CHRISTINE STIX-HACKL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. december 1. [1]

I – Bevezetés

1. Jelen előzetes döntéshozatali eljárásban a görög Symvoulio tis Epikrateias a Bíróságtól a 77/388/EGK hatodik tanácsi HÉA-irányelv [2] (a továbbiakban hatodik irányelv) 15. cikkének értelmezését kéri a kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén fennálló adómentességek kapcsán a tengerjáróhajók ellátását szolgáló üzemanyag szállítási költségei tekintetében. Ezenkívül ez a bíróság, arra az esetre, ha az adómentesség nem alkalmazható, azt is tudni kívánja, hogy az adóhatóságok magatartása a bizalomvédelem elve szerint mennyiben alapozhatja meg az adóalany jogos bizalmát, amellyel ellentétes lenne az adó utólagos megállapítása.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

2. A hatodik irányelv 15. cikke többek között a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű [helyesen: mentességek helyes és egyszerű] alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

1 – Eredeti nyelv: német.

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 (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

4. a termékek értékesítése azon vízi járművek ellátása érdekében:

a) amelyeket a nyílt tengeren fizetett utasok szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak [helyesen: amelyeket nyílt tengeri hajózásra használnak, és amelyekkel utasokat ellenérték fejében szállítanak, vagy kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatnak];

b) a tengeren segély- vagy mentőhajóként, vagy part menti halászatra használnak; ez utóbbi esetben a hajó saját ellátmánya kivételt képez;

[...]

5. a 4. pont a) és b) alpontjában említett tengerjáró hajók szállításai [helyesen: értékesítése], átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása] és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy ezekben használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – vagy az üzemelésükhöz szükséges termékek szállítása [helyesen: értékesítése], bérbeadása, javítása és karbantartása;

[...]

8. az 5. pontban meghatározott tengerjáró hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatások;

[...]"

B – *A nemzeti jog*

3. A görög jogrendszerbe a hatodik irányelvet átültető 1642/1986. sz. törvény – az ügy szempontjából jelentőséggel bíró időszakban hatályos változata szerinti – 22. §-a többek között a következőképpen rendelkezett:

„Adómentes:

a) az általános szabályozás szerint HÉA-köteles adóalany által végzett kereskedelmi hajózásra vagy halászatra szánt, illetőleg minden egyéb jellegű hasznosításra, szétszerelésre vagy a fegyveres erők és általában a közhatalmi szervek használatára szánt vízi jármű értékesítése és behozatala; a tengeri mentésre és segítségnyújtásra szolgáló úszó szállítóeszköz, valamint a tengeri mentésre és segítségnyújtásra szolgáló vízi jármű-

vekbe vagy úszó szállítóeszközökbe való beépítésre vagy azokban történő felhasználásra szánt tárgyak vagy anyagok értékesítése és behozatala. Kivételt képeznek a kedvtelési vagy sporttevékenységre szánt, magánhasználatú vízi járművek;

képez a kedvtelési vagy sporttevékenységre szánt, magánhasználatú vízi jármű vagy repülőgép bérlete. [...]"

[...]

III – A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

c) az a) és b) pont alapján adómentes vízi jármű, úszó szállítójármű és repülőgép ellátására szánt üzemanyagok, kenőanyagok, élelmiszerkészletek és más javak értékesítése és behozatala. A belföldi kereskedelmi hajózásra vagy belföldön más hasznosításra szánt vízi jármű vagy úszó szállítóeszköz, valamint a görög területi vizeken halászati tevékenységet folytató halászhajó esetében az adómentesség az üzemanyagokra és a kenőanyagokra korlátozódik;

4. Az Elmeka társaság egy tartályhajót üzemeltet, amellyel Görögországon belül kőolajtermék-szállítást végez több, a hajót bérlő folyékonyüzemanyag-forgalmazó megbízásából.

d) az adóköteles ügyletek vagy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására jogosító adómentes ügyletek megvalósítása céljából történő vízijármű- és repülőgépbérlet. Kivételt

5. A vállalkozás 1994., 1995. és 1996. évre vonatkozó könyveinek és bizonylatainak ellenőrzése során az illetékes adóhatóságok megállapították, hogy e társaság hajóbérlő-szállítói között megtalálható az Oceanic International Bunkering SA panamai társaság, amelynek tevékenysége kőolajtermékek és kenőanyagok kereskedelme. A hatóságok megállapították továbbá azt is, hogy az Elmeka nem számította fel az említett társaságnak a belföldön hajók ellátására szánt

kőolajtermékek szállítására kiállított minden egyes fuvarlevél alapján bevételezett bérleti díjra a HÉA-t, és ezt azzal indokolta, hogy HÉA-mentes ügyletekről van szó.

6. A felperes a tengeri ügyekben illetékes pireuszi adóhatósághoz intézett 1994. június 21-i levelével felvilágosítást kért arról, hogy a tartályhajójával a külföldi utakat lebonyolító és a pireuszi kikötői finomítókból származó üzemanyagot szállító hajók ellátása keretében köteles-e a törvény értelmében a HÉA-t felszámítani az Oceanic International Bunkering társaság számára kibocsátott fuvarlevélen, vagy pedig az 1642/1986. sz. törvény alapján mentes a HÉA alól, és ebben az esetben milyen eljárás szerint. Kérelmére válaszként a fent nevezett hatóság 1994. június 24-i levelében azt közölte vele, hogy a szóban forgó fuvarlevél mentes a HÉA alól.

7. Azzal az indokkal, hogy a kőolajtermék-szállítási szolgáltatásnyújtásra vonatkozó hozzáadottértékadó-mentesség 1993. január 1-jei megszüntetését követően a felperes által nyújtott szolgáltatások hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség alá estek, mivel az említett szolgáltatásnyújtásra belföldön került sor, az illetékes adóhatóság a szóban forgó adóévekre – tudniillik az 1994. január 1-jétől december 31-ig terjedőre (C-183/04. sz. ügy), az 1995. január 1-jétől december 31-ig terjedőre (C-182/04. sz. ügy) és az 1996. január 1-jétől december 31-ig terjedőre (C-181/04. sz. ügy) – vonatkozó 1997. június 5-i határozataival kötelezte a felperest a fizetendő adó főösszegében mutatkozó adóhiány, valamint a pontatlan bevallásért minden érintett év tekintetében az említett adóhiány miatti adóbírság és mulasztási bírság megfizetésére.

8. Az Elmeka a vitatott határozatokkal szemben a Dioikitiko Protodikeio Pireoshoz (elsőfokú közigazgatási bíróság) keresetet nyújtott be, amit a bíróság elutasított. Az Elmeka fellebbezést nyújtott be a Dioikitiko Efeteio Pireos-hoz (fellebbviteli közigazgatási bíróság), amely az elsőfokú ítéletet részben hatályon kívül helyezte. A bíróság az adott esetben helyt adott annak az érvnek, hogy amennyiben a hatóság az adóalanyt arra a tartós és az általános tapasztalat szerint jogos meggyőződésre juttatta, hogy nincs hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettsége, és ez azzal a következménnyel jár, hogy az adóalanynak nem kell a fogyasztáskor HÉA-t felszámítani, akkor – abban az esetben, ha a HÉA-fizetési kötelezettség utólagos megállapítása az adóalany vállalkozásának pénzügyi egyensúlyát veszélyezteti – az adóalanynak nincs hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettsége. A felperes azonban pénzügyi egyensúlyának veszélyeztetésére nem hivatkozott. A Dioikitiko Efeteio Pireos kimondta továbbá, hogy a HÉA-mentesség kizárólag azokra az üzemanyag-értékesítésekre vonatkozik, amit közvetlenül az értékesítő végez, nem vonatkozik azokra a értékesítésekre, amelyeket a értékesítő megbízásából fuvarozók – mint felperes – végeznek. Következésképpen a Dioikitiko Efeteio úgy döntött, hogy a fizetendő adó főösszegének felperes terhére történő megállapítása jogszerű, azonban az adóhiány miatti adóbírság és mulasztási bírság megállapítása jogszabálysértő, mivel felperes kizárólag az adóhatóságok iránymutatása szerint járt el.

9. Ez ellen az ítélet ellen a felperes fellebbezést terjesztett elő a Symvoulio tis Epikrateias-hoz (államtanács). Ezen eljárás keretében a Symvoulio tis Epikrateias 2004. március 3-i végzésével, amely a Bíróság Hivatalához 2004. április 19-én érkezett, előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette az Európai Közösségek Bírósága elé:

„1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló (77/388/EGK) hatodik irányelv 15. cikke (4) bekezdése a) pontjának rendelkezéseit, amelyekre ezen irányelv 15. cikkének 5. pontja visszautal, akként kell-e értelmezni, hogy azok mind a nyílt tengeri hajózásra használt és utasokat ellenérték fejében szállító, mind pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt hajók bérletére vonatkoznak, vagy pedig úgy, hogy azok csupán a nyílt tengeren hajózó hajók bérletére vonatkoznak, és így e második esetben az 1642/1986. sz. törvény 22. §-a (1) bekezdése d) pontja rendelkezéseinek alkalmazási köre a hajóbérlettel érintett hajókategória tekintetében tágabb lenne, mint az irányelv rendelkezéseié?

2) A hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában szereplő adómentességhez a szolgáltatás igénybevevőjének magának a hajótulajdonosnak kell-e lennie, vagy pedig ez az adómentesség érvényes-e akkor is, ha a szolgáltatást valamely harmadik jogalany veszi igénybe azzal, hogy a szolgáltatást az ugyanezen cikk 5. pontjában meghatározott hajók (amelyek e cikk 4. pontjának a) és b) alpontjában is említésre kerülnek) közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtják?

3) A közösségi jognak a hozzáadottértékadóra vonatkozó szabályai és elvei lehetővé teszik-e – és milyen módon – olyan adónak az adóalanytól való követelését, amelyet az nem számított fel a kérdéses időszakban a vele szerződőnek, és amelyet így az adóalany nem fizetett be az adóhatóságnak azért, mert az adóhatóság magatartása arra a meggyőződésre juttatta, hogy nem köteles ezt az adót felszámítani?"

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

10. Annak megállapítása érdekében, hogy az üzemanyag kérdéses szállítási költségére alkalmazható-e a hatodik irányelv 15. cikkének 5. vagy 8. pontjában foglalt adómentesség, első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontjában szereplő, „nyílt tengeri hajózásra" való hasz-

nálatra vonatkozó feltétel, amelyre a két korábban említett pont visszautal, csupán az utasok ellenérték fejében történő szállítására használt hajókra vonatkozik-e, vagy pedig az ebben a rendelkezésben is hivatkozott kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt hajókra is vonatkozik.

A – *A felek lényeges érvei*

11. A *Bizottság* álláspontja az, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontja a) alpontjának rendelkezései csak azokra a hajókra vonatkoznak, amelyeket nyílt tengeri hajózásra használnak, és amelyekkel utasokat ellenérték fejében szállítanak, vagy kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatnak. Így a feltételeket minden érintett hajóra együttesen kell alkalmazni.

12. A *görög kormány* osztja ezt az álláspontot.

13. Az olasz kormány ellenben úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontja a) alpontjának rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy a bennük foglalt adómentesség egyrészt a nyílt tengeri hajózásra használt, és utasokat ellenérték fejében szállító, másrészt pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatására használt hajókra vonatkozik.

B – *Álláspont*

14. Ahogyan ezt a Bizottság is bemutatta, a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontja különböző nyelvi változatainak többsége kétségtelenül arra utal, hogy ezen rendelkezés alapján csak azok a hajók esnek az adómentesség alá, amelyeket egyrészről nyílt tengeri hajózásra, másrészről utasokat ellenérték fejében történő szállításra, vagy pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak. Egyes nyelvi változatok azonban többek között úgy is értelmezhetőek, hogy csupán az utasforgalomban részt vevő hajóknál követelmény az adómentesség fennállásához, hogy azokat nyílt tengeren használják, így a különböző nyelvi változatok összehasonlítása, illetve szó szerinti értelmezése nem vezet egyértelmű eredményre.

15. A vizsgált rendelkezés általános rendszere és célja [3] ugyanakkor amellett szól, hogy a nyílt tengeren történő használat követelménye minden, ebben a rendelkezésben hivatkozott hajótípusra vonatkozik.

3 – Lásd a C-434/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 24-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1129. o.) 22. pontját és a 372/88. sz., Cricket St. Thomas ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1345. o.) 19. pontját.

16. Először is utalni kell arra, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának b) alpontja különösen a part menti halászatra használt hajókra vonatkozik. Ahogyan azt a görög kormány helytállóan kifejtette, ez a rendelkezés felesleges lenne, ha a „nyílt tengeren" történő használat követelménye kizárólag az utasszállító hajókra vonatkozna, mert ezzel a halászatra használt valamennyi hajó is HÉA-mentesség alá esne a 15. cikk 4. pontjának a) alpontja alapján.

17. Másodszor ezt az értelmezést igazolja a vitatott adómentesség rendeltetése és célja is. A 15. cikk címéből („Adómentességek kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén") kitűnik, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének rendelkezései általában a nemzetközi forgalomban használt tengerjáró hajók és légi járművek részére történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA alóli mentesítésére irányulnak [4].

18. Amennyiben a „nyílt tengeren" történő használat követelményét csak az utasszállító hajókra alkalmaznánk, úgy emellett ezen követelmény alkalmazása nélkül számos olyan hajó esne a mentesség alá, amely soha nem lépi át az államhatárt, így például egyrészről olyan hajók, amelyeket ugyan a tengeren használnak, de csak part menti hajózásra vagy halászatra az érintett tagállam gazdasági zónájában, másrészről olyan hajók, amelyeket kizárólag a nemzeti forgalomban üzleti célra vagy halászatra használnak a belvizeken vagy folyókon.

19. Az olyan értelmezés, amely szerint nemcsak a nyílt tengeren használt hajókra vonatkozik a 15. cikk 4. pontjának a) alpontja, véleményem szerint egyébként az állandó ítélkezési gyakorlattal sem lenne összeegyeztethető, amely szerint a HÉA-mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azon általános elv alóli kivételeket képeznek, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden termékértékesítés és szolgáltatás a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozik [5].

20. Mindezek alapján azt javasolom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a bíróság azt a választ adja, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontja, amelyre ugyanezen irányelv 15. cikkének 5. pontja visszautal, kizárólag az utasok ellenérték fejében történő szállítá-

4 – A Bizottság ezt egy későbbi, a nemzetközi forgalomban részt vevő légi és vízi járművek, valamint vonatok fedélzeti szükségleteinek ellátására vonatkozó HÉA pontosabb közösségi jogi szabályozására irányuló javaslatában megerősítette: lásd a nemzetközi forgalomban részt vevő légi és vízi járművek, valamint vonatok fedélzeti szükségleteinek ellátására vonatkozó hozzáadottérték-adó közösségi jogi szabályozásával kapcsolatos 1980. január 23-i bizottsági javaslatot (HL C 31., 10. o.). A javaslat indokolása rögzíti, hogy a hatodik irányelv „15. cikke előírásokat tartalmaz, amelyek szerint meghatározott feltételek teljesülése esetén a nemzetközi forgalomban részt vevő tengerjáró hajók és légi járművek ellátására szállított termékek mentesülnek az adó alól" [nem hivatalos fordítás].

5 – A C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13859. o.) 34. pontja, a C-141/00. sz., Ambulanter Pflegedienst Kügler ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 28. pontja, a C-2/95. sz., Sparekassernes Datacenter ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3017. o.) 20. pontja és a 348/87. sz., Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1737. o.) 13. pontja.

sára, vagy a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására a nyílt tengeren használt hajókra alkalmazható.

21. Végezetül meg kell jegyezni, hogy a nemzeti bíróság feladata e válasz fényében azt megvizsgálni, hogy a bérbeadás kapcsán a görög jogban a hajók kategóriájára vonatkozóan található szabályozás megfelel-e a hatodik irányelv követelményeinek.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

22. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában szabályozott adómentesség feltétele-e, hogy a szolgáltatást közvetlenül a hajótulajdonosnak nyújtsák, vagy a szolgáltatás nyújtható harmadik személynek is, amennyiben a szolgáltatás végül a hajó közvetlen szükségletének kielégítésére szolgál.

A – *A felek lényeges érvei*

23. A *Bizottság* – a *görög* és az *olasz kormánnyal* egyezően – azon az álláspontonvan, hogy a szolgáltatást közvetlenül a hajótulajdonos részére kell teljesíteni ahhoz, hogy a szolgáltatás a 15. cikk 8. pontja alapján mentesüljön a HÉA alól.

B – *Álláspont*

24. Először fel kell idézni a jelen ügyben releváns ügyletet, nevezetesen a hajók ellátását szolgáló üzemanyag szállítását az Elmeka által az Oceanic International Bunkering folyékonyüzemanyag-forgalmazó megbízásából, amely az üzemanyagot az érintett hajók tulajdonosainak eladja. Következésképpen az Elmeka nem közvetlenül ez utóbbiak részére nyújtja a szolgáltatását, hanem a folyékonyüzemanyag-forgalmazó részére, amely az üzemanyagot HÉA-mentes értékesítés keretében a 15. cikk 4. pontjának a) alpontja szerint a hajótulajdonosok részére értékesíti, feltéve, hogy az adómentesség feltételei teljesülnek.

25. Ahogyan azt a felek ebben az eljárásban kifejtették, a Bíróság a Velker-ügyben hozott ítéletben kimondta, hogy a 15. cikk 4. pontjában foglalt, a hajók ellátását szolgáló termékek értékesítésére vonatkozó adómentességet úgy kell értelmezni, hogy azt csak az olyan hajóüzemeltető részére történő termékértékesítésre lehet alkalmazni, aki e termékeket a hajó ellátására használja, így tehát az adómentesség nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában történő termékértékesítésre. [6]

6 – A C-185/89. sz. Velker-ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-2561. o.) 22. és 30. pontja.

26. Abban az ügyben az ítélet indokolásában a Bíróság először utalt a különösen a „belföldi" adókötelezettség szabálya alóli kivételt képező adómentességek kapcsán alkalmazandó megszorító értelmezésre. [7] Megállapította továbbá, hogy a 15. cikk 4. pontjában felsorolt értékesítések azért mentesek a HÉA alól, mert azok a kiviteli értékesítéssel esnek egy tekintet alá, amelyekre a 15. cikk 1. pontja szerinti adómentesség csak az eladó vagy megbízottja által végleges értékesítés céljából kiléptetett termékekre vonatkozik [8].

27. Végül utalni kell a Bíróság ugyanezen ítéletében foglalt következő indokolásra: „Az adómentességnek a hajóüzemeltető részére történő végső termékértékesítést megelőző szakaszokra való kiterjesztése azt követelné meg a tagállamoktól, hogy ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat hozzanak létre annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak az adómentesen értékesített áruk végső célállomásáról. E mechanizmusok semmiképpen sem vezetnének a közigazgatás egyszerűsítéséhez, hanem a tagállamok és az érintett gazdasági szereplők számára olyan kötöttségeket jelentenének, amelyek összeegyeztethetetlenek lennének a »mentességek [nek]« a hatodik irányelv 15. cikke első mondatában előírt »helyes és egyszerű alkalmazásá[val]«" [9].

28. Megítélésem szerint az említett ítélet indokolása a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontja szerinti szolgáltatások adómentességére is alkalmazható. Az sem világos, hogy jelen ügyben a HÉA-mentességek alkalmazása kapcsán miért kellene különbséget tenni a nyílt tengeri hajózásra használt hajók részére történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás között.

29. Ezért a Velker-ügyben hozott ítélet tükrében az az álláspontom, hogy a 15. cikk 4. pontjában szabályozott, a nyílt tengeri hajózásra használt hajók ellátására szolgáló termékek értékesítésével analóg módon a nyílt tengeri hajózásra használt hajók közvetlen szükségletének kielégítésére szolgáló szolgáltatásokra is az vonatkozik, hogy a 15. cikk 8. pontja szerinti adómentesség fennállásához az szükséges, hogy a szolgáltatást a hajótulajdonos részére nyújtsák.

30. Mindezek után azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést a Bíróság akként válaszolja meg, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontja szerinti adómentesség feltétele, hogy a szolgáltatást közvetlenül a hajótulajdonos részére nyújtsák.

VI – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

31. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés lényegében arra irányul,

7 – Lásd az ítélet 19. és 20. pontját.
8 – Lásd az ítélet 21. és 22. pontját.
9 – Lásd az ítélet 24. pontját.

hogy az alapeljárás körülményeire tekintettel a közösségi jog HÉA-ra vonatkozó szabályaival és elveivel, különösen a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvével mennyiben lenne ellentétes az adó utólagos megállapítása.

A – *A felek lényeges érvei*

32. A *Bizottság* ezzel kapcsolatban kifejti, hogy a Bíróság a kedvező igazgatási aktusok visszavonása kapcsán kialakított állandó ítélkezési gyakorlata, továbbá a HÉA területén a bizalomvédelem és a jogbiztonság kapcsán kialakult ítélkezési gyakorlat a bizalomvédelem elvének az adóalany védelmében történő alkalmazása mellett szólnak. A tárgyaláson a Bizottság azonban hozzátette, hogy a görög kormány által először az előzetes döntéshozatalra irányuló kérelemre tett írásbeli észrevételekben ismertetett körülmény, hogy az adómentességről szóló tájékoztatást az Elmeka részére nem a hatáskörrel rendelkező adóhatóság adta, esetleg más értékeléshez vezethet.

33. A *görög kormány* abból indul ki, hogy a bizalomvédelem elvének alkalmazhatóságáról egyrészről a védelemre méltó bizalom fennállása, másrészről a jogszerűség alapelve közötti mérlegeléssel kell dönteni. A HÉA közösségi jogi szabályozásával nem ellentétes jelen esetben a HÉA visszamenőleges behajtása, mert az adóalany által hivatkozott bizalom többek között arra vezethető vissza, hogy a felperes kérelmére olyan adóhatóság adta a szóban forgó tájékoztatást, amely a törvény értelmében nem rendelkezett hatáskörrel ennek a kérdésnek a megválaszolására.

34. Az *olasz kormány* előadja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, különösen a Gemeente Leusden ügyben hozott ítéletének [10] a figyelembevételével egyrészről a jogbiztonság és bizalomvédelem alapelve közötti mérlegelés, másrészről a közösségi jogi HÉA-szabályozás követése szükségességének ahhoz kell vezetnie, hogy a tagállam magát a HÉA-t követelheti, de nem követelhet bírságot és kamatokat.

B – *Álláspont*

35. Bevezetésképpen emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi szabályozások átültetése alapvetően a nemzeti jog formális és materiális rendelkezései révén történik, azonban a közösségi jog által felállított általános jog-

10 – A C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.).

elvek által kialakított korlátok megtartásával [11].

36. Ez vonatkozik a HÉA nemzeti hatóságok által történő megállapítására és beszedésére is. A hatodik HÉA-irányelv utólagos adómegállapítást, mint ami jelen ügy tárgyát is képezi, nem szabályoz. A kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy megengedett-e, illetve mennyiben megengedett az ilyen utólagos adómegállapítás, különösen arra a körülményre tekintettel, hogy az adóhatóság által adott tájékoztatás az adóalanyban jogos meggyőződést keltett a tekintetben, hogy az általa végzett értékesítés adómentes.

37. Ehhez először meg kell állapítani, hogy a Bíróság bizalomvédelem elvével kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlata a közösségi jogrend része, és ezért azt mind a közösség intézményeinek, mind a tagállamoknak, illetve minden a közösségi jog alkalmazását végző belső tagállami hatóságnak tiszteletben kell tartania a közösségi szabályozások alkalmazása során [12].

38. Ebből a Bíróság egyrészről azt vezette le, hogy megengedettnek kell tekinteni, hogy a nemzeti jog előírja a jogos bizalom és a jogbiztonság védelmét olyan területen, mint például a jogszerűtlenül kifizetett közösségi támogatások visszatérítése. A nemzeti szabályozások ugyanakkor nem eredményezhetik azt, hogy a közösségi szabályozás alkalmazása gyakorlatilag lehetetlenné váljon, vagy aránytalanul megnehezüljön, és a nemzeti jogot megkülönböztetés nélkül ugyanúgy kell alkalmazni, mint azokban az eljárásokban, amelyekben tisztán nemzeti jogvitákat döntenek el. Ezenkívül a Közösség érdekét teljes mértékben figyelembe kell venni [13].

39. Másrészről a Bíróság a nemzeti intézkedéseket, különösen a HÉA területén kibocsátott nemzeti szabályozásokat több ítéletében közvetlenül a bizalomvédelem és a jogbiztonság alapelvéhez mérte [14].

40. Így például megállapította, hogy az adóalanyi minőség annak elismerését követően a megtévesztés és a visszaélés eseteit kivéve visszaható hatállyal nem vonható meg a bizalomvédelem és a jogbiztonság alapelvének megsértése nélkül, mert különben az

11 – A C-80/99., C-81/99. és C-82/99. sz., Flemmer és társai egyesített ügyekben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7211. o.) 55. pontja és a 205/82–215/82. sz., Deutsche Milchkontor GmbH és társai egyesített ügyekben 1983. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1983., 2633. o.) 17. pontja.

12 – Többek között ilyen értelemben a 316/86. sz. Krücken-ügyben 1988. április 26-án hozott ítélet (EBHT 1988., 2213. o.) 22. pontja, a C-31/91–C-44/91. sz., Lageder és társai egyesített ügyekben 1993. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 1993., I-1761. o.) 33. pontja, a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1988., I-8153. o.) 26. pontja és a C-396/98. sz. Schlossstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) 44. pontja.

13 – Lásd többek között a C-24/95. sz. Alcan-ügyben 1997. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1591. o.) 24. és 25. pontját, valamint a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott 205/82–215/82. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 30–32. pontját.

14 – Lásd többek között a C-376/02. sz., Stichting „Goed Wonen" ügyben 2005. április 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-3445. o.) 34. pontját, a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott C-487/01. és C-7/02. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 69. pontját, a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-396/98. sz. ügyben hozott ítélet 44. pontját és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-381/97. sz. ügyben hozott ítélet 26. pontját.

adóalanytól visszamenőleges hatállyal megvonnák a jogot, hogy az általa végzett beruházási kiadások kapcsán előzetesen felszámított adót levonhassa [15].

41. Ezekben az ügyekben azonban arról volt szó, hogy a nemzeti jogi előírások, illetve azok módosítása védendő bizalmi helyzetet alapoznak-e meg [16]. Jelen ügyben azonban az a kérdés merült fel, hogy az adóhatóság téves tájékoztatása megalapozhat-e, illetve menynyiben alapozhat meg ilyen bizalmi helyzetet.

42. Megítélésem szerint alapvetően semmi nem szól az ellen, hogy valamely hatósági magatartás is megalapozhasson a közösségi jog által védett bizalmat, mert a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint – ahogy azt már kifejtettem [17] – a bizalomvédelem elvét minden, a közösségi jog alkalmazására hivatott hatóságnak figyelembe kell vennie. Ahogyan azt már én is megállapítottam [18], a Bíróság a bizalomvédelem közösségi jogi alapelvének alkalmazhatósága alapján a jogszerűtlenül kifizetett támogatások kapcsán megalkotott bizalomvédelemre vonatkozó nemzeti szabályozásokat elviekben megengedhetőnek minősítette. A bizalom megalapozására alkalmas körülményeket a támogatási ügyekben jellegzetesen szintén hatósági magatartás képezi.

43. Másfelől a Bíróság több ítéletében – amelyek szintén a nemzeti hatóságok, illetve szervek által a közösségi jog alkalmazása során elkövetett tévedésekkel vagy hibákkal voltak kapcsolatosak – megállapította, hogy „valamely tagállam közösségi jogot sértő gyakorlata annál a gazdasági szereplőnél, akinek az így kialakult helyzet kedvez, nem alapozhat meg védelemre méltó bizalmat." [19]

44. Én mindazonáltal úgy gondolom, hogy ebből az ítélkezési gyakorlatból sem vezethető le az, hogy a jelen ügyben vizsgálthoz hasonló esetben nem állhat fenn védelemre méltó bizalom.

45. Ennek az ítélkezési gyakorlatnak ugyanis inkább az a gondolat szolgált alapul, hogy az olyan tagállami gyakorlat, amely „világos közösségi jogi rendelkezést" sért [20], a bizalomvédelem alapelvén keresztül nem vezethet a szóban forgó közösségi szabályozás

15 – A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 34-38. pontja.

16 – Lásd a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-396/98. sz. ügyben hozott ítélet 45. pontját.

17 – Lásd fent a 37. pontot.

18 – Lásd fent a 38. pontot.

19 – Lásd a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-31/91–C-44/91. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontját, a 188/82. sz. Thyssen-ügyben 1983. november 16-án hozott ítéletet (EBHT 1983., 3721. o.) és az 5/82. sz. Maizena-ügyben 1982. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1982., 4601. o.) 22. pontját.

20 – Lásd kifejezetten a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-31/91–C-44/91. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontját és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott 316/86. sz. ügyben hozott ítélet 24. pontját.

alkalmazásának mellőzéséhez. Figyelembe kell itt venni az olyan területeken felmerülő általános érdekviszonyokat is, mint a támogatások vagy export-visszatérítések, illetve a Közösség saját forrásai, amelyeken a tagállamoknak olykor nem fűződik természetes saját érdeke a vonatkozó közösségi előírások helyes alkalmazásához. E háttér ismeretében a bizalomvédelem elvének szigorú alkalmazásával meg kell akadályozni, hogy a tagállamok saját közösségi jogot sértő magatartásukkal a közösségi jognak a gazdasági szereplőkkel szembeni teljes alkalmazását végeredményben meghiúsítsák.

46. A HÉA beszedése körüli szituáció számomra egy kicsit más megítélést igénylőnek tűnik, mivel ez elsődlegesen a tagállamok érdekét szolgálja. Itt sokkal kisebb a veszélye annak, hogy a tagállam a gazdasági szereplő javára a Közösség terhére, saját közösségi jogot sértő gyakorlatával megakadályozza a közösségi jog teljes alkalmazását. Ebben az összefüggésben sokkal inkább a gazdasági szereplőnek a tagállam közösségi jog alkalmazása során hozott igazgatási intézkedésével szembeni jogvédelmének a kérdése kerül előtérbe, és nem látható, hogy a gazdasági szereplő miért ne hivatkozhatna a bizalomvédelem közösségi jogi alapelvére a tagállami hatóságokkal szemben.

47. Ennek megfelelően az az álláspontom, hogy a hatodik irányelv a bizalomvédelem alapelvének fényében értelmezve mindenképpen alapvetően ellentétes a visszamenőleges adómegállapítással, ha a nemzeti adóhatóság helytelen válasza megalapozta az adóalany jogos bizalmát.

48. A Bíróság bizalomvédelem alapelvével kapcsolatos ítélkezési gyakorlata alapján ennek ugyanakkor feltétele, hogy az adóalany az adómentesség tekintetében jóhiszemű volt [21].

49. Jelen ügyben megítélésem szerint ezzel kapcsolatban két körülménynek van különleges jelentősége, nevezetesen egyrészről, hogy az adóval kapcsolatos tájékoztatás helytelensége felismerhető volt-e, és másrészről, hogy az igazgatási intézkedés alkalmas volt-e arra, hogy az adóalanyban az értékesítés adómentessége kapcsán a jóhiszeműséget megalapozza.

50. Az adóval kapcsolatos tájékoztatás helytelenségének felismerhetősége kérdésével kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a Bíróság ugyan a támogatásokra vonatkozó jog területén a bizalomvédelem tekintetében magas követelményt állít fel a gazdasági szereplővel szemben, az csak akkor bízhat jogosan a támogatás szabályszerűségében, ha

21 – Lásd többek között a C-298/96. sz., Ölmühle Hamburg ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4767. o.) 29. pontját és a C-336/00. sz. Huber-ügyben 2002. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7699. o.) 59. pontját.

azt az EK 88. cikkben előírt eljárás betartásával nyújtották. A Bíróság itt a „gondos piaci szereplőből" indul ki, akinek „rendszerint meg kell tudnia bizonyosodni arról, hogy az eljárást betartották-e" [22]. Mindenesetre ott a Bíróság a támogatásokkal kapcsolatos eljárás olyan aspektusára utalt, ami még viszonylag ellenőrizhető, míg jelen ügyben az adómentesség jogszerűségéről, tehát anyagi jogi aspektusról van szó, amelynek helyességéről az érintett vállalkozás aligha tud „meggyőződni" [23].

51. Ezzel kapcsolatban meg kell továbbá jegyezni, hogy a vitatott adómentesség, ahogy az az első két előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott válaszból kiolvasható, alapvetően többféleképpen értelmezhető, és a hatodik irányelv megfelelő rendelkezései megítélésem szerint nem olyan „világosak", hogy az adóalany jelen ügyben az adóhatóság által adott tájékoztatás tartalmi valósságában jóhiszeműen ne bízhatott volna.

52. Ami pedig konkrétan az igazgatási intézkedés arra való alkalmasságát illeti, hogy az az adóalanyban jóhiszeműen megalapozza az értékesítés adómentességébe vetett bizalmat, a nemzeti bíróság feladata azt megvizsgálni, hogy a konkrét körülmények között fennállt-e az adóalany jóhiszeműsége jelen ügyben [24].

53. A görög kormány által a tárgyaláson említett körülmény, amely szerint a tájékoztatást az adóigazgatási eljárás keretében hatáskörrel nem rendelkező szerv adta, csak annyiban szólhat az adóalany jóhiszeműsége ellen, ha a hatáskör hiányának az átlagos gondossággal eljáró gazdasági szereplő számára felismerhetőnek kellett lennie, amit a nemzeti bíróságnak kell megítélnie. A hatóságok tévedése a hatáskörök belső elosztása kapcsán ugyanis megítélésem szerint nem értékelhető minden további nélkül a gazdasági szereplő terhére.

54. Egyebekben pedig a tévedés gyors helyesbítése, illetve a tájékoztatást adó szerv hatáskörhiányának az adóhatóság részéről történő tisztázása az adóalany jóhiszeműsége ellen szólna.

55. Mindezek alapján ezért azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést akként válaszolja meg a Bíróság, hogy a bizalomvédelem alapelvének fényében értelmezve a hatodik irányelvvel ellentétes a visszamenőleges adómeg-

22 – Lásd többek között a C-183/02. P. és C-187/02. P. sz. Daewoo Electronics és Territorio Histórico de Álava kontra Bizottság egyesített ügyekben 2004. november 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-10609. o.) 44. pontját, a C-5/89. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1990. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-3437. o.). 14. pontját és a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott C-24/95. sz. ügyben hozott ítélet 25. pontját.

23 – A Bíróság, úgy tűnik, nem alkalmaz egységesen szigorú gondossági követelményeket, hanem a vállalkozás konkrét formájára vonatkoztat, például az „átlagos gondosságú gazdára": lásd például a fenti 21. lábjegyzetben hivatkozott C-336/00. sz. ügyben hozott ítélet 58. pontjának utolsó franciabekezdését; lásd még Alber főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó 2002. március 14-i indítványának 119. pontját, amely szerint „a versenyjog területén a mezőgazdasági gazdálkodóval szemben nem támaszthatók ugyanazok a követelmények az önálló tájékozódási kötelezettség körében, mint a nagy gazdasági vállalkozással szemben".

24 – Lásd például a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-381/97. sz. ügyben hozott ítélet 26. pontját.

állapítás, ha a nemzeti adóhatóság helytelen válasza megalapozta az adóalany jogos bizalmát az olyan értékesítés adómentességét illetően, mint amely az alapeljárás tárgyát is képezi. A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapeljárás konkrét körülményei alapján megállapítsa, fennáll-e ilyen jogos bizalom, ami feltételezi, hogy az adóalany jóhiszeműen járt el. Az adóalany jóhiszeműségét e körben a szóban forgó helytelen tájékoztatást adó adóhatóság hatáskörének hiánya csak annyiban kérdőjelezheti meg, amennyiben a hatáskör hiányának a nemzeti bíróság megítélése szerint az átlagos gondossággal eljáró gazdasági szereplő számára felismerhetőnek kellett lennie. Az adóalany jóhiszeműsége továbbá olyan körülmények alapján zárható ki, mint például a tévedés gyors helyesbítése, illetve a tájékoztatást adó szerv hatáskörhiányának az adóhatóság részéről történő tisztázása.

VII – A költségekről

56. A görög és az olasz kormány, valamint a Bizottság költségei nem téríthetők meg. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről.

VIII – Végkövetkeztetések

57. Mindezek alapján azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a Bíróság a következő választ adja:

„1) A 77/388/EGK hatodik tanácsi HÉA-irányelv 15. cikkének 4. pontjának a) alpontja, amelyre ugyanezen irányelv 15. cikkének 5. pontja visszautal, kizárólag az utasok ellenérték fejében történő szállítására, vagy pedig a

kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására a nyílt tengeren használt hajókra alkalmazható.

2) A hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontja szerinti adómentesség feltétele, hogy a szolgáltatást közvetlenül a hajótulajdonos részére nyújtsák.

3) A bizalomvédelem alapelvének fényében értelmezve a hatodik HÉA-irányelvvel ellentétes a visszamenőleges adómegállapítás, ha a nemzeti adóhatóság helytelen válasza megalapozta az adóalany jogos bizalmát az olyan értékesítés adómentességét illetően, mint amely az alapeljárás tárgyát is képezi. A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapeljárás konkrét körülményei alapján megállapítsa, fennáll-e ilyen jogos bizalom, ami feltételezi, hogy az adóalany jóhiszeműen járt el. Az adóalany jóhiszeműségét e körben a szóban forgó helytelen tájékoztatást adó adóhatóság hatáskörének hiánya csak annyiban kérdőjelezheti meg, amennyiben a hatáskör hiányának a nemzeti bíróság megítélése szerint az átlagos gondossággal eljáró gazdasági szereplő számára felismerhetőnek kellett lennie. Az adóalany jóhiszeműsége továbbá olyan körülmények alapján zárható ki, mint például a tévedés gyors helyesbítése, illetve a tájékoztatást adó szerv hatáskörhiányának az adóhatóság részéről történő tisztázása."