M. POIARES MADURO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. május 25. [1]

1. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpeni Fellebbviteli Bíróság) (Belgium) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv [2] (a továbbiakban: a hatodik irányelv) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

I — A tényállás és a Bíróság elé terjesztett kérdések

2. A Newman Shipping & Agency Company NV (a továbbiakban: Newman) adóraktárat üzemeltet Antwerpenben, ahol olyan dohánygyártmányokat raktároztak, amelyeket a British American Tobacco International Ltd. (a továbbiakban: BATI), e termékek tulajdonosa állított elő és csomagolt Belgiumban. A termékekre nem ragasztottak adójegyet.

3. A raktárból 1995. december 4-én és 1996. január 29-én, valamint 1998. június 14-ről június 15-re virradó éjjel cigarettákat loptak el. A belga Vám- és Jövedékiadóhivatal adókötelezettséget megállapító határozatot bocsátott ki, amelyben — azzal az indokkal, hogy a dohánygyártmányok utáni HÉA ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó, és mivel a raktárból hiányzónak nyilvánított dohánygyártmányok után kivetett jövedéki adó kiegyenlítésre került, a HÉA is követelhető — kötelezte a Newmant, hogy a belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése és az 1992. december 29-i, 13. sz. királyi rendelet 1. cikke által bevezetett rendszernek megfelelően fizesse meg a hiányzó cigaretták utáni jövedéki adót és HÉA-t.

4. Az 1969. évi belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A Belgiumba importált, ott a 25.b cikknek megfelelően megszerzett vagy ott előállított dohánygyártmányok tekintetében az adót minden olyan esetben ki kell vetni, amikor

1 — Eredeti nyelv: portugál.

2 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

a dohány jövedéki rendszerére vonatkozó jogi vagy közigazgatási rendelkezések értelmében jövedéki adót kell fizetni.

[...]

A Király meghatározza a dohánygyártmányokra vonatkozó adó kivetésének részletszabályait és az ezen adó fizetésére köteles személyek körét".

5. A dohánygyártmányok hozzáadottértékadó rendszeréről szóló, 1992. december 29-i királyi rendelet (*Moniteur belge*, 1992. december 31., 28086. o.; a továbbiakban: királyi rendelet) 1. cikke értelmében: „[a] dohánygyártmányok [...] utáni hozzáadottérték-adó ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó".

6. Sikertelen fellebbezést követően a Newman a HÉA-ra vonatkozó összes jogának fenntartásával megfizette a követelt összegeket. A BATI teljes egészében megtérítette ezen összegeket a Newman számára.

7. A Newman és a BATI keresetet indítottak a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpeni Elsőfokú Bíróság) előtt a megfizetett összegek visszatérítése iránt. 2001. április 4-i ítéletével e bíróság elutasította a keresetet; az ítéltben megállapította, hogy a lopás miatt hiányzó áruk után jövedéki adót kell fizetni, és hogy a HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének és a királyi rendelet 1. cikkének értelmében a HÉA ezen áruk tekintetében is felszámítható. Emellett a Rechtbank van eerste aanleg úgy ítélte meg, hogy e rendelkezések célja az adóbeszedés egyszerűsítése, és így e rendelkezések összhangban állnak a hatodik irányelv 27. cikkével.

8. A Newman és a BATI 2001. május 7-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a Hof van Beroep te Antwerpenhez, amely előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Járhat-e a hatodik irányelv szerinti termékértékesítés azzal a következménnyel, hogy a hozzáadottérték-adó kivethető:

— anélkül, hogy bármilyen ellenértékkel vagy ellenszolgáltatással járó ügylet megvalósulna?

— anélkül, hogy a javak feletti tulajdonjog átszállna?

— abban az esetben, ha a javakat nem lehetett jogszerűen forgalomba hozni, mert lopott termékekről vagy csempészett árucikkekről van szó?

2) Más választ kell-e adni az első kérdésre akkor, ha jövedéki termékekről, és különösen dohánygyártmányokról van szó?

3) Ha a jövedéki termékekre egyáltalán nem vetnek ki jövedéki adót, összeegyeztethető-e a hatodik irányelv rendelkezéseivel az, ha hasonló esetben hozzáadottérték-adót vetnek ki?

4) Kiegészíthetik-e a tagállamok a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek körét a hatodik irányelv 27. cikkének (2) vagy (5) bekezdése szerinti értesítés megküldésével annak érdekében, hogy a jövedéki termékek adóraktárból történő eltulajdonítását nemzeti szinten a hozzáadottérték-adó alá vonják, vagy a hatodik irányelv 2. cikke kimerítő meghatározást tartalmaz?

5) Jogosult-e a tagállam a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek körét oly módon kiegészíteni, hogy például hozzáadottérték-adó fizetését írja elő, ha adóraktárból jövedéki termékeket loptak el, abban az esetben, ha a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben kizárólag a hozzáadottérték-adónak az előzetes szakaszban adójegyek útján történő megfizetéséről van szó?"

9. Ezek a kérdések a hatodik irányelv több rendelkezésének, különösen a 2. cikk 1. pontjának értelmezését vonják maguk után, amely szerint „[a] hozzáadottérték-adó alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

10. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése ezenkívül ekként rendelkezik: „»termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése".

11. Másfelől ugyanezen irányelv 10. cikke ekként rendelkezik:

„(1) a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

[...]"

12. Ezenfelül a hatodik irányelvnek az egyszerűsítési szabályozásokra vonatkozó 27. cikke [3] ekként rendelkezik:

„(1) A Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezekről a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

[...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a

3 — A 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelv (HL L 27., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) által bevezetett módosításokat megelőzően hatályos szöveg szerint.

Bizottságot 1978. január 1. [1-je] előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések — amennyiben az adókivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó — a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek."

13. Ezen szabályozás alkalmazásában a Belga Királyság 1977. december 19-én értesítette a Bizottságot a belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdéséről és a dohánygyártmányok hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló, 1970. június 3-i, 13. sz. királyi rendeletről (*Moniteur belge*, 1970. június 5., 6103. o.), amelyek a hatodik irányelv elfogadásának idején hatályban voltak; az értesítés szövege a következő volt:

„B. Az adó előzetes szakaszban történő megfizetése.

1. Dohánygyártmányok

A HÉA-beszedés ellenőrzésének ezen ágazatban történő megkönnyítése érdekében a dohánygyártmányok értékesítése után fizetendő adót ugyanakkor kell kivetni, mint a jövedéki adót. A HÉA-t a gyártó vagy az importáló az adójegy megvásárlása alkalmával valójában a fogyasztói ár után fizeti meg. E szakaszt követően semmilyen HÉA kivetésére nem kerül sor, és értelemszerűen semmilyen levonás nem érvényesíthető. Az értékesített dohánytermékeket az adót tartalmazó áron kell kiszámlázni [...]".

II — Elemzés

14. A kérdéseket előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egyfelől a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítását lehet-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek" tekinteni, és ennek következtében az a HÉA alá tartozik-e. Másfelől az e kérdésre adott nemleges válasz esetén felmerül egy másik kérdés, amely arra irányul, hogy ilyen esetben a hatodik irányelv 27. cikkének alkalmazásában a tagállam részére adott felhatalmazás alapján követelhető-e a HÉA megfizetése.

15. Előzetesen a belga kormány azon érvelésére válaszolnék, amely szerint az előterjesztő bíróság által feltett kérdések irrelevánsak, és teljesen át kell fogalmazni őket. Ebből következik, hogy a belga jog nyilvánvalóan csak abban az esetben tenné lehetővé a felperesek által megfizetett HÉA visszatéríté-

sét, ha a felperesek bizonyítanák, hogy az áruk eltulajdonítása következtében soha semmilyen adóköteles esemény nem keletkezett.

16. A Bíróság írásban feltett kérdésére, amely arra irányul, hogy pontosan milyen bizonyíték lenne szükséges ahhoz, hogy a Newman és a BATI HÉA-visszatérítéshez való esetleges joga elismerésre kerüljön, a belga kormány és a felperesek válaszukban rámutatnak arra, hogy a lopás bizonyítása nem elegendő e tekintetben. Elengedhetetlennek tűnik annak kiegészítő bizonyítása, hogy az áruk eltulajdonításából semmilyen adóköteles esemény nem keletkezett.

17. Márpedig a lopást követő olyan igazolt események bizonyítása, mint például az a körülmény, hogy az áruk nem kerültek kereskedelmi forgalomba, vagy a tolvajok megsemmisítették az árut, szükségszerűen a felperesek által kideríthetetlen tények bizonyítását jelenti. Igazi *probatio diabolicáról* van szó, olyan lehetetlen bizonyításról, amely nem lehetne a felperesek által megfizetett HÉA visszatérítésének feltétele. Ebben a tekintetben a Bíróság már korábban kimondta, hogy „összeegyeztethetetlen a közösségi joggal minden olyan bizonyítási mód, amelynek eredményeképpen a közösségi jog megsértésével kivetett díjak visszatérítése gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik" [4].

18. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó dohánytermékeket kétségtelenül eltulajdonították. Az a körülmény, hogy a jövedéki termékek utáni HÉA megfizetését éppen a lopást követően kérték, jól szemlélteti, hogy maga a lopás váltotta ki a HÉA-kötelezettséget. E tekintetben a döntő körülmény nem valamely későbbi esemény volt, mint például az, hogy a tolvajok kereskedelmi forgalomba hozták az árukat.

19. Tekintettel arra, hogy lényegében maga a lopás váltotta ki a belga Vám- és Jövedéki-adó-hivatal által előírt HÉA-kötelezettséget, érdemes megvizsgálni az előterjesztő bíróság által felvetett kérdéseket.

A — *A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített „termékértékesítésnek" lehet-e minősíteni a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítását, és következésképpen a HÉA alá tartozik-e?*

20. A dohánygyártmányok adóraktárból történő eltulajdonítása nem tekinthető a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 5. cikké-

4 — A 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 14. pontja és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-579. o.) 48. pontja.

nek (1) bekezdése értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek".

21. Mindenekelőtt e cikkek szövege nem támasztja alá, hogy a sértett éppúgy köteles a HÉA megfizetésére, mintha önként, ellenszolgáltatás fejében ruházta volna át tulajdonát a tolvajra. E következtetést ráadásul nagymértékben megerősíti a Bíróságnak a hatodik irányelv hatályának meghatározásában központi szerepet játszó, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások fogalmának értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata.

22. Az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások fogalmának értelmezését illetően a Bíróság világosan kifejtette a Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítéletében, hogy a szolgáltatásnyújtás „csak akkor történik a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett *ellenszolgáltatás fejében*, és ennélfogva csak akkor adóztatható meg, ha a szolgáltatást nyújtó és az abból részesülő személy között *jogviszony* áll fenn, amelyben kölcsönös szolgáltatások cserélődnek ki, és a szolgáltató által beszedett díj a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét jelenti" [5]. Álláspontom szerint semmi sem igazolja a termékértékesítés ettől eltérő kezelését.

23. Ebben az ítéletben a Bíróság újból megerősíti korábbi, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatás fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatában megfogalmazott értelmezési iránymutatását, amely szerint „a szolgáltatás kizárólag akkor adóztatható meg, ha *közvetlen kapcsolat* áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenszolgáltatás között" [6]. A Hong-Kong Trade Development Council ügyben 1982. április 1-jén hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a HÉA rendszerének keretében az adóköteles műveletek ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügyletek fennállását feltételezik. [7] Ennek megfelelően „amikor a szolgáltató tevékenysége kizárólag közvetlen ellenszolgáltatás nélküli szolgáltatásból áll, nincs alapja az adónak, és így ezek az ingyenes szolgáltatások nem tartoznak a hozzáadottérték-adó hatálya alá" [8].

24. Ezen ítélkezési gyakorlat fényében meg kell állapítani, hogy nyilvánvalóan védhetetlen az a gondolat, amely szerint a lopás azzal járhat, hogy a sértettnek HÉA-t kell fizetnie a

5 — A C-16/93. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1994., I-743. o.) 14. pontja; kiemelés tőlem.

6 — A Tolsma-ügyben hozott, az 5. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 13. pontja (kiemelés tőlem), a 154/80. sz., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 12. pontja, a 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 11. pontja és a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 12. pontja.

7 — A 89/81. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1982., 1277. o.) 9. és 10. pontja.

8 — Ugyanott, 10. pont.

tőle jogtalanul és ellenszolgáltatás nélkül eltulajdonított termékek után. [9]

25. A belga kormány érvelésével ellentétben a hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdésében szabályozott (e rendelkezések a termékek bizonyos magánfelhasználására és az adóalany saját vállalkozásában előállított termékekre vonatkoznak), a közösségi jogalkotó által kifejezetten az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés közé sorolt helyzetek nem vethetőek össze a lopás esetével, amikor a tulajdonos nemcsak elesik ellopott javainak ellenértékétől, hanem szándékán kívül magukat a termékeket is elveszíti. [10]

26. Még pontosabban: az a következtetés, amely szerint javak eltulajdonítása nem minősíthető ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek, és a hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdésébe foglalt ügyletek közé valónak sem tekinthető, független attól, hogy az ellopott termékeket akár a tolvaj, akár más személyek forgalomba hozhatják.

27. E tekintetben a Bíróság világosan kinyilvánította, hogy a termékeknek az adóalany által jogellenesen (pl. csempészés útján) történő értékesítése a hatodik irányelv hatálya alá esik, és HÉA köteles. [11] Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve azt is megköveteli, hogy a jogellenes ügyletek is a hatodik irányelv hatálya alá tartozzanak, és HÉA-kötelesek legyenek. [12] Ennek az az oka, hogy e termékek versenyeznek a szabályosan megszerzett termékekkel, és nem kerülhetnek előnybe ez utóbbiakhoz képest. A törvénytelen rulettjáték működtetése például a közös HÉA-rendszer hatálya alá tartozik, mivel versenyhelyzetben áll az engedélyezett fogadásokkal. [13]

9 — Ezt a következtetést megerősíti a Bíróságnak a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítéletben (EBHT 1988., I-285. o) kialakított álláspontja. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyanis megállapítja, hogy „a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében »'termékértékesítés': a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése«" (6. pont), és hogy „ezen rendelkezés szövegéből következik, hogy a termékértékesítés fogalma [...] magában foglal minden olyan, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelyben az egyik fél feljogosítja a másik felet arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezzen ezekkel a javakkal" (7. pont). Minden termékátruházó ügyletnél, amely feljogosítja a másik felet arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezzék a termékkel, elengedhetetlen a nyilatkozati vagy megállapodási elem fennállása (átvéve a Tolsma-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 17. pontjában használt kifejezést, amely az elengedhetetlen „felek közötti megállapodás" szükségességéről szól). Ez az elem a lopás esetében nem létezik. Ilyen helyzetben sem a termék feletti rendelkezésnek a sértett tulajdonos egyetértésével történő átruházása, sem más, a szolgáltatáshoz közvetlenül kapcsolódó, a tolvajok részéről a tulajdonos javára teljesített ellentételezés nem áll fenn.

10 — Ki kell emelni azt is, hogy a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 4227. o.) 18. pontjában és a C-78/02., C-79/02. és C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13295. o.) 50–52. pontjában vitatott helyzetek teljes mértékben eltérnek a jelen ügytől. Ezekben az ügyekben a HÉA kiszámlázásra került, azonban kiderült, hogy az érintett szolgáltatások ténylegesen nem tartoztak a HÉA hatálya alá. A Bíróság a Genius Holding ügyben hozott ítéletének rendelkező részében úgy határozott, hogy „a hatodik irányelvben található adólevonási jog gyakorlása nem terjed ki arra az adóra, amely kizárólag a számlán történő feltüntetése következtében fizetendő".

11 — Lásd e tekintetben a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4993. o.) 24. pontját.

12 — A 269/86. sz. Mol-ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3627. o.) 18. pontja, a 289/86. sz., Happy Family ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3655. o.) 20. pontja, a C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. pontja, a C-3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben 1998. május 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3257. o.) 9. pontja, a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberië" ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3971. o.) 14. és 21. pontja, valamint a Salumets és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 19. pontja.

13 — A C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 19–23. és 28. pontja.

28. Ezt az indokolást arra az esetre is alkalmazni lehet, amikor a lopott termékeket akár a tolvaj, akár más ellenszolgáltatás fejében értékesíti harmadik személy részére. A termékeknek ezen egymást követő értékesítései a HÉA alá tartoznak. Ugyanakkor egyértelmű, hogy a jelen ügyben ettől eltérő a helyzet: azt kell megállapítani, hogy a lopásból származó termékek átruházása a HÉA alá tartozik-e. Márpedig e tekintetben maga a lopás nem a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés.

29. Ezenfelül az a körülmény, hogy a jelen ügyben érintett termékek jövedékiadó-kötelesek, teljes mértékben érdektelen annak megállapításában, hogy azok eltulajdonítása ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekinthető-e. Amint azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben megállapította, a termékek értékesítését illetően a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem tesz különbséget a jövedékiadó-köteles és a jövedéki adó hatálya alá nem tartozó termékek között.

30. A fenti megfontolások alapján úgy tűnik, a Bíróságnak azt a választ kell adnia a kérdést előterjesztő bíróság részére, hogy a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítása nem tekinthető a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek".

B — *A termékek eltulajdonítása következtében felszámolható-e a HÉA a tagállamot a hatodik irányelv 27. cikkének alkalmazásában megillető felhatalmazás alapján?*

31. A hatodik irányelv 27. cikkének megfelelően a tagállam felhatalmazást kaphat arra, hogy a hatodik irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására.

32. A hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdésének megfelelően a Belga Királyság értesítést küldött a szóban forgó intézkedésről, amely szerint a dohánygyártmányok után a HÉA-t ugyanakkor kell megfizetni, mint a jövedéki adót. Ettől kezdve a jelen ügyben az a fő kérdés, hogy az ilyen intézkedés eredményezheti-e a hatodik irányelvben meghatározott adóköteles események kategóriáinak kibővítését.

33. A hatodik irányelv 10. cikke világosan különbséget tesz az adó felszámolhatósága — azaz azon időpont, amikortól a HÉA követelhető — és a HÉA-köteles esemény között, amely „olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak".

34. Ez a különbségtétel rávilágít az e fogalmakat egyenként érintő jogalkotási intézke-

dések közt fennálló alapvető különbségre. Meg kell különböztetni egyrészről az olyan intézkedést, amelynek célja a HÉA felszámolhatósága időpontjának oly módon történő előrehozatala, hogy azt a jövedéki adó kivetésével azonos időpontra teszi, másrészről az olyan intézkedést, amely eltér a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységeket meghatározó szabályoktól, és kiegészíti őket a hatodik irányelv által nem érintett, új HÉA-köteles eseménnyel.

35. Az a körülmény, hogy a lopás igazolása nem elegendő ahhoz, hogy az eltulajdonított termékek tulajdonosának ne kelljen a tulajdona után HÉA-t fizetnie, jól mutatja, hogy a belga kormány által az intézkedéséhez rendelt hatály túlterjed a HÉA-fizetés időpontjának egyszerű előrehozatalán. Ennek az intézkedésnek az olyan módon történő alkalmazása, mint ahogyan a belga adóhatóságok tették, magában foglalja azt, hogy a lopás önmagában ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekinthető, és ennek következtében a hatodik irányelvben nem szabályozott adóköteles esemény jön létre.

36. Márpedig a belga kormány által bejelentett intézkedés olvasatából kiderül, hogy az intézkedés nem bírhat ilyen hatállyal. Az intézkedés egyszerűen így rendelkezik: „A HÉA-beszedés ellenőrzésének [...] megkönnyítése érdekében a dohánygyártmányok értékesítése után fizetendő adót ugyanakkor kell kivetni, mint [amikor] [...] a jövedéki adót [...] a gyártó vagy az importáló az adójegy megvásárlása alkalmával [megfizeti].” [14]

37. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak a 27. cikkre vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint „megszorítóan kell értelmezni azokat az eltérő nemzeti rendelkezéseket, amelyeknek célja az adókijátszások és adókikerülések megakadályozása” [15]. A szóban forgó értesítés szövege jól mutatja, hogy a bejelentett intézkedés kizárólag a *HÉA* adójegy formájában történő *felszámíthatóságának korábbi időpontban történő meghatározására* vonatkozik, amelynek célja az, hogy ez az időpont egybeessék a jövedéki adó kivetésének időpontjával. A belga intézkedés csupán a HÉA-nak az előzetes megfizetés formájában történő beszedésére irányul, és így egyedül az adó beszedhetőségének időpontját érinti. Amint azt a felperesek és a Bizottság jogosan kiemelik, ez az értesítés nem vonatkozik a HÉA-köteles esemény — azaz a jelen ügyben az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés tényleges vizsgálatának — hiányában történő HÉA-beszedésre. Az értesítés a HÉA szempontjából jelentős adóköteles eseményre, azaz a dohánygyártmányok *értékesítésére* utal, anélkül hogy arra a következtetésre lehetne jutni, hogy a szóban forgó egyszerűsítő intézkedés bármilyen ettől való eltérést hozhat.

38. Mindebből arra kell következtetni, hogy az értesítés nem volt tárgya semmiféle, a 27. cikk (5) bekezdésének értelmében vett eltérő intézkedésnek, amely feljogosítná a

14 — Lásd a fenti 13. pontot; kiemelés tőlem.

15 — A C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2847. o.) 24. pontja.

belga államot arra, hogy a tulajdonos által megvalósított, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés hiányában e tulajdonost a tőle eltulajdonított javai után HÉA megfizetésére kötelezze.

39. Ennél fogva az ilyen eltérő intézkedés nem érvényesíthető az adóalanyokkal szemben.[16] Emlékeztetni kell arra, hogy a Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet értelmében „az irányelvtől való eltérések csak abban az esetben felelnek meg a közösségi jognak, ha egyrészt a 27. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott célkitűzések keretei között maradnak, másrészt ha ezekről a Bizottságot tájékoztatták"[17].

40. Még ha elfogadjuk is, hogy olyan intézkedésről küldtek értesítést, amely lehetővé teszi, hogy a lopást ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekintsék, ez az intézkedés akkor is ellentétes a közösségi joggal.

41. A Bíróság nemcsak azt állapítja meg, hogy a 27. cikk által érintett eltérő intézkedések meghozatalának lehetőségét megszorító értelmezésnek kell alávetni[18], hanem emlékeztet arra, hogy kizárólag olyan intézkedések megengedettek, amelyek „szükségesek és megfelelőek konkrét céljuk megvalósításához, és amelyek valóban csak a lehető legkevésbé érintik a hatodik irányelv céljait és elveit"[19]. Más szóval: a hatodik irányelvtől eltérő, az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására szolgáló intézkedések csak „az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges keretek között" fogadhatók el[20], és az ilyen intézkedésnek a „hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdésével való összeegyeztethetőségét megszorítóan kell vizsgálni"[21].

42. Nem került bizonyításra, hogy a kérdéses eltérő intézkedésnek akár az adókivetés egyszerűsítése, akár az adókijátszások vagy adókikerülések elleni harc volt a célja, amely igazolhatná, hogy a termékek eltulajdonítása ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek tekinthető. Az ilyen intézkedés ugyanis a hatodik irányelvnek a HÉA-köteles eseményeket meghatározó alapvető rendelkezéseitől való eltérést foglal magában, amikor új adókötelesesemény-kategóriákkal egészíti ki a rendeletben meghatározottakat, és mindezt javak nem vitatott eltulajdonításával összefüggésben, valamint adókijátszásra utaló jel hiányában teszi.

16 — Ez a következtetés független attól a jelen ügyben nem szereplő kérdéstől, hogy a jelen ügyben érintett értesítés tárgyát képező intézkedéshez hasonló, a HÉA megfizetését korábbra időzítő egyszerűsítő intézkedés megfelel-e a 27. cikk (1) bekezdésének.

17 — Az 5/84. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1985., 617. o.) 24. pontja és a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 22. és 23. pontja.

18 — Lásd a fenti 37. pontot.

19 — A C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7013. o.) 43. pontja és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4243. o.) 46. pontja.

20 — A 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1861. o.) 29. pontja.

21 — A Sudholz-ügyben hozott, a 19. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 45. pontja.

III — Végkövetkeztetések

43. A fent ismertetett megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja a Hof van Beroep te Antwerpen által feltett kérdésekre:

„(1) Az áruk eltulajdonítása — függetlenül attól, hogy ezek az áruk jövedékiadó-kötelesek-e, vagy sem — nem minősül a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 2. cikke 1. pontjának értelmében vett »ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek«.

2) A valamely tagállam részére biztosított felhatalmazás — amely a dohánygyártmányok hozzáadottérték-adójának előzetes szakaszban, a jövedéki adóval azonos időben történő megfizetését létrehozó különös intézkedés bevezetéséről szóló, a 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján megküldött értesítésből származik — nem terjed ki arra, hogy e termékek eltulajdonítása következtében elő lehessen írni a hozzáadottérték-adó megfizetését".