:549) 23. pont.

13 – Sosnowska?ítélet (EU:C:2008:395) 17. pont.

14 – Lásd többek között: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C?487/01 és C?7/02, EU:C:2004:263) 76. pont, Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121) 71. pont, valamint Sosnowska?ítélet (EU:C:2008:395) 22. pont.

15 – Lásd különösen: Halifax és társai ítélet (EU:C:2006:121) 68–70. pont és a hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint Maks Pen ítélet (EU:C:2014:69) 26. pont.

16 – Lásd különösen: Fini H ítélet (C?32/03, EU:C:2005:128) 32. pont, valamint Halifax és társai ítélet (EU:C:2006:121) 85. pont.

17 – Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446) 56. pont.

18 – Ugyanott (59. pont).

19 – Ugyanott (58. pont).

20 – Maks Pen ítélet (EU:C:2014:69) 26. és 27. pont.

21 – Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548) 65. pont.

22 – R.?ítélet (C?285/09, EU:C:2010:742).

23 – Lásd: R.?ügyre vonatkozó indítványa (C?285/09, EU:C:2010:381) 43. pont.

24 – Ugyanott (57–109. pont).

25 – R.?ítélet (EU:C:2010:742) 49. és 50. pont.

26 – Ugyanott (52. pont).

27 – Ugyanott (53. és 54. pont).

28 – Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547) 50. és 54. pont.

29 – Például abban az esetben, ha az elzárva megfizetett adó összege meghaladja a figyelembe vett adómegállapítási időszakban fizetendő adó összegét.

30 – Kittel és Recolta Recycling ítélet (EU:C:2006:446) 51. pont.

31 – Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373) 59–65. pont.

32 – Lásd többek között: Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16), Mahagében és Dávid ítélet (EU:C:2012:373), valamint VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 – Teleos és társai ítélet (EU:C:2007:548), a rendelkezés rész 2. pontja. Lásd még a Mecsek-Gabona ítélet (EU:C:2012:547) alapjául szolgáló ügyet, ahol nem volt biztos, hogy a szóban forgó Közösségen belüli termékértékesítés tárgyát képező áruk ténylegesen elhagyták az ország területét. Ennek ellenére a Bíróság az adómentességhez való jog megtagadását ahhoz a feltételhez kötötte, hogy az eladó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet csalás részét képezi.

34 – Lásd ebben az értelemben: Teleos és társai ítélet (EU:C:2007:548) 58. pont.

35 – Lásd ebben az értelemben: Teleos és társai ítélet (EU:C:2007:548) 44. és 45. pont.

36 – EU:C:2006:446.

37 – EU:C:2010:742.

38 – Lásd különösen: Denavit italiana ítélet (61/79, EU:C:1980:100) 16. pont és Brzeziński ítélet (C-313/05, EU:C:2007:33) 55. pont.

39 – Lásd különösen: Brzeziński ítélet (EU:C:2007:33) 56. pont.

40 – X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet (C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217) 36. pont.