

C?184/05. sz. ügy

Twoh International BV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 28c. cikk A. része a) pontjának els? bekezdése – Közösségen belüli termékértékesítés – Adómentesség – Az adóhatóság bizonyítékszerzési kötelezettségének hiánya – 77/799/EGK irányelv – A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és a közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtása – 218/92/EGK rendelet – Közigazgatási együttm?ködés a közvetett adóztatás területén”

J. Kokott f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2007. január 11.

A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2007. szeptember 27.

Az ítélet összefoglalása

Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok

(77/388 tanácsi irányelv, 28c. cikk, A. rész, a) pont, els? bekezdés)

A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának els? bekezdését a 92/12 irányelvvel módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799 irányelvvel és a közvetett adózás területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l szóló 218/92 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 értékesít? által megadott rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól.

El?ször is a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv els? és második preambulumbekkezdéséb?l, valamint a közigazgatási együttm?ködésr?l szóló rendelet harmadik preambulumbekkezdéséb?l kit?nik, hogy azok az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányultak, valamint arra, hogy a tagállamok pontosan meg tudják állapítani a kivetend? adó összegét. Másodsorban a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv és a közigazgatási együttm?ködésr?l szóló rendelet címéb?l következik, hogy a tagállamok adóhatóságai közötti együttm?ködés szabályozása érdekében fogadták el ?ket. Így azonkívül, hogy a közigazgatási együttm?ködésr?l szóló rendelet 6. cikkének (4) bekezdése szerint a magánszemélyek igazolást kaphatnak „egy adott személy HÉA?azonosító száma” érvényességér?l, ezen aktusok nem ruházzák fel ?ket egyéb jogokkal. Továbbá a szóban forgó közösségi jogi aktusok megállapítják a tagállamok közötti együttm?ködés korlátait is, mivel a megkeresett állam hatóságai nem minden esetben kötelesek kiadni a kért információt. Következésképpen a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvet és a közigazgatási

együttműködésről szóló rendeletet nem azért fogadták el, hogy a tagállamok adóhatóságai közötti információcsere rendszerint vezessenek be, amely lehetővé tenné az olyan adóalany által végrehajtott termékértékesítések Közösségen belüli jellegének megállapítását, aki maga nem tud e célból megfelelő bizonyítékokkal szolgálni.

(vö. 30–31., 33–34., 38. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. szeptember 27. (*)

„Hatodik HÉA irányelv – A 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdése — Közösségen belüli termékértékesítés – Adómentesség – Az adóhatóság bizonyítékszerzési kötelezettségének hiánya – 77/799/EGK irányelv – A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és a közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtása – 218/92/EGK rendelet – Közigazgatási együttműködés a közvetett adóztatás területén”

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. Lohmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

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 képviselőjében H. G. Sevenster és M. de Mol, valamint P. van Ginneken, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítők: E. Fitzsimons SC és B. Conway BL,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítők: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a lengyel kormány képviselőjében T. Nowakowski, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes és C. Lança, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. január 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelv? kiadás 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 nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 28c. cikke A. része a) pontja els? bekezdésének az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel módosított (HL L 76., 1. o.; magyar nyelv? kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.), a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv) és a közvetett adózás (hozzáadottérték?adó) területén történ? közigazgatási együttm?ködés?l szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelettel (HL L 24., 1. o., a továbbiakban: a közigazgatási együttm?ködés?l szóló rendelet) összefüggésben történ? értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Twoh International BV (a továbbiakban: Twoh) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, 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 elírja:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelel? és egyértelm? 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 beszerz? személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván, 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 teszi számukra a jövedelem- és t?keadókat pontos megállapítását, illetve a következő közvetett adók megállapításával kapcsolatos valamennyi információt:

– hozzáadottérték?adó,

[...]”

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

„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 t?nik számára, hogy az információt kér? állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegy?jtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését.”

A közigazgatási együttm?ködésr?l szóló rendelet

7 A közigazgatási együttm?ködésr?l szóló rendelet 4. cikkének (3) bekezdése szerint:

„Amennyiben valamely tagállam illetékes hatósága ezt a Közösségen belüli termékbeszerzés ellen?rzése céljából szükségesnek tartja, úgy kizárólag az adókijátszás megakadályozásának céljából az (1) bekezdés szerint gy?jtött 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 fordulója szerinti értékesítéseket eszközölték,

továbbá

– az összes ilyen személy által teljesített értékesítések teljes értékét minden olyan személy

részére, akinek a (2) bekezdés első fordulója 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 elírja:

„(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 hozzáadottértékadó azonosító száma érvényességének megerősítését.”

10 Az adatszert 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 hozzáadottértékadóról szóló, 1968. június 28-ai 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 elírja, 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 elírja:

„Az [1968. évi] törvényhez csatolt II. táblázatban említett termékértékesítésekre csak akkor

vonatkozik a nulla adókulcs, ha annak alkalmazhatóságát megfelel? 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 el?írja:

„Ha árukat külföldi vev? számára »gyárból« vagy »raktárról« megjelöléssel szállítanak (az áru elvitelével teljesül? ügyletek), az értékesítés Közösségen belüli jellege nem a fuvarlevélb?l vagy az értékesít? saját szállítási dokumentumaiból következik.

Elképzelhet?ek azonban olyan körülmények, amelyek fennállása esetén az értékesít? ebben a helyzetben is meg lehet gy?z?dve arról, hogy a külföldi átvev? a termékeket másik tagállamba szállítja. Az ügyvezetés részére már rendelkezésére álló bizonylatok és igazolások összességén felül olyan állandó átvev?nek kell lennie, aki ezen kívül az alább meghatározott értelm? nyilatkozatot adta, kivéve, ha az értékesít? tudja, hogy ezen átvev? részére teljesített Közösségen belüli értékesítései problémákhoz vezettek, amely átvev? személy legalább az alábbi nyilatkozatot benyújtotta.

Ezen írásbeli nyilatkozatot alá kell írnia a termék átvev?jének, tartalmaznia kell legalább az átvev? nevét, és ha az átvev? nem személyesen veszi át a termékeket, annak a személynek a nevét, aki az átvételt a nevében megteszi, a terméket szállító gépjárm? forgalmi rendszámát, a szállított termékeket pontosan meghatározó számla számát, azt a helyet, ahonnan az átvev? az árut elszállítja, valamint annak elismerését, hogy az átvev? kész az adóhatóság számára kérésre további információt szolgáltatni az áruk rendeltetésér?l. E nyilatkozat egy mintája mellékletként kerül csatolásra.

Az olyan, az áru elvitelével teljesül? ügyletek esetén, ahol nincs biztos átvev?, és a termékeket készpénzben fizetik ki, miközben az értékesít? egyebekben sem rendelkezik olyan bizonylatokkal, amelyek az értékesítés Közösségen belüli jellegét igazolnák, azaz olyan esetekben, amikor egy külföldi vev? nevére kiállított számlán kívül (ahol a vev? külföldi HÉA?számát feltüntették) nem áll rendelkezésre más olyan bizonylat, amelyb?l a termékértékesítés Közösségen belüli jellege kit?nne, az értékesít? nem követelheti minden további nélkül a nulla adókulcs alkalmazását. Ilyen körülmények között az értékesít? az utólagos HÉA?kivetés veszélyét azzal kerülheti el, hogy felszámítja a vev? számára a holland hozzáadottérték?adót. A vev?, amennyiben a termékeket egy másik tagállamba viszi, ezt köteles a holland adóhatóságnak bejelenteni. E bejelentést követ?en tudja levonni a számlán felszámított holland hozzáadottérték?adót.”

Az alapügy és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

15 Az 1996. év során a hollandiai székhely? Twoh társaság számítógép-alkatrészeket értékesített olaszországi vállalkozásoknak. Az adásvételi szerz?désekben a felek a „gyárból” („ex-works” vagy EXW) kereskedelmi klauzula alapján történ? szállítási módban egyeztek meg, amely a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara által kidolgozott nemzetközi kereskedelmi klauzulák („Incoterms 2000” elnevezés? klauzulák) közé tartozik. E klauzula alkalmazása azt jelentette, hogy a Twoh kizárólag arra volt köteles, hogy egy Hollandiában található raktárban a vev?k rendelkezésére bocsássa a termékeket, az Olaszországba irányuló szállítás felel?ssége pedig a beszerz?kre hárult.

16 A Twoh e termékértékesítések vonatkozásában semmilyen, a holland adójogszabályok által megkövetelt olyan igazolást nem kapott az olasz ügyfeleit?l, 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 min?sülnek. 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 adó-megállapítás 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 szerezzék 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 eljuttatták-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 eléterjesztett 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 érkező tagállam nem küldött önkéntesen relevánsnak tekintendő információt, a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam köteles a valószínűsített érkező 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 hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-án 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 áru feladás 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 [az EBHT-ban még nem tették közzé] 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 határellenzések 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 fordulatóban, 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 bizonyítékeként 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 elzeteres 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 szerezzék be ez utóbbi tagállam illetékes hatóságától a termékértékesítési 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 preambulumbekzdésére, valamint a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet harmadik preambulumbekzdésére 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 hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-én 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 illetékes adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérését.

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. cikkének (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 t?nik, hogy a megkeres? állam illetékes hatósága nem merítette ki saját szokásos adatforrásait.

34 Következésképpen a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvet és a közigazgatási együttm?ködésr?l 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 meger?síti a Bíróságnak az illetékes hatóságok közvetett adókra vonatkozó kölcsönös segítségnyújtásról kialakított ítélkezési gyakorlata is, amely analógia útján átültethet? 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., l?7641. o.] 26. pontját, valamint a C?136/00. sz. Danner?ügyben 2002. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2002., l?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 vev? benyújtotta a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó bevallást az utóbbi állam adóhatóságainak, e bevallás nem dönt? 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 együttm?ködésr?l 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 értékesít? által megadott rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságaitól.

A költségekr?

39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k 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-ii 77/799/EGK tanácsi irányelvvel és a közvetett adózás (hozzáadottértékadó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-ii 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

*Az eljárás nyelve: holland.