HEINTZ VAN LANDEWIJCK

M. POIARES MADURO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. február 16. [1]

1. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Hoge Raad (Hollandia) a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv [2], valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [3] értelmezésére vonatkozó kérdéseket terjeszt a Bíróság elé.

I – Jogi háttér, az alapeljárás és a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdések

2. Az ügy a dohánytermékek adóztatását érinti, amelyek egyrészt HÉA-kötelesek, másrészt jövedékiadó-kötelesek, amely adó arról ismeretes, hogy bevételt jelent az államkincstár számára, és paradox módon a dohányzók leszokását kívánja ösztönözni.

A – *A vonatkozó közösségi jogi rendelkezések*

3. Pontosabban ebben az ügyben arról a kérdésről van szó, hogy egy dohánytermékek kereskedelmével foglalkozó társaságnak joga van-e azon összeg visszatérítésére vagy beszámítására, amelyet a jövedéki adó és a HÉA címén fizetendő összegnek megfelelő adójegyek megszerzésére fordított, ha ezen adójegyek eltűnnek a szóban forgó termékekre való felragasztásukat megelőzően.

4. 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

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o. (a továbbiakban: 92/12/EGK irányelv vagy jövedékiadó-irányelv).

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o. (a továbbiakban: hatodik irányelv).

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."

5. 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."

6. A fenti irányelv 21. cikkének (1) bekezdése szerint: „a 6. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül a tagállamok megkövetelhetik, hogy a területükön szabadforgalomba bocsátott termékek adóügyi célokból adózási vagy nemzeti azonosító jelet viseljenek".

7. 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]."

8. A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i 95/59/EK tanácsi irányelv [4] 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, 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".

4 – HL L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o. (a továbbiakban: dohánygyártmány-irányelv).

9. 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."

10. Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése ezenkívül úgy rendelkezik, hogy: „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése."

11. Az irányelv 10. cikke értelmében:

„(1) 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.

[...]"

12. A hatodik irányelv 11. cikke 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. része (1) bekezdésének első albekezdése 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."

13. Ezenfelül a hatodik irányelv „Egyszerűsítési szabályozások" című 27. cikke[5] 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

5 – 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.

intézkedések – amennyiben az adókivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek."

f) a dohánygyártmányok [után].

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

14. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1978. június 26-i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv [6] 1. cikkében foglalt felhatalmazás alapján egyes tagállamoknak legkésőbb 1979. január 1-jéig kellett végrehajtaniuk a hatodik irányelvet.

16. E törvény 73. §-ának (1) bekezdése értelmében: „a dohánygyártmányoknak azok forgalomba bocsátása, illetve behozatala időpontjában az adott dohánygyártmányra előírt adójegyet kell viselniük."

B – *A holland szabályozás, az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések*

15. A jövedéki adóról szóló 1991. október 31-i törvény (Wet op de accijns, Staatsblad. 1991., 561., a továbbiakban: jövedéki adóról szóló törvény) 1. §-a szerint:

17. A fenti törvény 76. §-ának (1) és (2) bekezdése alapján:

„(1) Jövedéki adónak nevezett adót kell fizetni:

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

[...]

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve, a fizetés elhalasztható [...] legkésőbb az adójegy igénylésének hónapját követő harmadik hónap utolsó napjáig, [...] feltéve hogy e célból biztosítékot nyújtanak."

6 – HL L 194., 16. o; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.

18. A Heintz van Landewijck SARL (a továbbiakban: Landewijck) társaság dohánygyártmány nagykereskedést üzemeltet Luxemburgban, amely tevékenységére adóraktári engedéllyel rendelkezik.

19. A Landewijck a jövedéki adóról szóló törvény 75. §-a alapján [7] 1998. október 6-án két kérelemben dohánygyártmányokra való adójegyeket igényelt a Belastingdienst/Douane te Amsterdamtól (Amszterdami Adó- és Vámhatóság, a továbbiakban: adóhatóság). A társaság a Securicor Omega társaságot bízta meg az adójegyek beszerzésével.

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

21. 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.

22. A luxemburgi Le Foyer 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.

23. 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 minden felelősséget elhárít 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".

24. 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 összegek visszatérítésére, illetve beszámítására irányuló kérelemnek tekintette a fent említett levelet. Az adóhatóság 2001. január 30-i határozatában elutasította a kérelmet.

7 – E cikk úgy rendelkezik, hogy az adóhatóságtól adójegyeket igényelhet – különösen – a dohánytermék-adóraktár engedélyese, valamint az, aki a dohánytermékeket Hollandián kívül adójeggyel látja el.

25. A hivatkozott jövedéki adóról szóló törvény 79. §-ának (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy:

„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 dohánytermékekre;

c) azokat közigazgatási felügyelet mellett megsemmisítik."

26. A fent hivatkozott 79. § (3) bekezdését a jövedéki adóról szóló törvény végrehajtási rendeletének (az 1991. december 20-i Uitvoeringsregeling accijns, n.° WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 52. §-a hajtotta végre, amely szerint 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".

27. Az adóhatóság szintén elutasította a Landewijck által az adóhatóság határozata ellen benyújtott panaszát. 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, sem azt, hogy azok újbóli felhasználásának kockázata elhanyagolható, ennél fogva azt sem, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 79. §-a (3) bekezdésének b) pontja alapján az adójegyeket eltűntnek lehet tekinteni.

28. A Gerechtshof másfelől úgy ítélte meg, hogy a HÉÁ-ról szóló törvény (1968. június 28-i Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968., 329; a továbbiakban: HÉÁ-ról szóló törvény) 28. §-a alapján, hogy a HÉA visszatérítése iránti kérelmet ugyan-

azon indokok miatt kell elutasítani, mint a jövedéki adó visszatérítése iránti kérelmet. [8]

29. A Landewijck következésképpen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad-hoz, amely 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?

2. 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 holland HÉÁ-ról szóló törvény 28. §-ában a dohánygyártmányok tekintetében alkalmazott különös adókivetési mód továbbra sem alkalmazható, mivel az nem egyeztethető össze az irányelv fenti rendelkezéseiben támasztott követelményekkel?

2. 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 hato-

8 – A HÉÁ-ról szóló törvény e 28. §-ának rendelkezése szerint a dohánytermékek 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.

dik irányelvvel a HÉA visszatérítésének az első kérdésben írtakhoz hasonló körülmények között történő megtagadása?"

II – Elemzés

30. Az ügy első látásra meglepőnek tűnik. A Landewijcknek mint dohánytermékadóraktár-engedélyesnek a holland jog értelmében részt kell vennie a dohánytermékekre kivetett jövedéki adó és HÉA-összeg beszedésének folyamatában, amelyet végső soron a fogyasztók viselnek. E tekintetben köteles adójegyeket igényelni, illetve azokat megfizetni, valamint az adójegyeket az adóraktárból való kitárolásukat megelőzően a dohánytermékekre ragasztani.

31. A Landewijck azonban hiába fizette meg a holland adóhatóságnak az adóraktárt el nem hagyó dohánytermékekre kivetett jövedéki adó, valamint HÉA összegét, arra kötelezik, hogy másodszorra is egyenlítse ki ugyanazt az adótartozást. A Landewijck ugyanis termékei forgalomba hozatala érdekében köteles újra megfizetni a jövedéki adót, valamint a HÉÁ-t.

32. Azt gondolhatnánk, hogy olyan helyzetről van szó, amelyre az „aki rosszul fizet, kétszer fizet" közmondás alkalmazható. De nem erről van szó. Ahogyan az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből következik, kétség sem fér ahhoz, hogy a Landewijck rendben megfizette a vonatkozó holland jog alapján a jövedéki adó és HÉA összegét a szóban forgó dohánytermékek forgalomba hozatala érdekében. Az ügyben a kétszeres adókivetés abból ered, hogy a jövedéki adó és HÉA megfizetését igazoló adójegyek nyom nélkül eltűntek szállítás közben, következésképpen a Landewijcknek másodjára is fizetnie kell, hogy megszerezze az újabb adójegyeket, amelyek lehetővé teszik számára a szóban forgó dohánytermékek kitárolását az adóraktárból.

33. Annak eldöntése során, hogy az ilyen kötelezettség elfogadható-e a jövedéki adóról és a HÉÁ-ról szóló irányelvek fényében, lényeges tudni, hogy az adójegyeknek önálló értékük van-e, amely így megkülönbözteti őket az egyszerű papíroktól, amelyek pusztán azt igazolják, hogy a Landewijck meghatározott pénzösszeget fizetett az adóhatóságnak.

34. E tekintetben a holland kormány, a német kormány, az Európai Közösségek Bizottsága, valamint a Landewijck maga is egyetért azzal, hogy fennáll annak kockázata – amely a Landewijck szerint ugyan nagyon kis mértékben, de valóban fennáll –, hogy az eltűnt adójegyeket eltulajdonító harmadik személyek visszaélésszerűen felhasználják azokat. E harmadik személyek valójában felragaszthatják azokat például csempészett

vagy valamely adóraktárból lopott, adózárjegy nélküli dohánytermékekre [9], azt a látszatot keltve ily módon, hogy a jövedéki adó és a HÉA megfizetésre került. Márpedig az adójegyek önálló értéke pontosan abból következik, hogy elvesztésük esetén az őket eltulajdonító harmadik személyek jól meghatározható törvénytelen célból fel tudják azokat használni. Ez a kockázat nem merülne fel, ha az adójegyek csak az egyes adójegyeken feltüntetett két személy közötti tartozás kiegyenlítését igazoló, egyszerű fizetési elismervények lennének. Nem ez a helyzet azonban, mivel az adójegyek csak három megkülönböztető jelzést tartalmaznak: a szóban forgó dohánytermék típusát vagy jellegét (például cigaretta vagy szivar), a darabszámát vagy mennyiségét, valamint a kiskereskedelmi árát.

35. A jelen esetben az adójegyek önálló értékéből következően eltűnésük (megsemmisítésük bizonyossága nélkül) szükségszerűen felveti visszaélésszerű felhasználásuk kockázatának megosztását a Landewijck és a holland adóhatóság között. A holland jog mind a jövedékiadó-, mind a HÉA-szabályozásban azonos módon oldja meg ezt a problémát. A jogszabályok egyik esetben sem teszik lehetővé a Landewijck számára, hogy visszatérítést vagy beszámítást érvényesítsen azon összeg erejéig, amelyet a szóban forgó esetben jövedéki adó és HÉA címén megfizetett.

9 – A C-435/03. sz., British American Tobacco és Newman Shipping ügyben (2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7077. o.]) a tényállás pontosan ez: zárjegy nélküli dohánytermékek eltulajdonítása egy adóraktárból.

36. A Hoge Raad által feltett kérdések sorrendjének megfelelően a jövedéki adó visszatérítésének elutasítására vonatkozó kérdés vizsgálatával kezdem. Ezt követően a HÉA visszatérítésének elutasításához kapcsolódó problémával foglalkozom.

A – *Az első kérdés*

37. Az adójegyek elvesztését illetően a kockázatmegosztás problémájával nem foglalkozik sem a jövedékiadó-irányelv, sem a dohánygyártmány-irányelv. Ezen irányelvek a 21. cikkben, illetve a 10. cikk (1) bekezdésében arra szorítkoznak, hogy elismerik a tagállamok azon lehetőségét, hogy a dohánygyártmányokra kivetett jövedéki adó beszedési módjaként adójegyeket használjanak.

38. Elvileg semmi nem tiltja, hogy a tagállam az eltűnéssel kapcsolatos kockázatmegosztás, valamint az ebből eredő későbbi visszaélésszerű adójegy-felhasználás problémáját szabályozza. A holland jog tehát úgy rendelkezik, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 79. §-ának (3) bekezdésében, valamint a végrehajtási rendelet 52. §-ában meghatározott eseteket kivéve [10], az adójegy elvesztésének, valamint az ezt követő visszaélésszerű

10 – A jövedéki adóról szóló holland törvény 79. §-a értelmében, ha bebizonyították volna, hogy a szóban forgó adójegyeket megsemmisítették, a Landewijcknek joga lett volna a megfizetett jövedéki adó összegének visszaigénylésére vagy beszámítására. Ez érthető amiatt, hogy ebben az esetben, de nem az egyszerű elvesztés esetében, az adójegyek visszaélésszerű felhasználásának kockázata kizárt lenne.

felhasználásának kockázatát az a személy viseli, akárcsak a szóban forgó esetben, aki az adójegyeket igényelte, valamint akinek a nevében és számlájára átvették azokat a PTT Post Filatelie-től. A holland jog szerint az adójegyek fölött ellenőrzést gyakorló személy van leginkább abban a helyzetben, hogy megakadályozza a visszaélésszerű felhasználás kockázatának bekövetkeztét, vagy legalábbis, hogy – biztosítás kötésével vagy bármely más módon – védekezzen e kockázattal szemben. Valószínűsíthetően a kockázatmegosztás olyan szabályáról van szó, amely azon a logikán alapul, hogy az a fél viseli a felelősséget, amelyik a leginkább tudja ellenőrizni az adójegyeket [11].

39. Még ha nyilvánvalónak is tűnik, hogy a közösségi jogalkotó teljes szabadságot szándékozott hagyni a tagállamoknak az adójegyek eltűnésével kapcsolatos kockázatmegosztást illetően, ez nem jelenti azt, hogy minden, a kérdésre vonatkozó megoldás szükségszerűen összhangban van a jövedéki-adó-irányelvvel, valamint a közösségi jog általános elveivel, különösen az arányosság elvével.

40. A felperes azt állítja, hogy abból, hogy harmadik személyek csak visszaélésszerűen használhatják fel az adójegyeket, nem következik az államkincstár jövedéki adóból származó bevételeinek hiányának növekedése, mivel azok, akik ilyen fajta cselekményeket elkövetnek, általában nem szándékoznak az általuk forgalmazott dohánytermékek után jövedéki adót fizetni. Nem tudom ezt az érvelést támogatni.

41. Igaz, hogy a Landewijck gazdasági szempontból többet veszít, mint az adóhatóság, ha az adójegyek elvesztésének kockázatát ő viseli. Ugyanis ha az adóhatóság viseli az eltűnt adójegyek visszaélésszerű vagy csalárd felhasználásának kockázatát, ez nem eredményez automatikusan az eltűnt adójegyekben megtestesülő jövedéki adónak megfelelő összegű állami bevételkiesését, mivel egyáltalán nem biztos, hogy minden adójegyet visszaélésszerűen használnak fel.

42. Ha vannak olyan adójegyek, amelyeket fel lehet használni jogszerűtlenül, ez nyilvánvalóan mindenképpen alkalmat teremt a visszaélésszerű felhasználásra. Még ha egy többé-kevésbé magas (de a 100%-nál mindig alacsonyabb) valószínűségi tartományban marad is, hogy az adójegyek visszaélésszerű felhasználása ténylegesen megvalósul, az az egyszerű tény, hogy az adójegyek elérhetővé válnak egy ilyen fajta visszaélésszerű felhasználás céljára, nyilvánvalóan magában foglalja az államkincstár veszteségét. Következésképpen az eltűnt adójegyeknek megfelelő összeg beszámításának vagy visszatérítésének megtagadása, ahogyan az a holland szabályozásból is következik, hatékonyan hozzájárul az államkincstár bevételkiesésének megakadályozásához.

11 – A megfelelő biztosítás kiszámításának szempontjából is sokkal kedvezőbb helyzetben van az igénylő az adójegyek számára történő átadását követően, mint az adóhatóság.

43. Köztudomású, hogy a dohánytermékek kereskedelmét hátrányosan érinti a csempészet, és e termékek adójegyei igen keresettek a dohánytermékek illegális kereskedelme számára. Nyilvánvaló azonban, hogy a csalás, az adókikerülés és a visszaélések megelőzése olyan cél, amely jogszerűen meghatározhatja az adójegyek jogintézményére vonatkozó tagállami szabályozást. [12] E célnak jelentősége van – akárcsak a jelen ügyben – az adójegyeltűnés esetének szabályozásakor is.

44. A visszaéléseknek kedvezne az az adójegyek eltűnésével kapcsolatos kockázatmegosztási szabályozás, amely lehetővé tenné a jelen ügyben az adójegyek igénylőjének – akinek a számlájára és nevében átvették azokat a PTT Post Filatelie-től –, hogy visszatérítést vagy beszámítást érvényesítsen az adójegyekért fizetett összeg erejéig. Az adójegyek igénylőjét nem ösztönözné arra, hogy vigyázzon az adójegyekre, ha egyszerű eltűnésük esetén az adóhatóság általi visszatérítésnek vagy beszámításnak lenne helye. Amint a holland kormány írásbeli észrevételeiben hangsúlyozza, az adójegyek igénylője akár szándékosan is eltüntethetné az adójegyeket, hogy azután hasznot húzzon a visszatérítésükből.

45. A felperes természetesen arra hivatkozik, hogy a visszaélésszerű felhasználás kockázata annyira alacsony a jelen ügy sajátos körülményei között (különösen az általa alkalmazott eltérő kiskereskedelmi ár, az adójegyek eltűnését követően bekövetkezett áremelkedés, valamint az euró bevezetését követő átárazás miatt), hogy aránytalan lenne az eltűnt adójegyek igénylésekor kifizetett összeg visszatérítésének vagy beszámításának teljes megtagadása.

46. E tekintetben emlékeztetünk arra, hogy a közösségi jog általános elveinek tiszteletben tartása minden, a közösségi jogot alkalmazó tagállami hatóság kötelessége [13]. Megállapítást nyert, hogy „a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a közösségi jog általános elveinek részét képezi az arányosság elve" [14]. A tagállamoknak tehát a közösségi jogszabályok végrehajtása során tiszteletben kell tartaniuk [15]. Annak megállapításához, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képező, a jövedéki adó címén megfizetett összeg visszatérítésére vagy beszámítására vonatkozó holland szabályozás megfelel-e az arányosság elvének, meg kell vizsgálni, hogy az e szabályozással bevezetett eszközök alkalmasak-e a kívánt cél elérésére,

12 – Lásd az 1994. december 22-i 94/74/EK tanácsi irányelvvel (HL L 365., 46. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 264. o.) módosított jövedékiadó-irányelv 21. cikke (2) bekezdésének második albekezdését, amely szerint „minden olyan rendelkezés sérelme nélkül, amelyet a tagállamok e cikk megfelelő végrehajtásának érdekében megalkotnak, valamint azért, hogy kiküszöböljenek minden csalást, adókikerülést és visszaélést, a tagállamok biztosítják, hogy e jelölések vagy jelzések ne akadályozzák a jövedéki termékek szabad mozgását."

13 – Lásd például a 316/86. sz. Krücken-ügyben 1988. április 22-án hozott ítélet (EBHT 1988., 2213. o.) 22. pontját és a 230/78. sz. Eridania-ügyben 1979. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1979., 2749. o.) 31. pontját.

14 – A 265/87. sz. Schräder-ügyben 1989. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1989., 2263. o.) 21. pontja, valamint a C-96/03. és C-97/03. sz., Tempelman és van Schaijk egyesített ügyekben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1895. o.) 47. pontja.

15 – Lásd ebben az értelemben a C-107/97. sz., Rombi és Arkopharma ügyben 2000. május 18-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3367. o.) 65. pontját, valamint a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 44. pontját.

és nem haladják-e meg a megvalósításához szükséges mértéket [16].

47. E tekintetben a visszatérítésre vonatkozó holland szabályozás egyrészről alkalmas eszköznek minősül azon cél megvalósítására, hogy megelőzzék az adójegyek eltűnését és a későbbi csalárd felhasználásuk kockázatát, mivel úgy veszi, hogy a Landewijck van leginkább abban a helyzetben, hogy ellenőrizze az adójegyeket. Másrészről e szabályozás nem haladja meg azt a mértéket, amely a kívánt célok eléréséhez szükséges. Más lenne a helyzet, ha semmilyen lehetőséget nem adna a visszatérítésre vagy beszámításra, amikor az adójegyek elháríthatatlan külső ok vagy baleset következtében megsemmisültek, vagy véglegesen használhatatlanná váltak volna. Ekképpen számomra úgy tűnik, hogy az adójegyek elvesztése esetén a jövedéki adó visszatérítésére vagy beszámítására vonatkozó holland szabályozás teljes mértékben összeegyeztethető a közösségi jog általános elveivel, különösen az arányosság elvével.

48. Következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére akként válaszoljon, hogy a 92/12/EGK irányelv rendelkezései nem képezik akadályát annak, hogy a tagállamok olyan jogi szabályozást alkalmazzanak, amelynek értelmében e tagállamok az adójegyek elvesztéséért való pénzügyi felelősséget a jegyek igénylőire és átvevőire hárítják, és ennek megfelelően a tagállamok nem kötelesek visszatéríteni, illetve beszámítani az adójegyek igénylésekor megfizetett jövedéki adó összegét olyan körülmények között, amelyek a jelen ügyben is felmerültek. E jogi szabályozás az arányosság elvének is megfelel.

B – *A HÉÁ-ra vonatkozó kérdések*

49. A HÉÁ-ról szóló törvény 28. §-a szerint a dohánytermékek esetén a HÉA kivetése a jövedéki adó kivetéséhez hasonló módon történik, azaz egy szakaszban, a jövedéki adó-köteles termékeknek a raktárból történő kitárolásakor (illetve a behozatalkor vagy a Közösségen belüli beszerzésekor). A HÉA címén felszámított összeget – akárcsak a jövedéki adó esetében – egyszer, a jövedéki adójegyek átvételekor kell megfizetni, az igénylő általi előzetes levonás joga nélkül.

50. Ez a különös szabályozás (a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében) eltér a HÉA-kivetésének a hatodik irányelv által bevezetett általános közösségi rendszerétől. Ez utóbbi szerint a HÉÁ-t a dohánytermék értékesítésekor kell kivetni. Ezen eltérő szabályozás célja egyrészt a HÉA-kivetés egyszerűsítése a tekintetben, hogy arra a jövedéki adó rendszerének megfe-

16 – Lásd a C-339/92. sz., ADM Ölmühlen-ügyben 1993. december 7-én hozott ítéletet (EBHT 1993., I-6473. o. 15. pontját, valamint a fent hivatkozott Tempelman és van Schaijk ügyben hozott ítélet 47. pontját.

lelően kizárólag a dohánygyártmány-értékesítési lánc egyetlen szakaszában, a raktárból történő kitároláskor vagy importáláskor kerül sor, másrészt az adókijátszás elleni küzdelem, mivel az adókivetés folyamatában a kiskereskedelem nem vesz részt.

51. A Bíróság elé terjesztett második kérdés a) és b) pontja pontosan a HÉÁ-ról szóló törvény 28. §-ának alkalmazhatóságára vonatkozik, abból következően, hogy az e paragrafus által bevezetett, különös HÉA-kivetési szabályozást nem jelentették be a Bizottságnak a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében meghatározott határidőn belül, amelyet a kilencedik irányelv 1979. január 1-jéig meghosszabbított.

1. A második kérdés a) pontja

52. Először az a kérdés merül fel, hogy milyen következményei vannak annak, hogy az említett szabályozásról a Bizottságot késedelmesen, 1979. június 12-én értesítették.

53. A felperes szerint az, hogy az eltérő intézkedés késedelmes közlésének ugyanolyan következményekkel kell járnia, mint a közlés elmaradásnak. Szerinte tehát ez az eltérő szabályozás jogellenes és nem lehet alkalmazni az e hiányosságra hivatkozó jogalanyokkal szemben. E tekintetben nem bír jelentőséggel, hogy a Holland Királyság ezen eltérő szabályozásról alig hat hónappal a határidő lejártát követően ténylegesen értesítette a Bizottságot. Nem osztom ezt az álláspontot.

54. A hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése nem állapít meg kifejezetten szankciót az ott előírt határidő túllépésére. E körülmények között meg kell vizsgálni egyrészről a határidő alatt meghozandó határozat jellegét és célját, másrészről pedig az érdeksérelmet szenvedett címzett helyzetét [17].

55. Egyetértek a holland kormány és a Bizottság álláspontjával, amely szerint a szóban forgó határidő egyszerűen tájékoztató jellegű. Az ilyen értesítés célja nem a Bizottság egyetértésének megszerzése, hanem csak az, hogy lehetővé tegye a Bizottságnak ezen intézkedések értékelését. Mihelyt az értesítés ténylegesen megtörtént, és így a Bizottság abba a helyzetbe került, hogy értékelhette a szóban forgó eltérő intézkedéseket, és azokról kifejthette álláspontját (ezt kifogás nélkül meg is tette), ezen intézkedések alkalmazhatósága nem kérdő-

17 – Analógia útján lásd a 349/85. sz., Dánia kontra Bizottság ügyben 1988. január 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 169. o.) 19. pontját, amelyben a Bíróság kimondta, hogy „e határidő be nem tartásához fűzött bármely szankció hiányában, feltéve hogy nem sérülnek valamely tagállam érdekei, ezt tájékoztató határidőnek lehet tekinteni, figyelemmel a számlaelszámolást elrendelő határozat jellegére, amelynek alapvető célja annak biztosítása, hogy a tagállami hatóságok által lekötött kiadások a közösségi szabályoknak megfelelnek-e".

jelezhető meg. Más a helyzet, amíg a Bizottság nem adott ki véleményt ezen intézkedés tárgyában.

56. Természetesen az egyértelmű, hogy a 27. cikk (5) bekezdése szerint a Bizottságnak be nem jelentett eltérő intézkedés nem alkalmazható. Ahogyan arra a felperes észrevételeiben emlékeztet, a Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet [18] kimondja, hogy „amennyiben a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése megengedi az 1977. január 1-jén eltérő különös egyszerűsítési szabályozásokat alkalmazó tagállamoknak, hogy azokat fenntartsák, ez a lehetőség csak bizonyos feltételek között áll fenn, többek között az intézkedésekről 1978. január 1-je előtt értesíteni kell a Bizottságot" [19].

57. Ezen ítélkezési gyakorlat ugyanakkor nem érinti azt a konkrétabb kérdést, amely most bennünket foglalkoztat, hogy pontosan milyen következményekkel jár az, hogy a tényleges értesítésre határidőn túl került sor. E tekintetben az előírt határidő túllépése nem maradhat következmények nélkül a késedelmes kormány számára, ellenkező esetben ugyanis közömbös lenne a szóban forgó intézkedés alkalmazhatósága szempontjából, hogy az értesítésre 1979. január 1-je előtt, illetve hónapokkal vagy akár évekkel később került-e sor. A határidő-túllépés következménye az lesz tehát, hogy az eltérő intézkedést nem lehet alkalmazni, vagy nem lehet hivatkozni rá a kötelezettekkel szemben a határidő lejárta és a között az időpont között, amikor az értesítést követően a Bizottság kibocsátja álláspontját a szóban forgó intézkedésről, anélkül hogy azzal kapcsolatban kifogást emelne.

58. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy a második kérdés a) pontjára akként válaszoljon, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése tájékoztató jellegű határidőről rendelkezik, és azt nem lehet úgy értelmezni, hogy valamely jogalany a sajátos adókivetési mód alkalmazhatatlanságának megállapítását kérheti azon az alapon, hogy túllépték azt a határidőt, amelyen belül a tagállamoknak be kell jelenteni az ilyen külön adókivetési módot a Bizottságnak, feltéve hogy a Bizottságnak ténylegesen lehetősége volt a szóban forgó adókivetési mód értékelésére és arra vonatkozó álláspontjának megismertetésére.

2. A második kérdés b) pontja

59. Még ha az értesítés késedelmes volta nem is teszi alkalmazhatatlanná a dohánytermékekre vonatkozó sajátos HÉA-kivetési módot, amely a Holland Királyság bejelentésének tárgyát képezte, és noha a Bizottság nem is vetett fel kifogást ezzel kapcsolatban, azért mégis meg kell vizsgálni, hogy ezen eltérő szabályozás összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében felállított követelményekkel.

18 – A C-74/91. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1992., I-5437. o.) 21. pontja.

19 – Ezen érvelést követve, lásd az 5/84. sz., Direct Cosmetics-ügyben hozott ítélet (EBHT 1985., 617. o.) 22. pontját és a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 33. pontját, amelyek kimondják, hogy „abban az esetben, ha valamely kivételes szabály megállapítása nem a 27. cikknek megfelelően történt, amely cikk a tagállamokra értesítési kötelezettséget ró, a nemzeti adóhatóságok az adóalannyal szemben nem hivatkozhatnak a hatodik irányelv rendszerétől eltérő rendelkezésre".

60. A hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése ugyanis kimondja, hogy a HÉA-kivetés egyszerűsítése céljából elfogadott intézkedéseknek meg kell felelniük az ugyanezen cikk (1) bekezdésében meghatározott különös feltételeknek. Azaz „[a] végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják".

61. Vitathatatlan, hogy az adójegyek útján történő HÉA-kivetés összességében egyszerűsíti a dohánytermékekre vonatkozó HÉA-kivetést, mivel a kivetés egyetlen szakaszban történik. Ezenkívül a HÉA kiszámítása a végső fogyasztói ár alapján történik. Így – amint a Bizottság észrevételeiben kiemeli – a szóban forgó adókivetési mód magában foglalja, hogy a fizetendő HÉA-összeg a végső fogyasztás stádiumában lévő termék árához kötött, ahogyan azt a 27. cikk (1) bekezdése is megkívánja. Ezen eltérő HÉA-kivetési rendszer alapján, amely kötelezővé teszi az adójegyek használatát, és megtiltja a dohánytermékeknek az adójegyeken feltüntetett kiskereskedelmi ártól eltérő áron való értékesítését a fogyasztók felé, a megfizetett adó összege fő szabály szerint szigorúan arányos marad a dohánygyártmányok kiskereskedelmi árával, függetlenül a dohánytermékek gyártása és forgalmazása során végbement ügyletek számától. E rendszerből nem következik a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételekkel való összeegyeztethetetlenség.

62. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor jelzi, hogy abban az esetben például, ha a termékeket nem értékesítik, vagy elvesznek a közvetítő-, illetve kiskereskedelemben, vagy ha a kiskereskedelemben a dohánytermékeket (szabálytalanul) az adójegyeken feltüntetett kiskereskedelmi ártól eltérő áron értékesítik, a 27. cikk (1) bekezdésében foglalt különös feltételekkel való összeegyeztethetőség végső soron kétségeket vet fel. Kivételes helyzetekben ugyanis a gyártó köteles lehet több HÉÁ-t megfizetni, mint amit fizetnie kellene, ha a hatodik irányelv által bevezetett HÉA-kivetés általános közösségi rendszere lenne alkalmazandó. Következésképpen jogosan merül fel az a kérdés, hogy az ilyen eltérő rendszer milyen hatást gyakorol a végső fogyasztás stádiumában kivetett adó összegére, valamint ez nem haladja-e meg azt a mértéket, amelyet a kitűzött célok megvalósítása, azaz az adókivetés egyszerűsítése, továbbá az adókijátszás és adókikerülés, valamint a visszaélések elleni küzdelem igényel.

63. E tekintetben azt gondolom, hogy olyan nyilvánvalóan kivételes körülményekből, mint például, hogy a dohánytermékeket nem értékesítik, vagy abból a jogsértő magatartásból, hogy a dohánytermékeket az adójegyeken feltüntetett kiskereskedelmi ártól eltérő áron értékesítik a kiskereskedelemben, nem lehet azt az általános következtetést levonni, hogy a jövedékiadó-kivetéssel egyidejű, adójegyek útján történő, egy szakaszos HÉA-kivetési rendszer ellentmond a 27. cikk (1) bekezdésében foglalt követelménynek, amely szerint a szóban forgó egyszerűsítési intézkedés „a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatja". Arra is emlékeztetni kell, hogy nem akármi-

lyen eltérés teszi a 27. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételekkel összeférhetetlenné a különös szabályozást, hanem csak olyan, amely nem jelentéktelen. A holland különszabályozás által okozott lehetséges eltérések kivételes jellege, valamint amiatt, hogy ezek nem általánosan és rendszeresen fordulnak elő, nem bizonyítható, hogy összességében a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegében a jelentéktelennél nagyobb változást idéznének elő.

65. A szóban forgó, adójegyek útján történő, eltérő HÉA-kivetési rendszer célja az adókivetés egyszerűsítésének elősegítése, valamint az adókijátszások és adókikerülések megakadályozása. Összességében tekintve, e kitűzött célt olyan módon szolgálja, hogy az nem lépi túl az ehhez szükséges mértéket, és nem állít érzékelhető akadályt a hatodik irányelv céljainak megvalósulása elé.

66. Azt indítványozom tehát a Bíróságnak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésének b) pontjára úgy válaszoljon, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan, dohánytermékekre vonatkozó sajátos HÉA-kivetési mód, mint amelyet a HÉA törvény 28. §-a is előír, összeegyeztethető az ott felállított követelményekkel, és összességében nem haladja meg az adókivetés egyszerűsítéséhez, valamint az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges mértéket.

64. Jelezni kell ezenkívül, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése által érintett, az adókivetés egyszerűsítését célzó, vagy az adókijátszások és adókikerülések elleni küzdelmet szolgáló eltérő nemzeti intézkedések „fő szabály szerint az e cél eléréshez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a hatodik irányelv 11. cikkének a HÉA alapjára vonatkozó rendelkezéseitől" [20]. Csak olyan intézkedések megengedettek, amelyek „szükségesek és megfelelőek konkrét céljuk megvalósításához, és csak a lehető legkevésbé érintik-e a hatodik irányelv céljait és elveit [21].

3. A második kérdés c) pontja

67. Az előző kérdéshez képest, a Hoge Raad által feltett utolsó kérdés különösen arra irányul, hogy az első kérdésben leírt körülmények között eltűnt adójegyekért megfizetett HÉA-összegek visszatérítésére vagy beszámítására vonatkozó szabályozás össze-

20 – A 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1861. o.) 29. pontja, a C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2847. o.) 24. pontja, valamint a fent hivatkozott British American Tobacco és Newman Shipping ügyben hozott ítélet 44. pontja.

21 – 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, valamint a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4271. o.) 46. pontja.

egyeztethető-e a hatodik irányelvvel és különösen annak 27. cikke (1) és (5) bekezdésével.

68. Akárcsak a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére vonatkozó elemzésben, az, hogy a szóban forgó adójegyeknek önálló értékük van, és eltűnésük a csalárd felhasználás valós kockázatával jár, ezen utolsó kérdés megválaszolásakor is központi szerepet játszik. Amint az előző két kérdés elemzéséből következik, a közösségi jog nem tiltja a jelen ügyben, hogy a dohánytermékeket terhelő HÉA-összeget adójegyek útján szedjék be. Márpedig mivel az adójegyeknek a sajátos jellemzőik és a rajtuk szereplő adatok alapján – mint már említettük – önálló értékük van, érthető, hogy az eltűnésükkel kapcsolatos kockázatmegosztási rendszer az adójegyek azon igénylőjének felelősségén alapul, aki saját maga vagy – a számlájára és a nevében – egy másik személy útján veszi át az adójegyeket, mivel e személy van leginkább abban a helyzetben, hogy ellenőrizhesse a szóban forgó értékcikkeket.

69. Természetesen az adójegyek elvesztéséhez kapcsolódó ilyen kockázatmegosztási szabály a jelen ügy körülményei között igen komoly pénzügyi következményekkel jár az olyan gazdasági szereplő számára, mint amilyen a Landewijck is, aki önhibáján kívül vesztette el az adójegyeket. Ugyanakkor általános, elvont szabálynak kell tekinteni az ilyen kockázatmegosztási szabályt, amely a kockázatot az adójegyek átvevőjére hárítja, aki tényleges ellenőrzést gyakorol felettük. A kockázatot viselő fél számára fájdalmas pénzügyi következmények pedig logikus velejárói az üzleti életben bármely, a javak elvesztéséhez kapcsolódó kockázatmegosztási szabály alkalmazásának. Ez nem jelenti azt ugyanakkor, hogy az ilyen általános szabály ellentétes a hatodik irányelvvel és különösen annak 27. cikkének (1) és (5) bekezdésével.

70. Természetesen a szóban forgó szabályozás, amely az eltűnt, de nem megsemmisült adójegyek visszatérítését megtagadja, gyakorlati szempontból olyan helyzethez teremthet, hogy ugyanazokra a dohánytermékekre kétszer vetik ki a HÉÁ-t. Az ilyen szabályozás ugyanakkor indokolható az első kérdésre adott válaszban kifejtettekkel nagyban megegyező indokokkal. Ebben az esetben az adójegyek eltűnéséhez és esetleges utólagos csalárd felhasználásukhoz kapcsolódó kockázatmegosztási rendszer szintén indokolt annyiban, amennyiben „az adókijátszás és adókikerülés, valamint az esetleges visszaélések elleni küzdelem a hatodik irányelv által elismert és támogatott cél" [22].

71. Felmerül még egy utolsó kérdés is. A Bizottság és a felperes álláspontja szerint a

22 – A C-487/01 és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Goep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004, I-5340. o.) 76. pontja.

fent hivatkozott British American Tobacco és Newman Shipping ügyben hozott ítéletnek jelentősége van a jelen ügy elbírálásában, és indokolhatja a második kérdés c) pontjára adandó igenlő választ. Miután szerintük ebben az ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a dohánytermékek adóraktárból történő eltulajdonítása nem minősül termékértékesítésnek a hatodik irányelv értelmében, még inkább ez a helyzet az ugyanilyen árukra való adójegyek elvesztése vagy eltulajdonítása esetén.

72. Nem osztom ezt az álláspontot. A fent hivatkozott British American Tobacco és Newman Shipping ügyben hozott ítéletben a szóban forgó belga szabályozás azt eredményezte, hogy a dohánytermékek eltulajdonítása a hatodik irányelv szerinti adóköteles eseménynek minősült. A Bíróság ezzel kapcsolatban úgy határozott, hogy a tagállam a jövedéki termékek eltulajdonítását nem veheti fel a hatodik irányelvben előírt adóköteles események közé [23].

73. Márpedig a jelen ügy tényállása és a szóban forgó holland szabályozás igen eltér a fent hivatkozott British American Tobacco és Newman Shipping ügy körülményeitől. Ez utóbbi ügyben a vitatott eltérő rendelkezés nem volt igazolható azzal, hogy a dohánytermékek tulajdonosát célszerű azok őrzésére ösztönözni. Ez teljesen felesleges lett volna a tulajdonossal szemben, aki – hacsak nem vett részt csalárd módon az eltulajdonításban – természetesen igyekszik a dohánytermékeinek elvesztését elkerülni, ami teljes mértékben elegendő ösztönzés a szóban forgó termékek őrzésére. Ezzel szemben az adójegyek eltűnésének esetében, az adójegyek átvevőjének felelősségét kimondó szabály hiányában, mint amely a jelen ügyben a holland kormány által elfogadott szabály, semmi nem ösztönözné hatékonyan az adójegyek átvevőjét azok őrzésére, ha az adójegyek megsemmisülés nélküli esetleges eltűnése könnyedén a megvásárlásukra fordított összeg visszatérítésére vagy beszámítására jogosítaná fel. E különbségre tekintettel elutasítandó azon érvelés, amely szerint a fent hivatkozott British American Tobacco és Newman Shipping ügyből *a fortiori* következik, hogy a Landewijcknek a jelen ügyben szükségképpen jogosult a fizetendő HÉA címén lerótt összegek visszatérítésére vagy beszámítására.

74. Következésképpen számomra úgy tűnik, hogy a Bíróságnak a második kérdés c) pontjára akként kell válaszolnia, hogy olyan körülmények között, mint amelyek a jelen ügyben is felmerültek, összeegyeztethető a hatodik irányelvvel, és különösen annak 27. cikke (1) és (5) bekezdésével az, ha nem kötelező visszatéríteni az adójegyekért a HÉA címén megfizetett összegeket.

23 – Lásd a szóban forgó ítélet 42. és 48. pontját.

III – Végkövetkeztetések

75. A fent kifejtett megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad által feltett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

„1) A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv rendelkezései nem képezik akadályát annak, hogy a tagállamok olyan jogi szabályozást alkalmazzanak, amelynek értelmében e tagállamok az adójegyek elvesztéséért való pénzügyi felelősséget a jegyek igénylőire és átvevőire hárítják, és ennek megfelelően a tagállamok nem kötelesek visszatéríteni, illetve beszámítani az adójegyek igénylésekor megfizetett jövedéki adó összegét olyan körülmények között, amelyek a jelen ügyben is felmerültek. E jogi szabályozás az arányosság elvének is megfelel.

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) bekezdése tájékoztató jellegű határidőről rendelkezik, és azt úgy kell értelmezni, hogy valamely jogalany nem kérheti a sajátos adókivetési mód alkalmazhatatlanságának megállapítását azon az alapon, hogy túllépték azt a határidőt, amelyen belül a tagállamoknak be kell jelenteni az ilyen külön adókivetési módot a Bizottságnak, feltéve hogy a Bizottságnak ténylegesen lehetősége volt a szóban forgó adókivetési mód értékelésére és arra vonatkozó álláspontjának megismertetésére.

3) A 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan, dohánytermékekre vonatkozó sajátos HÉA-kivetési mód, mint amelyet a HÉA törvény 28. §-a is előír, összeegyeztethető az ott felállított követelményekkel, és összességében nem haladja meg az adókivetés egyszerűsítéséhez, valamint az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges és arányos mértéket.

4) Olyan körülmények között, mint amelyek a jelen ügyben is felmerültek, összeegyeztethető a hatodik irányelvvel és különösen annak 27. cikke (1) és (5) bekezdésével az, ha nem kötelező visszatéríteni az adójegyekért a HÉA címén megfizetett összegeket."