A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2010. december 7.*

A C-285/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesgerichtshof (Németország) a Bírósághoz 2009. július 24-én érkezett, 2009. július 7-i határozatával terjesztett elő az

R.

ellen,

a **Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof**

és

a **Finanzamt Karlsruhe-Durlach**

részvételével folytatott büntetőeljárásban,

folytatott büntetőeljárásban

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev tanácselnökök, Juhász E., G. Arestis, U. Lõhmus (előadó), T. von Danwitz és C. Toader bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. május 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– R. képviseletében A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz és K.-F. Zapf Rechtsanwälte,

– a Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof képviseletében M. Harms és K. Lohse, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítője: B. Doherty barrister,

– a görög kormány képviseletében G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou és V. Karra, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. június 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 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) 28c. cikke A. része a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az R. ellen, a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) beszedése során terhére rótt adókijátszás miatt folytatott büntetőeljárásokra vonatkozó jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 2. cikkének értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint a termékimport.

4 A hatodik irányelv tartalmazza az „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan" című XVIa. címet, amelyet a tekintettel a fiskális határok megszüntetésére a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezetett be, és amely többek között a 28a.-28m. cikket foglalja magában.

5 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdése értelmében:

„A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak:

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

6 A Közösségen belüli termékértékesítések adómentességére való jogosultságot a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése írja elő, amely a következőképpen rendelkezik:

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

a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy 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."

A nemzeti szabályozás

7 Az adózás rendjéről szóló 1977. évi törvény (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976. I., 613. o., és 1977. I., 269. o.) 370. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„(1) Öt évig terjedő szabadságvesztéssel vagy pénzbüntetéssel büntethető az a személy,

1. aki az adózás szempontjából jelentős tények tekintetében valótlan vagy hiányos nyilatkozatot tesz […] az adóhatóság előtt,

[…]

és ezzel adóterhét csökkenti, illetve saját maga vagy harmadik személyek számára jogosulatlan adóelőnyt szerez."

8 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az 1977. évi adózás rendjéről szóló törvény 370. §-a büntetőjogi kerettényállást foglal magában, mivel maga nem tartalmazza a bűncselekmény valamennyi tényállási elemét. Azt az anyagi adójog előírásai egészítik ki, amelyek meghatározzák, hogy mely tények jelentősek az adózás szempontjából, és milyen feltételek mellett keletkezik adófizetési kötelezettség. Ezért az adófizetési kötelezettség fennállása feltétele az adókijátszás büntethetőségének.

9 A forgalmi adóról szóló 1999. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999. I., 1270. o.; a továbbiakban: UStG) 1. §-ának (1) bekezdése szerint főszabály szerint a német HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

10 Az UStG 4. §-a (1) bekezdésének b) pontja értelmében, amely átülteti a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontját, az ugyanezen törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában említett ügyletek közé tartozó Közösségen belüli termékértékesítések adómentesek.

11 Az UStG 6a. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Közösségen belüli termékértékesítésnek [a 4. § 1. pontjának b) alpontja] minősül az alábbi feltételeket teljesítő termékértékesítés:

1. a vállalkozó vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy adta fel a termékértékesítés tárgyát;

2. a vevő

a) olyan vállalkozó, aki a termékértékesítés tárgyát a saját vállalkozása számára szerezte meg,

b) olyan jogi személy, amely nem vállalkozó, vagy amely a termékértékesítés tárgyát nem a saját vállalkozása számára szerezte meg, illetve

c) minden más vevő új gépkocsi értékesítése esetén;

és

3. a termékértékesítés tárgyának megszerzése másik tagállambeli vevő esetében a forgalmi adó előírásainak hatálya alá tartozik

[…]”

12 Az UStG 6a. §-ának (3) bekezdése szerint a vállalkozó köteles bizonyítani az ugyanezen cikk (1) és (2) bekezdésében foglalt feltételek fennállását. A szövetségi pénzügyminisztérium a Bundesrat jóváhagyása mellett rendeleti úton meghatározhatja az arra vonatkozó részletes szabályokat, hogy a vállalkozó miként köteles e bizonyítékot rendelkezésre bocsátani.

13 Az UStG 18a. §-ának (1) bekezdése értelmében az adómentes Közösségen belüli termékértékesítést végző belföldi vállalkozásnak bevallást kell benyújtania a Bundeszentralamt für Steuernnek (központi szövetségi adóhivatal), amelyben többek között meg kell adni a vevő HÉA-azonosítószámát is. E bevallás a Közösségen belüli árukereskedelem ellenőrzésének alapja, mivel az adatokat rögzítik és adott esetben a HÉA-val kapcsolatos információcsere-rendszeren keresztül eljuttatják a nemzeti hatóságokhoz.

14 Az UStG 18b. §-a szerint a vállalkozás köteles az adóhatóságnak bevallani a Közösségen belüli termékértékesítéseinek adóalapját Az UStG 10. §-a (1) bekezdésének második mondata szerint a Közösségen belüli termékértékesítés adóalapja főszabály szerint azon nettó összeg, amelyet az értékesítés címzettje a vállalkozónak megfizet. Az említett 18b. § szerinti bevallással a vállalkozó arról tájékoztatja az adóhatóságot, hogy a megvalósult termékértékesítések az UStG 4. §-a 1. pontjának b) alpontja, valamint az UStG 6a. §-a alapján adómentesek, így a vállalkozónak e termékértékesítések tekintetében nem kell HÉA-t fizetnie.

15 A közösségi termékértékesítést végző vállalkozó bizonyítási kötelezettségét a forgalmi adó 1999. évi végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer–Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999. I., 1308. o.; a továbbiakban: UStDV) részletezi.

16 Az UStDV 17a. §-a értelmében a vállalkozó köteles egyrészt megfelelő igazoló dokumentumokkal alátámasztani, hogy a termékértékesítés tárgyát a Közösség egyéb területe felé szállították vagy adták fel („okirati bizonyíték”). Másrészt az UStDV 17c. §-ából következően a vállalkozó köteles olyan számviteli bizonyítékkal igazolni az adómentesség feltételeinek fennállását, amely tartalmazza a vevő HÉA-azonosítószámát („számviteli bizonyíték”).

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17 A portugál állampolgárságú R. luxusautók kereskedelmével foglalkozó német társaság ügyvezetője volt. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megállapításaiból kitűnik, hogy 2001 óta évente több mint 500 gépjárművet értékesített. A vevők többségében portugál székhelyű gépjármű-kereskedők voltak.

18 2002-től kezdődően R. különféle manipulációkat alkalmazott annak lehetővé tétele céljából, hogy a Portugál Köztársaságban székhellyel rendelkező kereskedők a gépjárművek tényleges vevői személyének eltitkolásával HÉA-kijátszást valósítsanak meg e tagállamban. Ez lehetővé tette R. számára, hogy kedvezőbb áron adja el a gépjárműveket, és így jelentősebb haszonra tegyen szert.

19 E manipulációk abban álltak, hogy a társaság könyvelése szempontjából hamis számlákat állítottak ki, amelyeken fiktív vevőket tüntettek fel a termékértékesítések címzettjeiként. E számlákon minden alkalommal az állítólagos vevő cégneve, HÉA-azonosítószáma, a – ténylegesen másik vevőnek értékesített – gépjármű leírása, a vételi ár, valamint az „UStG 6a. §-a alapján adómentes Közösségen belüli termékértékesítés" megjegyzés szerepelt, ami azt a benyomást keltette, hogy a HÉA-t Portugáliában megfizetik meg. A fiktív vevők Portugáliában székhellyel rendelkező, létező vállalkozások voltak, amelyek közül néhányuk tudott a cégnevük ilyen felhasználásáról, míg másoknak nem volt erről tudomásuk.

20 Maguk a tényleges vevők magánszemély fogyasztók részére adták el a gépjárműveket Portugáliában, elhallgatva a portugál adóhatóságok elől a korábbi Közösségen belüli termékbeszerzést, és meg nem fizetve az e termékbeszerzés után esedékes HÉA-t. A tényleges kereskedelmi kapcsolatokat további eszközökkel is titkolták. Amennyiben a

termékértékesítés időpontjában ismert volt a végső vevő, R. már e személyek nevére állította ki a CMR fuvarlevelet. Ezután újabb fiktív számlát állított ki, amelyen címzettként e végső vevő, valamint a szándékosan pontatlan, használt járművekre alkalmazható „nyereségadózás az UStG 25a. §-a alapján” megjegyzés szerepelt.

21 Ily módon a társaság, amelynek R. volt az ügyvezetője, 2002-ben és 2003-ban több mint 1100 gépjárművet adott el és szállított le megközelítőleg 19 millió euró összegben. Az e két évre vonatkozó adóbevallásaiban R. ezen ügyleteket adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként tüntette fel, és a Bundeszentralamt für Steuern részére benyújtandó „összefoglaló” bevallásokban a fiktív vevőket szerződő félként jelölte meg azért, hogy a tényleges vevőket Portugáliában ne lehessen azonosítani az uniós szintű adóügyi információcsere-rendszeren keresztül.

22 Miután büntetőeljárás indult R. ellen, ez utóbbit 2008. január 30-án előzetes letartóztatásba helyezték. 2008. szeptember 17-i ítéletével a Landgericht Mannheim (mannheimi tartományi bíróság) összesen három év szabadságvesztésre ítélte R.-t kétrendbeli adókijátszás bűncselekménye miatt, amely útján 2002-ben több mint egymillió euró, 2003-ban pedig több mint 1,5 millió euró HÉA-t nem fizetett meg. E bíróság szerint a Portugáliába irányuló eltitkolt termékértékesítések esetében nem a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése szerinti Közösségen belüli termékértékesítésekről van szó. Az uniós jogszabályokkal való szándékos visszaélés ugyanis igazolja az adómentesség németországi megtagadását. Azzal, hogy nem tett eleget az e termékértékesítések után felszámítandó német HÉA beszedésére, a német adóhatóság felé történő elszámolására és az éves adóbevallásokban való feltüntetésére vonatkozó kötelezettségének, R. adókijátszást követett el.

23 R. ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. Véleménye szerint a Landgericht Mannheim tévesen minősítette a szóban forgó ügyleteket, mivel valóban HÉA-mentes Közösségen belüli termékértékesítésről

volt szó, hiszen a gépjárműveket ténylegesen értékesítették portugáliai vállalkozások részére. A németországi HÉA-bevételek egyetlen pillanatra sem voltak kérdésesek, mert ezen adót a címzett tagállamában, nevezetesen a Portugál Köztársaságban kell megfizetni. Az a tény nem releváns, hogy az említett adót nem fizették be ez utóbbi tagállamban.

24 Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a Bundesgerichtshof (szövetségi bíróság) kifejti álláspontját, miszerint a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontját akként kell értelmezni, hogy ha az adóalanynak tudomása van a visszaélésszerű vagy csalárd gyakorlatról, és abban részt vesz, akkor meg kell tagadni az egyes ügyletekhez rendszerint kapcsolódó adóelőnyöket minden olyan fél vonatkozásában, aki részt vesz az adókijátszásra irányuló ilyen ügyletekben. Mindez következik egyfelől a visszaélésszerű gyakorlatok uniós jogban foglalt, a HÉA-ra is vonatkozó tilalmából, másfelől pedig a hatodik irányelv e rendelkezéseinek rendszeréből, tartalmából és céljából.

25 Az említett bíróság rámutatott, hogy az Európai Unió Bíróságának kellőképpen egyértelmű ítélkezési gyakorlata miatt sosem támadt kételye a hatodik irányelv értelmezésével kapcsolatban, és két hasonló esetben már akként rendelkezett, hogy nem adómentes a Közösségen belüli termékértékesítés.

26 Mindazonáltal az iratokból kitűnik, hogy az R.-t érintően azonos tényállás mellett folyamatban lévő párhuzamos adóhatósági eljárásban 2009. március 11-i végzésében a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság) kételyeket fogalmazott meg a Bundesgerichtshof adómentesség megtagadására vonatkozó álláspontjával kapcsolatban, és felfüggesztette az R.-nek címzett, HÉA-ra vonatkozó adómegállapításról szóló határozat végrehajtását. Az említett Finanzgericht szerint nem alkalmazható a visszaélésszerű magatartások közösségi jogi tilalma, mivel a

vitatott ügyleteknek más magyarázata is van, mint csupán adóelőnyök szerzése. Ráadásul a Bundesgerichtshof álláspontja ellentétes a HÉA-semlegesség és a területiség elveivel.

27 Tekintettel a német bíróságok e véleménykülönbségére, a Bundesgerichtshof úgy véli, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelem szükséges, mivel R. elkerülheti a büntetőeljárást, amennyiben a szóban forgó ügyletek a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében biztosított mentesség hatálya alá tartozó közösségi termékértékesítésnek minősülnek. Ebben az esetben a német vállalkozás portugáliai adókijátszásban való részvétele nem büntethető a német büntetőjog adóügyi rendelkezési szerint a büntetőeljárásokat érintő viszonosságra vonatkozó biztosíték hiányában. A vevőt érintő hamis bevallások nem bűncselekmények, hanem 5000 euróig terjedő pénzbírsággal sújtható közigazgatási szabálysértések.

28 E körülmények között a Bundesgerichtshof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontját, hogy az e rendelkezés szerinti termékértékesítés esetében meg kell tagadni a HÉA-mentességet akkor, ha a termékértékesítés ténylegesen megtörtént ugyan, ám objektív körülményekkel bizonyított, hogy az eladó adóalany

a) tudta, hogy a termékértékesítéssel a HÉA kijátszására irányuló áruügyletben vesz részt, vagy

b) olyan cselekményeket vitt véghez, amelyek célja a valódi beszerző személyének leplezése annak érdekében, hogy ő vagy valamely harmadik fél kijátszhassa a HÉA-t?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

29 R. két okból vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát. Először is azt állítja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az alapeljárásbeli jogvita tényállását tévesen ismertette, amennyiben úgy vélte, hogy a használt gépkocsikat „fiktív vállalkozásoknak" vagy „missing traders"-nek adták el, miközben létező gazdasági szereplők javára teljesített, valódi termékértékesítésekről volt szó, amelyek jövedelmező és a piaci feltételeknek megfelelő ügyleteknek minősültek. Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés semmilyen kapcsolatban nem áll az említett jogvita tényállásával és tárgyával, és nem szükséges a jogvita megoldásához, az elfogadhatatlan.

30 Másodszor R. úgy véli, hogy a feltett kérdés hipotetikus jellegű azon okból, hogy az irányelv nem rendelkezhet közvetlen hatállyal büntetőügyekben. E tekintetben hivatkozik a C-80/86. sz., Kolpinghuis Nijmegen ügyben 1987. október 8-án hozott ítéletre (EBHT 1987., 3969. o.), a C-74/95. és C-129/95. sz., X egyesített ügyekben 1996. december 12-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-6609. o.) 23. pontjára, valamint a C-387/02., C-391/02. és C-403/02. sz., Berlusconi és társai egyesített ügyekben 2005. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-3565. o.) 73. és azt követő pontjaira. Véleménye szerint a kérdést előterjesztő bíróság által a hatodik irányelvnek tulajdonított értelmezés nem következik a német jog releváns hatályos rendelkezéseiből. Márpedig a német alkotmányjog, nevezetesen a büntetőjogi törvényesség elve, határt szab a hatodik irányelvnek megfelelő értelmezésnek, amennyiben ezen értelmezés az alapeljárásban büntetőjogi felelősség megállapításához vezet.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében egyedül az előtte folyamatban lévő jogvitában eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelősséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel

megítélje egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét ítéletének meghozatalához, másrészt a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, ha a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére és/vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (lásd ebben az értelemben többek között a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 59. pontját, a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 37. pontját, valamint a C-97/09. sz. Schmelz-ügyben 2010. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10465. o.] 28. pontját).

32 Ily módon a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (lásd a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját, a C-317/08–C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-2213. o.] 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Schmelz-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

33 Márpedig a jelen esetben nem ez a helyzet. A nemzeti bíróság olyan ténybeli és jogi elemeket terjesztett a Bíróság elé, amelyek nyilvánvaló kapcsolatban állnak az alapeljárásbeli jogvita tárgyával, valamint előadta azon okokat, amelyek azon álláspontra indították, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának értelmezése szükséges az ítélete meghozatalához.

34 Ezért az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdeméről

35 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontját, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, és amelyek szerint a másik tagállamba irányuló termékértékesítés ténylegesen megtörtént ugyan, de annak során az értékesítő eltitkolta a valódi vevő személyét annak érdekében, hogy ez utóbbi elkerülhesse a vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA megfizetését, az ilyen Közösségen belüli termékértékesítés esetében meg kell tagadni az adómentességet.

36 Az e kérdésre való válaszadás érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik HÉA-irányelv elismer és támogat (lásd többek között a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 71. pontját).

37 A Közösségen belüli termékértékesítések adómentesek a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első bekezdése értelmében, amely rendelkezés ezen irányelvnek a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokat megállapító XVIa. címében található, és amelynek célja, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 36. pontját; a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 22. pontját; a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 22. pontját, valamint a C-536/08. és C-539/08. sz., X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading egyesített ügyekben 2010. április 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3581. o.] 30. pontját).

38 E tekintetben az említett átmeneti szabályok által létrehozott rendszer a következőkből áll: egyrészt a feladás szerinti tagállam által a Közösségen belüli feladást vagy szállítást megvalósító értékesítésnek biztosított mentességből, amelyet az e tagállamban előzetesen megfizetett HÉA levonásához vagy visszatérítéséhez való joggal egészül

ki, másrészt a Közösségen belüli beszerzésnek az érkezés szerinti tagállamban való megadóztatásából. E rendszer tehát biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését (lásd a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 30. és 40. pontját).

39 A hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó egyéb fogalmakhoz hasonlóan (lásd a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 44. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 41. pontját) a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 38. pontja).

40 Ami különösen a Közösségen belüli termékértékesítéseket illeti, a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdéséből kitűnik, hogy mindazon feltételek mellett, amelyeket a tagállamok azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókijátszások, az adókikerülések, és az esetleges visszaélések megelőzését, e fogalom alá tartoznak és adómentesek azon termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a tagállam területén kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki – mint ilyen – olyan tagállamban jár el, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

41 A Bíróság úgy értelmezte e rendelkezést, hogy kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 23. pontját).

42 A Bíróság azt is megállapította, hogy a tagállamok közötti határellenőrzés megszüntetése óta az adóhatóság nehezen bizonyosodik meg arról, hogy az áruk ténylegesen elhagyták-e a szóban forgó tagállamot. Így a nemzeti adóhatóságok alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni az ellenőrzést (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontja, valamint a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 23. pontja).

43 A hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem írja azonban konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a HÉA-mentességben való részesüléshez, e kérdés, ahogy az a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első tagmondatából kitűnik, a tagállamok hatáskörébe tartozik (a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 24. pontja).

44 Következésképpen az említett rendelkezés értelmében a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókijátszások, az adókikerülések, és az esetleges visszaélések megelőzését.

45 Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság, valamint a bizalomvédelem elve (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.] 48. pontját, a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 29. és 30. pontját, valamint a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-771. o.] 18. pontját). Ami különösen az arányosság elvét illeti, a Bíróság korábban megállapította, hogy ezen elv értelmében a tagállamok által ily módon elfogadható intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az adó helyes beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges

(lásd többek között a C-188/09. sz., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7639. o.] 26. pontját).

46 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy annak érdekében, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett mentességben részesüljön, a termékértékesítőre hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek az e rendelkezés alkalmazásához előírt feltételek, beleértve a tagállamok által előírt azon feltételeket, amelyek célja az adókijátszások, az adókikerülések, és az esetleges visszaélések megelőzése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 26. pontját).

47 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárásban R. a HÉA-mentességhez való jogára hivatkozott olyan körülmények között, amikor az értékesített dolgok ténylegesen elhagyták Németországot, de az általa az adóhatóságnak a Közösségen belüli ügyletek bizonyítékaként benyújtott számlák és bevallások tartalmukban szándékosan pontatlanok voltak. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ugyanis R. e számlákon eltitkolta a valódi vevők személyét annak érdekében, hogy lehetővé tegye azoknak a Portugáliában lezajlott termékbeszerzés után fizetendő HÉA megfizetésének kijátszását.

48 E tekintetben a hamis számlák és hamis bevallások, valamint bizonyítékok bármilyen egyéb manipulációi megakadályozhatják a pontos adóbeszedést, és következésképpen veszélyeztethetik a közös HÉA-rendszer megfelelő működését. Márpedig az ilyen cselekmények még súlyosabbnak minősülnek, ha azokat Közösségen belüli ügyletek adózására vonatkozó átmeneti rendszer keretében fejtik ki, amely – ahogy arra a jelen ítélet 42. pontja emlékeztet – az adóalany által szolgáltatott bizonyítékok alapján működik.

49 Ebből következően az uniós jog nem akadályozza meg, hogy a tagállamok a szabálytalan számlák kiállítását adókijátszásnak tekintsék, és ilyen esetben megtagadják a mentesség megadását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 62. pontját, valamint a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 30. pontját).

50 A nemzeti jogban előírt kötelezettség – a jelen esetben a Közösségen belüli termékértékesítés vevőjének azonosítására vonatkozó kötelezettség – be nem tartása esetén ugyanis az adómentesség megtagadása visszatartó hatással bír, amelynek célja az említett kötelezettség hatékonyságának biztosítása és bármiféle adókijátszás és adókikerülés megelőzése (ami a levonható HÉA egy részének visszatartását illeti, lásd analógia útján a fent hivatkozott Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben hozott ítélet 28. pontját).

51 Következésképpen olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, a Közösségen belüli termékértékesítés indulása szerinti tagállam megtagadhatja a mentesség alkalmazását azon hatáskörre hivatkozva, amely a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első tagmondata értelmében megilleti, és ha az a mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazásának biztosítására, továbbá az adókijátszások, az adókikerülések, és az esetleges visszaélések megelőzésére irányuló célt követi.

52 Mindazonáltal, ami azon különös eseteket illeti, amelyekben nyomós okkal feltételezhető, hogy az érintett tagállamok adóhatóságai közötti kölcsönös segítségnyújtás és közigazgatási együttműködés ellenére a szóban forgó termékértékesítésnek megfelelő Közösségen belüli termékbeszerzés után a címzett szerinti tagállamban nem fizetik meg a HÉA-t, a feladás szerinti tagállam főszabály szerint köteles megtagadni az adómentességet az áru értékesítőjével szemben, és kötelezni kell ez utóbbit, hogy utólag fizesse meg az adót annak elkerülése érdekében, hogy a szóban forgó ügylet után egyáltalán ne fizessenek adót. A HÉA közös rendszerében rejlő alapelv szerint ugyanis ezen adó minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a különböző költségelemek által közvetlenül viselt HÉA levonását követően (lásd többek között a fent hivatkozott Transport Service ügyben hozott végzés 20. és 21. pontját,

a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 54. pontját, valamint a fenti hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

53 Ami az arányosság elvét illeti, meg kell állapítani, hogy azzal nem ellentétes az, ha az olyan értékesítő, aki részt vesz az adókijátszásban, köteles utólag megfizetni az általa teljesített Közösségen belüli termékértékesítés HÉA-ját, mivel az adókijátszásban való részvétele a nemzeti intézkedés arányosságának vizsgálatakor figyelembe veendő meghatározó tényező.

54 Ezenkívül a jelen ítélet 51. pontjában tett megállapítás nem vonja kétségbe sem az adósemlegesség elvét, sem a bizalomvédelem elvét. Ezen elvekre ugyanis nem hivatkozhat azon adóalany, amely szándékosan vett részt az adókijátszásban, és veszélyeztette a közös HÉA-rendszer működését.

55 A fenti megfontolások összességét figyelembe véve a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, és amelyek szerint a Közösségen belüli termékértékesítés ténylegesen megtörtént ugyan, de annak során az értékesítő eltitkolta a valódi vevő személyét annak érdekében, hogy ez utóbbi elkerülhesse a HÉA megfizetését, a Közösségen belüli termékértékesítés indulási helye szerinti tagállam – a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének első tagmondata értelmében őt megillető hatáskörök alapján – megtagadhatja ezen ügylet adómentességét.

A költségekről

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

Olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, és amelyek szerint a Közösségen belüli termékértékesítés ténylegesen megtörtént ugyan, de annak során az értékesítő eltitkolta a valódi vevő személyét annak érdekében, hogy ez utóbbi elkerülhesse a hozzáadottérték-adó megfizetését, a Közösségen belüli termékértékesítés indulási helye szerinti tagállam – a 2000. október 17-i 2000/65/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 28c. cikke A. részének első tagmondata értelmében őt megillető hatáskörök alapján – megtagadhatja ezen ügylet adómentességét.

Aláírások