A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. december 3.*

A C-433/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2008. október 1-jén érkezett, 2008. augusztus 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Yaesu Europe BV**

és

a **Bundeszentralamt für Steuern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., G. Arestis (előadó) és J. Malenovský bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: Y. Bot,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. szeptember 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Yaesu Europe BV képviseletében B. Burgmaier ügyvéd,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) A mellékletének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Yaesu Europe BV (a továbbiakban: Yaesu Europe) hollandiai székhellyel rendelkező társaság, és a Bundeszentralamt für Steuern (német szövetségi adóhatóság, a továbbiakban: Bundeszentralamt) között az e társaság által Németországban megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése iránti kérelemnek az e hatóság általi elutasítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A nyolcadik irányelvnek a harmadik, negyedik és ötödik preambulumbekezdése a következőképpen rendelkezik:

„mivel ki kell küszöbölni a tagállamokban jelenleg érvényes intézkedések közötti eltéréseket, amelyek egyes esetekben a kereskedelem eltérüléséhez és a verseny torzulásához vezetnek;

mivel a közösségi szabályok bevezetése e téren haladást jelent a személyek, az áruk és a szolgáltatások mozgásának tényleges liberalizálása felé, elősegítve ezzel a gazdasági integráció folyamatának befejezését;

mivel az ilyen szabályoknak nem szabad ahhoz vezetniük, hogy az adóalanyok eltérő bánásmódban részesüljenek attól függően, hogy melyik tagállam területén honosak”.

4 A nyolcadik irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében:

„A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a 2. cikkben említett bármely adóalany, aki olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyeket az ország területén végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni:

a) benyújt a 9. cikk (1) bekezdésében említett illetékes hatóságnak egy, az A. mellékletben található minta alapján elkészített kérelmet, és hozzácsatolja a számlák eredeti példányát vagy a behozatali okmányokat. A tagállamok olyan magyarázó közlést bocsátanak a kérelmezők rendelkezésére, amely minden esetben tartalmazza a C. mellékletben meghatározott minimum információt”.

5 A nyolcadik irányelv 6. cikke szerint:

„A tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítés iránti kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.”

6 A nyolcadik irányelv A mellékletében szereplő HÉA-visszatérítés iránti kérelem-minta az utolsó sorban a kérelem benyújtásának helyén és időpontján kívül az „aláírást” említi, minden egyéb útmutatás nélkül.

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 2005. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, a továbbiakban: UStG, BGBl 2005., I. 386. o.) 18. §-a (9) bekezdésének az alapeljárás idején hatályos változata a következőképpen rendelkezett:

„[…] A visszatérítés iránti kérelmet annak a naptári évnek a lejártát követő 6 hónapon belül kell előterjeszteni, amelyben a visszatérítési jogosultság keletkezett. A vállalkozó maga számolja ki a visszatérítés összegét, továbbá az eredeti számlák és behozatali bizonylatok benyújtásával köteles igazolni az előzetesen felszámított adó összegét. A visszatérítés iránti kérelmet a vállalkozónak saját kezűleg alá kell írnia. […]”

8 Az adózás rendjéről szóló német törvény (Abgabenordnung, a továbbiakban: AO) „Cselekvőképesség” címet viselő 79. §-ának (1) bekezdése a 3. pontjában többek között úgy rendelkezik, hogy a jogi személyek, személy- vagy vagyonegyesülések törvényes vagy arra meghatalmazott képviselőjük útján rendelkeznek cselekvőképességgel az eljárási cselekmények megtételére.

9 Az AO 150. §-ának (3) bekezdése, amely az adóbevallás tartalmi és formai követelményeit szabályozza, így szól:

„Amennyiben az adótörvények úgy rendelkeznek, hogy az adóalany az adóbevallás sajátkezű aláírására köteles, a meghatalmazott által történő aláírás csak abban az esetben megengedett, ha az adóalany fizikai vagy szellemi állapotának vagy tartós távollétének következtében az aláírás megtételében akadályozott. A saját kezű aláírás utólag megkövetelhető, ha az akadály elhárult.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A Yaesu Europe 2006. június 30-án a 2005. januártól decemberig terjedő időszakra Németországban előzetesen felszámított HÉA visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be. E kérelmet az említett tagállamban e célra előírt hivatalos formanyomtatványon terjesztette elő, amelyen, a 9. mezőben „saját kezű aláírás és cégbélyegző" szerepel.

11 Az említett kérelemhez csatolt kísérőlevélben a Yaesu Europe képviseletét ellátó, az említett formanyomtatványon kézbesítési megbízottként is megjelölt, Németországban honos ügyvédek utaltak arra, hogy e kérelmet megbízójuk meghatalmazása alapján írták alá. E tekintetben a levélhez mellékleteként csatolták az alapeljárás felperesének jogi képviselője által kiállított „meghatalmazást az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló eljárásban", amely felhatalmazta az említett ügyvédeket ez utóbbi jogi képviseletére a HÉA visszatérítésére irányuló minden eljárásban.

12 A Bundeszentralamt 2006. szeptember 1-jei határozatával elutasította a Yaesu Europe által benyújtott visszatérítés iránti kérelmet, azzal az indokolással, hogy azt az adóalany az UStG 18. §-ának (9) bekezdésébe ütközően nem saját kezűleg írta alá.

13 Eredménytelen kifogást követően a Yaesu Europe keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez. Ez utóbbi a Bundeszentralamt álláspontjára helyezkedett. Úgy ítélte meg, hogy az UStG 18. §-a (9) bekezdése nem ütközik a nyolcadik irányelv 3. és 6. cikkébe, valamint hogy az ezen irányelv A mellékletében szereplő mintában megkövetelt „aláírás" úgy értelmezendő, hogy az szükségszerűen az adóalany saját kezű aláírását jelenti; a német jogalkotó mindazonáltal az EK 249. cikk harmadik bekezdése alapján e tekintetben önállóságot élvez a végrehajtás során.

14 A Yaesu Europe „felülvizsgálati” kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amelyben lényegében arra hivatkozik, hogy a Finanzgericht tévesen értelmezte a nyolcadik irányelv A mellékletében található mintában szereplő „aláírás” fogalmát, és e tekintetben több tagállam példájára utal, amelyek kifejezetten megengedik a visszatérítés iránti kérelem meghatalmazott általi aláírását. Úgy véli továbbá, hogy az említett fogalmat egységesen kell értelmezni az Európai Közösségen belül.

15 A Bundesfinanzhof, miután kizárta az AO 79. cikke (1) bekezdése 3. pontjának, és 150. cikke (3) bekezdésének a jelen ügyben való alkalmazását, úgy vélte, kétséges az UStG 18. §-ának (9) bekezdése közösségi joggal való összeegyeztethetősége, ezért felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal végett az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom-e a […] nyolcadik irányelv A. melléklete szerinti mintában szereplő „aláírás”, amely az irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében a [HÉA] visszatérítésére szolgál?

2) Ha az első kérdésre igenlő válasz adandó:

Úgy kell-e értelmezni az „aláírás” fogalmát, hogy a visszatérítési kérelmet az adóalanynak szükségképpen személyesen vagy jogi személy esetében törvényes képviselője útján kell aláírnia, vagy elegendő egy meghatalmazott (például az adóalany adóügyekben történő eljárásra feljogosított képviselője vagy munkavállalója) aláírása?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

16 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a HÉA-visszatérítés iránti kérelem „aláírásának" a nyolcadik irányelv A. melléklete szerinti mintában szereplő fogalma egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom-e, valamint, adott esetben, hogy e fogalom úgy értendő-e, hogy az ilyen visszaigénylési kérelmet szükségképpen magának az adóalanynak kell-e aláírnia, vagy elegendő egy meghatalmazott aláírása is.

17 E tekintetben előzetesen megjegyzendő, hogy a nyolcadik irányelv nem tartalmaz semmilyen meghatározást az „aláírás" fogalmára vonatkozólag, és semmilyen konkrét utalást nem tesz a tagállamok jogára e rendelkezés jelentésének vagy hatályának meghatározásához.

18 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó közösségi jogi rendelkezést az egész Közösségben önállóan és egységesen kell értelmezni, figyelembe véve a rendelkezés összefüggéseit és a kérdéses szabályozás célját (lásd többek között a 327/82. sz. Ekro-ügyben 1984. január 18-án hozott ítélet [EBHT 1984., 107. o.] 11. pontja, a C-287/98. sz. Linster-ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6917. o.] 43. pontja és a C-5/08. sz. Infopaq International ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-6569. o.] 27. pontja).

19 E követelmények különösen érvényesek a nyolcadik irányelv esetében, tekintettel mind annak címére, mind harmadik és ötödik preambulumbekezdésének szövegére.

20 Az említett irányelv harmadik és ötödik preambulumbekezdéséből ugyanis kitűnik, hogy annak célja az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésére vonatkozó szabályok harmonizálása a tagállamokban jelenleg érvényes intézkedések közötti eltérések kiküszöbölése érdekében, biztosítva, hogy az ilyen szabályok ne vezessenek ahhoz, hogy az adóalanyok eltérő bánásmódban részesülnek attól függően, hogy melyik tagállam területén honosak.

21 Így a nyolcadik irányelv célja a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 388/77/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének (3) bekezdéséből eredő HÉA-visszatérítési jog összehangolása (lásd különösen a C-136/99. sz. Monte dei Paschi Dei Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 20. pontját, és a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 26. pontját).

22 Az említett irányelv az A mellékletében kifejezetten e célból határozza meg előzetesen a HÉA-visszatérítés iránti kérelem mintáját, pontosan az ilyen kérelemhez kapcsolódó eljárási szabályok harmonizálása érdekében, abban az esetben, amikor az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett adóról van szó. Márpedig az említett harmonizációs cél csak akkor érhető el, ha azok a fogalmak, amelyekre e minta vonatkozik, minden tagállamban ugyanazt a jelentést takarják.

23 Ebből következően a nyolcadik irányelv A melléklete szerinti mintában szereplő „aláírás” fogalma olyan közösségi jogi fogalom, amelynek jelentése és hatálya a tagállamok mindegyikében azonos kell, hogy legyen. A Bíróság feladata ezért, hogy e fogalmat önállóan és egységesen értelmezze a közösségi jogrendszeren belül.

24 E tekintetben emlékeztetni kell a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint valamely közösségi jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem

szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd többek között a 292/82. sz. Merck-ügyben 1983. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3781. o.] 12. pontját, a C-34/05. sz. Schouten-ügyben 2007. március 1-jén hozott ítélet [EBHT 2007., I-1687. o.] 25. pontját és a C-466/07. sz. Klarenberg-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-803. o.] 37. pontját).

25 Mindenekelőtt le kell szögezni, hogy magának a nyolcadik irányelv A mellékletének szövege semmilyen magyarázatot nem tartalmaz az ott említett „aláírás" fogalmával kapcsolatban. E melléklet ugyanis egyszerűen az „aláírás" megkövetelésére szorítkozik, és nem pontosítja, hogy annak bizonyos jellemzőkkel kell-e rendelkeznie, mint például, hogy az adóalany saját kezű aláírásának kell-e lennie, ellentétben az említett mellékletben szereplő más adatokkal, például a név, és a tevékenység fajtája, amelyekhez kifejezetten hozzá van téve a „kérelmező" kifejezés.

26 Továbbá, a nyolcadik irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében az adóalanynak a HÉA-visszatérítés iránti kérelmet az A mellékletben található minta alapján kell benyújtania. Ugyanezen irányelv 6. cikke szerint pedig a tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítés iránti kérelem megalapozottságának megítéléséhez szükséges információt. Következésképpen, az említett mintában szereplő „aláírás" fogalma tekintetében ellentétes e 6. cikkel az e mintában szereplőkön kívül egyéb kötelezettségek előírása, például az adóalany saját kezű aláírásának megkövetelése.

27 Végezetül, ezt a szövegösszefüggés szerinti értelmezést támasztja alá a nyolcadik irányelv harmonizációs célkitűzése is, amint az a jelen ítélet 19–22. pontjából következik. Ugyanis a HÉA-visszatérítés iránti kérelem mintájának az A mellékletben történő kifejezett előzetes meghatározásával ezen irányelv által kitűzött cél csak akkor érhető el, ha az e mintában szereplő fogalmak jelentése és hatálya a tagállamok mindegyikében azonos, és nem haladja meg az ez utóbbi által pontosan meghatározott

kötelezettségeket. Annak megengedése a tagállamok számára, hogy az ilyen mintában szereplőkön kívül egyéb kötelezettségeket is rójanak az adóalanyokra, például ezen adóalany saját kezű aláírását követeljék meg, az említett célkitűzéssel összeegyeztethetetlen formalitás bevezetését eredményezné.

28 Megállapítandó továbbá, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelvvel (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) ellentétben a nyolcadik irányelv ugyan kifejezetten nem rendelkezik a meghatalmazott kijelölésének lehetőségéről, ez utóbbi irányelv azt azonban nem is zárja ki, ezért az ugyanezen irányelv A melléklete szerinti mintának megfelelő HÉA-visszatérítés iránti kérelmet meghatalmazott is aláírhatja.

29 A fenti megfontolásokra tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv A melléklete szerinti HÉA-visszatérítés iránti kérelemmintában szereplő „aláírás” fogalma egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom abban az értelemben, hogy az ilyen visszatérítés iránti kérelmet nem kell szükségképpen magának az adóalanynak aláírnia, hanem e tekintetben elegendő lehet valamely meghatalmazott aláírása is.

A költségekről

30 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv A melléklete szerinti hozzáadottérték-adó visszatérítés iránti kérelemmintában szereplő „aláírás" fogalma egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom abban az értelemben, hogy az ilyen visszatérítés iránti kérelmet nem kell szükségképpen magának az adóalanynak aláírnia, hanem e tekintetben elegendő lehet valamely meghatalmazott aláírása is.

Aláírások