A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. június 15. *

A C-494/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2004. november 26-án érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

a **Heintz van Landewijck SARL**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Heintz van Landewijck SARL képviseletében A. E. van der Voort Maarschalk és R. Meijer advocaten,

- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és C. M. Wissels, meghatalmazotti minőségben,

- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében K. Gross és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és

ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvnek (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o., a továbbiakban: jövedékiadó-irányelv) és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) és különösen ezen irányelv 27. cikke (1) és (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Heintz van Landewijck SARL (a továbbiakban: Landewijck) társaság és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő. A Landewijck azon eltűnt adójegyek megszerzéséért megfizetett összegek visszatérítését kéri pénzügyi államtitkártól, amelyek az azok rendeltetése szerinti dohánygyártmányokra történő ragasztásukat megelőzően eltűntek.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 A jövedékiadó-irányelvnek a 3. cikk (1) bekezdése alapján a dohánygyártmányokra alkalmazandó 6. cikke szerint:

„(1) A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely a 14. cikk (3) bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;

b) termékek adófelfüggesztési eljáráson kívül történő előállítása, ideértve a szabálytalan előállítást is;

c) azon termékek bármilyen importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, amelyek nem kerültek adófelfüggesztés alá.

(2) Az érvényesítendő jövedéki adó kivetésének feltétele és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel [helyesen: A jövedéki adónak azon adókivetési feltételeit és mértékét kell alkalmazni, amelyek a szabad forgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban az adókötelezettség keletkezésének időpontjában hatályban voltak.] A jövedéki adót az egyes tagállamok az általuk meghatározott eljárás szerint állapítják meg és szedik be azzal, hogy a tagállamok a nemzeti, illetve a más tagállamból származó termékre ugyanazon szabályozást alkalmazzák."

4 Az irányelv 14. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az adóraktár engedélyesei mentesülnek az adó alól az olyan veszteségek tekintetében, amelyek az adófelfüggesztés keretében váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok miatt következtek be, és amelyeket az érintett tagállam meghatalmazott képviselője [helyesen: az érintett tagállam valamely hatósága] állapított meg. Az adófelfüggesztés keretében mentesítést kapnak továbbá a termék természetéből adódóan az olyan veszteségek [helyesen: a termék természetéből

adódó olyan veszteségek] tekintetében, amelyek az előállítás és feldolgozás, tárolás és fuvarozás során következtek be. A mentesítések megadására vonatkozó feltételeket a tagállamok állapítják meg. A mentesítések azonosan [helyesen: egyaránt] vonatkoznak a 16. cikk szerinti kereskedőkre is a termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során."

5 A fenti irányelv 21. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A 6. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, a tagállamok megkövetelhetik, hogy a területükön szabad forgalomba bocsátott termékek adóügyi célokból adózási vagy nemzeti azonosító jelet viseljenek".

6 Az irányelv 22. cikke (2) bekezdésének d) pontja értelmében:

„Egy tagállamban szabad forgalomba bocsátott és ennélfogva a tagállam adózási vagy nemzeti azonosító jelét viselő jövedéki termékek után a jövedéki adó visszatérítésének jogosultsága fennáll, feltéve ha a kibocsátó tagállam adóhatóságai megállapították, hogy az ilyen jelzéseket megsemmisítették [helyesen: a tagállam adózási vagy nemzeti azonosító jelét viselő jövedéki termékek után kérhető a jövedéki adó visszatérítése a tagállam ezen adózási vagy azonosító jelet kibocsátó hatóságától, feltéve ha a kibocsátó tagállam adóhatóságai megállapították, hogy az ilyen jelzések megsemmisültek]."

7 A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i 95/59/EK tanácsi irányelv (HL L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.; a továbbiakban: dohánygyártmány–irányelv) 10. cikke értelmében:

„(1) Legkésőbb a végső fázisban össze kell hangolni a jövedéki adó beszedésének szabályait. A megelőző fázisokban a jövedéki adót alapvetően adójegyek útján szedik

be. Ha a jövedéki adót adójegyek útján szedik be, a tagállamok kötelesek az adójegyeket a többi tagállam gyártója és forgalmazója számára is elérhetővé tenni. Ha a jövedéki adót más úton szedik be, a tagállamok kötelesek gondoskodni arról, hogy sem adminisztratív, sem technikai akadály ne befolyásolja ennek következtében a tagállamok közötti kereskedelmet.

(2) A dohánygyártmányok importőrei és nemzeti gyártói azon rendszer alá tartoznak, amelyet az (1) bekezdés ír elő a jövedéki adó beszedését és megfizetését illetően."

8 A hatodik irányelv 2. cikke ekként rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

(1) az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

(2) a termékimport

9 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése."

10 Az irányelv 10 cikke értelmében:

a) olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] 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.

[...]"

11 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint az adóalap minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap, vagy kapnia kell. A 11. cikk C. részének (1) bekezdése értelmében:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, megszüntetés], illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

[...]"

12 Az irányelv „Egyszerűsítési szabályozások" című 27. cikke 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 Bizottságot 1978. január 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 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1978. június 26-i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv (HL L 194., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.; a továbbiakban: kilencedik irányelv) 1. cikkében foglalt felhatalmazás alapján egyes tagállamoknak legkésőbb 1979. január 1-jéig kellett végrehajtaniuk a hatodik irányelvet.

A holland szabályozás

14 A jövedéki adóról szóló 1991. október 31-i törvény (Wet op de accijns, *Stb.* 1991, 561., a továbbiakban: jövedéki adóról szóló törvény) 1. §-a ekként rendelkezik:

„(1) Jövedéki adónak nevezett adót kell fizetni:

[...]

f) a dohánygyártmányok [után].

(2) A jövedékiadó-kötelezettség az (1) bekezdésben említett áruk szabad forgalomba bocsátása és behozatala időpontjában keletkezik."

15 A fenti törvény 71. §-ának (1) bekezdése szerint:

„(1) Az általános közigazgatási intézkedésben meghatározandó feltételek és keretek között a jövedéki adó összege a jövedékiadó-köteles termékek tekintetében kérelemre visszafizetésre kerül[, ha e termékek]:

a) elvesznek;

b) azokat közigazgatási felügyelet mellett megsemmisítik;

c) azokat valamely harmadik országba exportálják, vagy harmadik országokba történő kivitel céljából közösségi vámeljárás alá helyezik;

d) azokat az ilyen típusú jövedéki termékek részére kijelölt raktárban helyezik el;

[...]"

16 E törvény 73. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„A dohánygyártmányoknak azok szabadforgalomba bocsátása, illetve behozatala időpontjában az adott dohánygyártmányra előírt adójegyet kell viselniük."

17 A dohánygyártmány–adóraktár engedélyese, és az, aki a dohánygyártmányokat Hollandián kívül adójeggyel látja el, a fenti törvény 75. §-ának (1) bekezdése alapján többek között adójegyet igényelhet az adóhatóságtól (a továbbiakban: adóhatóság).

18 A fenti törvény 76. §-a alapján:

„(1) A jövedéki adót az adójegyek igénylésének időpontjában, a névértéküknek megfelelő értékben kell megfizetni.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve, a fizetés elhalasztható a cigarettásdobozon vagy a fogyasztási dohány dobozán történő elhelyezésre szánt adójegy esetén legkésőbb az adójegy igénylésének hónapját követő második hónap utolsó napjáig, a szivardobozon vagy egyénileg a szivaron történő elhelyezésre szánt adójegy esetén pedig legkésőbb az adójegy igénylésének hónapját követő harmadik hónap utolsó napjáig; feltéve hogy e célból biztosítékot nyújtanak.

[...]"

19 A fenti törvény 77. §-ának (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az adott időszakra vonatkozó bevallás alapján fizetendő jövedéki adó összegéből le kell vonni az azon dohánytermékekre ragasztott adójegyek igénylésének benyújtásakor megfizetett vagy fizetendő adót, amelyek szerepelnek az ezen időszakra vonatkozó, az adóraktárból való kitárolásra vonatkozó bevallásban."

20 E törvény 79. §-ának (3) bekezdése értelmében:

„A miniszter az általa meghatározott feltételek és korlátok között megalkotja az adójegy igénylése folytán megfizetett, illetve még fizetendő adó összegének beszámítására, illetve visszatérítésére vonatkozó szabályokat [arra az esetre, ha:]

a) azokat az igénylő visszaküldi;

b) baleset vagy elháríthatatlan külső ok következtében eltűntek anélkül, hogy azok felragasztásra kerültek volna az értékesített, illetve importált dohánygyártmányokra;

c) azokat közigazgatási felügyelet mellett megsemmisítik."

21 Ez utóbbi rendelkezést a jövedéki adóról szóló törvény végrehajtási rendeletének (uitvoeringsregeling accijns) 52. §-a hajtotta végre.

22 Ezen 52. § alapján az adójegyek igénylője kérheti a baleset, illetve elháríthatatlan külső ok következtében eltűnt adójegyeknek megfelelő jövedéki adó összegének visszatérítését, feltéve hogy az eltűnés napját követő egy hónapon belül benyújtja visszatérítési kérelmét, és haladéktalanul értesíti az eltűnésről az adóhatóságot feltüntetve annak idejét, helyét és okát. E § (6) bekezdése akként rendelkezik, hogy az eltűnt adójegyek után „csak abban az esetben nyújtható visszatérítés, ha a jövedéki adó összege teljes bizonyossággal megállapítható".

23 Végül az általános forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting, *Stb.* 1968., 329. sz., a továbbiakban HÉÁ-ról szóló törvény) 28. §-ának rendelkezése szerint a dohánygyártmányok esetén a HÉA kivetése a jövedéki adó kivetéséhez hasonló módon történik. E § kimondja, hogy az e termékekre vonatkozó adómérték a jövedéki adó kiszámításánál figyelembe vett kiskereskedelmi ár 19/119 része, és e HÉA nem helyezhető levonásba.

24 A holland kormány szerint a fent említett 28. §-ban említett különös szabályozás eltér a HÉA közösségi rendszerétől. E szabályozás célja egyfelől a HÉA kivetésének egyszerűsítése a tekintetben, hogy arra a jövedéki adó terén alkalmazandó rendszernek megfelelően a dohánygyártmányok értékesítési láncának kizárólag egyetlen szakaszában, a raktárból történő kitároláskor vagy importáláskor kerül sor, másfelől az adókijátszás elleni küzdelem a tekintetben, hogy a kiskereskedők ki vannak zárva az adókivetés folyamatából.

25 E szabályozás 1977. január 1-jén már hatályban volt. A holland kormány a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján 1979. június 12-én tájékoztatta a Bizottságot a szabályozásról.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

26 A Landewijck dohánygyártmány-nagykereskedést üzemeltet Luxemburgban, amely tevékenységére adóraktári engedéllyel rendelkezik.

27 A Landewijck a jövedéki adóról szóló törvény 75. §-a alapján 1998. október 6-án két kérelemben dohánygyártmányokra való adójegyeket igényelt a Belastingdienst/Douane te Amsterdamtól (Amszterdami Adó- és Vámhatóság). A társaság a Securicor Omega társaságot bízta meg az adójegyek beszerzésével.

28 Az adóhatóság a két kérelem alapján 1998. október 9-én nyilvántartásba vette a Landewijck kötelezettségét 177 809,10 NLG (140 575 NLG jövedéki adó és 37 234,10 NLG HÉA), illetve 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG jövedéki adó és 508 617,10 NLG HÉA) összegben.

29 A Securicor Omega megbízásából eljáró Smit Koerier fuvarozási vállalat 1998. október 12-én átvette az igényelt adójegyeket a PTT Post Filatelie-től, későbbi nevén Geldnet Services BV-től.

30 A Le Foyer luxemburgi biztosítótársaság által megbízott szakértő 1998. december 17-én készített jegyzőkönyvének tanúbizonysága szerint a Smit Koerier 1998. október 13-án 19 óra 40 perckor három csomag adójegyet szállított a Securicor Omega utrechti (Hollandia) központjába és a Securicor Omega 1998. október 14-én 10 órakor megállapította, hogy a csomagok eltűntek.

31 A Landewijck 1998. november 23-i levelében értesítette az adóhatóságot arról, hogy a Smit Koerier részére átadott adójegyek még mindig nem érkeztek meg a részére, azok így nem használhatók fel és a Securicor Omega nem vállal felelősséget azok eltűnéséért. A Landewijck ugyanebben a levélben arra kérte az adóhatóságot, hogy „a fizetési határidő, vagyis 1999. január 31-e előtt vegye figyelembe az ügy különleges körülményeit".

32 Az adóhatóság a jövedéki adóról szóló törvény 79. §-a (3) bekezdésének, valamint e törvény végrehajtási rendelete 52. §-ának megfelelően benyújtott, a Landewijck által a perben vitatott adójegyek után fizetett, illetve fizetendő összegek visszatérítésére, illetve beszámítására irányuló kérelemnek tekintette az 1998. november 23-i levelet. Az adóhatóság 2001. január 30-i határozatában elutasította a kérelmet.

33 Az adóhatóság szintén elutasította a Landewijck e határozat ellen benyújtott panaszát.

34 A Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) egyaránt elutasította a panasz elutasítása ellen benyújtott keresetet mint megalapozatlant. E bíróság álláspontja szerint a felperes nem igazolta kellő bizonyossággal, hogy az adójegyek már megsemmisültek, és azok újbóli felhasználásának kockázata elhanyagolható, így tehát azt sem, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 79. §-a (3) bekezdésének b) pontja alapján az adójegyeket eltűntnek lehet tekinteni. A Gerechtshof másfelől úgy ítélte meg, hogy a HÉA-ról szóló törvény 28. §-a alapján, miszerint a dohánygyártmányok utáni HÉA kivetése a jövedéki termékekre vonatkozó szabályok szerint történik, a HÉA visszatérítése iránti kérelmet ugyanazon indokok miatt kell elutasítani, mint a jövedéki adó visszatérítése iránti kérelmet.

35 A Landewijck felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (Hollandia Legfelsőbb Bírósága). E bíróság úgy ítélte meg, hogy a Gerechtshof helyesen alkalmazta a jövedéki adóról szóló törvény 79. §-a (3) bekezdésének b) pontját. Felvetette azonban, hogy a Landewijck visszatérítési, illetve beszámítási kérelmének az alapügyben történő elutasítása összeegyeztethető-e a jövedékiadó-irányelv egyes rendelkezéseivel, nevezetesen a 6. cikk (1) bekezdésével, valamint a 14. és 22. cikkel.

36 Másfelől a Hoge Raad szerint felmerül a HÉA-ról szóló törvény 28. §-ának alkalmazhatósága. A Landewijck állítása szerint ugyanis nem a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében előírt határidőn belül tájékoztatták a Bizottságot a HÉA kivetésének a fenti § által bevezetett különös rendszeréről, és így e rendszer összeegyeztethetetlen az irányelvvel.

37 A Hoge Raad der Nederlanden ezzel összefüggésben felvetette, hogy különösen a C-74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-5437. o.) tükrében a Bizottságnak a fenti rendszerről 1979. június 12-

én történő, késedelmes értesítése azonos jogkövetkezményekkel jár-e az értesítés elmaradásával, vagyis azzal, hogy e rendszer nem lesz alkalmazható az e hibára hivatkozó személyekre. A Hoge Raad der Nederlanden ehhez hozzáfűzte, hogy még abban az esetben is, ha az értesítés késedelmes teljesítése folytán a fenti rendszer nem alkalmazhatatlan, meg kell továbbá vizsgálni, hogy az összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében támasztott követelményekkel.

38 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Akként kell-e értelmezni a jövedékiadó-irányelvet, hogy az alapján a tagállamok kötelesek olyan, a jelen ügyben történtekhez hasonló jogszabályi rendelkezések meghozatalára, amelyek alapján visszatérítik, illetve beszámítják az adójegyek igénylésekor a jövedéki adó címén már megfizetett, illetve fizetendő összegeket abban az esetben, ha a kérelmező (az adóraktár engedélyese) nem használta fel és a jövőben nem is tudja felhasználni a jövedéki termékekre történő ragasztásukat megelőzően eltűnt adójegyeket, és harmadik személyek sem tudták, illetve a jövőben nem tudják azokat jogszerűen felhasználni, jóllehet nem zárható ki, hogy a jogszerűtlenül forgalomba hozott dohánygyártmányokra ragasztva azokat már felhasználták vagy a jövőben fel fogják használni?

2. a) Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelvet, és különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését, hogy az a körülmény, miszerint a holland kormány kizárólag a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében meghatározott és a kilencedik irányelvvel meghosszabbított határidő leteltét követően értesítette a Bizottságot arról, hogy a dohánygyártmányok tekintetében fenn kívánja tartani az adó kivetésének különös módját, azt jelenti, hogy amennyiben valamely személy az értesítés teljesítését követően a határidő túllépésére hivatkozik, az adó kivetésének e módja az értesítés időpontját követően továbbra sem alkalmazható?

b) A 2. kérdés a) pontjára adott nemleges válasz esetén akként kell-e értelmezni a hatodik irányelvet és különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését, hogy a HÉÁ-ról szóló törvény 28. §-ban a dohánygyártmányok tekintetében alkalmazott különös adókivetési mód továbbra sem alkalmazható, mivel az nem egyeztethető össze az irányelv fenti rendelkezéseiben támasztott követelményekkel?

c) A 2. kérdés b) pontjára adott nemleges válasz esetén akként kell-e értelmezni a hatodik irányelvet és különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését, hogy összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel a HÉA visszatérítésének az első kérdésben írtakhoz hasonló körülmények között történő megtagadása?

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

39 A jövedékiadó-irányelv 21. cikkének (1) bekezdése elismeri a tagállamok azon jogát, hogy a területükön történő szabad forgalomba bocsátásra szánt termékeket adójegygyel lássák el. Ehhez hasonlóan a dohánygyártmány-irányelv 10. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a jövedéki adó beszedésére vonatkozó szabályok összehangolását megelőző fázisokban a jövedéki adó beszedése alapvetően adójegyek útján történik.

40 Emellett a jövedékiadó-irányelv 22. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján az adójegyet kiállító tagállam adóhatóságától kérhető a jövedéki adó összegének visszatérítése abban a különleges esetben, ha a kibocsátó tagállam adóhatóságai megállapították, hogy az adózási jelek megsemmisültek.

41 Ezzel szemben a jövedékiadó-irányelv semmilyen rendelkezést nem tartalmaz az adózási jelek eltűnésének esetére. Az irányelvet ennélfogva úgy kell tekinteni, hogy az a tagállamokra bízza a megszűnés jogkövetkezményeinek megállapítását. Az irányelvet következésképpen nem lehet akként értelmezni, hogy az megakadályozza, hogy a tagállamok olyan nemzeti szabályokat alkossanak, amelyek az adójegyek eltűnése esetén hangsúlyozzák azok igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét.

42 Az ilyen nemzeti szabályokat nem lehet az arányosság elvébe ütközőnek sem tekinteni.

43 Ugyanis az olyan nemzeti szabályozás, amely az adójegyek igénylője számára lehetővé teszi a jövedéki adó visszatérítését pusztán azok elvesztésének állítása esetén, elősegítheti a visszaéléseket és az adókijátszásokat. Márpedig a közösségi jogszabály egyik célja pontosan a visszaélések és az adókijátszások megakadályozása.

44 Következésképpen az alapügyben felmerülthöz hasonló nemzeti szabályok, amelyek az adójegyek eltűnése esetén hangsúlyozzák azok igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét, hozzájárulnak az e jegyek visszaélésszerű felhasználásának megakadályozására irányuló célkitűzés megvalósításához. E nemzeti szabályok emellett nem haladják meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel azok más esetben, így az adójegyek baleset vagy elháríthatatlan külső ok következtében történő eltűnése esetén egyébként nem zárják ki a visszatérítés, illetve a beszámítás lehetőségét.

45 Az alapügy különleges körülményei között a kérdést előterjesztő bíróságnak adandó válasz tartalma szempontjából e tekintetben irreleváns azon érv, miszerint az eltűnt adójegyek visszaélésszerű felhasználásának kockázata minimális, tekintve hogy a visszaélésszerű felhasználás kockázata fennáll.

46 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy sem a jövedékiadó-irányelv, sem az adósemlegesség elve nem képezi gátját annak, hogy a tagállamok olyan szabályozást vezessenek be, amely az alapügyben felmerülthöz hasonló körülmények között nem teszi lehetővé a jövedéki adó összegének visszatérítését, így hangsúlyozva az adójegyek igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét.

A második kérdés a) pontjáról

47 A kérdést előterjesztő bíróság e kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az a körülmény, miszerint a tagállam kizárólag a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében meghatározott, és a kilencedik irányelvvel meghosszabbított határidő leteltét követően értesítette a Bizottságot arról, hogy a dohánygyártmányok tekintetében fenn kívánja tartani az adó kivetésének különös módját, azt jelenti-e, hogy ezen adókivetési mód még az értesítést követően sem alkalmazható.

48 Kétségtelen, hogy a Bíróság már kimondta, az adófizetővel szemben nem hívható fel a hatodik irányelv 27. cikkének (2) bekezdésében a tagállamokra rótt értesítési kötelezettség megszegésével hozott, a hatodik irányelvtől való eltérő valamely intézkedés (lásd különösen az 5/84. sz., Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet [EBHT 1985., 617. o.] 37. pontját és a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 33. pontját). Ezen értesítés hiányában ugyanis a Tanács nem engedélyezheti ezen intézkedést a hatodik irányelv 27. cikkének (1) alapján.

49 A jelen ügyben azonban nem a Tanács engedélyezéséhez kötött új, eltérő intézkedésről, hanem olyan, 1977. január 1-jén már létező különös intézkedésről van szó, amelyet a tagállam a hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdése alapján az irányelv végrehajtása ellenére fenn kívánt tartani. A holland kormány ily módon értesítette a Bizottságot arról, hogy fenn kívánja tartani az 1979. június 12-i HÉA-ról szóló törvény 28. §-ában foglalt szabályozást. A Bizottság a HÉA közös rendszerének

működéséről a Tanács részére a hatodik irányelv 34. cikkének megfelelően benyújtott 1983. szeptember 14-i első jelentésében (COM(83) 426 végleges) nem tekintette úgy, hogy e rendszer ellentétes a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében meghatározott azon követelménnyel, miszerint az intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

50 Az eltérő intézkedés késedelmes bejelentésének és a bejelentés elmaradásának azonban nem ugyanazok a jogkövetkezményei. A hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése ugyanis semmilyen szankciót nem fűz az értesítési határidő elmulasztásához. Ezen kívül az értesítés célja nem a Bizottság engedélyének megszerzése, hanem az, hogy a Bizottság az adott intézkedésről tudomást szerezhessen, és azt értékelni tudja. Ilyen körülmények mellett az értesítési határidő elmulasztását nem lehet olyan lényeges eljárási hibának tekinteni, amely a késedelmesen bejelentett eltérő intézkedés alkalmazhatatlanságát eredményezi.

51 A második kérdés a) pontjára tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az értesítési határidő elmulasztása nem minősül olyan lényeges eljárási hibának, amely a késedelmesen bejelentett eltérő intézkedés alkalmazhatatlanságát eredményezi.

A második kérdés b) pontjáról

52 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésének b) pontjával azt kívánja megtudni, hogy a HÉA-nak a holland jogszabály által az alapügyben meghatározotthoz hasonló, adójegyek útján történő különleges kivetési módja megfelel-e a hatodik irányelv 27. cikke (1) és (5) bekezdése által támasztott követelményeknek, és meghaladja-e az adókivetés egyszerűsítéséhez, valamint az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges mértéket.

53 Amint azt a Bíróság már kimondta, az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése által „az adókivetés egyszerűsítés[e], vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozás[a]" érdekében engedélyezett eltérő nemzeti intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni (lásd e tekintetben a 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet [EBHT 1984., 1861. o.] 29. pontját). Ezen intézkedések kizárólag az e cél eléréshez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az irányelv 11. cikkének a HÉA adóalapjára vonatkozó rendelkezéseitől (a C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2847. o.] 24. pontja). Ezenfelül ezen intézkedéseknek az általuk kitűzött konkrét cél megvalósításához szükségesnek és alkalmasnak kell lenniük, és csak a lehető legkisebb mértékben érinthetik a hatodik irányelv céljait és elveit (a C-177/99. és a C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7013. o.] 60. pontja).

54 A jelen ügyben a HÉA adójegyek útján történő beszedését lehetővé tevő különös rendszer célja és eredménye az adókivetés egyszerűsítése, amelyre e különös rendszer jóvoltából a termékek értékesítési láncának egyetlen szakaszában kerül sor.

55 Másfelől e rendszer a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében rögzített követelménynek megfelelően a fizetendő HÉA összegét a termékek végső fogyasztási fázisában alkalmazott árához köti.

56 Igaz ugyan, hogy bizonyos körülmények, úgymint a termékek eltűnése, azok veszteséges, vagy az adójegyen megjelöltnél alacsonyabb kiskereskedelmi áron történő szabálytalan értékesítése esetén a gyártó nagyobb összegű HÉA megfizetésére kötelezhető, mint amennyi a közösségi jog HÉA beszedésére vonatkozó közös rendszerének alkalmazásából következett volna.

57 Azonban az ilyen körülmények előfordulásának lehetősége önmagában nem elégséges annak megállapításához, hogy a HÉA beszedésének adójegyek útján történő különös rendszere nem felel meg a hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdé-

sében meghatározott követelményeknek. E cikk ugyanis kizárólag az olyan intézkedéseknek képezi akadályát, amelyek jelentős mértékben befolyásolhatják a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét.

58 Ugyanis úgy tűnik, hogy azon esetek, amelyekben az adó adójegyek útján történő beszedésének rendszere változást okozhat a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegében, nem olyanok, amelyek alapján kijelenthető, hogy azok jelentősen befolyásolhatják a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét. Az ilyen rendszer tehát nem sérti a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében meghatározott követelményeket.

59 Ugyanezen okokból e rendszer nem haladja meg a HÉA kivetésének egyszerűsítéséhez szükséges mértéket.

60 A kérdést előterjesztő bíróságnak tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy a HÉA-ról szóló törvény 28. §-a által bevezetetthez hasonló, a HÉA beszedésének adójegyek útján történő különös rendszere összeegyeztethető az irányelv rendelkezései által támasztott követelményekkel, és nem haladja meg az adó kivetésének egyszerűsítéséhez szükséges mértéket.

A második kérdés c) pontjáról

61 A kérdést előterjesztő bíróság ezen utolsó kérdésével lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelvet és különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy összeegyeztethetetlen az irányelvvel a HÉA visszatérítésének a jelen ügyben felmerülthöz hasonló körülmények között történő megtagadása.

62 A fenti 44. pontban kifejtetteknek megfelelően azon nemzeti szabályok, amelyek az adójegyek eltűnése esetén hangsúlyozzák azok igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét, hozzájárulnak az e jegyek visszaélésszerű felhasználásának megakadályozására irányuló célkitűzés megvalósításához. E nemzeti szabályok emellett nem haladják meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel azok más, így az adójegyek baleset vagy elháríthatatlan külső ok következtében történő eltűnése esetén egyébként nem zárják ki a visszatérítés, illetve a beszámítás lehetőségét.

63 A fentieken túl az adójegyek tulajdonképpen nem az adójegy igénylőjének adótartozását testesítik meg, hanem önálló értékkel rendelkeznek. Ezért indokolt, hogy e jegyek igénylője védekezzen az adójegyek eltűnésének kockázatával szemben, és adott esetben viselje azok eltűnésének következményeit, még akkor is, ha e helyzet bizonyos esetekben ugyanazon termékek tekintetében a HÉA szempontjából kettős adóztatáshoz vezethet.

64 Végül a Bizottság és a Landewijck állításával ellentétben a jelen kérdésre adandó válasz nem vezethető le a Bíróságnak a C-435/03. sz., American Tobacco és Newman Shipping ügyben 2005. július 15-én hozott ítéletében (EBHT 2005., I-7077. o.) kifejtett érveléséből. A bíróság ezen ítéletben többek között kimondta, hogy egyfelől az áruk eltulajdonítása nem minősül az irányelv 2. cikke szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek, és így az önmagában nem tartozhat a HÉA hatálya alá, másfelől az a körülmény, hogy a termékek jövedéki termékek, érdektelen e megállapítás szempontjából.

65 Márpedig az áruk eltulajdonításával ellentétben az adójegyek eltűnése teljesen érdektelen magának az adóalapnak a megállapítása szempontjából. Továbbra is forgalomba hozhatók azon dohánygyártmányok, amelyekre az adójegyeket szánták, és mind a HÉA, mind a jövedéki adó tekintetében keletkezhet még adótartozás. A fent kifejtetteknek megfelelően emellett indokolt arra ösztönözni az adójegyek igénylőjét, hogy védekezzen azok eltűnésének kockázatával szemben, míg valószínűleg nem szükséges a termék tulajdonosának a lopás kockázatával szembeni védekezésre való ösztönzése.

66 Következésképpen a Bizottság és a Landewijck megalapozatlanul állítják, hogy a fent hivatkozott British American Tobacco és Newmann Shipping ügyben hozott ítéletből *a fortiori* az következik, hogy az adójegyek elvesztése esetén fennáll a HÉA címén megfizetett összegek levonására, illetve beszámítására vonatkozó jog.

67 Az utolsó kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy nem összeegyeztethetetlen az irányelvvel, különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdésével az, hogy a jelen ügyben felmerülthöz hasonló körülmények között nem kötelező az adójegyek beszerzése során a HÉA címén fizetett összegek visszatérítése.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Sem a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv, sem az arányosság elve nem képezi gátját annak, hogy a tagállamok olyan szabályozást vezessenek be, amely nem teszi lehetővé a jövedéki adó összegének visszatérítését, így hangsúlyozva az adójegyek igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét abban az esetben, ha az adójegyek a dohánygyártmányokra történő felragasztásukat megelőzően tűntek el, az eltűnés nem elhárítható külső oknak vagy balesetnek tulajdonítható és nem állapították meg, hogy az adójegyek megsemmisültek vagy végérvényesen használhatatlanná váltak.**

2) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 27. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az értesítési határidő**

elmulasztása nem minősül olyan lényeges eljárási hibának, amely a késedelmesen bejelentett eltérő intézkedés alkalmazhatatlanságát eredményezi.

3) **A hatodik irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az általános forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting, *Stb.*, 1968., 329.) 28. §-a által bevezetetthez hasonló, a HÉA beszedésének adójegyek útján történő eltérő rendszere összeegyeztethető az irányelv rendelkezései által támasztott követelményekkel, és nem haladja meg az adó kivetésének egyszerűsítéséhez szükséges mértéket.**

4) **Nem összeegyeztethetetlen a 77/388 hatodik irányelvvel, különösen az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdésével az, hogy nem kötelező az adójegyek beszerzése során a hozzáadottérték-adó címén fizetett összegek visszatérítése abban az esetben, ha az adójegyek a dohánygyártmányokra történő felragasztásukat megelőzően tűntek el, az eltűnés nem elhárítható külső oknak vagy balesetnek tulajdonítható és nem állapították meg, hogy az adójegyek megsemmisültek vagy végérvényesen használhatatlanná váltak.**

Aláírások