

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)
2006. május 11. *

A C-384/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. szeptember 4-én érkezett 2004. július 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Commissioners of Customs & Excise,**

az **Attorney General**

és

a **Federation of Technological Industries és társai**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó), U. Löhmus és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. október 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Federation of Technological Industries és társai képviselőjében A. Young barrister és D. Waelbroeck avocat,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítői: J. Peacock QC és T. Ward barrister,
- a német kormány képviselőjében C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. J. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Clohessy SC, E. Fitzsimons SC és B. Conway barrister-at-law,
- a ciprusi kormány képviselőjében N. Charalampidou, meghatalmazotti minőségben,

- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és C. A. H. M. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,

- a portugál kormány képviselőjében L. I. Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. december 7-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.) és a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 15., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. 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) 21. cikke (3) bekezdésének és 22. cikke (8) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet, amelynek tárgya a hozzáadottérték-adóval (a továbbiakban: HÉA) való visszaélések megakadályozása céljából hozott 2003. évi költségvetési törvény (Finance Act 2003) 17. és 18. cikkének a közösségi joggal való összeegyeztethetősége, a mobiltelefon-ágazatban és a számítógép-processzor-ágazatban tevékenykedő 53 nagykereskedő és szakmai szervezetük, a Federation of Technological Industries (a továbbiakban: Federation), valamint a Commissioners of Customs & Excise és az Attorney General (a továbbiakban: Commissioners) között folyamatban lévő, „judicial review” iránti eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 21. cikke így rendelkezik:

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

- a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást belföldön letelepedett adóalany végzi, akkor a tagállamok az általuk meghatározott feltételek szerint megállapíthatják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy azon személy, akinek részére az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették;

- b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;
- c) azon személy, akinek a termékértékesítést végrehajtották, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:
- az adóköteles tevékenység a 28c. cikk E. részének (3) bekezdésében meghatározott feltételek szerint végrehajtott termékértékesítés,
 - azon személy, akinek a termékértékesítést végezték, egy másik adóalany vagy egy nem adóalany jogi személy, akit hozzáadottérték-adó szempontjából belföldön azonosítottak,
 - a nem belföldön letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 22. cikk (3) bekezdésének.

A tagállamok azonban eltérést engedélyezhetnek e kötelezettségtől, amennyiben a nem belföldön letelepedett adóalany már kijelölt egy adóképviselet az adott országban;

d) bármely személy, aki feltünteti a hozzáadottérték-adót egy számlán vagy más, számlát helyettesítő bizonylaton;

e) bármely személy, aki Közösségen belüli adóköteles termékbeszerzést hajt végre.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérve:

a) amennyiben az (1) bekezdés rendelkezéseivel összhangban az adó fizetésére kötelezett személy egy nem belföldön letelepedett adóalany, akkor a tagállamok lehetővé tehetik számára, hogy kijelöljön egy adóképviselet, mint az adó fizetésére kötelezett személyt. E lehetőség az egyes tagállamok által meghatározott feltételektől és eljárási szabályoktól függ;

b) amennyiben az adóköteles ügyletet nem belföldön letelepedett adóalany hajtja végre, és abban az országban, ahol az adóalany letelepedett, vagy székhellyel rendelkezik, nincs ahhoz hasonló szabású kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó jogi eszköz érvényben, mint amelyet a 76/308/EGK és a 77/799/EGK irányelv és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet alkalmazási körében meghatároztak, akkor a tagállamok intézkedéseket tehetnek annak elrendelésére, hogy az adó fizetésére kötelezett személy egy nem belföldön letelepedett adóalany által kijelölt adóképviselet legyen.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.

(4) Behozatal esetén a hozzáadottérték-adó a behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli.”

4 A hatodik irányelv 22. cikkének (7) és (8) bekezdése szerint:

„(7) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy azon személyek, akiket a 21. cikk 1. és 2. pontja szerint a nem belföldön letelepedett adóalanyok helyett az adó fizetésére kötelezett személynek tekintenek, teljesítsék az e cikkben megállapított bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket; a tagállamok kötelesek meghozni a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében is, hogy e személyek, akik a 21. cikk 3. pontjának bekezdésével összhangban az adó megfizetéséért együttesen és egyetemlegesen felelnek, teljesítsék az e cikkben megállapított fizetési kötelezettségeket.

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék 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

- 5 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VAT Act 1994) 11. melléklete 4. cikkének szövege, amelyet a 2003. évi költségvetési törvény 17. cikke módosított, így szól:

„(1) A Commissioners az előzetesen megfizetett adó valamely személy részére történő jóváhagyásának vagy visszatérítésének feltételéül szabhatja a HÉA-ra vonatkozó, általa meghatározott bizonyítékok benyújtását.

(1A) A Commissioners bármely HÉA-visszatérítés feltételeként megkövetelheti az általa a kifizetés összegére tekintettel megfelelőnek ítélt biztosíték nyújtását, amennyiben az adóbevételek védelme érdekében ezt szükségesnek tartja.

(2) A Commissioners, amennyiben az adóbevételek védelme érdekében szükségesnek tartja, az adóköteles termékértékesítés és -beszerzés, valamint szolgáltatásnyújtás és annak igénybevétele feltételeként az adóalanytól megkövetelheti, hogy nyújtson biztosítékot vagy azt kiegészítő további biztosítékot bármely olyan HÉA megfizetéséért, amellyel:

(a) maga az adóalany vagy

(b) bármely más olyan személy tartozik vagy tartozhat, aki az érintett terméket vagy szolgáltatást értékesíti vagy nyújtja, vagy akinek részére azt értékesítik vagy nyújtják.

- (3) A fenti (2) bekezdésben az »érintett termék vagy szolgáltatás« az adóalany által vagy az adóalany részére értékesített terméket vagy nyújtott szolgáltatást jelöli.
- (4) A fenti (2) bekezdésben foglalt biztosítékokat a Commissioners által meghatározott összegben és formában kell nyújtani.
- (5) A Commissionersnek a fenti (2) bekezdésben meghatározott hatásköre nem érinti a 48. cikk (7) bekezdésben foglalt hatáskörét.”
- 6 A VAT Act 1994-nek a 2003. évi költségvetési törvény 18. cikkével kiegészített 77A. cikke így rendelkezik:

„Az értékesítési láncban részt vevő kereskedők együttes és egyetemleges felelőssége az adófizetés elmulasztása esetén

- (1) A jelen cikk az alábbi megnevezések bármelyikével rendelkező termékre vonatkozik:
- (a) telefon és bármely más olyan berendezés, ideértve az alkatrészeket és a tartozékokat is, amelyet telefonhoz vagy távközléshez kapcsolódó felhasználásra gyártottak vagy alakítottak át;

(b) számítógép és bármely más olyan berendezés, ideértve az alkatrészeket, a tartozékokat és a szoftvert is, amelyet számítógéphez vagy számítógéprendszerhez kapcsolódó felhasználásra gyártottak vagy alakítottak át.

(2) Amennyiben

(a) az adóalany részére olyan termék adóköteles értékesítését végezték, amelyre a jelen cikk vonatkozik, és

(b) a termékértékesítés időpontjában az adóalany tudta vagy alapos okkal feltételezhette, hogy az e termék ezen, vagy az ezt megelőző vagy követő értékesítését terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg,

a Commissioners az említett adóalany részére olyan felszólítást küldhet, amelyben feltünteti az így megfizetendő HÉA-tartozás összegét, és közli e felszólítás jogkövetkezményeit.

(3) A jelen cikk szerinti felszólítás azzal a jogkövetkezménnyel jár, hogy:

(a) az a személy, akinek a részére a felszólítást kézbesítik és

(b) az a személy, aki a felszólításban feltüntetett adó megfizetésére a jelen cikktől függetlenül kötelezett

együttesen és egyetemlegesen köteles megfizetni ezen adóösszeget a Commissioners részére.

(4) A fenti (2) bekezdés alkalmazásában a termékértékesítés tekintetében fizetendő HÉA összege az alábbi két összeg közül az alacsonyabb:

(a) a termékértékesítés után fizetendő adó összege, és

(b) a termékértékesítést végző személy bevallásában (amennyiben azt benyújtotta) az előírás szerinti adott elszámolási időszakban adótartozásként feltüntetett összeg, azzal az adóösszeggel együtt, amelyről megállapításra került, hogy azt ezen időszakra vonatkozóan az utóbbi megfizetni tartozik (azzal, hogy ez az utóbbi részéről kifogásolható).

(5) A fenti (4) bekezdés b) pontjában foglalt hivatkozás azon adó megállapítására, amelynek megfizetésére valamely személy kötelezett, magában foglalja azt az esetet is, amikor azért nem közlik ez utóbbival az adó összegét, mivel az akadályba ütközik.

(6) A fenti (2) bekezdés alkalmazásában akkor vélelmezendő, hogy valamely személy alapos okkal feltételezhette az említett bekezdés b) pontjában foglalt körülmények fennállását, ha a kérdéses termék általa fizetendő ára:

(a) alacsonyabb volt, mint annak a szabadpiacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ára,

(b) alacsonyabb volt, mint ugyanezen termék bármely korábbi értékékesítésekor fizetendő ára.

- (7) A fenti (6) bekezdésben előírt vélelem megdönthető annak bizonyításával, hogy a termékért fizetendő alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, amelyek nem kapcsolódnak a HÉA megfizetésének elmulasztásához.
- (8) A fenti (6) bekezdés nem képezi akadályát annak, hogy az alaposan feltételezhető jelleg fennállását bármely más módon bizonyítsák.
- (9) Az Államkincstár rendelettel módosíthatja a fenti (1) bekezdést. Az Államkincstár bármely ilyen rendelettel bevezetheti az általa megfelelőnek ítélt járulékos, kiegészítő, közvetett és átmeneti rendelkezéseket.

(10) Jelen cikk alkalmazásában:

(a) a »termék« fogalma magában foglalja a szolgáltatást is;

(b) a HÉA összege olyan mértékben minősül meg nem fizetettnek, amennyiben az meghaladja a visszatérítendő adó összegét.”

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 7 A 2003. évi költségvetési törvény 17. és 18. cikkét a közösségen belüli, „eltűnő kereskedő” révén elkövetett csalások – ideértve a „körhinta” jellegű HÉA-kijátszást is – elleni küzdelem jegyében fogadták el.

- 8 A Federation e rendelkezésekkel szemben „judicial review” iránti keresetet nyújtott be, és többek között azt állította, hogy azokat nem teszi lehetővé a közösségi jog.

- 9 E keresetet első fokon a High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court) bírálta el, majd az másodfokon a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) elé került.

- 10 Ez utóbbi bíróság rögzíti, hogy a Commissioners megítélése szerint a csalás szóban forgó fajtája általában a jelen ítélet 7. pontjában említett két kategória egyike alá tartozik.

- 11 Az első kategóriát a Commissioners „beszerzési csalásnak” nevezi. Lényegében az Egyesült Királyságban HÉA-nyilvántartásba vett vállalkozás – az „eltűnő kereskedő” – az Európai Unió valamely szállítójától terméket hoz be, és azt általában az Egyesült Királyságban értékesíti tovább, vagy közvetlenül a kiskereskedelembe, vagy valamely nagykereskedőn keresztül. Az „eltűnő kereskedő” ezt követően nem fizeti meg a Commissioners részére a következő termékértékesítést terhelő HÉA-t. Olyan kereskedőről is szó lehet, aki azt állítja, hogy a HÉA-nyilvántartásban szereplő létező vállalkozást képvisel, azonban nincs kapcsolatban a kérdéses vállalkozással (az ilyen kereskedőt gyakran nevezik „idegen HÉA-számot” felhasználó kereskedőnek).

- 12 A második kategória a „körhinta” jellegű adókijátszás néven ismert. E kategória elnevezésének eredete az a mód, ahogyan ugyanaz a termék az Unió egyik tagállamából a másikba utazik, és anélkül tér vissza, hogy a végső fogyasztóhoz kerülne. A legegyszerűbb formájában e csaláshoz három kereskedő szükséges, akik két különböző tagállam HÉA-nyilvántartásában szerepelnek, de általában legalább hat vagy hét, két vagy több tagállamban nyilvántartásba vett kereskedőt érint.

- 13 E család első része a fenti 11. pontban leírtak szerint valósul meg. Ezt követően az „eltűnő kereskedő” veszteséggel továbbértékesíti e terméket valamely közbenső társaság részére, amely ezután visszaigényli az előzetesen megfizetett HÉA-t a Commissionerstől. E közbenső társaság pedig nyereséggel továbbértékesíti e terméket valamely másik közbenső társaság részére, és végül – adott esetben újabb adásvételeket követően – a termék olyan vállalkozáshoz kerül, amely azt valamely más tagállam HÉA-nyilvántartásában szereplő másik kereskedő részére értékesíti, aki esetenként az első tagállamban honos eredeti szállító. Ezen utolsó adásvétel adómentes, és az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való joggal jár, ha az exportáló vállalkozás ezt követően megkísérli azt visszaigényelni a Commissioners-től.
- 14 A család e fajtája az Egyesült Királyságban több mint 1,5 milliárd GBP adóbevételkiesést okoz.
- 15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Commissioners úgy érvel, hogy a 2003. évi költségvetési törvény 17. és 18. cikkét a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése és 22. cikkének (8) bekezdése alapján fogadták el.
- 16 A Federation úgy érvel, hogy sem a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése, sem 22. cikkének (8) bekezdése nem hatalmazza fel a tagállamokat olyan rendelkezések elfogadására, mint az említett 17. és 18. cikk.
- 17 E megfontolások alapján a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [2000/65 irányelvv] módosított [77/388 hatodik irányelv] 21. cikkének (3) bekezdése megengedi-e a tagállamoknak, hogy a 21. cikk (1) és (2) bekezdése

alapján az adó fizetésére kötelezett személlyel együtt más személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért, azzal a kizárólagos feltétellel, hogy az ilyen intézkedés megfelel a közösségi jog általános elveinek, nevezetesen, ha objektív módon igazolható, ésszerű, arányos és figyelemmel van a jobbiztonság követelményére?

- 2) A [módosított 77/388 hatodik] irányelv 22. cikkének (8) bekezdése alapján megengedi-e a tagállamoknak, hogy bármely személy felelős legyen a fentiek szerint; illetve hogy valamely személy köteles egy másik adóalany adótartozása tekintetében biztosítékot nyújtani azzal, hogy a rendelkezés megfelel a fent említett általános jogelveknek?

- 3) Amennyiben az első kérdésre adott válasz nemleges – a fent említett jogelveken kívül – milyen korlátai vannak a 21. cikk (3) bekezdésén alapuló tagállami hatáskörnek?

- 4) Amennyiben a második kérdésre adott válasz nemleges – a fent említett jogelveken kívül – milyen korlátai vannak a 22. cikk (8) bekezdésén alapuló tagállami hatáskörnek?

- 5) A [módosított 77/388 hatodik] irányelv alapján a tagállamoknak tilos-e az adóalanyok együttes és egyetemleges felelősségére vonatkozó rendelkezést hozni, illetve az adóalanyt arra kötelezni, hogy biztosítékot nyújtson valamely másik adóalany adótartozása tekintetében a HÉA-rendszerrel való visszaélés megakadályozása és a jogszerűen fizetendő adóból származó bevételek védelme érdekében abban az esetben is, ha a rendelkezések megfelelnek a fent említett általános jogelveknek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és harmadik kérdésről

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság első és harmadik kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdését, hogy az megengedi a tagállam számára olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek vagy szolgáltatást nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhető, hogy az ezen, vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető ezen adó megfizetésére.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

- 19 Az első és harmadik kérdésre válaszolva a Federation úgy érvel, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése olyan jogszabály elfogadására hatalmazza fel a tagállamokat, amely előírja, hogy kizárólag az említett 21. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésében és c) pontjában, valamint (2) bekezdésének a) vagy b) pontjában rögzített esetekben kötelezhető valamely személy a HÉA megfizetésére az adófizetésre kötelezett, bármely személlyel együttesen és egyetemlegesen. Ezen együttes és egyetemleges kötelezettség megállapítását a közösségi jog általános elvei szabályozzák.
- 20 A Federation megítélése szerint az említett általános elvek akadályát képezik annak, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 21. cikke alapján olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek a vevők terhére az értékesítési láncban szereplő más magán-személyekkel és vállalkozásokkal együtt egyetemleges HÉA-fizetési kötelezettséget állapítanak meg a termékért és szolgáltatásért fizetett árra vonatkozó vélelem alapján.

- 21 Az Egyesült Királyság Kormánya, a német, az ír, a ciprusi és a portugál kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága úgy ítélik meg, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése megengedi a tagállamok részére annak előírását, hogy bármely személy együttesen és egyetemlegesen kötelezhető a HÉA megfizetésére valamennyi más olyan személlyel együtt, aki az említett cikk (1) vagy (2) bekezdése alapján maga is kötelezett, azzal a kizárólagos feltétellel, hogy az megfelel a közösségi jog általános elveinek.
- 22 A holland kormány úgy véli, hogy az olyan nemzeti intézkedés, mint amelyet a 2003. évi költségvetési törvény 18. cikke bevezetett, nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá, és így nem is kell azon alapulnia. Az említett intézkedés nem a HÉA kivetésére, hanem annak beszedésére irányul. A Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem szól a beszedésről, és elvben a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén ezen adót az államkincstár utólag behajthatja, azonban ezeknek mindig a közösségi jog által meghatározott korlátokon belül kell maradniuk (lásd 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.] 43. pontját és a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 27–29. pontját).
- 23 A holland kormány úgy véli, ha a Bíróság mégis úgy ítéli meg, hogy az alapügyben érintett intézkedés a hatodik irányelv hatálya alá tartozik, akkor ezen intézkedés a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdésén vagy 22. cikkének (8) bekezdésén alapul.

A Bíróság álláspontja

- 24 Először is meg kell állapítani, hogy a holland kormány érvelésével ellentétben az olyan nemzeti rendelkezés, mint amelyet a 2003. évi költségvetési törvény 18. cikke

bevezetett, és amely olyan szabályokat állapít meg, amelyek alapján az adóalany együttesen és egyetemlegesen kötelezhető más adóalany HÉA-tartozásának megfizetésére, nem az adó beszedésére, hanem arra irányul, hogy meghatározza azt a személyt, aki arra kötelezhető, hogy ezt az adót az államkincstár részére megfizesse. Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének hatálya alá tartozik.

- 25 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy az említett 21. cikk (3) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy ugyanezen cikk (1) és (2) bekezdésében rögzített esetekben előírják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy mellett más személy köteles együttesen és egyetemlegesen a HÉA megfizetésére.
- 26 A Federation állításával ellentétben a hatodik irányelv 21. cikke (3) bekezdésének, illetve (1) és (2) bekezdésének szövegében nem utal semmi arra, hogy a (3) bekezdés alkalmazását kizárólag az első két bekezdésben rögzített esetek valamelyikére korlátozza. Ellenben a 21. cikk (3) bekezdésének világos és egyértelmű szövegéből az következik, hogy e rendelkezés alkalmazandó az első két bekezdésben rögzített esetek mindegyikében.
- 27 E körülmények között nem adható hely a Federation azon érvének, miszerint azelőtt, hogy a 2000/65 irányelv módosította a hatodik irányelv 21. cikkét, korlátozottabb volt annak lehetősége, hogy valamely harmadik személyt együttesen és egyetemlegesen kötelezzenek a HEA megfizetésére, és megítélése szerint az új megfogalmazásnak nem is volt célja e lehetőség kiterjesztése.
- 28 A hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése tehát fő szabály szerint lehetővé teszi a tagállamoknak olyan intézkedések elfogadását, amelyek alapján valamely más

személy együttesen és egyetemlegesen köteles az említett cikk (1) és (2) bekezdése rendelkezéseinek egyikében adófizetésre kötelezettként meghatározott személy HÉA-tartozásának megfizetésére.

- 29 A közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képező általános elveket, közöttük különösen a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvét (lásd ebben az értelemben a C-396/98. sz. Schlossstrasse-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 44. pontját és a C-376/02. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2005. április 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-3445. o.] 32. pontját).
- 30 Különösen az arányosság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy noha a tagállam által a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (ebben az értelemben lásd a Molenheide és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 47. pontját).
- 31 E tekintetben az alapügyben érintett nemzeti intézkedések azt írják elő, hogy az adófizetésre kötelezett személyen kívüli adóalany az előbbivel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető a HÉA megfizetésére abban az esetben, ha a részére végzett termékértékesítéskor az utóbb említett adóalanynak tudomása volt arról vagy alapos okkal feltételezhette, hogy a kérdéses termék ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő értékesítését terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg. Abban az esetben vélelmezendő, hogy valamely személy ezt alapos okkal feltételezhette, ha e termék általa fizetendő ára alacsonyabb volt, mint annak a piacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ára, vagy alacsonyabb volt, mint ugyanezen termék bármely korábbi értékértékesítéskor fizetendő ára. E vélelem megdönthető annak bizonyításával, hogy a termékért fizetendő alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, amelyek nem kapcsolódnak a HÉA megfizetésének elmulasztásához.

- 32 Márpedig bár a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése megengedi a tagállamnak, hogy valamely személyt együttesen és egyetemlegesen kötelezzon a HÉA-fizetésre abban az esetben, ha e személy a részére végzett ügylet megkötésekor tudta, vagy tudnia kellett, hogy az ezen vagy az ezt megelőző vagy követő ügyletet terhelő HÉA-t nem fizetik meg, és még ha megengedi is a tagállamnak, hogy e tekintetben vélelmekre támaszkodjon, kétségtelen, hogy e vélelmeket nem lehet úgy megfogalmazni, hogy az adóalany számára túlzottan nehezé vagy gyakorlatilag lehetetlenné váljon az azokkal szembeni ellenbizonyítás. Amint arra indítványának 27. pontjában a főtanácsnok rámutatott, az ilyen vélelmek gyakorlatilag objektív felelősségi rendszert hoznak létre, amely meghaladja az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges célt.
- 33 Elengedhetetlen ugyanis, hogy azok a kereskedők, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne képezzék HÉA-kijátszást megvalósító ügyletláncolat részét, annak kockázata nélkül bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy együttesen és egyetemlegesen lennének kötelesek megfizetni a másik adóalany adótartozását (ugyanebben az értelemben 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.] 52. pontját).
- 34 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapügyben érintett nemzeti szabályozás tiszteletben tartja-e a közösségi jog általános elveit.
- 35 Ezért az első és a harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az megengedi a tagállam számára olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek vagy szolgáltatást nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhetette, hogy az

ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető ezen adó megfizetésére. Azonban az ilyen szabályozásnak tiszteletben kell tartania a közösségi jogrend részét képező általános jogelveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét.

A második és a negyedik kérdésről

- 36 A kérdést előterjesztő bíróság második és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az megengedi a tagállam számára olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek vagy szolgáltatásokat nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhette, hogy az ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető az említett adó megfizetésére, és/vagy megengedi olyan szabályozás elfogadását, amely előírja, hogy az adóalany biztosítéknyújtásra kötelezhető azon HÉA megfizetése tekintetében, amely attól az adóalanytól követelhető vagy válhat követelhetővé, akinek a részére az előbbi jogalany terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt, vagy aki azt az előbbi jogalany részére értékesíti vagy nyújtja.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

- 37 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre válaszolva a Federation azt állítja, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése nem engedi meg a tagállamoknak olyan intézkedések elfogadását, amelyek kötelezettségeket

állapítanak meg az adó megfizetésére kötelezett és az ezen irányelv 21. cikkében meghatározott személy mellett valamely más személy terhére.

- 38 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy az említett 22. cikk (8) bekezdése megengedi a tagállamoknak annak előírását, hogy bármely személy együttesen és egyetemlegesen kötelezhető a HÉA megfizetésére valamennyi más, a hatodik irányelv 21. cikkének (1) vagy (2) bekezdése alapján kötelezett személlyel együtt, illetve annak előírását, hogy valamely személy biztosítéknyújtásra kötelezhető más személy HÉA-tartozásának megfizetése tekintetében azzal, hogy a szóban forgó rendelkezések szükségesnek minősülnek az adó megfelelő behajtásához és az adócsalás megakadályozásához, valamint tiszteletben tartják a közösségi jog általános elveit.
- 39 Írország és a ciprusi kormány úgy véli, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése megengedi a tagállamoknak annak előírását – az említett általános elvek tiszteletben tartása mellett –, hogy bármely személy biztosítéknyújtásra kötelezhető más személy HÉA-tartozása tekintetében.
- 40 A portugál kormánynak az az álláspontja, hogy a 22. cikk (8) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az egyrészt megengedi a tagállamoknak, hogy az e szövegben meghatározott korlátok között előírják, hogy bármely személy biztosítéknyújtásra kötelezhető a HÉA megfizetése tekintetében, másrészt megengedi az ezen adó beszedésének biztosítása, valamint az adócsalás és az adókijátszás elleni küzdelem érdekében, hogy más kötelezettségeket állapítsanak meg az említett adó megfizetésére kötelezett személy, valamint az együttes és egyetemleges adóstars vagy harmadik személyek terhére, amennyiben e kötelezettségeket mindkét esetben a közösségi jog és különösen az azt szabályozó általános elvek tiszteletben tartásával állapították meg.

- 41 A Bizottság azt állítja, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése nem engedi meg a tagállamoknak, hogy a HÉA-fizetési kötelezettséget olyan személyekre is kiterjesszék, akik annak megfizetésére maguk nem kötelezettek, illetve arra együttesen és egyetemlegesen nem kötelesek ugyanezen irányelv 21. cikke szerint. Az említett 22. cikk (8) bekezdése nem engedi meg a tagállamoknak annak előírását, hogy valamely személy biztosítéknyújtásra kötelezhető más személy HÉA-tartozása tekintetében. Ha azonban az együttes és egyetemleges fizetési kötelezettség a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott intézkedés, ezen irányelv 22. cikke (8) bekezdése ugyanezen cikk (7) bekezdésével összefüggésben a közösségi jog általános elveinek tiszteletben tartása mellett megengedi, hogy a HÉA megfizetésére együttesen és egyetemlegesen köteles bármely személyt az adótartozás tekintetében biztosítéknyújtásra kötelezzenek.

A Bíróság álláspontja

- 42 Először is rögzíteni kell, hogy a hatodik irányelv 28h. cikkében megjelenő címevel összhangban ezen irányelv 22. cikke kizárólag az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségeiről szól, és nem határozza meg e személyeket; ez utóbbiak meghatározását az irányelv 21. cikke tartalmazza.
- 43 A hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése ugyanis arra hatalmazza fel a tagállamokat, hogy az említett irányelv 21. cikkében meghatározott, a HÉA fizetésére kötelezett személyek és azon személyek terhére, akik együttesen és egyetemlegesen kötelesek a HÉA-t megfizetni, az e 22. cikk előző bekezdéseiben szabályozottaktól eltérő, ezen adó megfelelő behajtásához és az adócsalás megakadályozásához általuk szükségesnek ítélt olyan más kötelezettségeket állapítsanak meg, mint például a HÉA megfizetésére vonatkozó biztosítéknyújtás.

- 44 Ebből egyrészt az következik, hogy az együttes és egyetemleges HÉA-fizetési kötelezettség nem alapulhat a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdésén, másrészt hogy az említett rendelkezés nem engedi meg a tagállamok számára, hogy valamely harmadik személy HÉA-tartozásának megfizetése tekintetében biztosítékot követeljenek olyan személytől, aki nem kötelezett a HÉA fizetésére, vagy nem köteles annak együttes és egyetemleges megfizetésére a hatodik irányelv 21. cikke alapján.
- 45 Emlékeztetni kell arra, amint az első és harmadik kérdésre adott válaszból is következik, hogy a közösségi jog általános elvei által megszabott keretek között az együttes és egyetemleges HÉA-fizetési kötelezettség bevezetése során a tagállamok hivatkozhatnak a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdésére.
- 46 Ebből következik, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése alapján a HÉA-tartozás megfizetése tekintetében biztosítéknyújtásra kötelezhetik azokat a személyeket, akik az ugyanezen irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott nemzeti intézkedés szerint együttesen és egyetemlegesen kötelesek a HÉA megfizetésére.
- 47 A fentiekből következik, hogy a második és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem engedi meg a tagállam számára sem olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek, vagy szolgáltatást nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhette, hogy az ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő HÉA-t részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető ezen adó megfizetésére, és nem engedi meg olyan szabályozás elfogadását sem, amely előírja, hogy az adóalany biztosítéknyújtásra kötelezhető azon adó megfizetése tekintetében, amely attól az adóalanytól követelhető, illetve

válhat követelhetővé, akinek a részére az előbbi adóalany az említett terméket értékesíti, vagy az említett szolgáltatást nyújtja, illetve aki azt az előbbi adóalany részére értékesíti vagy nyújtja.

- 48 Ezzel szemben nem ellentétes e rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott nemzeti intézkedésnek megfelelően a HÉA-tartozás megfizetése tekintetében biztosítéknyújtási kötelezettséget állapít meg bármely olyan személy terhére, aki együttesen és egyetemlegesen köteles a HÉA megfizetésére.

Az ötödik kérdésről

- 49 Az első négy kérdésre adott válasz ismeretében az ötödik kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

- 50 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:

- 1) A 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel és a 2001. december 20-i 2001/115/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 21. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az megengedi a tagállam számára olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek, vagy szolgáltatást nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhető, hogy az ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő hozzáadottérték-adót részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető ezen adó megfizetésére. Azonban az ilyen szabályozásnak tiszteletben kell tartania a közösségi jogrend részét képező általános jogelveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét.

- 2) A 2000/65 és a 2001/115 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem engedi meg a tagállam számára sem olyan szabályozás elfogadását, mint az alapügyben érintett, amely előírja, hogy azon adóalany, akinek a részére terméket értékesítettek, vagy szolgáltatást nyújtottak, és akinek tudomása volt arról, vagy alapos okkal feltételezhető, hogy az ezen vagy valamennyi ezt megelőző vagy követő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő hozzáadottérték-adót részben vagy egészben nem fizetik meg, az adófizetésre kötelezett személlyel együttesen és egyetemlegesen kötelezhető ezen adó megfizetésére, és nem engedi meg olyan szabályozás elfogadását sem, amely előírja, hogy az adóalany biztosítéknyújtásra kötelezhető azon adó megfizetésében, amely attól az adóalanytól követelhető, illetve válhat követelhetővé, akinek a részére az előbbi adóalany az említett terméket értékesíti, vagy az említett szolgáltatást nyújtja, illetve aki azt az előbbi adóalany részére értékesíti vagy nyújtja.

Ezzel szemben nem ellentétes e rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely a 77/388 hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott nemzeti intézkedésnek megfelelően a hozzáadottértékadó-tartozás megfizetése tekintetében biztosítéknyújtási kötelezettséget állapít meg bármely olyan személy terhére, aki együttesen és egyetemlegesen köteles a hozzáadottérték-adó megfizetésére.

Aláírások