J. KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. január 11. [1]

I – Bevezetés

1. Jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Hoge Raad der Nederlanden a hatodik hozzáadottérték-adó irányelv [2], valamint további, az adóhatóságok által nyújtott kölcsönös segítségnyújtást szabályozó rendelkezések értelmezését kéri. Lényegében arról a kérdésről van szó, hogy köteles-e az adóhatóság egy másik tagállamot adatszolgáltatás végett megkeresni, ha az adóalany nem tudja bizonyítani, hogy adómentes Közösségen belüli értékesítést hajtott végre, mivel a másik tagállamban letelepedett vevő az ehhez szükséges nyilatkozatokat vagy dokumentumokat nem adta át számára. A kérdések szoros összefüggésben állnak a C-409/04. sz., Teleos és társai és a C-146/05. sz. Collée-ügyben felmerült kérdésekkel, amelyek tekintetében a mai napon szintén indítványt terjesztek elő.

II – Jogi keretek

A – *Közösségi jog*

2. A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv [3] a hatodik irányelvet egy új XVIa. címmel egészítette ki („Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan", amely a 28a.–28m. cikket foglalja magában). Ezek a rendelkezések még mindig irányadók, mivel mind ez ideig nem jött létre a tagállamok közötti kereskedelem területén a vállalkozói áruforgalomra vonatkozó végleges adójogi szabályozás.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A Tanács hatodik irányelve (1977. május 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) – a továbbiakban a hatodik irányelv.

3 – HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.

3. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része az adómentes termékértékesítést szabályozza. Ennek értelmében:

„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, a tagállamok mentesítik a következőket:

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

[...]"

4. A hatodik irányelv 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségeit szabályozza, és a jelen ügyben irányadó változata [4] többek között az alábbiakat írja elő:

„(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a hozzáadottérték-adó felhasználását [helyesen: alkalmazását] és annak adóhatóság általi ellenőrzését.

[...]

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

[...]

4 – Lásd a hatodik irányelv 95/7 irányelvvel módosított és a 91/680 irányelvvel beillesztett 28h. cikkét.

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

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

c) A bevallásban a következőket is közölni kell:

– egyrészt a 28c. cikk A. részében említett termékértékesítés összértéke, levonva a hozzáadottértékadót, amelynek alapján az adó az érintett időszakban felszámíthatóvá vált.

[...]

(6) [...]

b) Minden, a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosított adóalany összesítő bevallást is benyújt a hozzáadottérték-adó szempontjából nyilvántartott azon termékbeszerzőkről, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján a termékeket értékesítette. [...]

[...]

Az összesítő bevallás a következőket tartalmazza:

[...]

– azon szám, amelynek révén a termékeket beszerző személyt a hozzáadottérték-adó szempontjából nyilvántartják egy másik tagállamban, és amelynek keretében a termékeket részére értékesítették, [...]

[...]

(8) 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."

5. A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi rendelet [5] 1. cikkének (1) bekezdése szerint különösen a hozzáadottérték-adó megállapítására és kivetésére vonatkozó információkra irányadó. A 77/7999 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. A megkeresett állam illetékes hatósága nem köteles eleget tenni a megkeresésnek, amennyiben úgy tűnik számára, hogy az információt kérő állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegyűjtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését."

6. Az irányelv 3. cikke értelmében a tagállamok meghatározott esetekben automatikusan információt cserélnek. A 4. cikk szerint a tagállamok bizonyos esetekben előzetes megkeresés nélkül tájékoztatják egymást.

7. A közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet [6] 4. cikke értelmében valamennyi tagállam illetékes hatósága elektronikus adatbankot működtet, amelyben tárolják és feldolgozzák azokat az adatokat, amelyeket a 77/388/EGK irányelv 22. cikke (6) bekezdése b) pontjának megfelelően gyűjtenek. Ezen adatok alapján a tagállamok bizonyos információkat cserélnek egymással, vagy közvetlenül lehívhatják a megfelelő adatokat.

8. A 218/92 rendelet 5. cikke további adatok egyedi esetekben történő cseréjét az alábbiak szerint szabályozza:

„(1) Amennyiben a 4. cikk szerint szolgáltatott adatok nem elegendők, az adott tagállam illetékes hatósága egyedi esetekben bármikor további adatokat kérhet. A megkeresett

5 – A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) módosított, 1977. december 19-i irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv). A 77/799 irányelv módosításáról szóló, 2003. október 7-i 2003/93/EK tanácsi irányelv (HL L 264., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 403. o.) hatálybalépése óta a 77/799 irányelv nem alkalmazandó a hozzáadottérték-adóra.

6 – A közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 1992. január 27-i rendelet (HL L 24., 1. o.).

hatóság az adatokat a lehető leggyorsabban, de legkésőbb a kérelem vételétől számított három hónapon belül szolgáltatja.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott körülmények esetén a megkeresett hatóság legalább az érintett tagállamok személyei közötti egyedi ügyletekre vonatkozó számlák számát, keltét és összegét továbbítja a megkereső hatóság felé."

9. Ezeket az adatokat a megkeresett állam azonban a 218/92 rendelet 7. cikke értelmében csak a következő feltételek teljesülése esetén köteles szolgáltatni:

„– a megkereső hatóság által egy adott időszakban alkalmazott adatkérések száma és jellege nem okoz aránytalanul nagy adminisztrációs terhet a megkeresett hatóság számára;

– a megkereső hatóság kimerítette azokat a szokásos adatforrásokat, amelyeket az adott körülmények között a kért adat megszerzésére a kívánt eredmény elérésének veszélyeztetése nélkül felhasználhatott;

– a megkereső hatóság csak akkor kér segítséget, ha maga is képes egy másik tagállam megkereső hatósága részére hasonló segítséget nyújtani."

10. 2004. január 1-jei hatállyal a tagállamok közvetlen adóztatás területén nyújtott kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó szabályokat a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet[7] foglalta össze. A rendelet 5. cikke a megkeresésre történő információcserét szabályozza. A rendelet 40. cikke a 77/799 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének második mondatához és a 218/92 rendelet 7. cikkéhez hasonló fenntartásokat tartalmaz az információk szolgáltatása tekintetében.

B – *Nemzeti jog*

11. Az 1968-as Wet op de omzetbelasting (hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 9. cikke (2) bekezdése b) pontjának és az ehhez a törvényhez tartozó II. táblázat a) pontjának 6. pontja összefüggő rendelkezései szerint a Közösségen belüli termékértékesítés adókulcsa nulla. Az Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hozzáadottér-

7 – A tagállamok közvetlen adóztatás területén nyújtott kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó szabályokat a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.).

ték-adó végrehajtási rendelet) 12. cikke szerint a mentesség akkor alkalmazható, ha az erre vonatkozó feltételek kitűnnek a könyvekből vagy a bizonylatokból.

12. Az 1995. június 20-i, VB 95/2120. számú Besluit van de Staatssecretaris van Financiën (a továbbiakban: 38-as közlemény) [8] 4. cikkének 3. §-a az alábbi követelményeket állítja az áru elvitelével teljesülő („fizesd és vidd") ügyletek során végzett Közösségen belüli termékértékesítés igazolására:

„Ha árukat külföldi vevő számára »gyárból« vagy »raktárról« megjelöléssel szállítanak (az áru elvitelével teljesülő, úgynevezett fizesd és vidd ügyletek), az értékesítés Közösségen belüli jellege nem [...] a fuvarlevélből vagy a szállító saját szállítási dokumentumaiból következik. Elképzelhetőek azonban olyan körülmények, amelyek fennállása esetén a szállító ebben a helyzetben is meg lehet győződve arról, hogy a külföldi átvevő a termékeket másik tagállamba szállítja. Az ügyvezetés részére már rendelkezésére álló bizonylatok és igazolások összességén felül olyan állandó átvevőnek kell lennie, aki ezenkívül az alább meghatározott értelmű nyilatkozatot adta, kivéve ha a szállító tudja, hogy ezen átvevő részére teljesített Közösségen belüli értékesítései problémákhoz vezettek. Ennek a szállított termékeket átvevő személy által aláírandó írásos nyilatkozatnak legalább az alábbiakat kell tartalmaznia: az átvevő nevét, ha az átvevő nem személyesen veszi át a termékeket, annak a személynek a nevét, aki az átvételt a nevében megteszi, a terméket szállító gépjármű forgalmi rendszámát, a szállított termékeket pontosan meghatározó számla számát, azt a helyet, ahonnan az átvevő az árut elszállítja, valamint annak elismerését, hogy az átvevő kész a Belastingdienst számára kérésre további információt szolgáltatni az áruk rendeltetéséről. E nyilatkozat egy mintája mellékletként kerül csatolásra.

Az olyan, az áru elvitelével teljesülő („fizesd és vidd") ügyletek esetén, ahol nincs biztos átvevő, és a termékeket készpénzben fizetik ki, miközben a szállító egyebekben sem rendelkezik olyan bizonylatokkal, amelyek az értékesítés Közösségen belüli jellegét igazolnák, azaz olyan esetekben, amikor egy külföldi vevő nevére kiállított számlán kívül (ahol a vevő külföldi adószámát feltüntették) nem áll rendelkezésre más olyan bizonylat, amelyből a szállítás Közösségen belüli jellege kitűnne, a szállító nem követelheti minden további nélkül a nulla adókulcs alkalmazását. Ilyen körülmények között a szállító az utólagos kivetés veszélyét azzal kerülheti el,

8 – V-N 1995, 2324. o.

hogy felszámítja a vevő számára a holland hozzáadottérték-adót. A vevő, amennyiben a termékeket egy másik tagállamba viszi, ezt köteles a holland adóhatóságnak bejelenteni. E bejelentést követően tudja levonni a számlán felszámított holland hozzáadottérték-adót."

III – Tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13. A Twoh International B.V. (a továbbiakban: Twoh) tekintetében utólagos hozzáadottérték-adó megállapítás mellett adóbírságot szabtak ki 1996-ban végzett szállításokért. A Twoh álláspontja szerint az érintett szállítások, mint Közösségen belüli értékesítések, adómentesek voltak. Az adóhatóság mindazonáltal elutasította a mentesség alkalmazását, mivel a Twoh nem tudott megfelelő igazolást bemutatni az áru másik tagállamba történő küldése, illetve szállítása tekintetében. A Twoh ellenben úgy véli, hogy a holland adóhatóságoknak az értékesítés Közösségen belüli jellegének igazolására vonatkozó információkat kellett volna beszereznie a 77/799 irányelv és a 218/92 rendelet alapján a rendeltetési állam adóhatóságaitól. Az adóhatóság ezt elutasította. Első fokon a Twoh elsődleges kérelmét minden tekintetben elutasították.

14. A Hoge Raad felülvizsgálati eljárás keretén belül 2005. április 22-i határozatával az EK 234. cikk szerint előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kereste meg a Bíróságot az alábbi kérdés tekintetében:

Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontját együttesen a kölcsönös segítségnyújtásról szóló [77/799] irányelvvel és a [218/92] rendelettel, hogy amennyiben az érkezési tagállam nem küldött önkéntesen relevánsnak tekintendő információt, a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam köteles-e a valószínűsített érkezési tagállamot információ átadásra kérni, és annak eredményét a termékek feladása vagy szállítása igazolásának vizsgálata során figyelembe venni?

15. A Bíróság előtti eljárásban a Twoh, a francia kormány, Írország, az olasz, a holland, a lengyel és a portugál kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő észrevételeket.

IV – A jogkérdésről

16. Mint a mai napon kelt, a Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványomban kifejtettem, a hatodik irányelv 28c. cikke A. ré-

szének a) pontja azt szabja feltételül a Közösségen belüli értékesítés adómentességének, hogy a szállított terméket más tagállamba adják fel vagy szállítsák, és ennek következtében az fizikailag hagyja el a származási országot. [9]

17. Ennek során azt kell figyelembe venni, hogy a hatodik irányelv alkalmazási köre igen tág, és hogy az adómentességeket, mint ezen elv alóli kivételeket, megszorítóan kell értelmezni. [10] Annak, aki ilyen kivételre hivatkozik, bizonyítania kell, hogy fennállnak a kivétel alkalmazási feltételei. A szállító az áruk kiindulási országból való szállítására vonatkozó igazolás beszerzésére irányuló kötelezettsége – amely igazolás a Közösségen belüli értékesítés adómentességének feltétele – nélkülözhetetlen a hatodik irányelv megfelelő alkalmazásának biztosításához.

18. Mint a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének bevezető mondatából kitűnik, a tagállamok feladata a Közösségen belüli értékesítések adómentessége feltételeinek bizonyítására vonatkozó követelmények megállapítása. [11] Ezt meghaladóan a tagállamok a hatodik irányelv 22. cikke (8) bekezdése értelmében további, általuk szükségesnek ítélt kötelezettségeket állapíthatnak meg az adóalanyok számára az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. [12] A hatodik irányelv által e tekintetben a tagállamok számára biztosított cselekvési szabadság kihasználása során azonban figyelembe kell venni az EK-Szerződés rendelkezéseit, az irányelv értelmét és célját, valamint olyan általános jogelveket, mint az arányosság elve. [13]

19. A holland jogban az azonnal teljesedésbe menő („fizesd és vidd") ügyletek esetén a 38-as közlemény részletesen szabályozza a bizonyítási követelményeket. Sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a jogvita felei nem fejezték ki kétségeiket e rendelkezéseknek a hatodik irányelvvel vagy az általános jogelvekkel való összeegyeztethetősége tekintetében.

20. Az alapjogvitában azonban a bíróság által megállapított tényállás szerint a Twoh nem tudott a szállított termékek Hollandiából egy másik tagállamba történő, az átvevő által végzett elszállítására vonatkozó olyan bizonyítékokat bemutatni, amelyek megfelel-

9 – Lásd különösen a 45. és 49. pontot.

10 – A fent hivatkozott Teleos és társai ügyre vonatkozó indítvány 63. pontja, további hivatkozásokkal.

11 – Lásd még ebben az értelemben a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés (EBHT 2004., I-1991. o.) 27. és 28. pontját, és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 90. és 91. pontját. Részletesebben e tekintetben a fent hivatkozott C-146/05. sz. Collée-ügyre vonatkozó, 2007. január 11-i indítványom 20. és azt követő pontjaiban.

12 – A fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontja.

13 – Lásd e tekintetben az előzetesen felszámított adó levonásának jogára vonatkozóan a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és a C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-7281. o.) 48. pontját, és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 52. pontját, valamint a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése vonatkozásában a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.) 29. pontját.

nek a 38-as közleménynek. A Twoh ellenben úgy véli, hogy az adóhatóság a 77/799 irányelv és a 218/92 rendelet értelmében köteles a rendeltetési állam hivatalaitól információt beszerezni az értékesítés határokat átlépő jellegének igazolása céljából.

21. Ez az indokolás nem fogadható el.

22. A 77/799 irányelvnek elő kell segítenie a tagállamok közötti segítségnyújtást és adatcserét az adókijátszás elkerülése céljából. [14] Ezt a célt szolgálja a 218/92 rendelet is, amely kiegészíti a 77/799 irányelvet a közvetlen adók területén. [15] Az adatcsere 218/92 rendelet által bevezetett rendszere különösen a belső piac kialakításával és a vámellenőrzések azzal együtt járó felszámolásával vált szükségessé, és a hatodik irányelvnek a Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó átmeneti rendelkezéseinek alkalmazása során felmerülő adókieséseket kell megakadályoznia. [16]

23. Ezek a jogi aktusok tehát elsősorban a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködést célozzák és a magánszemélyeknek nem biztosítanak jogokat, ha eltekintünk a 218/92 rendelet 6. cikke (4) bekezdése szerinti, a hozzáadottértékadó-azonosító számra vonatkozó felvilágosításoktól. A határokon átnyúló adatcsere nem arra szolgál, hogy az adóalanyokat mentesítse a hatodik irányelv alapján fennálló bizonyítási kötelezettségek alól. A felvilágosítások lehetővé teszik a hatóságok számára az adóalanyok adatainak és igazolásainak felülvizsgálatát, azonban nem helyettesíthetik azokat. Már a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből és a 218/92 rendelet 5. cikkéből következik, hogy a tagállam hatósága adatokat *kérhet,* és nem kérni köteles.

24. Egyebekben a megkeresett állam hatóságai bizonyos körülmények között nem kötelesek adatszolgáltatásra, mint azt a Bizottság kiemeli. Így a 218/92 rendelet 7. cikke értelmében csak akkor kell adatokat szolgáltatni, ha a megkereső hatóság által egy adott időszakban kezdeményezett adatkérések száma és jellege nem okoz aránytalanul nagy adminisztrációs terhet a megkeresett hatóság számára, és a megkereső hatóság kimerítette a saját adatforrásait. [17]

25. Ha a Közösségen belüli szállítást végrehajtó személyre háruló bizonyítási teher

14 – Lásd a 77/799 irányelv első preambulumbekezdését. Az 1798/2003 rendelet új szabályozása e célkitűzésen semmit nem változtatott (lásd ezen rendelet első preambulumbekezdését).

15 – Lásd a 218/92 rendelet negyedik preambulumbekezdését.

16 – Lásd a 218/92 rendelet első–harmadik preambulumbekezdését.

17 – Lásd a 77/799 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének második mondatát is.

esetén fennállna a Közösségen belüli értékesítésre vonatkozó adatok rendeltetési államból történő beszerzésének kötelezettsége, a megkeresések száma olyan mértékben emelkedne, hogy a megkeresett hatóságok a megkereséseket a 218/92 rendelet 7. cikkére való hivatkozással visszautasítanák a túl nagy adminisztrációs teher miatt.

26. Az ilyen gyakorlati megfontolásoktól teljesen eltekintve, a rendeltetési állam adóhatóságainak felvilágosításai nem alkalmasak korlátlanul a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti Közösségen belüli értékesítés adómentességének igazolására.

27. Ugyanis, mint a Teleos ügyhöz fűzött indítványomban kifejtettem, a származási és a rendeltetési állam adóhatóságai egymástól függetlenül vizsgálják, hogy fennállnak-e a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítésének, illetve a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatásának feltételei.[18] Az a tény, hogy a termékek Közösségen belüli beszerzésének tényét a rendeltetési államban bejelentették, csak arra utal, hogy e termékek a származási államot ténylegesen fizikailag elhagyták. Ha a származási állam illetékes adóhatóságai megfelelő adatokkal rendelkezik, mert a rendeltetési állam hatóságai vele ezt önkéntesen közölték,[19] akkor ez az értékesítés mentességére vonatkozó igényt adott esetben még jobban alátámaszthatja.[20]

28. Tudomásul veszem, hogy a Twoh helyzetében lévő adóalanytól az itt képviselt álláspont alapján megtagadják az adómentességet, noha az országon kívülre történő szállítást csak üzleti partnere késlekedése miatt nem tudja igazolni. Ha az értékesítő az átvevőre hagyja az áru országból való elszállítását, akkor tudatosan vállalja azt a kockázatot, hogy hiányozni fognak a megfelelő igazolásai, ha azokat az átvevő nem bocsátja a rendelkezésére. Ilyen helyzetben az adóhatóság nem tud közbelépni. Az értékesítőnek sokkal inkább üzleti partneréhez kell fordulnia, és tőle kell az igazolásokat beszereznie, vagy követelnie kell tőle a hozzáadottérték-adó utólagos megfizetését, ha nem mutatja be a származási országból való elszállításra vonatkozó igazolásokat. Az értékesítő az ilyen kockázatokkal szemben annyiban tudja védeni magát, hogy a hozzáadottérték-adó összegének megfelelő biztosítékot követel, és ezt lépésről lépésre, a szállítási dokumentumok ellenében szabadítja fel.

18 – A 90. pont.

19 – A jelen ügyben a holland hatóságoknak nem vitatottan nem állt rendelkezésére ilyen önkéntesen szolgáltatott adat. Az is kétséges, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzések adóztatására vonatkozó, a rendeltetési állam által szolgáltatandó adatok az automatikusan nyújtandó adatok közé tartoznak-e. Nem a rendeltetési államnak kell a származási állam rendelkezésére bocsátania a Közösségen belüli értékesítés adómentességéhez szükséges adatokat. Sokkal inkább a származási állam köteles a 218/92 rendelet 4. cikke értelmében a számára a 22. cikk (6) bekezdésének b) pontja szerint nyújtott adatokat a rendeltetési állammal közölni (tehát az értékesítő adatait az átvevőnek), azért, hogy hivatalai a beszerzés adóztatását biztosítani tudják.

20 – Lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyre vonatkozó indítvány 91. pontját.

29. Az adóhatóság ezért a jelenlegihez hasonló helyzetben nem köteles egy másik tagállam hatóságát arra vonatkozó adatszolgáltatás tekintetében megkeresni, hogy ott benyújtottak-e bizonyos termékek Közösségen belüli beszerzésére vonatkozó adóbevallást.

V – Végkövetkeztetések

30. Az előzőekben kifejtett megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

Aki a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti, a Közösségi termékértékesítésre vonatkozó mentességet kérelmezi, köteles bizonyítani, hogy az átvevő jogosultságot szerzett azon szállított termék felett tulajdonosként való rendelkezésre, amelyet egy másik tagállamba szállítottak vagy adtak fel, és hogy a termék a származási államot ennek következtében fizikailag elhagyta.

A származási állam adóhatóságai nem kötelesek a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén nyújtott kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi rendelet és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet alapján adatszolgáltatás végett megkeresni a rendeltetési állam adóhatóságait, ha az adóalany a termék szállítására vagy feladására vonatkozó igazolásokat saját maga nem tudja beszerezni.