A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. február 21. *

A C-271/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2006. június 22-én érkezett, 2006. március 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG**

és

a **Finanzamt Malchin**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis (előadó), Juhász E., J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG képviseletében V. Booten és J. Sprado Rechtsanwälte,

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

– a lengyel kormány képviseletében E. Ośniecka-Tamecka, meghatalmazotti minőségben,

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

a főtanácsnok indítványának a 2007. október 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, 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., a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 2. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (a továbbiakban: Netto Supermarkt) és a Finanzamt Malchin (adóhatóság, a továbbiakban: Finanzamt) között azzal kapcsolatban felmerült jogvita keretében nyújtották be, hogy utóbbi az 1995 és 1998 közötti évekre megtagadta előbbitől a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentességet.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv „Adómentesség a Közösségből történő kivitel és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás esetén” című 15. cikke kimondja:

„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 alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

2. az olyan termékek értékesítése, amelyeket a nem belföldön letelepedett vevő vagy annak megbízottja a Közösségen kívülre küld vagy szállít; kivéve a szabadidős célú vízijárművek és a magántulajdonú légijárművek, valamint az egyéb, magán célra szolgáló járművek felszerelésére, üzemeltetésére és ellátására szolgáló termékeket, amelyeket a vevő maga szállított ki;

Az utasok személyi poggyászában szállítható termékek értékesítése esetében a mentesség csak a következő feltételek teljesülése mellett érvényes:

– az utas nem a Közösségen belül telepedett le,

– a termékeket a Közösség területén kívüli rendeltetési helyre szállítják azon hónapot követő harmadik hónap vége előtt, amelyben az értékesítés történt,

– az értékesítés teljes értéke, beleértve a hozzáadottérték-adót is, meghaladja a 69/169/EGK […] irányelv 7. cikkének (2) bekezdésével összhangban megállapított 175 [eurónak] megfelelő nemzeti pénznemben kifejezett összeget; a tagállamok mentességben részesíthetik az ezen összegnél kevesebb teljes értékkel rendelkező értékesítéseket.

A második albekezdés alkalmazásában:

– nem a Közösségen belül letelepedett utas: olyan utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösség területén található. E rendelkezés alkalmazásában az »állandó lakóhely vagy a szokásos tartózkodási hely« az a hely, amely az útlevélben, a személyi gazolványban, vagy más személyazonossági okmányban szerepel, amelyet érvényesként ismer el azon tagállam, amelynek területén az értékesítés történik,

– a kivitel igazolásaként benyújtandó számla vagy azt helyettesítő bizonylat, amelyet azon a helyen, ahol a termékek elhagyták a Közösség területét, a vámhivatal bejegyzéssel látott el.

Minden tagállam eljuttatja a Bizottsághoz azon bélyegzők mintapéldányait, amelyeket a harmadik albekezdés második francia bekezdésében említett igazolás céljára felhasznál. A Bizottság továbbítja ezen információt a többi tagállam adóhatóságaihoz.

[…]”

A nemzeti szabályozás

4 A Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozóan a forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993. I., 565. o., a továbbiakban: UStG) 6a. §-ának (4) bekezdése a bizalomvédelemre vonatkozó rendelkezést tartalmaz, amely a következőképpen hangzik:

„Ha a vállalkozó az adott értékesítést adómentesként kezelte annak ellenére, hogy az (1) bekezdés feltételei nem teljesülnek, az értékesítést adómentesnek kell tekinteni, ha az adómentesség igénybevétele a vevő által szolgáltatott valótlan adatokon alapul, és a vállalkozó ezen adatok valótlanságát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel. Ebben az esetben a vevő köteles az elmaradt adót megfizetni."

5 A Közösségen kívülre irányuló kiviteli értékesítések vonatkozásában a német adószabályozás nem tartalmaz a bizalomvédelemre vonatkozó ilyen rendelkezést.

6 Ezenkívül az adózás rendjéről szóló 1977. évi törvény (Abgabenordnung 1977) 227. §-a kimondja:

„Az adóhatóságok az adójogviszonyból származó követeléseket egészben vagy részben elengedhetik, amennyiben azok végrehajtása az egyedi esetben fennálló helyzet alapján méltánytalan lenne; ugyanezekkel a feltételekkel a már kifizetett összegek visszatéríthetők vagy beszámíthatók."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A Mecklenburg-Vorpommern tartományban „diszkontáruházakat" üzemeltető Netto Supermarkt 1992-től 1998-ig több ezer német márkát térített vissza ügyfeleinek, amelyet ezek HÉA címén megfizettek. A vállalkozás úgy döntött, hogy csak akkor nyújt ilyen visszatérítéseket harmadik országok állampolgárainak, ha ez utóbbiak igazolást nyújtanak be arról, hogy a nem kereskedelmi célú utazás során vásárolt árukat a Közösségen kívülre kivitték; ilyen igazolást jelent egyrészről az, hogy a vámpecsét félig a pénztárjegyen, félig pedig a vámnyomtatványon helyezkedik el, másrészről pedig az, hogy a külföldi állampolgár bemutatja útlevelét.

8 1998-ban a Netto Supermarkt annak megvizsgálására kérte a Hauptzollamt Neubrandenburgot (Neubrandenburgi Fővámhivatal), hogy a 73. sz. vámpecsét és az ahhoz tartozó vámnyomtatványok nem hamisítottak-e. Az említett fővámhivatal azt követően, hogy először nemleges választ adott, arról tájékoztatta a Netto Supermarktot, hogy az új vizsgálat eredménye szerint ez utóbbi által hozzá benyújtott dokumentumok hamisak. Ezt követően az adóügyi nyomozó hatóság megállapította, hogy 1993 és 1998 között lengyel állampolgárok hamis vámnyomtatványokkal nagyszámú árukiviteli-igazolást készítettek, illetve hogy ezen állítólagos igazolásokat hamis vámpecséttel látták el. Ezen állampolgárok ily módon kérték a Netto Supermarkttól a HÉA visszatérítését, amelyet az teljesített is.

9 1999-ben a Finanzamt felszólította a Netto Supermarktot az 1993 és 1998 közötti évekre vonatkozó, az ezen időszakban ténylegesen elért forgalomnak megfelelő további HÉA megfizetésére.

10 2000. február 14-i határozatával a Finanzamt elutasította a Netto Supermarktnak az említett évekre utólagosan követelt HÉA alóli mentesség iránti kérelmét. A Netto Supermarkt kifogást nyújtott be ezen elutasító határozat ellen.

11 2000. május 3-i határozatával a Finanzamt az említett kifogásnak csak részben adott helyt. A HÉA alól mentességet nyújtott az 1993-as és 1994-es évre, mivel az adóhatározatokat ezen évekre vonatkozóan már nem módosíthatták, az 1993 és 1997 közötti évekre pedig elengedte a kamatokat. A Finanzamt a Netto Supermarkt által benyújtott kifogást ezen túlmenően elutasította arra hivatkozva, hogy utóbbinak fennáll az említett adótartozása, mivel nem tudott a HÉA alóli mentességet indokoló szabályszerű kiviteli igazolásokat benyújtani. A Finanzamt szerint a Netto Supermarktnak már korábban meg kellett volna vizsgálnia a kiviteli igazolások valódiságát, és megfelelő gondosság mellett elkerülhette volna a több éven át tartó adókijátszást. Továbbá úgy ítélte meg, hogy az a tény, hogy a Netto Supermarkt hozzájárult a tényállás tisztázásához, nem befolyásolja az e társaság által fizetendő HÉA összegét.

12 Ezt követően a Netto Supermarkt az 1995 és 1998 közötti évekre utólagosan követelt HÉA alóli mentesség érdekében keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez ezen 2000. május 3-i, részbeni elutasító határozat ellen. A Finanzgericht e keresetet elutasította.

13 A Netto Supermarkt ekkor felülvizsgálati kérelmet („Revision”) nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amelyben előadja, hogy a Finanzgerichtnek a lengyel vevők részére történt termékértékesítéseket adómentesnek kellett volna tekintenie analógia útján az UStG 6a. §-ának (4) bekezdésében foglalt, bizalomvédelemre vonatkozó nemzeti szabályra támaszkodva, amely Közösségen belüli összefüggésben alkalmazandó. E keresetben a Netto Supermarkt az adózás rendjéről szóló 1977. évi törvény 227. cikkében foglalt méltányossági elvre is hivatkozik.

14 A bizalomvédelem elvét illetően a Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy mindenképpen kétes az a kérdés, vajon a közösségi jog értelmében a Közösségen kívülre irányuló kiviteli értékesítés mentesíthető-e az adó alól abban az esetben, ha – mint a jelen ügyben is – az értékesítő a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel, hogy a vevő által benyújtott kiviteli igazolás hamis, és az ilyen értékesítés adómentességének feltételei objektíven nem teljesülnek, mert a kivitel igazolására benyújtott dokumentumok hamisak.

15 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a tagállam által méltányossági okokból biztosított adómentesség a harmadik országba irányuló kivitel adómentességére vonatkozó közösségi jogi jogszabályokkal abban az esetben, ha az adómentesség feltételei ugyan nem állnak fenn, de az adóalany a feltételek hiányát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

16 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 2. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezéssel ellentétes a valamely tagállam által nyújtott, a Közösségen kívüli kivitelre szánt termékértékesítés utáni HÉA alóli mentesség akkor, ha e mentesség feltételei nem teljesülnek, de az adóalany ezt a vevő által benyújtott hamis kiviteli igazolás miatt a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.

17 Ahogyan a hatodik irányelv 15. cikke első mondatának első részéből kitűnik, a tagállamok feladata meghatározni a Közösségen kívüli kivitelre szánt termékértékesítés adómentességének alkalmazási feltételeit. E rendelkezés kimondja továbbá, hogy az említett államok e feltételeket különösen annak érdekében fogadják el, hogy „megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket".

18 Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság, valamint a bizalomvédelem elve (lásd ebben az értelemben a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 45–48. pontját; a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 29. pontját, valamint a C-181/04–C-183/04. sz. Elmeka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8167. o.] 31. pontját).

19 Különösen az arányosság elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy ezen elvnek megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit (lásd a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját, valamint a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 52. pontját).

20 Ekképpen, noha a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (lásd különösen a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját, valamint a Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 30. pontját).

21 E tekintetben ki kell emelni, hogy a HÉA területén az értékesítők az állam nevében és az államkincstár érdekében adóbeszedőként járnak el (lásd a C-10/92. sz. Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-5105. o.] 25. pontját). Ezen értékesítők kötelesek megfizetni a HÉÁ-t, noha azt mint fogyasztási adót végül a végső fogyasztó viseli (lásd C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 22. és 28. pontját).

22 Ez az oka annak, hogy az adókijátszás megelőzésének a hatodik irányelv 15. cikkében említett célja néha igazolja az értékesítőre háruló szigorúbb követelményeket. Mindazonáltal a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 58. pontját).

23 Nem ez valósul meg akkor, ha az adózási rendszer a HÉA megfizetésére irányuló felelősséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesítőre, hogy utóbbi részt vett-e vagy sem a vevő által elkövetett adókijátszásban (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 58. pontját). Ugyanis ahogyan a főtanácsnok indítványának 45. pontjában kiemelte, nyilvánvalóan aránytalan lenne az adóalanynak betudni a harmadik személy olyan csalárd cselekményei által okozott adóbevétel-kiesést, amelyekre az adóalanynak semmilyen befolyása nincs.

24 Ugyanakkor, ahogyan a Bíróság már kimondta, nem ellentétes a közösségi joggal, ha azt követelik az értékesítőtől, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 65. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Így az értékesítő HÉA-fizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából fontosak azon körülmények, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott, és ki van zárva az adókijátszásban való részvétele (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. pontját).

26 Ugyanígy ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha valamely tagállam, amely többek között az illetékes hatóságokhoz benyújtandó dokumentumok jegyzékének meghatározása révén feltételekhez kötötte a Közösségen kívüli kivitelre szánt termékértékesítés adómentességének alkalmazását, és amely a mentességhez való jog bizonyítékaként eredetileg elfogadta az értékesítő által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezhetné ezen értékesítőt, hogy fizesse meg az e termékértékesítés utáni HÉÁ-t, amennyiben kiderül, hogy a vevő által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az értékesítőnek nem volt, és nem is lehetett tudomása, a mentesség feltételei valóban nem teljesültek (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 50. pontját).

27 Ebből következik annak szükségessége, hogy az értékesítő a HÉA alóli mentességhez való joga elvesztésének veszélye nélkül bízhasson ügyletének jogszerűségében akkor, ha – ahogyan az alapügyben is – a vevő által benyújtott hamis kiviteli igazolás miatt még a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerheti fel, hogy a mentesség feltételei valójában nem teljesültek.

28 Továbbá hozzá kell tenni, hogy – a német kormány által előadottakkal ellentétben – a fenti megfontolások megkérdőjelezése érdekében olyan helyzetben, mint az alapügybeli, nem lehet a Bíróság által a vámjog területén kialakított ítélkezési gyakorlatra hivatkozni, amely szerint, ha az értékesítő nem tudja bizonyítani a behozatali vagy kiviteli vámok elengedési feltételeinek teljesülését, jóhiszeműsége ellenére viselnie kell ennek következményeit. Ahogyan ugyanis a főtanácsnok indítványának 53. pontjában kiemelte, a hatodik irányelv által bevezetett közös HÉA-rendszer és a közösségi

vámbeszedési rendszer közötti szerkezeti, tárgybeli és célkitűzésbeli különbségek miatt az említett ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható olyan sajátos helyzetben, mint amelyben a HÉA-rendszer hatálya alá tartozó adóalany is van.

29 A fenti megfontolások összességére tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 2. pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezéssel nem ellentétes a valamely tagállam által nyújtott, a Közösségen kívüli kivitelre szánt termékértékesítés utáni HÉA alóli mentesség akkor, ha e mentesség feltételei nem teljesülnek, de az adóalany ezt a vevő által benyújtott hamis kiviteli igazolás miatt a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.

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:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös

hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 15. cikkének 2. pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezéssel nem ellentétes a valamely tagállam által nyújtott, az Európai Közösségen kívüli kivitelre szánt termékértékesítés utáni hozzáadottérték-adó alóli mentesség akkor, ha e mentesség feltételei nem teljesülnek, de az adóalany ezt a vevő által benyújtott hamis kiviteli igazolás miatt a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel.

Aláírások