A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. szeptember 27.*

A C-184/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2005. április 25-én érkezett, 2005. április 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Twoh International BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

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: holland.

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 Twoh International BV képviseletében J. H. Sassen advocaat,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és M. de Mol, valamint P. van Ginneken, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: E. Fitzsimons SC és B. Conway BL,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

– a lengyel kormány képviseletében T. Nowakowski, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Fernandes és C. Lança, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és A. Weimar, 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 1995. április 10-i 95/7/EK irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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: a hatodik irányelv) 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel módosított (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.), a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet,

63. o.; a továbbiakban: a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv) és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelettel (HL L 24., 1. o., a továbbiakban: a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet) összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Twoh International BV (a továbbiakban: Twoh) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgya a Közösségen belüli termékértékesítések következtében az 1996. évre vonatkozó, e társaság terhére szóló utólagos hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) megállapítása.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 2. cikke szerint HÉA-köteles az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint a termékimport.

4 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése előírja:

„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 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 kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv

5 A kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ezen irányelvvel összhangban a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teheti számukra a jövedelem- és tőkeadók pontos megállapítását, illetve a következő közvetett adók megállapításával kapcsolatos valamennyi információt:

– hozzáadottérték-adó,

[...]"

6 A kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv 2. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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."

A közigazgatási együttműködésről szóló rendelet

7 A közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 4. cikkének (3) bekezdése szerint:

„Amennyiben valamely tagállam illetékes hatósága ezt a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenőrzése céljából szükségesnek tartja, úgy kizárólag az adókijátszás megakadályozásának céljából az (1) bekezdés szerint gyűjtött adatok közül a következő adatokat közvetlenül és azonnal megkaphatja, vagy közvetlenül lehívhatja:

– mindazoknak a személyeknek a hozzáadottérték-adó azonosító számát, akik a (2) bekezdés második fordulata szerinti értékesítéseket eszközöltek,

továbbá

– az összes ilyen személy által teljesített értékesítések teljes értékét minden olyan személy részére, akinek a (2) bekezdés első fordulata szerinti hozzáadottértékadó azonosító számok kiadásra kerültek; az értékek megadása az adatot adó tagállam pénznemében történik, és naptári negyedévre vonatkozik."

8 A közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 5. cikke előírja:

„(1) Amennyiben a 4. cikk szerint szolgáltatott adatok nem elegendők, az adott tagállam illetékes hatósága egyedi esetekben bármikor további adatokat kérhet. A megkeresett 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 A közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 6. cikkének (4) bekezdése kimondja:

„Az egyes tagállamok illetékes hatóságai biztosítják, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésben, illetve szolgáltatásnyújtásban érintett személyek megkaphassák egy adott személy hozzáadottérték-adó azonosító száma érvényességének megerősítését."

10 Az adatcserét szabályozó feltételeket a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet III. címében határozzák meg, amely 7. cikk (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„1. Az egyik tagállam illetékes hatósága a másik tagállam illetékes hatóságának az 5. cikk (2) bekezdés szerinti adatokat a következő feltételek teljesülése esetén szolgáltatja

– 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."

A nemzeti szabályozás

11 A hozzáadottérték-adóról szóló, 1968. június 28-i 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968., 329. sz., a továbbiakban: az 1968. évi törvény) 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében az ehhez a törvényhez tartozó II. táblázat szerinti termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adókulcsa nulla, amennyiben teljesülnek az általános közigazgatási intézkedésben meghatározott feltételek.

12 A II. táblázat 6. pontjának a) alpontja előírja, hogy nulla az adókulcsa az „olyan termékek[nek], amelyeket valamely másik tagállamba szállítottak, amennyiben e termékek a Közösségen belüli beszerzésük címén ott adókötelezettség alá tartoznak."

13 Az 1968. évi törvény végrehajtási rendelete (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) 12. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Az [1968. évi] törvényhez csatolt II. táblázatban említett termékértékesítésekre csak akkor vonatkozik a nulla adókulcs, ha annak alkalmazhatóságát megfelelő dokumentumok bizonyítják."

14 A Közösségen belüli termékértékesítések megadóztatásáról szóló, 1995. június 20-i pénzügyi államtitkári közlemény (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) 4.3 §-a előírja:

„Ha árukat külföldi vevő számára »gyárból« vagy »raktárról« megjelöléssel szállítanak (az áru elvitelével teljesülő ügyletek), az értékesítés Közösségen belüli jellege nem a fuvarlevélből vagy az értékesítő saját szállítási dokumentumaiból következik.

Elképzelhetőek azonban olyan körülmények, amelyek fennállása esetén az értékesítő 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 ezen kívül az alább meghatározott értelmű nyilatkozatot adta, kivéve, ha az értékesítő tudja, hogy ezen átvevő részére teljesített Közösségen belüli értékesítései problémákhoz vezettek, amely átvevő személy legalább az alábbi nyilatkozatot benyújtotta.

Ezen írásbeli nyilatkozatot alá kell írnia a termék átvevőjének, tartalmaznia kell legalább az átvevő nevét, és 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 az adóhatóság számára kérésre további információt szolgáltatni az áruk rendeltetéséről. E nyilatkozat egy mintája mellékletként kerül csatolásra.

Az olyan, az áru elvitelével teljesülő ügyletek esetén, ahol nincs biztos átvevő, és a termékeket készpénzben fizetik ki, miközben az értékesítő 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 HÉA-számát feltüntették) nem áll rendelkezésre más olyan bizonylat, amelyből a termékértékesítés Közösségen belüli jellege kitűnne, az értékesítő nem követelheti minden további nélkül a nulla adókulcs alkalmazását. Ilyen körülmények között az értékesítő az utólagos HÉA-kivetés veszélyét azzal kerülheti el, 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."

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15 Az 1996. év során a hollandiai székhelyű Twoh társaság számítógép-alkatrészeket értékesített olaszországi vállalkozásoknak. Az adásvételi szerződésekben a felek a „gyárból" („ex-works" vagy EXW) kereskedelmi klauzula alapján történő szállítási módban egyeztek meg, amely a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara által kidolgozott nemzetközi kereskedelmi klauzulák („Incoterms 2000" elnevezésű klauzulák) közé

tartozik. E klauzula alkalmazása azt jelentette, hogy a Twoh kizárólag arra volt köteles, hogy egy Hollandiában található raktárban a vevők rendelkezésére bocsássa a termékeket, az Olaszországba irányuló szállítás felelőssége pedig a beszerzőkre hárult.

16 A Twoh e termékértékesítések vonatkozásában semmilyen, a holland adójogszabályok által megkövetelt olyan igazolást nem kapott az olasz ügyfeleitől, amely révén megállapítható lett volna a termékértékesítések Közösségen belüli jellege a termékértékesítések Hollandiában való HÉA-mentessége érdekében. A Twoh azonban mindvégig úgy vélte, hogy az általa végrehajtott termékértékesítések a nulla HÉA-kulcs alá tartozó Közösségen belüli termékértékesítéseknek minősülnek. Következésképpen olyan számlákat bocsátott ki, amely nem tartalmazta a HÉA összegét, és így az említett termékértékesítések után nem is fizetett HÉA-t.

17 Egy adóellenőrzés után a holland adóhatóság megállapította, hogy nem igazolták, hogy a termékeket feladták vagy elszállították valamely másik tagállamba, ezért téves volt a HÉA-fizetés elmulasztása. Következésképpen az adóhatóság utólagos adómegállapítás keretében az 1996. január 1. és december 31. közötti időszak vonatkozásában felszólítást küldött a Twoh részére 1 466 629 NLG összegű egyszeri HÉA-fizetési kötelezettségről, és az ezen összeg 100%-át kitevő pótlékról.

18 A Twoh panaszt nyújtott be e HÉA-fizetési felszólítás ellen. Ezen eljárás keretében kifejezetten kérte a holland adóhatóságtól, hogy a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv és a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet alapján szerezze be az illetékes olasz hatóságtól a szóban forgó termékértékesítések Közösségen belüli jellegének megállapítására alkalmas információkat. Az említett hatóság nem adott helyt e kérelemnek, és fenntartotta a HÉA-fizetési felszólítást.

19 A Twoh e határozat ellen keresetet indított a Gerechtshof te Arnhem előtt, amely azt követően, hogy a felperes az érintett termékértékesítések tekintetében néhány igazolást benyújtott, három termékértékesítés vonatkozásában megsemmisítette a határozatot, és csökkentette a HÉA-fizetési felszólítás összegét. A szóban forgó bíróság mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy a holland adóhatóság nem volt köteles azt kérni az illetékes olasz hatóságtól, hogy utóbbi folytasson vizsgálatot a rendeltetési hely szerinti tagállamban annak ellenőrzésére, hogy a szóban forgó termékeket eljutatták-e oda. A Twoh felülvizsgálati eljárást indított a Gerechtshof te Arnhem ítélete ellen a Hoge Raad der Nederlanden előtt.

20 Mivel úgy ítélte meg, hogy az előterjesztett jogvita a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése szerinti termékfeladás vagy -szállítás igazolása vonatkozásában a közösségi jog értelmezésére irányuló kérdést vet fel, a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

21 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvvel és a közigazgatási együttműködésről szóló rendelettel összefüggésben akként kell-e értelmezni, hogy a termékfeladás vagy -szállítás

indulási helye szerinti tagállam adóhatóságai a Közösségen belüli termékértékesítés esetében kötelesek információkat kérni az értékesítő által megadott rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól, és kötelesek felhasználni azokat annak megállapításához, hogy a termékek valóban Közösségen belüli értékesítés tárgyát képezték.

22 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy 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.) által bevezetett, a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-szabályok azon az elven nyugszanak, hogy az adóbevételnek abban a tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül. Valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése szerint a Közösségen belüli árufeladás vagy -szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után (lásd a C-245/04. sz., EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 29. pontját, valamint a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 22. és 24. pontját).

23 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése szerinti Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit illetően meg kell állapítani, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítéletének 42. pontjában úgy ítélte meg, hogy a mentességhez szükséges, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszálljon a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyja a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

24 A Bíróság a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítéletének 44. pontjában azt is megállapította, hogy a tagállamok közötti határellenőrzések eltörlése óta az

adóhatóság alapvetően az adóalanyok által szolgáltatott igazolások, és ez utóbbiak által benyújtott bevallások alapján bizonyosodik meg arról, hogy ténylegesen elhagyták-e az áruk a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

25 Az adóalanyok által benyújtandó igazolások tekintetében meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv egyik rendelkezése sem szól közvetlenül erről a kérdésről. Ezen irányelv kizárólag azt írja elő a 28c. cikke A. részének [első albekezdésének] első fordulatában, hogy a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítések mentességi feltételeit. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képező általános elveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét (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, valamint 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).

26 E tekintetben meg kell állapítani, amint azt az Európai Közösségek Bizottsága helyesen állítja, hogy a közösségi jog korlátait tiszteletben tartja az az elv, amely szerint az adózás alóli kivételhez vagy mentességhez való jog bizonyítása azt a személyt terheli, aki e jogra hivatkozik. Így a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének alkalmazásában a termékértékesítőre hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek a jelen ítélet 23. pontjában említett mentességi feltételek.

27 Ebben az összefüggésben ki kell emelni, hogy a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítéletének 50. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha valamely tagállam, amely többek között az illetékes hatóságokhoz benyújtandó dokumentumok jegyzékének meghatározása révén feltételekhez kötötte a mentességnek a Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazását, és amely a mentességhez való jog bizonyítékaként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen

értékesítőt, hogy fizesse meg az e termékértékesítés utáni HÉA-t, amennyiben kiderül, hogy a vevő által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az értékesítőnek nem volt és nem is lehetett tudomása, az érintett termékek valójában nem hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

28 Nem vitatott, hogy a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügytől eltérően az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz utalást a Twoh jóhiszeműségére, és nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy ez utóbbi elkövetett-e adókijátszást. A jelen esetben releváns tény, hogy a Twoh, mivel nem tudta kellően igazolni, hogy a termékeket ténylegesen eljuttatták a rendeltetési hely szerinti tagállamba, azt kérte a holland adóhatóságtól, hogy a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv és a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet alapján szerezze be ez utóbbi tagállam illetékes hatóságától a termékértékesítései Közösségen belüli jellegének igazolására alkalmas információkat. Az a kérdés merül fel tehát, hogy e hatóság köteles volt-e eleget tenni egy ilyen kérésnek.

29 Az erre a kérdésre adandó válasz a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv, valamint a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet céljából és tartalmából vezethető le.

30 Először is e két közösségi jogi aktus célját illetően a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv első és második preambulumbekezdésére, valamint a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet harmadik preambulumbekezdésére tekintettel meg kell állapítani, hogy azok az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányultak, valamint arra, hogy a tagállamok pontosan meg tudják állapítani a kivetendő adó összegét [lásd analógia útján a C-420/98. sz. W. N. ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2847. o.] 15. és 22. pontját, valamint 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 tekintetében (HL L 264, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) a C-533/03. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2006. január 26-án hozott ítélet [EBHT 2006, I-1025. o.] 49. és 52. pontját.

31 Másodsorban a szóban forgó közösségi rendelkezések tartalmát illetően a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv és a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet címéből következik, hogy a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködés szabályozása érdekében fogadták el őket. Így, amint a Bizottság, és indítványa 23. pontjában a főtanácsnok is helyesen állapítja meg, azon kívül, hogy a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 6. cikkének (4) bekezdése szerint a magánszemélyek igazolást kaphatnak „egy adott személy HÉA-azonosító száma" érvényességéről, e jogi aktusok nem ruházzák fel őket egyéb jogokkal.

32 ‚A kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv ugyanis előírja, hogy az adókijátszás megelőzése érdekében a nemzeti adóhatóságok megkérhetik azokat az információkat, amelyeket maguk nem tudnak beszerezni. Így az a tény, hogy a közösségi jogalkotó az ugyanezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében, valamint a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 5. cikkének (1) bekezdésében is a „kérhet" kifejezést alkalmazta, arra utal, hogy még ha az említett hatóságok kérhetnek is információt valamely másik tagállam illetékes hatóságától, e kérés nem jelent kötelezettséget. Minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illetőséggel rendelkező adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérést.

33 Továbbá a szóban forgó közösségi jogi aktusok megállapítják a tagállamok közötti együttműködés korlátait is, mivel a megkeresett állam hatóságai nem minden esetben kötelesek kiadni a kért információt. A közigazgatási együttműködésről szóló rendelet 7. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése előírja ugyanis, hogy az adott időszakban alkalmazott adatkérések száma és jellege nem okozhat aránytalanul nagy adminisztrációs terhet a szóban forgó hatóságok számára. Emellett ugyanezen rendelkezés második franciabekezdése, valamint a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv 2. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az utóbbiak nem kötelesek kiadni az információt, ha úgy tűnik, hogy a megkereső állam illetékes hatósága nem merítette ki saját szokásos adatforrásait.

34 Következésképpen a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvet és a közigazgatási együttműködésről szóló rendeletet nem azért fogadták el, hogy a tagállamok adóhatóságai közötti információcsere-rendszert vezessenek be, amely lehetővé tenné az olyan adóalany által végrehajtott termékértékesítések Közösségen belüli jellegének megállapítását, aki maga nem tud e célból megfelelő bizonyítékokkal szolgálni.

35 E megállapítást megerősíti a Bíróságnak az illetékes hatóságok közvetett adókra vonatkozó kölcsönös segítségnyújtásról kialakított ítélkezési gyakorlata is, amely analógia útján átültethető az olyan esetre, mint amilyen az alapügyben felmerült. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint valamely tagállam hivatkozhat a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvre annak érdekében, hogy megszerezzen egy másik tagállam illetékes hatóságaitól valamennyi információt, amely lehetővé teszi számára az adó pontos megállapítását. Mindazonáltal semmi nem akadályozza meg abban az érintett adóhatóságokat, hogy magától az adóalanytól követeljék a kért csökkentés engedélyezéséhez általuk szükségesnek tartott igazolásokat (lásd ebben az értelemben a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 26. pontját, valamint a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 49. és 50. pontját).

36 Emellett a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv alapján a tagállam illetékes hatóságai mindazon információk közlését kérhetik, amelyeket az általuk alkalmazandó jogszabályok alapján az adó pontos megállapításához szükségesnek tartanak. Ezen irányelv nem érinti a szóban forgó hatóságok többek között annak értékelésére irányuló hatáskörét, hogy teljesülnek-e azok a feltételek, amelyeket e jogszabályok az ügylet adómentességéhez meghatároznak (lásd analógia útján a fent hivatkozott Vestergaard-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

37 Végül hozzá kell tenni, hogy még ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam adóhatósága meg is szerezte a rendeltetési hely szerinti tagállamtól azt az információt, amely szerint a vevő benyújtotta a Közösségen belüli beszerzésre

vonatkozó bevallást az utóbbi állam adóhatóságainak, e bevallás nem döntő bizonyíték arra, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállamot (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 71. és 72. pontját).

38 A fenti megfontolásokra tekintettel a kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdését a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvvel és a közigazgatási együttműködésről szóló rendelettel összefüggésben akként kell értelmezni, hogy a termékfeladás vagy -szállítás indulási helye szerinti tagállam adóhatóságai a Közösségen belüli termékértékesítés esetében nem kötelesek információt kérni az értékesítő által megadott rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól.

A költségekről

39 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 1995. április 10-i 95/7/EK 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. része a) pontjának első bekezdését az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvvel és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelettel összefüggésben akként kell értelmezni, hogy a termékfeladás vagy -szállítás indulási helye szerinti tagállam adóhatóságai a Közösségen belüli termékértékesítés esetében nem kötelesek információt kérni az értékesítő által megadott rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól.

Aláírások