M. POIARES MADURO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. december 7. [1]

1. A Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelme a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [2] 21. cikke (3) bekezdésének és 22. cikke (8) bekezdésének értelmezésére vonatkozik. E kérelmet a mobiltelefon- és a számítógépprocesszor-ágazatban tevékenykedő 53 nagykereskedő és szakmai szervezetük, a Federation of Technological Industries (a továbbiakban együttesen: Federation), valamint a Commissioners of Customs and Excise és az Attorney General (a továbbiakban: Commissioners) között folyamatban lévő, *„judicial review"* iránti eljárásban terjesztették elő. A kereset a 2003. évi költségvetési törvény (Finance Act 2003) 17. és 18. cikke érvényességének felülvizsgálatára vonatkozik, amelyet azon csalárd gyakorlat kezelésére fogadtak el, amely a termékek Közösségen belüli adásvételére vonatkozó HÉA-szabályozást használja ki. A Bíróságot előzetes döntéshozatali eljárás céljából keresték meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság részére tegye lehetővé annak megítélését, hogy a 17. és 18. cikk összeegyeztethető-e a közösségi joggal.

I – Jogi háttér

A – *A közösségi szabályozás*

2. A hatodik irányelv 21. cikke így rendelkezik:

„(1) Az adó fizetésére kötelezett személy

A belföldi forgalomban a hozzáadottértékadó fizetésére kötelezett személy a következő:

a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy meghatározása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/ EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv).

Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást belföldön letelepedett adóalany végzi, akkor a tagállamok az általuk meghatározott feltételek szerint megállapíthatják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy azon személy, akinek részére az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették;

b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;

c) már kijelölt egy adóképviselőt az adott országban; azon személy, akinek a termékértékesítést végrehajtották, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

– az adóköteles tevékenység a 28c. cikk E. részének (3) bekezdésében meghatározott feltételek szerint végrehajtott termékértékesítés,

– azon személy, akinek a termékértékesítést végezték, egy másik adóalany vagy egy nem adóalany jogi személy, akit hozzáadottérték-adó szempontjából belföldön azonosítottak,

– a nem belföldön letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 22. cikk (3) bekezdésének.

A tagállamok azonban eltérést engedélyezhetnek e kötelezettségtől, amennyiben a nem belföldön letelepedett adóalany

d) bármely személy, aki feltünteti a hozzáadottérték-adót egy számlán vagy más, számlát helyettesítő bizonylaton;

e) bármely személy, aki Közösségen belüli adóköteles termékbeszerzést hajt végre.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérve:

a) amennyiben az (1) bekezdés rendelkezéseivel összhangban az adó fizetésére kötelezett személy nem belföldön letelepedett adóalany, akkor a tagállamok lehetővé tehetik számára, hogy kijelöljön egy adóképviselőt, mint az adó

fizetésére kötelezett személyt. E lehetőség az egyes tagállamok által meghatározott feltételektől és eljárási szabályoktól függ;

b) amennyiben az adóköteles ügyletet nem belföldön letelepedett adóalany hajtja végre, és abban az országban, ahol az adóalany letelepedett vagy székhellyel rendelkezik, nincs ahhoz hasonló szabású kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó jogi eszköz érvényben, mint amelyet a 76/308/EGK és a 77/799/EGK irányelv és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet alkalmazási körében meghatároztak, akkor a tagállamok intézkedéseket tehetnek annak elrendelésére, hogy az adó fizetésére kötelezett személy egy nem belföldön letelepedett adóalany által kijelölt adóképviselő legyen.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.

(4) Behozatal esetén a hozzáadottérték-adó a behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli."

3. A hatodik irányelv 22. cikkének (7) bekezdése előírja, hogy:

„A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy azon személyek, akiket a 21. cikk 1. és 2. pontja szerint a nem belföldön letelepedett adóalanyok helyett az adó fizetésére kötelezett személynek tekintenek, teljesítsék az e cikkben megállapított bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket; a tagállamok kötelesek meghozni a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében is, hogy e személyek, akik a 21. cikk 3. pontjának bekezdésével összhangban az adó megfizetéséért együttesen és egyetemlegesen felelnek, teljesítsék az e cikkben megállapított fizetési kötelezettségeket."

4. A hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése szerint:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása 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 előírásokat.

Az első albekezdésben előírt lehetőséget nem lehet a (3) bekezdésben meghatározott kötelezettségeket jóval meghaladó további kötelezettségek előírására használni."

B – *A nemzeti szabályozás*

5. A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VAT Act 1994) 11. melléklete 4. cikkének szövege, amelyet a 2003. évi költségvetési törvény 17. cikke módosított, így szól:

„(1) A Commissioners az előzetesen megfizetett adó valamely személy részére történő jóváhagyásának vagy visszatérítésének feltételéül szabhatja a HÉA-ra vonatkozó, általa meghatározott bizonyítékok benyújtását.

(1A) A Commissioners bármely HÉA-visszatérítés feltételeként megkövetelheti az általa a kifizetés összegére tekintettel megfelelőnek ítélt biztosíték nyújtását, amennyiben az adóbevételek védelme érdekében ezt szükségesnek tartja.

(2) A Commissioners, amennyiben az adóbevételek védelme érdekében szükségesnek tartja, az adóköteles termékértékesítés és -beszerzés, valamint szolgáltatásnyújtás és annak igénybevétele feltételeként az adóalanytól megkövetelheti, hogy nyújtson biztosítékot vagy azt kiegészítő további biztosítékot bármely olyan HÉA megfizetéséért, amellyel:

a) maga az adóalany vagy

b) bármely más olyan személy tartozik vagy tartozhat, aki az érintett terméket vagy szolgáltatást értékesíti, vagy nyújtja, vagy akinek részére azt értékesítik vagy nyújtják.

(3) A fenti (2) bekezdésben az »érintett termék vagy szolgáltatás« alatt az adóalany által vagy az adóalany részére értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értendő.

(4) A fenti (2) bekezdésben foglalt biztosítékokat a Commissioners által meghatározott összegben és formában kell nyújtani.

(5) A Commissioners-nek a fenti (2) bekezdésben meghatározott hatásköre nem érinti a 48. cikk (7) bekezdésben foglalt hatáskörét."

6. A VAT Act 1994-nek a 2003. évi költségvetési törvény 18. cikkével kiegészített 77A. cikke így rendelkezik:

„Az értékesítési láncban részt vevő kereskedők együttes és egyetemleges felelőssége az adófizetés elmulasztása esetén

(1) A jelen cikk az alábbi megnevezések bármelyikével rendelkező termékre vonatkozik:

(a) telefon és bármely más olyan berendezés, ideértve az alkatrészeket és a tartozékokat is, amelyet telefonhoz vagy távközléshez kapcsolódó felhasználásra gyártottak vagy alakítottak át;

(b) számítógép és bármely más olyan berendezés, ideértve az alkatrészeket, a tartozékokat és a szoftvert is, amelyet számítógéphez vagy számítógéprendszerhez kapcsolódó felhasználásra gyártottak vagy alakítottak át.

(2) Amennyiben

(a) az adóalany részére olyan termék adóköteles értékesítését végezték, amelyre a jelen cikk vonatkozik, és

(b) a termékértékesítés időpontjában az adóalany tudta vagy alapos okkal feltételezhette, hogy az e termék ezen, vagy az ezt megelőző vagy követő értékesítését terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg,

a Commissioners az említett adóalany részére olyan felszólítást küldhet, amelyben feltünteti az így megfizetendő HÉA-tartozás összegét, és közli e felszólítás jogkövetkezményeit.

(3) A jelen cikk szerinti felszólítás azzal a jogkövetkezménnyel jár, hogy:

(a) az a személy, akinek a részére a felszólítást kézbesítik és

(b) az a személy, aki a felszólításban feltüntetett adó megfizetésére a jelen cikktől függetlenül kötelezett

együttesen és egyetemlegesen köteles megfizetni ezen adóösszeget a Commissioners részére.

(4) A fenti (2) bekezdés alkalmazásában a termékértékesítés tekintetében fizetendő HÉA összege az alábbi két összeg közül az alacsonyabb:

(a) a termékértékesítés után fizetendő adó összege, és

(b) a termékértékesítést végző személy bevallásában (amennyiben azt benyújtotta) az előírás szerinti adott elszámolási időszakban adótartozásként feltüntetett összeg, azzal az adóösszeggel együtt, amelyről megállapításra került, hogy azt ezen időszakra vonatkozóan az utóbbi megfizetni tartozik (azzal, hogy ez az utóbbi részéről kifogásolható).

(5) A fenti (4) bekezdés b) pontjában foglalt hivatkozás azon adó megállapítására, amelynek megfizetésére valamely személy kötelezett, magában foglalja azt az esetet is, amikor azért nem közlik ez utóbbival az adó összegét, mivel az akadályba ütközik.

(6) A fenti (2) bekezdés alkalmazásában akkor vélelmezendő, hogy valamely személy alapos okkal feltételezhette az említett bekezdés b) pontjában foglalt körülmények fennállását, ha a kérdéses termék általa fizetendő ára:

(a) alacsonyabb volt, mint annak a szabadpiacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ára,

(b) alacsonyabb volt, mint ugyanezen termék bármely korábbi ékértékesítésekor fizetendő ára.

(7) A fenti (6) bekezdésben előírt vélelem megdönthető annak bizonyításával, hogy a termékért fizetendő alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, amelyek nem kapcsolódnak a HÉA megfizetésének elmulasztásához.

(8) A fenti (6) bekezdés nem képezi akadályát annak, hogy az alaposan feltételezhető jelleg fennállását bármely más módon bizonyítsák.

(9) Az Államkincstár rendelettel módosíthatja a fenti (1) bekezdést. Az Államkincstár bármely ilyen rendelettel bevezetheti az általa megfelelőnek ítélt járulékos, kiegészítő, közvetett és átmeneti rendelkezéseket.

(10) Jelen cikk alkalmazásában:

(a) a »termék« fogalma magában foglalja a szolgáltatást is;

(b) a HÉA összege olyan mértékben minősül meg nem fizetettnek, amennyiben az meghaladja a visszatérítendő adó összegét."

II – Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. Az alapügyben felmerült kérdés az, hogy a 2003. évi költségvetési törvény 17. és 18. cikkének rendelkezései összeegyeztethetők-e a közösségi joggal. E cikkeket azért fogadták el, hogy szabályozzák az Egyesült Királyságban az eltűnő kereskedő útján elkövetett közösségen belüli csalások néven ismert jelenséget. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejtésre került, az eltűnő kereskedő útján elkövetett közösségen belüli csalások két kategóriája különböztethető meg.

8. Az első kategóriát a Commissioners „beszerzési csalásnak" nevezi. Az Egyesült Királyságban a HÉA-nyilvántartásban szereplő kereskedő valamely másik tagállamból terméket hoz be, és azt az Egyesült Királyságban értékesíti. A feladás helye szerinti tagállamban az adásvétel adómentes a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja alapján, míg a vevő adóköteles az Egyesült Királyságban a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján. A kereskedő olyan áron értékesíti a terméket, amely tartalmazza a HÉA-t, de nem fizeti meg a Commissioners részére a következő termékértékesítést terhelő HÉA-t, majd eltűnik.

9. A második kategória „körhinta" jellegű adókijátszás néven ismert. Itt bonyolultabb rendszerről van szó, amely lényegében a következőképpen működik. Az Egyesült Királyságban letelepedett társaság („B") terméket vásárol valamely másik tagállamban valamely társaságtól („A"). A beszerzéssel kapcsolatban A nem fizet HÉA-t, azonban B elszámolja a HÉA-t a továbbértékesítés után az Egyesült Királyságban. B értékesíti a terméket, rendszerint alacsonyabb áron, valamely harmadik, szintén az Egyesült Királyságban letelepedett társaságnak („C"), azonban nem számol el a HÉA-val. C elnevezése „közbenső társaság". E terméket kis nyereséggel értékesíti valamely másik társaság részére az Egyesült Királyságban, kiszámlázza a HÉA-t az értékesítés után, ugyanakkor visszaigényli az előzetesen megfizetett HÉA-t. Újabb adásvételekre kerülhet sor, de végül a termék olyan vállalkozáshoz kerülhet, amely azt valamely más tagállam HÉA-nyilvántartásában szereplő másik kereskedő részére értékesíti. Ezen adásvétel adómentes, de az eladó jogosult az előzetesen megfizetett adót visszaigényelni, és ennek megfelelően megkísérli visszaigényelni a Commissioners-től azt a HÉA-t, amelyet az utolsó közbenső társaságtól történt beszer-

zése után megfizetett. Amennyiben ilyen visszafizetés történik, a Commissioners megfizeti a társaságnak a közbenső társaság által az értékesítés után felszámított HÉA-t, nem kapja meg azonban a B által felszámított HÉA összegét. A valódi „körhinta" jellegű adókijátszás ismertetőjegye, hogy végül a terméket az eredeti eladónak, az A társaságnak értékesítik. Ezt követően a körforgás újra kezdődhet. A körhinta minden egyes fordulatakor a B részére kifizetett HÉA-összeg adóbevétel-kiesést jelent. A körhinta így körbeforoghat nap mint nap. B valamely gyanútlan harmadik személytől jogtalanul igénybe vett, idegen HÉA-számot is felhasználhat, vagy HÉA-alanyként nyilvántartásba vetetheti magát, és még mielőtt az adóhatóság közbelépne, egyszerűen eltűnhet. Az érintett áruk rendszerint kisméretűek, azonban nagy értékkel bírnak. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megállapításra kerül, hogy a csalás e fajtája az Egyesült Királyságban több mint 1,5 milliárd angol font adóbevétel-kiesést okoz.

10. A keresetet a 2003. évi költségvetési törvény 17. és 18. cikkére vonatkozó *„judicial review"* iránti eljárásban első fokon az Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales bírálta el, majd a kereset másodfokon a Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales elé került. A Federation jogalkotási hatáskör hiányára hivatkozva kifogásolja a 2003. évi költségvetési törvény 17. és 18. cikkét. Azt állítja, hogy a cikkeket nem teszi lehetővé sem a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése, sem pedig 22. cikkének (8) bekezdése. A Court of Appeal úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2000/65/EK tanácsi irányelvvel módosított 77/388/EGK tanácsi irányelv 21. cikkének (3) bekezdése lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy a 21. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az adó megfizetésére kötelezett személlyel együtt valamely másik személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért azzal a kizárólagos feltétellel, hogy az ilyen intézkedés megfelel a közösségi jog általános elveinek, nevezetesen, ha objektív módon igazolható, ésszerű, arányos és figyelemmel van a jogbiztonság követelményére?

2) Az irányelv 22. cikkének (8) bekezdése lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy bármely személy felelős legyen a fentiek szerint; illetve hogy valamely személy köteles valamely másik adóalany adótartozása tekintetében biztosítékot nyújtani azzal, hogy a rendelkezés megfelel a fent említett általános jogelveknek?

3) Amennyiben az 1. kérdésre adott válasz nemleges – a fent említett jogelveken kívül – milyen korlátai vannak a 21. cikk (3) bekezdésén alapuló tagállami hatáskörnek?

4) Amennyiben a 2. kérdésre adott válasz nemleges – a fent említett jogelveken kívül – milyen korlátai vannak a 22. cikk (8) bekezdésén alapuló tagállami hatáskörnek?

5) A módosított irányelv kizárja-e, hogy a tagállamok az adóalanyok együttes és egyetemleges felelősségére vonatkozó rendelkezést hozzanak, illetve az adóalanyt arra kötelezzék, hogy biztosítékot nyújtson valamely másik adóalany adótartozása tekintetében a HÉA-rendszerrel való visszaélés megakadályozása és a jogszerűen fizetendő adóból származó bevételek védelme érdekében abban az esetben is, ha a rendelkezések megfelelnek a fent említett általános jogelveknek?"

11. A Federation, az Egyesült Királyság Kormánya, a német kormány, az ír és a ciprusi kormány, a holland kormány, a portugál kormány és a Bizottság írásbeli észrevételt terjesztett elő. A 2005. október 5-én megtartott tárgyaláson a Bíróság meghallgatta az Egyesült Királyság Kormánya, a Federation, Írország és a Bizottság szóbeli előterjesztését.

III – Elemzés

12. Azon kérdések vizsgálatával kezdem elemzésemet, amelyek tárgya a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése. Azután megvizsgálom a 22. cikk (8) bekezdésére vonatkozó kérdéseket.

13. Elsőként arra érdemes emlékeztetni, hogy az EK 234. cikk alapján megindított eljárásban a Bíróságnak nem feladata, hogy a nemzeti jog rendelkezéseinek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről döntsön. A Bíróság szerepe arra szorítkozik, hogy a közösségi jogot értelmezze, és ezzel lehetővé tegye a nemzeti bíróság számára e döntést.[3]

A – *Az első és a harmadik kérdésről*

14. A kérdést előterjesztő bíróság az első és a harmadik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, vajon a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése ruház-e hatáskört a tagállamokra, és ha igen, milyen mértékben,

3 – Lásd például a 209/84–213/84. sz., Asjes és társai egyesített ügyekben 1986. április 30-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1425. o.) 12. pontját, a C-292/92. sz., Hünermund és társai ügyben 1993. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-6787. o.) 8. pontját, a C-130/93. sz., Lamaire ügyben 1994. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-3215. o.) 10. pontját, a C-304/94., C-330/94., C-342/94. és C-224/95. sz., Tombesi és társai egyesített ügyekben 1997. június 25-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3561. o.) 36. pontját, a C-410/96. sz. André Ambry ügyben 1998. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 1998., I-7875. o.) 19. pontját, a C-28/99. sz., Verdonck és társai ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-3399. o.) 28. pontját, a C-399/98. sz., Ordine degli Architetti és társai ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-5409. o.) 48. pontját, a C-285/99. és C-286/99. sz., Lombardini és Mantovani egyesített ügyekben 2001. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-9233. o.) 27. pontját és a C-151/02. sz. Jaeger-ügyben 2003. szeptember 9-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8389. o.) 43. pontját.

hogy valamely személyt valamely másik személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezzenek a HÉA megfizetésére.

15. A Federation úgy érvel, hogy a 21. cikk (3) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat, hogy együttes és egyetemleges felelősséget állapítsanak meg, azonban ezt a hatáskört szigorúan kell értelmezni. A Federation szerint a 21. cikk (3) bekezdése csak arra hatalmazza fel a tagállamokat, hogy olyan esetekben állapítsanak meg együttes és egyetemleges felelősséget, amelyekben a 21. cikk (1) bekezdése és a 21. cikk (2) bekezdése párosával határozza meg azokat a személyeket, akik együttesen tehetők felelőssé. E tekintetben a Federation a 21. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésében, a 21. cikk (1) bekezdése c) pontjában, a 21. cikk (2) bekezdése a) pontjában és a 21. cikk (2) bekezdése b) pontjában előírt négy esetre hivatkozik. A Federation továbbá előadja, hogy a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jog általános elveit, amikor úgy döntenek, hogy együttes felelősséget állapítanak meg a 21. cikk (3) bekezdése alapján.

16. Az Egyesült Királyság Kormánya előadja, hogy a 21. cikk (3) bekezdése alapján a tagállam úgy rendelkezhet, hogy a 21. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az HÉA megfizetésére kötelezett személlyel együtt valamely másik személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért azzal a kizárólagos feltétellel, hogy az ilyen intézkedés megfelel a közösségi jog általános elveinek. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a 21. cikk (3) bekezdése bevezető mondatai a 21. cikk (1) és (2) bekezdésében előírt összes esetre hivatkoznak, nemcsak egyes esetekre. A portugál kormány, Írország, a ciprusi kormány, és a Bizottság lényegében ugyanazon az álláspontón van, mint az Egyesült Királyság.

17. A holland kormány úgy érvel, hogy a 2003. évi költségvetési törvény 18. cikke nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá, mivel az intézkedés nem a HÉA kivetésére, hanem annak beszedésére vonatkozik. E tekintetben Hollandia többek között a Bíróság C-395/02. sz., Transport Service NV ügyben 2004. március 3-án hozott végzésére hivatkozik, amely szerint elvben a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén az adóhatóság a HÉA-t utólagosan behajthatja, azonban ezeknek mindig a közösségi jog által meghatározott korlátokon belül kell maradniuk.[4] Különösen a Molenheide és társai ügyben hozott ítéletre[5] hivatkozva a holland kormány előadja, hogy – a közösségi jog által meghatározott korlátokon belül, beleértve az arányosság és a jogbiztonság elvét is – a tagállamok a HÉA-tartozások beszedése vonatkozásában jogosultak olyan rendelkezés bevezetésére, amely alapján bármely személy együttesen és egyetemlegesen kötelezhető azon HÉA-tartozás megfizetésére, amelyet valamely másik személy elmulasztott megfizetni.

4 – A C-395/02. sz., Transport Service NV ügyben 2004. március 3-án hozott végzés (EBHT 2004., I-1991. o.) 29. pontja.

5 – 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.) 43. pontja.

18. Először is arra az érvre térek ki, amely szerint nem szükséges, hogy az olyan intézkedésnek, mint amely a jelen ügyben is felmerült, a hatodik irányelvben legyen a jogi alapja.

19. Meg kell különböztetni a HÉA megfizetéséért való felelősség megállapítására vonatkozó rendelkezéseket, illetve azokat az intézkedéseket, amelyek kizárólag a HÉA beszedésével kapcsolatosak. A Molenheide és társai ügyben hozott ítéletből következik különösen, hogy a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el arra, hogy megvédjék magukat a visszatérítésből fakadó kockázatoktól azokban az esetekben, amikor nem áll fenn valódi HÉA-túlfizetés [6], így például a HÉA-levonási jog bizonyítására vonatkozó rendelkezéseket fogadhatnak el [7], vagy olyan rendelkezéseket, amelyek meghatározzák azokat az adatokat, amelyeket az adólevonási jogot megalapozó számláknak tartalmazniuk kell [8]. A Transport Service NV ügyben hozott végzésben – olyan termékértékesítés tárgyában, amelyet tévesen, ugyanakkor állítólag jóhiszeműen adómentes értékesítésként számláztak – a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén a HÉA-t az adóhatóság behajthatja, mivel a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem szól a beszedésről. [9] Ezen ítélkezési gyakorlat kizárólag a HÉA beszedésére és behajtására vonatkozik. A HÉA megfizetésére kötelezett személy kérdésével, amely logikusan megelőzi a beszedés és behajtás kérdését, külön a hatodik irányelv 21. cikke foglalkozik. Tekintettel az adófizetésre kötelezettek megállapítására, a tagállamoknak ezért szigorúan tiszteletben kell tartaniuk az irányelvvel összhangba hozott szabályokat. Emiatt a 21. cikk (3) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos érvekkel kívánok foglalkozni.

20. A 21. cikk (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért".

21. Álláspontom szerint helytelen a Federation érvelése, amely szerint a 21. cikk (3) bekezdése kizárólag a 21. cikk (1) és (2) bekezdésében meghatározott egyes esetekre vonatkozik. A 21. cikk (3) bekezdésének szövege nem tartalmaz semmiféle utalást e tekintetben. A Federationnek a 21. cikk (3) bekezdésére vonatkozó értelmezése sem következik a HÉA-irányelv rendszeréből. Ugyanakkor a 21. cikk (3) bekezdése kivételt biztosít az általános szabály alól, miszerint itt ügyletfajtánként kizárólag egyetlen személy legyen felelős, azonban ez a kivétel azért áll fenn, hogy biztosítsa az adó beszedését és a

6 – A Molenheide és társai ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 41. pontja és Fenelly főtanácsnok ezen ügyre vonatkozó indítványának 39. pontja.

7 – Mint a Molenheide-ügyben hozott ítéletben. Lásd úgyszintén a C-85/95. sz., Reisdorf kontra Finanzamt Köln-West ügyben 1996. december 5-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-6257. o.) 29. pontját.

8 – A 123/87. és 330/87. sz., Jeunehomme és társai egyesített ügyekben 1988. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4517. o.) 16. pontja.

9 – A végzés [hivatkozás fent] 27. pontja. A Bíróság megállapította, hogy az adósemlegesség elve nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy utólagosan beszedjék a HÉA-t attól az adóalanytól, aki tévesen adómentesként számlázta a termékértékesítést.

visszaélések megakadályozását, amelyeket a hatodik irányelv elismer és támogat. [10]

22. A Federation úgy érvel, hogy a 21. cikk (3) bekezdésének megszorító értelmezését alátámasztják a 21. cikk előkészítő munkái. A 2000/65/EK irányelv elfogadását megelőzően ugyanis, amely irányelv bevezette a jelen 21. cikk (3) bekezdését, nyilvánvalóan korlátozottabb volt az a lehetőség, hogy valamely másik személyt tegyenek felelőssé a HÉA megfizetéséért. [11] Álláspontom szerint ugyanakkor ez nem elegendő indok arra, hogy a 21. cikk (3) bekezdését annak nyilvánvaló jelentésével ellentétesen értelmezzük, vagyis akként, hogy „az (1) és (2) bekezdésekben felsorolt helyzetek" kitétel a 21. cikk (1) és (2) bekezdésében meghatározott összes esetre vonatkozik.

23. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy a közösségi jog alapján az adóhatóságnak cselekvési szabadsága van a tekintetben, hogy megállapítsa az együttes és egyetemleges felelősséget a HÉA megfizetéséért. A hatodik irányelv rendelkezéseinek alkalmazása során a nemzeti hatóságoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jog általános elveit. [12] Ezek között szerepel – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság helyesen megjegyezte – a jogbiztonság és az arányosság elve.

24. E tekintetben emlékeztetünk arra, hogy a jogbiztonság elve előírja, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott intézkedéseknek egyértelműnek és alkalmazásuk során kiszámíthatónak kell lenniük a jogalanyok számára [13], az arányosság elve pedig egyúttal előírja, hogy az intézkedéseknek arányosnak kell lenniük az általuk elérni kívánt céllal [14].

25. A jelen üggyel összefüggésben a nemzeti bíróságnak egyensúlyt kell biztosítania a HÉA-beszedés szükségessége és azon érdek között, hogy biztosított legyen, hogy a jogszerű kereskedelem ne váljon túlzottan nehézkessé valamely harmadik személy HÉA-tartozásának megfizetéséért való felelősség kockázata miatt.

10 – Ami a visszaélés megakadályozásának célját illeti, lásd a C-255/02. sz. Halifax-ügyben és a C-419/02. sz. BUPA-ügyben előterjesztett indítványomat, valamint a C-223/03. sz., University of Huddersfield ügyben előterjesztett indítványomat, különösen annak 73. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – Például a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja legutóbbi módosítását megelőzően előírta, hogy a szolgáltatást nyújtó legyen együttesen és egyetemlegesen felelős nem tárgyi szolgáltatások nyújtása esetén, míg a 21. cikk (1) bekezdésének c) pontja nem említi meg az együttes és egyetemleges felelősség lehetőségét bármely olyan személy vonatkozásában, aki a számlán hozzáadottérték-adót számít fel. Az adó megfizetésére kötelezettek vonatkozásában az együttes felelősség megállapításának lehetősége ugyanakkor kifejezetten létezett a 21. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint, amennyiben az adóköteles termékeket és szolgáltatásokat külföldön letelepedett adóalany értékesítette, illetve nyújtotta. Lásd szintén: TERRA, B. és KAJUS, J.: *„Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified"*, International VAT Monitor, Vol. 11., No. 6. (2000) 272–273. o. E szerzők rámutatnak a 2000/65/EK irányelv (9) preambulumbekezdésére, amely kimondja, hogy a tagállamok továbbra is elrendelhetik az együttes és egyetemleges felelősséget. Így arra a következtetésre jutnak, hogy a 21. cikk (3) bekezdése nem arra irányult, hogy kiterjessze a felelősséget valamely másik személyre. Álláspontom szerint a preambulumbekezdést általánosabban úgy kell értelmezni, hogy a 21. cikk továbbra is lehetővé teszi az együttes és egyetemleges felelősség megállapítását, és a módosítás semmiképpen nem irányult e felelősség korlátozására.

12 – Lásd többek között a 316/86. sz. Krücken-ügyben 1988. április 26-án hozott ítélet (EBHT 1988., 2213. o.) 22. pontját.

13 – Lásd értelemszerűen a C-70/83. sz. Kloppenburg-ügyben 1984. február 22-én hozott ítélet (EBHT 1984., I-1075. o.) 11. pontját és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-4243. o.).

14 – Például a Molenheide és társai ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 47. pontja.

26. A Federation előadja, hogy a VAT Act 1994 77A. cikkének (6) bekezdésében foglalt vélelmek ütköznek a közösségi jog általános elveivel, mivel meglehetősen nehéz szabadpiaci árat megállapítani a mobiltelefonok és a CPU-k piacán, és ezért nehéz felismerni, hogy valamely ajánlat a szabadpiaci ár alatt van. A Federation szerint ugyanazon értékesítési láncban az összes vállalkozás együttes felelőssége – különösen, ha a korábbi értékesítések árán alapuló vélelmen nyugszik – olyan pénzügyi kockázatot jelent, amely elfogadhatatlan a befektetők számára. A kereskedők számára ténylegesen lehetetlen a közvetlen ügyfeleik és szállítóik körén túl nyomozniuk az értékesítési láncban. Ebből következően a kereskedők nem képesek magukat megfelelően megvédeni, függetlenül attól, hogy milyen gondossággal járnak el, valamint annak ellenére, hogy ők maguk semmilyen jogsértést nem követtek el.

27. Véleményem szerint a tagállamok a hatodik irányelv alapján a HÉA megfizetésére kötelezhetnek valamely személyt, amennyiben az ügylet teljesítésének időpontjában tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a HÉA-t az értékesítési láncban nem fizetik meg. [15] E tekintetben a nemzeti adóhatóságok e tudomást vélelmezhetik. Az ilyen vélelem azonban nem vezethet *de facto* objektív felelősségi rendszerhez.

28. Ebből következik, hogy a HÉA-kijátszás vélelmének olyan körülményekből kell származnia, amelyek HÉA-kijátszásra utalnak, és ismeretük a kereskedőktől ésszerűen elvárható. A tagállamoknak megengedett, hogy előírják a kereskedők számára, hogy óvatosak legyenek, és tájékozódjanak azon termékek hátteréről, amelyekkel kereskednek. E kötelezettségnek ugyanakkor nem szabad túlságosan nagy terhet rónia azon kereskedőkre, akik megteszik a szükséges óvintézkedéseket annak biztosítására, hogy jóhiszeműen kereskedhessenek.

29. Továbbá a vélelmeknek megdönthetőnek kell lenniük anélkül, hogy olyan tények bizonyítását követelnék, amelyeket a kereskedőknek rendkívül nehéz lenne kideríteniük. [16]

30. Ha ezek a követelmények nem teljesülnek, a vélelmek alkalmazása ténylegesen aláássa azt a követelményt, hogy a HÉA megfizetésére akkor kötelezhető valamely személyt, ha tudta vagy tudnia kellett volna,

15 – Lásd értelemszerűen a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen Ltd és társai egyesített ügyekben 2005. február 16-án ismertetett indítványom (a Bíróság előtt folyamatban lévő ügy) 41. pontját.

16 – A Molenheide és társai ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 52. pontja, és értelemszerűen a C-435/03. sz., British American Tobacco ügyben 2005. július 14-én hozot ítélet (EBHT 2005., I-7077. o.) 28. pontja, valamint az ezen ügyben előterjesztett indítványom 17. pontja.

hogy a HÉA-t nem fizetik meg. Ez egyenértékű lenne az objektív felelősség kerülő úton történő bevezetésével.

31. A VAT Act 1994 77A. cikkének (6) bekezdésében foglalt vélelmek rendszerének értékelését e szempontok fényében a nemzeti bíróságra kell hagyni, amelynek feladata annak felülvizsgálata, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezések és gyakorlat összeegyeztethető-e a közösségi joggal. [17]

azonban a 22. cikk (8) pontja megadja ezt a jogot. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy bármely személy együttesen és egyetemlegesen kötelezhető legyen a HÉA megfizetésére valamennyi másik, a hatodik irányelv 21. cikkének (1) vagy (2) bekezdése alapján kötelezett személlyel együtt, illetve annak előírását, hogy valamely személy biztosítéknyújtásra legyen kötelezhető valamely másik személy HÉA-tartozásának megfizetése tekintetében azzal, hogy a szóban forgó rendelkezések szükségesnek minősülnek az adó megfelelő behajtásához és az adócsalás megakadályozásához, valamint tiszteletben tartják a közösségi jog általános elveit.

B – *A második és a negyedik kérdésről*

32. A kérdést előterjesztő bíróság második és negyedik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése milyen mértékben jogosítja fel a tagállamokat az együttes és egyetemleges felelősség megállapítására, és a 22. cikk (8) bekezdése milyen mértékben engedi meg a tagállamoknak, hogy biztosítéknyújtási kötelezettséget állapítsanak meg olyan személy terhére, aki nem kötelezett az adófizetésre.

34. A Federation úgy érvel, hogy éppen ellenkezőleg, a 22. cikk (8) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára olyan intézkedések bevezetését, amelyek kötelezettségeket állapítanak meg az irányelv 21. cikke szerinti adóalany helyett bármely másik személy terhére.

33. Az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy a 21. cikk ugyan nem értelmezhető úgy, hogy az feljogosít az együttes és egyetemleges felelősség megállapítására,

35. Írország hasonlóképpen azt állítja, hogy a 22. cikk (8) bekezdése önmagában nem biztosít alapot az együttes és egyetemleges felelősségre. A tagállamok úgy rendelkezhetnek a közösségi jog általános elveinek tiszteletben tartása mellett, hogy az irányelv 22. cikkének (8) bekezdése alapján a 21. cikk (3) bekezdése szerint a HÉA megfizetéséért felelős bármely személy kötelezhető legyen valamely másik személy adótartozása tekintetében biztosíték nyújtására. A portugál és a ciprusi kormány lényegében támogatja ezt a véleményt.

17 – Lásd értelemszerűen a Molenheide és társai ügyben hozott ítélet 49. pontját és a 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

36. A Bizottság hasonlóképpen azt állítja, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a HÉA-fizetési kötelezettséget olyan személyekre is kiterjesszék, akik annak megfizetésére maguk ugyanezen irányelv 21. cikke szerint nem kötelezettek. Az említett 22. cikk (8) bekezdése nem teszi lehetővé számukra annak előírását, hogy valamely személy biztosítéknyújtásra legyen kötelezhető valamely másik személy HÉA-tartozása tekintetében. Ha azonban az együttes és egyetemleges fizetési kötelezettséget a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott intézkedés alapján vezették be, ezen irányelv 22. cikkének (8) bekezdése ugyanezen cikk (7) bekezdésével összefüggésben a közösségi jog általános elveinek tiszteletben tartása mellett lehetővé teszi, hogy a HÉA megfizetésére együttesen és egyetemlegesen kötelezett bármely személyt az adótartozás tekintetében biztosítéknyújtásra kötelezzenek.

37. Egyetértek ezzel az elemzéssel. A 22. cikk (8) bekezdése alapján a tagállamok „megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében". Ugyanakkor ez a rendelkezés nem hoz létre olyan adófizetési kötelezettséget, amely a hatodik irányelvben máshol elő nem fordulna. A HÉA-fizetési kötelezettséget az irányelv 21. cikke állapítja meg. Az irányelv 22. cikke különleges adminisztratív kötelezettségeket állapít meg az ily módon felelős személyek számára, és a 22. cikk (8) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy *e személyek* terhére további kötelezettségeket állapítsanak meg azokon felül, amelyeket már a 22. cikk előző bekezdéseiben kifejezetten meghatároztak. [18] Ebből következően az együttes és egyetemleges felelősség megállapítása csak a 21. cikk (3) bekezdésére alapítható, míg az e felelősségből adódó adminisztratív kötelezettségeket a 22. cikk állapítja meg. E tekintetben a Bizottság helyesen mutatott rá arra, hogy a 22. cikk (7) bekezdése megköveteli a tagállamoktól, hogy megtegyenek minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a 21. cikk (3) bekezdése alapján a HÉA megfizetéséért együttesen és egyetemlegesen felelős személyek teljesítsék a 22. cikkben megállapított kötelezettségeiket. A 22. cikk (7) és (8) bekezdése ezért lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy bármely személy, aki a 21. cikk (3) bekezdése alapján köteles a HÉA megfizetésére, biztosítéknyújtásra legyen kötelezhető. A 22. cikk (8) bekezdése ugyanakkor nem nyújt alapot arra, hogy a HÉA-fizetési kötelezettséget kiterjesszék, illetve e rendelkezés nem teszi lehetővé a tagállamok számára annak előírását, hogy a 21. cikk alapján a HÉA megfizetéséért nem felelős személy legyen köteles valamely másik személy adótartozása tekintetében biztosíték nyújtására.

C – *Az ötödik kérdésről*

38. Figyelembe véve az előző kérdésekre adott választ, álláspontom szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésre nem szükséges külön válaszolni.

18 – Lásd úgyszintén a Reisdorf kontra Finanzamt Köln-West ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 27. pontját.

IV – Végkövetkeztetések

39. Azt javasolom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre az alábbi választ adja:

(1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikkének (3) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy a 21. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az adó fizetésére kötelezett személlyel együtt valamely másik személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős a HÉA megfizetéséért, azzal a kizárólagos feltétellel, hogy az ilyen intézkedés megfelel a közösségi jog általános elveinek, azaz az arányosság és a jogbiztonság elvének.

Ezen elvek fényében a tagállamok együttes és egyetemleges felelősséggel a HÉA megfizetésére kötelezhetnek valamely személyt, amennyiben az ügylet teljesítésének időpontjában tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a HÉA-t az értékesítési láncban nem fizetik meg. E tekintetben a nemzeti adóhatóságok az ilyen tudomást vélelmezhetik, feltéve, hogy a vélelem megdönthető, valamint olyan körülményekből származik, amelyek HÉA-kijátszásra utalnak, és ismeretük a kereskedőktől ésszerűen elvárható.

(2) Ezen irányelv 22. cikkének (8) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára annak előírását, hogy az irányelv 21. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján az adó fizetésére kötelezett személlyel együtt valamely másik személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért, illetve a 22. cikk (8) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára annak előírását, hogy a 21. cikk alapján a HÉA megfizetéséért nem felelős személy legyen köteles valamely másik személy adótartozása tekintetében biztosíték nyújtására.