A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. szeptember 27.*

A C-146/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2005. április 1-jén érkezett, 2005. február 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

Albert Collée (a Collée KG egyetemes jogutódjaként eljárva)

és

a **Finanzamt Limburg an der Lahn**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. június 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Collée KG egyetemes jogutódjaként eljáró Albert Collée képviseletében M. Preisinger Steuerberater,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és F. Huschens, valamint C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Massella Ducci Teri avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. január 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. 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) pontja első bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Collée KG egyetemes jogutódjaként eljáró Albert Collée (a továbbiakban: Collée) és a Finanzamt Limburg an der Lahn (a továbbiakban: Finanzamt) között az 1994. pénzügyi évben végrehajtott Közösségen belüli szállításra vonatkozó forgalmi adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesség odaítélésének az utóbbi általi elutasítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

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

4 A hatodik irányelv tartalmazza az „átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan" című XVIa. címet, amelyet a 91/680 irányelv illesztett be.

5 A Közösségen belüli termékértékesítések adó alóli mentességre való jogosultságot a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja 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, 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.

[...]"

6 A hatodik irányelv 22. cikke, az ugyanezen irányelv 22h. cikkéből eredő változatában határozza meg a HÉA fizetésére kötelezett személyre háruló alaki kötelezettségeket. Előírja többek között:

„[...]

(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a hozzáadottérték-adó felhasználását 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) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. E határnap nem lehet az egyes adómegállapítási időszakok végét követő két hónapnál később. Az adómegállapítási időszakokat az egyes tagállamok egy hónapban, két hónapban vagy egy negyedévben állapítják meg. A tagállamok azonban más időszakokat is megjelölhetnek, feltéve, hogy ezen adómegállapítási időszak az egy évet nem haladja meg.

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 megállapítá-

sához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek értékét, továbbá az adómentes értékesítések teljes értékét is.

[...]

(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."

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 1993-as törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, 565. o., a továbbiakban: UStG) 4. §-a (1) bekezdése b) pontjának alkalmazásában az ugyanezen törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában említett ügyletekhez kapcsolódó Közösségen belüli termékértékesítések HÉA-mentességet élveznek.

8 Az UStG 6a. §-ának (1) bekezdése előrja, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés magában foglalja többek között, hogy a vállalkozó vagy az ügyfél a Közösség egyéb területe felé szállítja vagy adja fel a szállítandó terméket.

9 Az UStG 6a. §-ának (3) bekezdése szerint a vállalkozó felel az ugyanezen cikk (1) bekezdésében foglalt feltételek teljesüléséért. A szövetségi pénzügyminisztérium a Bundesrat (szövetségi tanács) jóváhagyása mellett rendeleti úton meghatározhatja a Közösségen belüli termékértékesítés tárgyát képező termékek szállításának vagy feladásának a vállalkozó általi bizonyítására irányuló részletes szabályokat.

10 A forgalmi adóról szóló 1993-as törvény végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, 601. o.) 17a. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy Közösségen belüli termékértékesítések esetében az e rendelet hatálya alá tartozó vállalkozó igazolja, hogy maga vagy a vevő a Közösség egyéb területe felé szállította vagy feladta a szállítandó terméket.

11 Emellett a szóban forgó végrehajtási rendelet 17c. §-a (1) bekezdésének megfelelően a vállalkozó számviteli iratok segítségével bizonyítja, hogy teljesülnek a HÉA alóli mentességhez szükséges feltételek. E rendelkezés többek között pontosítja, hogy „a könyvelésből egyértelműen és könnyedén ellenőrizhetően kitűnik", hogy a vállalkozó elegett tett a feltételeknek.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Collée az anyavállalata volt valamely német jog alá tartozó korlátolt felelősségű társaságnak (a továbbiakban: GmbH), amely az A részvénytársaság (a továbbiakban: A-AG) szerződéses forgalmazójaként gépjárműveket értékesített. 1994 tavaszán a GmbH 20 bemutató-gépjárműre kiterjedő adásvételi szerződést kötött egy belga forgalmazóval, azaz B-vel, amely a GmbH számlájára utalta a nettó eladási árat, és miután a GmbH-hoz megérkezett a kifizetés, saját szállítójával elhozatta a GmbH székhelyéről a gépjárműveket.

13 A GmbH, amely a területi kizárólagosság miatt csak a szomszédságában illetőséggel rendelkező ügyfelek részére való értékesítés vonatkozásában tarthatott igényt az A-AG által fizetett jutalékra, gépjármű-kereskedőt vett igénybe, azaz S-t, amely közvetítőként járt el. Ez utóbbi hivatalosan bemutató-gépjárműveket vásárolt és adott el jutalék ellenében. A GmbH kiállította S-nek az e fiktív vételre vonatkozó HÉA-t is feltüntető számlákat. S benyújtotta a GmbH-nak a kitöltetlen számlákat, amelyeket ezt követően S nevében használtak fel a B részére történő gépjármű-értékesítéssel kapcsolatban. Az 1994. július–szeptemberre vonatkozó HÉA-bevallásaiban S igényelte a GmbH által neki kiszámlázott előzetesen felszámított adó visszatérítését.

14 Az 1994 októberében a Finanzamt különleges ellenőrzését követően az utóbbi elutasította, hogy S levonja a számlák összegéből az előzetesen megfizetett HÉA-t, mivel a Finanzamt megállapította a GmbH és S közötti adásvétel fiktív jellegét, mert ezen ügylet kizárólag formálisan jött létre.

15 Miután tudomást szerzett ezen ellenőrzésről, a Collée tájékoztatta S-t, hogy a 1994. július–szeptemberre vonatkozó számlák tárgytalanná váltak, 1994. november 25-én törölte a könyvelés vonatkozó részeit, és az érintett bevételeket „Közösségen belüli mentesített termékértékesítések" jogcímen könyvelte el, miközben az ügyletet az 1994. november hónapra vonatkozó előzetes HÉA-bevallásában tüntette fel.

16 Az 1994. évre vonatkozó HÉA-t érintő 1998. február 12-i módosító adókivetési értesítésben a Finanzamt a B-nek szállított gépjárművek eladási árának megfelelő összeggel megemelte a Collée adóköteles forgalmát, azonban elutasította ezen termékértékesítés mentesítését, mivel a szóban forgó ügylet teljesítését követően nem történtek meg azonnal és folyamatosan a szükséges bejegyzések.

17 Mivel a szóban forgó adókivetési értesítés elleni panaszt, valamint a Finanzgerichtnek benyújtott keresetet elutasították, a Collée felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz. E kérelem alátámasztására hivatkozik az adásvételi szerződéssel, az eladási ár átutalásával és B általi felvételének igazolásával – amelyet később a GmbH által B-nek kiállított számlák egészítenek ki – kapcsolatos számviteli bizonylatokra. Mivel maga a Collée úgy vélte, hogy e kereskedelmi iratok igazolják a Közösségen belüli termékértékesítés fennállását, kérte, hogy a bemutató-gépjárművek 1994 elején történt értékesítését adómentesnek nyilvánítva módosítsák a szóban forgó adókivetési értesítést.

18 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a harmadik államba történő kivitelre való termékértékesítés bizonyítására irányuló követelményekkel kapcsolatos, az elé terjesztett jogvitára is alkalmazandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a bizonylatok a számviteli bizonyítékok részét képezik, és a bizonyításhoz szükséges bejegyzéseket a szóban forgó ügylet végrehajtását követően azonnal és folyamatosan kell megtenni. Mivel megállapította, hogy ez utóbbi feltétel nem teljesült a jelen esetben, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a közösségi jog alapján milyen módon oldható fel a Közösségen belüli termékértékesítés bizonyítására irányuló kötelezettség és az arányosság elve közötti ellentét.

19 Mivel az elé terjesztett jogvita megoldásához a hatodik irányelv értelmezése szükséges, a Bundesfinanzhof akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az adóhatóság megtagadhatja-e kizárólag azzal az indokkal a kétségkívül megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentesítését, hogy az adóalany nem időben nyújtotta be az e tekintetben előírt számviteli bizonylatot?

2) Függ-e attól a kérdésre adandó válasz, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

20 Együtt vizsgálandó kérdéseivel az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését akként kell-e érteni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal utasítja el a ténylegesen megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés HÉA alóli mentesítését, hogy a termékértékesítésre vonatkozó bizonyítékot nem időben nyújtották be. A szóban forgó bíróság arra is választ vár, hogy releváns-e e tekintetben, ha az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt.

21 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok Közösségen belüli termékértékesítések adómentessé nyilvánítására irányuló kötelezettségét a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése írja elő. E rendelkezésből következik, hogy a tagállamok mentesítik azon termékek értékesítését, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított valamely tagállam területén kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amely termékértékesítéseket 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.

22 A közös HÉA-rendszerre jellemző alapvető elvtől eltérve, amely szerint az adó valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó (lásd többek között a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 16. pontját, 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.] 54. 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.] 49. pontját), a szóban forgó mentesítés a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-rendszeren alapszik, amelynek keretében a tagállamok közötti kereskedelem megadóztatására a végső fogyasztás helye szerinti tagállamban kerül sor (lásd a C-184/05. sz., Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 22. pontját).

23 Így a Közösségen belüli termékértékesítésnek a termékek feladásának vagy Közösségen belüli szállításának indulási helye szerinti tagállamban való adómentessé tétele, amely termékértékesítésnek a szóban forgó feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban megadóztatott Közösségen belüli beszerzés felel meg, lehetővé teszi, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és így a közös HÉA-rendszerre jellemző adósemlegességi elv megsértését (lásd ebben az értelemben a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 24. és 25. pontját).

24 Az adóalanyok által a HÉA-mentesség megszerzéséhez szükséges benyújtandó bizonyítékokat illetően meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem érinti közvetlenül e kérdést. Ezen irányelv a 28c. cikke A. része első mondatának első részében kizárólag azt írja elő, hogy a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit (a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 25. pontja).

25 Nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 22 cikke számviteli, számlakiállítási és nyilatkozattételi, valamint az adóhatóság számára benyújtott összesítő bevallásra vonatkozó eljárási kötelezettségeket határoz meg az adóalanyokra. Ugyanezen cikk (8) bekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása és az adókijátszás megakadályozása érdekében.

26 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem haladhatják meg az e célok eléréshez szükséges mértéket (lásd 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 és a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 29. pontját). Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi (lásd a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.,] 92. pontját).

27 A német kormány fenntartja, hogy az igazolások és a számviteli bizonylatok általi bizonyításra vonatkozó követelmények eleget tesznek az arányosság elvének, mivel Közösségen belüli termékértékesítés esetében nem kérdőjelezik meg automatikusan a HÉA alóli mentességre való jogosultságot. Egyrészt e követelmények a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében kifejezetten említett célhoz igazodnak, azaz a rendszeres és egyszerű levonáshoz, valamint az adókijátszás elleni küzdelemhez, másrészt pedig szükségesek a „körhinta" jellegű adókijátszások megakadályozásához.

28 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a HÉA alóli mentességnek az alapügyben történt elutasítása az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem a német jogszabályok azon követelményéből ered, amely szerint az adóalany köteles igazolásokkal és számviteli bizonylatokkal bizonyítani a Közösségen belüli termékértékesítést. Ugyanis ezen elutasítás a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlatából ered, amely szerint a számviteli igazolásként szolgáló bejegyzéseket az érintett ügylet végrehajtását követően folyamatosan és azonnal meg kell tenni, amely feltétel nem teljesült a szóban forgó esetben, jóllehet a Közösségen belüli termékértékesítés fennállása egyértelműen megállapított, amint azt a Finanzamt is elismerte.

29 Ami elsősorban azon kérdést illeti, hogy az adóhatóság elutasíthatja-e a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentesítését kizárólag azzal az indokkal, hogy késedelmesen nyújtották be a termékértékesítés számviteli bizonylatát, meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket.

30 Ugyanis az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni (lásd többek között a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontját). Márpedig, ami a Közösségen belüli termékértékesítés jellegének meghatározását illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ha valamely termékértékesítés megfelel a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdésében foglalt feltételeknek, akkor az ilyen termékértékesítésre nem vethető ki HÉA (a fent hivatkozott Transport Service ügyben hozott végzés 18. és 19. pontja).

31 Következésképpen, mivel az alapügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy vitathatatlan, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés megtörtént, az adósemlegesség elve megköveteli – amint arra az Európai Közösségek Bizottsága helyesen hivatkozik –, hogy HÉA alóli mentességet biztosítsanak, mivel a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy nem ez az eset áll fenn az alapügyben.

32 Meg kell állapítani továbbá, hogy az a követelmény, amely szerint a megfelelő iratokat az ügylet végrehajtását követően azonnal ki kell állítani, anélkül azonban, hogy e tekintetben pontos határidőt határoznának meg, olyan jellegű, hogy veszélyezteti a közösségi jogrend részét képező jogbiztonság elvét, amelyet a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamok-

nak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd 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).

33 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 35. pontjában helyesen kiemelte, fontos lehetővé tenni, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés minősítésének az ügylet teljesítését követő megváltoztatását figyelembe lehessen venni az adóalanyok könyvelésében. Ilyen módosításokra adott esetben szükség lehet az utóbbiak akaratától függetlenül bekövetkező körülmények miatt. Így el kell ismerni a termékértékesítés Közösségen belüli jellegét a könyvelés utólagos módosítása esetében, feltéve hogy teljesülnek az ezen ügyletet meghatározó kitételek alapjául szolgáló objektív követelmények.

34 Ami másodsorban azt a kérdést illeti, hogy releváns-e a kérdést előterjesztő bíróságnak adandó válasz tekintetében az a tény, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, és a HÉA alóli mentesítés tehát alárendelhető-e az adóalany jóhiszeműségének, meg kell állapítani, hogy az erre a kérdésre adandó válasz attól függ, hogy az érintett tagállam esetében fennáll-e az adóbevétel-kiesés veszélye.

35 Ugyanis a Bíróság a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítéletének [EBHT 1989., 4227. o.] 18. pontjában úgy ítélte meg, hogy a HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója. Mindazonáltal a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítéletének 60. és 63. pontjában pontosította, hogy ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul számlázott adót a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől függetlenül módosíthassák (lásd a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. pontját). Ugyanezen szabályok alkalmazandók a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítéséhez szükséges számviteli kiigazítások esetében is.

36 A nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az elé terjesztett ügy valamennyi releváns körülményét figyelembe véve annak az ellenőrzése, hogy a számviteli bizonylatok késedelmes kiállítása adóbevétel-kiesést okozhatott-e, vagy veszélyeztethette-e a HÉA beszedését.

37 E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem tekinthető adóbevétel-kiesésnek az eredetileg tévesen az ország területén belüli, főszabály szerint HÉA-köteles termékértékesítésnek minősített Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó HÉA be nem szedése. Ugyanis a területi adóztatás elve szerint az ilyen bevételek a végső fogyasztás helye szerinti tagállamot illetik.

38 Ezenkívül a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak ellenőrzése, hogy a Közösségen belüli ügylet leplezése és a vonatkozó számviteli iratok késedelmes kiállítása nem a HÉA kijátszására irányul-e. Ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon a közösségi jogi normákat (lásd többek között a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontját). Ugyanígy a közösségi jogi szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon azon ügyletekre, amelyeket a közösségi jog által biztosított előnyökből csalárd módon való részesülés érdekében teljesítenek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 69. pontját).

39 Márpedig olyan esetben, mint amilyen az alapügyben felmerült, a közvetítő igénybevétele a szerződésben rögzített jutalékok beszedése érdekében nem tekinthető adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek, ha nem vitatott, hogy hogy az ilyen ügyletet nem jogtalan adóelőny megszerzése érdekében hajtották végre.

40 Végül ki kell emelni, hogy a közösségi jog nem akadályozza meg abban a tagállamokat, hogy bizonyos feltételek mellett a HÉA kijátszására irányuló kísérletként vegyék figyelembe a Közösségen belüli ügylet leplezését, és ilyen esetben a belső jogukban meghatározott bírságot vagy pénzbüntetést alkalmazzanak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 62. pontját). Mindazonáltal, amint arra a Bizottság helyesen hivatkozik, a szankcióknak mindig arányban kell állniuk a visszaélés súlyosságával.

41 Így az előterjesztett kérdésekre adandó válasz az, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését akként kell értelmezni, hogy ellentétes azzal, ha az adóhatóság kizárólag azzal az indokkal tagadja meg a ténylegesen megtörtént Közösségen belüli olyan termékértékesítés HÉA alóli mentesítését, hogy nem időben nyújtották be ezen termékértékesítés bizonyítékát.

42 Az ilyen termékértékesítéssel összefüggő HÉA alóli mentességre való jogosultság vizsgálatakor a kérdést előterjesztő bíróságnak csak akkor kell figyelembe vennie, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, ha adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn, és ezt az adóalany nem hárította el teljes mértékben.

A költségekről

43 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az 1991. december 16-i 91/680/EGK 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. cikk A. része a) pontja első bekezdését akként kell értelmezni, hogy ellentétes azzal, ha az adóhatóság kizárólag azzal az indokkal tagadja meg a ténylegesen megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés HÉA alóli mentesítését, hogy nem időben nyújtották be ezen termékértékesítés bizonyítékát.

Az ilyen termékértékesítéssel összefüggő hozzáadottérték-adó alóli mentességre való jogosultság vizsgálatakor a kérdést előterjesztő bíróságnak csak akkor kell figyelembe vennie, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, ha adóbevételkiesés veszélye áll fenn, és ezt az adóalany nem hárította el teljes mértékben.

Aláírások