JÁN MAZÀK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. október 25. [1]

I – Bevezetés

1. 2006. március 2-án kelt végzésével a Bundesfinanzhof (Németország) a 95/7/EK tanácsi irányelvvel [2] módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek [3] (a továbbiakban: hatodik irányelv) és különösen az irányelv 15. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra a kérdésre vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 15. cikkének 2. pontjában meghatározott, a harmadik országokba irányuló kivitel adómentességére vonatkozó rendelkezéseket, hogy azokkal ellentétes a tagállam által méltányossági okokból biztosított adómentesség abban az esetben, ha az adómentesség feltételei ugyan nem állnak fenn, de az adóalany a feltételek hiányát – a feltételezett vevők csalárd magatartása miatt – a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.

3. A kérdés hátterében az áll, hogy lengyel állampolgárok éveken keresztül csalárd módon igényelték és kapták vissza a német „Netto” áruháztól (a továbbiakban: Netto Supermarkt) az állítólag a Közösségből kivitt áruk utáni forgalmi adót oly módon, hogy az áruház autóparkolóiban, bevásárlókosaraiban és szemeteseiben eldobott pénztárblokkokat összegyűjtötték, és – hamis nyomtatványok és hamis vámpecsétek felhasználásával – hamisított kiviteli igazolásokat állítottak elő.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köréről és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló 1995. április 10-i irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.).

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

II – Jogi háttér

A – *A hatodik irányelv*

4. A hatodik irányelv „Adómentesség a Közösségből történő kivitel és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás esetén” című 15. cikkének a jelen ügyben releváns rendelkezése szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

2. az olyan termékek értékesítése, amelyeket a nem belföldön letelepedett vevő vagy annak megbízottja a Közösségen kívülre küld vagy szállít; kivéve a szabadidős célú vízi járművek és a magántulajdonú légi járművek, valamint az egyéb, magán célra szolgáló járművek felszerelésére, üzemeltetésére és ellátására szolgáló termékeket, amelyeket a vevő maga szállított ki;

Az utasok személyi poggyászában szállítható termékek értékesítése esetében a mentesség csak a következő feltételek teljesülése mellett érvényes:

– az utas nem a Közösségen belül telepedett le,

– a termékeket a Közösség területén kívüli rendeltetési helyre szállítják azon hónapot követő harmadik hónap vége előtt, amelyben az értékesítés történt,

– az értékesítés teljes értéke, beleértve a hozzáadottérték-adót is, meghaladja a 69/169/EGK irányelv 7. cikkének (2) bekezdésével

összhangban megállapított 175 ECU-nek megfelelő nemzeti pénznemben kifejezett összeget; a tagállamok mentességben részesíthetik az ezen összegnél kevesebb teljes értékkel rendelkező értékesítéseket.

Minden tagállam eljuttatja a Bizottsághoz azon bélyegzők mintapéldányait, amelyeket a harmadik albekezdés második franciabekezdésében említett igazolás céljára felhasznál. A Bizottság továbbítja ezen információt a többi tagállam adóhatóságaihoz."

A második albekezdés alkalmazásában:

B – *A vonatkozó nemzeti jog*

– nem a Közösségen belül letelepedett utas: olyan utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösség területén található. E rendelkezés alkalmazásában az »állandó lakóhely vagy a szokásos tartózkodási hely« az a hely, amely az útlevélben, a személyi igazolványban, vagy más személyazonossági okmányban szerepel, amelyet érvényesként ismer el azon tagállam, amelynek területén az értékesítés történik,

5. A hatodik irányelvet Németországban az Umsatzsteuergesetz 1993 (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: 1993. évi UStG) ültette át.

6. A kivitelek és hasonló ügyletek hozzáadottérték-adó alóli mentességére vonatkozó rendelkezéseket az 1993. évi UStG 4. §-a (1) bekezdésének a) pontja, valamint 6. §-a tartalmazza.

– a kivitel igazolásaként benyújtandó számla vagy azt helyettesítő bizonylat, amelyet azon a helyen, ahol a termékek elhagyták a Közösség területét, a vámhivatal bejegyzéssel látott el.

7. Az 1993. évi UStG 4. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében az 1993. évi UStG

1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja alá tartozó ügyletek közül többek között a kiviteli értékesítések (az 1993. évi UStG 6. §-a) adómentességet élveznek.

8. Az 1993. évi UStG 6. §-a (1) bekezdésének 2. pontja értelmében kiviteli értékesítésnek az minősül, ha az értékesítés esetén a vevő az értékesítés tárgyát harmadik ország területére szállítja vagy küldi, kivéve az 1993. évi UStG 1. §-ának (3) bekezdése szerinti területeket, és azt, ha a vevő külföldi.

9. Az 1993. évi UStG 6. §-ának (4) bekezdése értelmében – többek között – az (1) bekezdés feltételeit a vállalkozónak kell bizonyítania. A szövetségi pénzügyminisztérium a Bundesrat egyetértésével rendeletben meghatározhatja, hogy a vállalkozónak hogyan kell szolgáltatnia a bizonyítékot.

10. A minisztérium az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (forgalmi adóval kapcsolatos rendelkezések végrehajtásáról szóló rendelet, a továbbiakban: UStDV) 8. §-ának (1) bekezdésében élt az 1993. évi UStG 6. §-ának (4) bekezdése által ráruházott jogkörével. E rendelkezés szerint kiviteli értékesítések esetén a rendelet hatálya alá tartozó vállalkozónak okirati bizonyítékkal (kiviteli igazolással) kell igazolnia, hogy ő vagy a vevő az értékesítés tárgyát harmadik ország területére szállította vagy küldte. Az iratoknak egyértelműen és könnyen ellenőrizhető módon kell bizonyítaniuk a feltételek teljesülését.

11. *A Közösségen belüli értékesítésekre* vonatkozóan az 1993. évi UStG 6a. §-ának (4) bekezdése a bizalomvédelemre vonatkozó rendelkezést tartalmaz, amely a következőképpen hangzik:

„Ha a vállalkozó az adott értékesítést adómentesként kezelte annak ellenére, hogy az (1) bekezdés feltételei nem teljesülnek, az értékesítést adómentesnek kell tekinteni, ha az adómentesség igénybevétele a vevő által szolgáltatott valótlan adatokon alapul, és a vállalkozó ezen adatok valótlanságát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel. Ebben az esetben a vevő köteles az elmaradt adót megfizetni.”

12. A harmadik országokba irányuló *kiviteli értékesítések* vonatkozásában a nemzeti jog nem tartalmaz a bizalomvédelemre vonatkozó hasonló rendelkezést.

13. A német Abgabenordung (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: AO) 227. §-a azonban az alábbi általános rendelkezéseket tartalmazza a méltányossággal kapcsolatban:

„Az adóhatóságok az adójogviszonyból származó követeléseket egészben vagy részben elengedhetik, amennyiben azok végrehajtása az egyedi esetben fennálló helyzet alapján méltánytalan lenne; ugyanezekkel a feltételekkel a már kifizetett összegek visszatéríthetők vagy beszámíthatók."

III – Ténybeli háttér, eljárás és az előterjesztett kérdések

14. A Netto Supermarkt (mint felperes és fellebbező) és a Finanzamt Malchin (a továbbiakban: adóhatóság) (mint alperes és ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban) közötti alapeljárás tárgyát az adóhatóság által a Netto Supermarktra kivetett forgalmi adó elengedése képezi, amely adó kivetése azon alapult, hogy az adómentes kiviteli értékesítésekre vonatkozó feltételek az adóhatóság szerint nem teljesültek.

15. A Netto Supermarkt a német Mecklenburg-Vorpommern tartományban több „diszkontáruházat" üzemeltet. A forgalmi adó visszatérítésével kapcsolatban a vállalkozás azt a belső döntést hozta, hogy csak akkor nyújt ilyen visszatérítéseket a nem kereskedelmi céllal utazó személyek számára, ha a vámpecsét félig a pénztárjegyen, félig pedig a vámnyomtatványon helyezkedik el, és a külföldi állampolgár bemutatja útlevelét. E szabályokat a Netto Supermarkt a Bundesministerium der Finanzen (Szövetségi Pénzügyminisztérium) 1999. március 18-i utasításának megjelenése előtt vezette be, mely utasítás a nem kereskedelmi céllal utazó személyek számára történő kiviteli értékesítések forgalmi adó alóli mentességére vonatkozott, és a nem kereskedelmi célú utazások kiviteli igazolásaival kapcsolatban tartalmazott ajánlásokat.

16. A Netto Supermarkt 1992-től 1998-ig jelentős összegű hozzáadottérték-adót térített vissza néhány ügyfelének azon téves feltevés alapján, hogy a kiviteli értékesítések adómentességének jogi feltételei teljesültek. Mint azt az adóhatóság által lefolytatott vizsgálatok a későbbiekben megerősítették, lengyel állampolgárok hamisított vámhatósági nyomtatványokat mutattak be a Netto Supermarkt számára, és más vásárlóktól származó, a Netto áruházak autóparkolóiban talált blokkokat használtak fel. Ezenfelül a hamisított nyomtatványokat és a felhasznált blokkokat olyan pecséttel látták el, amely a vámhatóság eredeti pecsétjének hamisítványa volt.

17. A csalárd magatartást 1998-ban fedezték fel, amikor a Netto Supermarkt annak

megvizsgálására kérte a Hauptzollamt Neubrandenburgot (Neubrandenburgi Fővámhivatal), hogy a gyakran használt pecsét és az ahhoz tartozó nyomtatványok nem hamisítottak-e. A Fővámhivatal alkalmazottja először eredetinek ítélte a nyomtatványokat és a pecsétet, de a hivatal a további vizsgálatot követően megállapította, hogy a benyújtott dokumentumok hamisak.

18. Ekkor az adóhatóság felszólította a Netto Supermarktot az 1993 és 1997 közötti évekre, valamint 1998 decemberére vonatkozó hozzáadottérték-adó megfizetésére.

19. 2000. február 14-i határozatával az adóhatóság elutasította a Netto Supermarktnak az 1993 és 1998 közötti évekre utólagosan követelt forgalmi adó elengedése iránti kérelmét.

20. Az e határozat ellen benyújtott kifogásnak az adóhatóság csak részben adott helyt. A kifogás fennmaradó részét az adóhatóság 2000. május 3-i határozatával utasította el, amelyben különösen úgy vélte, hogy az adó beszedése ténylegesen nem méltánytalan, és az adójogviszonyból származó követelés érvényesítése a konkrét eset különleges körülményei között nem ellentétes a jogszabályi elvekkel. Úgy találta, hogy a Netto Supermarktnak még akkor is felelősséget kell vállalnia a történtekért, ha a további károsodást szándékos magatartásával megelőzte, mert a forgalmi adó jogosulatlan kifizetése részben az ő hibájából történt.

21. A Netto Supermarkt e határozat ellen keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez, amely kereset sikertelen maradt.

22. Az alapeljárásban a Bundesfinanzhofnak a Netto Supermarkt által a Finanzgericht ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem („Revision”) tárgyában kell döntenie. Felülvizsgálati kérelme alátámasztásaként a Netto Supermarkt lényegében arra hivatkozik, hogy a Finanzgerichtnek a lengyel vevők részére történt termékértékesítéseket az 1993. évi UStG 6a. §-ának (4) bekezdésére támaszkodva analógia útján adómentesnek kellett volna tekintenie, továbbá hogy az AO-ban foglalt, méltányosságon alapuló kivételre vonatkozó rendelkezés alapján történő adómegállapítás feltételei teljesülnek.

23. A Bundesfinanzhof – többek között a Bíróság által a hozzáadottértékadó-jog

területén a bizalomvédelem és jóhiszeműség elvével kapcsolatban követett ítélkezési gyakorlatra tekintettel – kétségesnek véli, hogy egy kiviteli értékesítés adómentessége főszabály szerint megtagadható-e, ha az értékesítő vállalkozó a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel, hogy a vevő által a részére szolgáltatott kiviteli igazolás hamis.

24. E körülmények között a Bundesfinanzhof előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a tagállam által méltányossági okokból biztosított adómentesség a harmadik országba irányuló kivitel adómentességére vonatkozó közösségi jogi jogszabályokkal abban az esetben, ha az adómentesség feltételei ugyan nem állnak fenn, de az adóalany a feltételek hiányát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel?”

IV – Jogi elemzés

1. *A felek főbb érvei*

25. A jelen eljárásban Németország és Lengyelország Kormánya, valamint a Bizottság és a Netto Supermarkt terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

26. A német és a lengyel kormány álláspontja szerint az előterjesztett kérdésre igenlő választ kell adni.

27. A német kormány hangsúlyozza, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 2. pontjának szövegezése értelmében minden adókijátszást, adókikerülést és visszaélést meg kell akadályozni. Mivel e rendelkezés mentességről rendelkezik, azt megszorítóan kell alkalmazni. A tagállamok csak akkor biztosíthatnak adómentességet, ha az e cikkben foglalt feltételek ténylegesen teljesülnek, és ezt az értékesítőnek kell bizonyítania.

28. A német kormány szerint az egyenlő adóztatáshoz fűződő közérdek főszabály szerint elsőbbséget élvez az egyes vállalkozók különleges bánásmódhoz fűződő érdekével szemben.

29. Továbbá a hatodik irányelv 15. cikkének 2. pontja szerinti mentesség az egységes

belső piac megteremtését szolgálja. Ezért egy olyan bizalomvédelemre vonatkozó szabály, mint amilyen az 1993. évi UStG 6a. §-ának (4) bekezdésében foglalt, Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó rendelkezés, analógia alapján nem alkalmazható a kiviteli értékesítésekre.

30. A német kormány továbbá azzal érvel, hogy a Bíróságnak a hozzáadottértékadó-szabályokkal összefüggő, a bizalomvédelem (jóhiszeműség) elvére vonatkozó ítélkezési gyakorlata [4] a jelen ügyben nem alkalmazható, mivel ezekben az ügyekben a Bíróság célja az ugyanazon ügyletre vonatkozó kettős adóztatás megakadályozása volt, viszont a jelen ügy tárgya annak biztosítása, hogy a szóban forgó ügyleteket egyáltalán megadóztassák. Ezzel szemben a Bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott, a behozatali és kiviteli vámok elengedésének feltételeivel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata [5] azt az álláspontot támasztja alá, hogy a jelen ügy tárgyát képező helyzet nem biztosít mentességet az értékesítő számára. Ezt a kockázatot a vállalkozónak kell viselnie, nem az államnak.

31. Ha a Bíróság nem fogadná el ezt a megközelítést, úgy a német kormány másodlagosan arra hivatkozik, hogy a bizalomvédelem és jóhiszeműség alapján csak nagyon szigorú feltételek teljesülése esetén biztosítható adómentesség, és e feltételek a jelen ügyben nem teljesülnek, mert ha a Netto Supermarkt megfelelő gondossággal járt volna el, megelőzhette volna a hat éven keresztül tartó csalást.

32. A lengyel kormány – lényegében a német kormány által előadottakhoz hasonló érvek alapján – fenntartja, hogy nem állhat fenn adómentesség olyan esetben, mint amilyen a jelen ügy tárgyát képező helyzet, ha a mentesség alkalmazásának feltételei – különösen a kiviteli értékesítés ténye – nem teljesülnek. Kiemeli, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 2. pontja méltányossági alapon vagy a jó kereskedő gondosságának fogalmára tekintettel nem enged eltérést. Nézete szerint továbbá figyelembe kell venni a nemzeti költségvetések és az Európai Közösségek HÉÁ-ból származó saját forrásai védelmének szükségességét is.

33. Ezzel szemben a Bizottság és a Netto Supermarkt úgy véli, hogy a kiviteli értékesítések adómentességére vonatkozó közösségi jogi rendelkezésekkel nem ellentétes a mentesség méltányossági okokból történő

4 – A C-342/87. sz. Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 4227. o.), és a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6973. o.).

5 – A 98/83. és 230/83. sz., Van Gend & Loos kontra Bizottság egyesített ügyekben 1984. november 13-án hozott ítélet (EBHT 1984., 3763. o.), és a C-446/93. sz. SEIM-ügyben 1996. január 18-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-73. o.); lásd még a T-205/99. sz., Hyper kontra Bizottság ügyben 2002. július 11-én hozott ítéletet (EBHT 2002., II-3141. o.).

megadása a jelen ügy tárgyát képező körülmények között. Egyetértenek abban, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott, a Tanács az 1991. december 16-i 91/680/EGK „belső piaci" irányelvvel [6] módosított 77/388/EGK irányelv 28c. cikkének A. részével kapcsolatos 1991. december 16-i ülésének jegyzőkönyvéhez tett nyilatkozat – jóllehet annak elsődleges tárgya az egységes belső piac megteremtése volt – a közösségi jog általános elveit tükrözi, és e nyilatkozat az említett álláspontot inkább alátámasztja, mintsem hogy annak ellentmondana.

34. A Bizottság és a Netto Supermarkt is fenntartja [7], hogy amennyiben az értékesítő mindazt megtette az adócsalás megelőzése érdekében, ami a jó kereskedő gondosságával eljáró vállalkozótól ésszerűen elvárható, úgy hivatkozhat cselekményei jogszerűségére, és nem tehető felelőssé a harmadik felek csalárd cselekményeiért. Tekintettel a körülményekre és a Netto Supermarktnak a szóban forgó csalárd cselekmények felfedezéséhez való hozzájárulására, a Netto Supermarkt adómentességének feltételei a bizalomvédelem és – mint a Bizottság hozzáteszi – az arányosság elve alapján teljesülnek.

35. Végül a Netto Supermarkt előadja, hogy a behozatali és kiviteli vámokra vonatkozó közösségi szabályok több tekintetben nem hasonlíthatók össze a HÉA-rendszert létrehozó szabályokkal, és hogy a behozatali vagy kiviteli vámok visszafizetésére vagy elengedésére vonatkozó ítélkezési gyakorlat ezért nem alkalmazható minden további nélkül a jelen ügyre.

2. *Jogi értékelés*

36. Az előterjesztett kérdés megválaszolásához mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének megfelelően egy harmadik államba küldött vagy szállított termékek értékesítésének adómentességére vonatkozó feltételek az alapeljárás körülményeire tekintettel nem teljesültek.

6 – A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.); a hivatkozott rendelkezés a következőképpen szól: „A Tanács és a Bizottság megállapítja, hogy az átmeneti szabályozás semmilyen körülmények között nem vezethet ahhoz, hogy a 28c. cikk A. része szerinti adókedvezményt megtagadják, ha utólag kiderül, hogy a vevő ennek kapcsán valótlan adatokat közölt, miközben az adóalany minden szükséges intézkedést megtett annak érdekében, hogy kizárja a HÉA-előírások hibás alkalmazását a vállalkozása által teljesített termékértékesítések kapcsán."

7 – A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-483. o.); a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.), valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.).

37. Az is igaz, hogy – mint a német és a lengyel kormány írásbeli észrevételeiben hangsúlyozta – a jelen ügy tárgyát képező esethez hasonló adómentesség főszabály szerint csak akkor nyújtható, ha bizonyított, hogy a mentesség feltételei teljesülnek.

38. A jelen ügy különlegessége azonban egyrészt annak büntetőjogi vonatkozásában, másrészt abban áll, hogy harmadik személyek, vagyis az (állítólagos) vevők és exportőrök csalárd cselekményei keltették azt a hamis látszatot az értékesítő számára, hogy a kiviteli értékesítések adómentességére vonatkozó feltételek teljesültek.

39. Mint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és az előterjesztett kérdés megfogalmazásából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben abból a feltevésből indul ki, hogy a Netto Supermarkt, az adóalany jóhiszeműen járt el, vagyis a mentesség feltételeinek hiányát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel. A kérdést előterjesztő bíróság e megállapítása a jelen eljárás keretében nem kérdőjelezhető meg.

40. Az előterjesztett kérdés középpontjában ezért az áll, hogy e körülmények között – jóllehet a mentesség feltételei ténylegesen nem teljesültek – valamely tagállam méltányossági okokból mégis mentesíthet-e egy adóalanyt az adófizetési kötelezettsége alól.

41. Az alábbi okokra tekintettel osztom a Netto Supermarkt és a Bizottság azon álláspontját, amely szerint a kockázat harmadik fél csalárd magatartása esetén történő megosztásával és a jóhiszeműen eljáró adóalany védelmével kapcsolatos kérdésre igenlő választ kell adni.

42. Mivel a hatodik irányelv a jelen ügyben fennállóhoz hasonló helyzetre vonatkozóan nem tartalmaz rendelkezést, először arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak figyelembe kell venniük a közösségi jogrend részét képező általános elveket, közöttük az arányosság, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét.[8]

43. Ami konkrétan az arányosság elvét illeti, a Bíróság már kiemelte, hogy noha

8 – Lásd ebben az értelemben különösen a 7. lábjegyzetben hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítéletet, és a C-181–183/04. sz., Elmeka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8167. o.) 31. pontját.

a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken. [9]

44. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy jóllehet a HÉA mint fogyasztási adó megfizetésére az értékesítő – mint a közös HÉA-rendszer szerinti adóalany – köteles, a HÉÁ-t végül a végső fogyasztónak kell viselnie [10]. Az adóalanyok az állam nevében és az államkincstár érdekében adóbeszedőként járnak el [11], nyilvánvalóan anélkül, hogy a HÉA fizetéséből hasznuk származna, vagy ahhoz érdekük fűződne, és anélkül, hogy az adót gazdasági értelemben nekik kellene viselniük.

45. E körülmények között álláspontom szerint egyértelműen aránytalan lenne, ha az alapeljárás tárgyát képező helyzetben az adóalany lenne felelős a harmadik felek csalárd cselekményeivel okozott adóhiányért. Az adóalanytól természetesen elvárható, hogy megfelelő gondossággal lássa el a közös HÉA-rendszer által ráruházott feladatot, és e tekintetben minden hiányért felelős legyen. Ami azonban az adóalany hatókörén kívül eső hiányokat illeti, – az államkincstár érdekében – a tagállamnak kell biztosítania a rendszer átfogó működését, és megelőznie az adókijátszásokat, adókikerüléseket és visszaéléseket. Ezért a kapcsolódó kockázatokat is a tagállamnak kell viselnie.

46. Ezt az álláspontot támasztja alá a Bíróság számos döntése, amelyekből – bizonyos tényállásbeli különbségek ellenére – egyértelműen kitűnik, hogy ha az adóalany jóhiszeműen járt el, vagyis amennyiben nem volt része a szabálytalanságokban, és minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést megtett, mások csalárd magatartásáért nem köteles helytállni [12].

9 – Lásd ebben az értelemben 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.) 47. pontját, és a 7. lábjegyzetben hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 30. pontját.

10 – Lásd ebben az értelemben különösen a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9373. o.) 22. és 28. pontját.

11 – Lásd a C-10/92. sz. Maurizio Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-5105. o.) 25. pontját.

12 – Lásd még ebben az értelemben Kokott főtanácsnok C-409/04. sz., Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványának (2007. szeptember 27-én hozott ítélet; EBHT 2007., I-7797., I-7801. o.) 77. pontját és 27. lábjegyzetét.

47. Így az Optigen és társai ügyben hozott ítéletben a Bíróság kimondta, hogy az önmagukban HÉA-kijátszást nem megvalósító ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudna, illetve tudhatna az adókijátszás megtörténtéről – azon az értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA-kijátszást valósít meg [13].

48. A Bíróság később ugyanebben a szellemben a Kittel-ügyben hozott ítéletben kifejtette, hogy „azon kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell megbízniuk ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogukat” [14].

49. Egy, az alapeljárásban érintett értékesítőhöz hasonló személy, aki – mint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította – a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel az adómentesség feltételeinek hiányát, bizonyosan megfelel a jóhiszemű és gondos eljárással szemben az említett ítélkezési gyakorlat által támasztott követelményeknek. Ehhez hozzátehető az, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnően még a Netto Supermarkt által megkeresett vámhatóságok sem látták elsőre minden további nélkül, hogy a szolgáltatott iratok hamisak.

50. Továbbá a Tanács 1991. december 16-i ülésének jegyzőkönyvéhez tett nyilatkozattal kapcsolatban igaz az, hogy a nyilatkozat tárgya a bizalomvédelem és az adóalany jóhiszeműsége a Közösségen belüli értékesítésekkel összefüggésben. Ebből azonban – mint azt a Bizottság és a Netto Supermarkt helytállóan megjegyezte – nem lehet arra következtetni, hogy az adóalanyt nem kellene hasonló védelemben részesíteni a kiviteli értékesítésekkel kapcsolatban. Mivel – mint az a fenti megfontolásokból kitűnik – a jelen ügyhöz hasonló helyzetben az adómentesség biztosításának okai a jóhiszeműen eljáró egyéni értékesítő védelmében gyökereznek, nem látom, hogy a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok – közös piac létrehozása érdekében történő – harmonizációjára irányuló cél miért járna együtt azzal, hogy ilyen

13 – Lásd ebben az értelemben a 7. lábjegyzetben hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 51. és 52. pontját.

14 – A 7. lábjegyzetben hivatkozott, Kittel-ügyben hozott ítélet 51. pontja, amely a 7. lábjegyzetben hivatkozott, Technological Industry és társai ügyben hozott ítéletre hivatkozik. Ezzel szemben a Bíróság a (4. lábjegyzetben hivatkozott) Genius Holding ügyben hozott ítéletében és különösen annak 18. pontjában, valamint a (4. lábjegyzetben hivatkozott) Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 61. pontjában úgy vélte, hogy HÉA szabálytalan kiszámlázása esetén a számla kiállítója felelőssé tehető az adóhiányért, amennyiben nem jóhiszeműen járt el.

védelem biztosítása a kiviteli értékesítésekkel kapcsolatban ne lenne lehetséges.

51. Ezzel szemben az ilyen megkülönböztetés a közösségi jogban azokat a kereskedőket, akiknél a kiviteli értékesítések aránya az általuk forgalmazott áruk jellege, földrajzi helyzetük vagy valamely egyéb ok miatt nagy, jelentősen hátrányos helyzetbe hozná a főként Közösségen belüli értékesítést végző kereskedőkhöz képest.

52. Nézetem szerint ezért még ellentétes is lehet az egyenlőség elvével, ha a jóhiszeműen eljáró adóalanyok a jelen ügy körülményei között kötelesek lennének a kiviteli értékesítések utáni adó megfizetésére, ha a Közösségen belüli értékesítések után harmadik személyek által megvalósított ugyanilyen adókijátszás esetében mentességet kapnának.

53. Végül, ami a német kormány által a Bíróság vámjogi ítélkezési gyakorlatára tett hivatkozást illeti, egyetértek a Bizottság és a Netto Supermarkt álláspontjával abban, hogy – a közösségi vámbeszedési rendszer és a hatodik irányelv szerinti közös HÉA-rendszer szerkezete, tárgya és célja közötti különbségek miatt – a Bíróság előbbi összefüggésben tett megállapításai az előző következtetések kétségbe vonása érdekében nem vihetők át egy adóalany HÉA-rendszer alapján fennálló konkrét helyzetére [15].

54. A fentiekből az következik, hogy a jelen ügy tárgyát képező körülmények között nem ellentétes a közösségi jog harmadik országba történő kivitelek adómentességére vonatkozó rendelkezéseivel a tagállam által méltányossági okokból biztosított adómentesség abban az esetben, ha az adómentesség feltételei ugyan nem állnak fenn, de az adóalany a feltételek hiányát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.

15 – Lásd még ebben az értelemben Kokott főtanácsnok 12. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványát és különösen annak 80. pontját.

V – Végkövetkeztetések

55. Ezért azt javasolom, hogy a Bíróság a következő választ adja az elé terjesztett kérdésre:

Az alapügyben fennálló körülmények között úgy kell értelmezni a 95/7/EK tanácsi irányelvvel 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 15. cikke 2. pontját, hogy azzal nem ellentétes a tagállam által méltányossági okokból biztosított adómentesség abban az esetben, ha az adómentesség feltételei ugyan nem állnak fenn, de az adóalany a feltételek hiányát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.