

M. POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. május 25.<sup>1</sup>

1. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpeni Fellebbviteli Bíróság) (Belgium) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv<sup>2</sup> (a továbbiakban: a hatodik irányelv) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

**I — A tényállás és a Bíróság elé terjesztett kérdések**

2. A Newman Shipping & Agency Company NV (a továbbiakban: Newman) adóraktárat üzemeltet Antwerpenben, ahol olyan dohánygyártmányokat raktároztak, amelyeket a British American Tobacco International Ltd. (a továbbiakban: BATI), e termékek tulajdonosa állított elő és csomagolt Belgiumban. A termékekre nem ragasztottak adójegyet.

3. A raktárból 1995. december 4-én és 1996. január 29-én, valamint 1998. június 14-ről június 15-re virradó éjjel cigarettákat loptak el. A belga Vám- és Jövedékiadóhivatal adókötelezettséget megállapító határozatot bocsátott ki, amelyben — azzal az indokkal, hogy a dohánygyártmányok utáni HÉA ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó, és mivel a raktárból hiányzónak nyilvánított dohánygyártmányok után kivetett jövedéki adó kiegyenlítésre került, a HÉA is követelhető — kötelezte a Newmant, hogy a belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése és az 1992. december 29-i, 13. sz. királyi rendelet 1. cikke által bevezetett rendszernek megfelelően fizesse meg a hiányzó cigaretták utáni jövedéki adót és HÉA-t.

4. Az 1969. évi belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A Belgiumba importált, ott a 25.b cikknek megfelelően megszerzett vagy ott előállított dohánygyártmányok tekintetében az adót minden olyan esetben ki kell vetni, amikor

1 — Eredeti nyelv: portugál.

2 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

a dohány jövedéki rendszerére vonatkozó jogi vagy közigazgatási rendelkezések értelmében jövedéki adót kell fizetni.

[...]

A Király meghatározza a dohánygyártmányokra vonatkozó adó kivetésének részlet-szabályait és az ezen adó fizetésére köteles személyek körét”.

5. A dohánygyártmányok hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló, 1992. december 29-i királyi rendelet (*Moniteur belge*, 1992. december 31., 28086. o.; a továbbiakban: királyi rendelet) 1. cikke értelmében: „[a] dohánygyártmányok [...] utáni hozzáadottérték-adó ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó”.

6. Sikertelen fellebbezést követően a Newman a HĚA-ra vonatkozó összes jogának fenntartásával megfizette a követelt összegeket. A BATI teljes egészében megtérítette ezen összegeket a Newman számára.

7. A Newman és a BATI keresetet indítottak a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpeni Elsőfokú Bíróság) előtt a megfizetett összegek visszatérítése iránt.

2001. április 4-i ítéletével e bíróság elutasította a keresetet; az ítéltben megállapította, hogy a lopás miatt hiányzó áruk után jövedéki adót kell fizetni, és hogy a HĚA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének és a királyi rendelet 1. cikkének értelmében a HĚA ezen áruk tekintetében is felszámítható. Emellett a Rechtbank van eerste aanleg úgy ítélte meg, hogy e rendelkezések célja az adóbeszedés egyszerűsítése, és így e rendelkezések összhangban állnak a hatodik irányelv 27. cikkével.

8. A Newman és a BATI 2001. május 7-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a Hof van Beroep te Antwerpenhez, amely előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Járhat-e a hatodik irányelv szerinti termékértékesítés azzal a következménnyel, hogy a hozzáadottérték-adó kivethető:

— anélkül, hogy bármilyen ellenértékkel vagy ellenszolgáltatással járó ügylet megvalósulna?

- anélkül, hogy a javak feletti tulajdonjog átszállna?
  
- abban az esetben, ha a javakat nem lehetett jogszerűen forgalomba hozni, mert lopott termékekről vagy csempészett árucikkekről van szó?
  
- 2) Más választ kell-e adni az első kérdésre akkor, ha jövedéki termékekről, és különösen dohánygyártmányokról van szó?
  
- 3) Ha a jövedéki termékekre egyáltalán nem vetnek ki jövedéki adót, összeegyeztethető-e a hatodik irányelv rendelkezéseivel az, ha hasonló esetben hozzáadottérték-adót vetnek ki?
  
- 4) Kiegészíthetik-e a tagállamok a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek körét a hatodik irányelv 27. cikkének (2) vagy (5) bekezdése szerinti értesítés megküldésével annak érdekében, hogy a jövedéki termékek
  
- adóraktárból történő eltulajdonítását nemzeti szinten a hozzáadottérték-adó alá vonják, vagy a hatodik irányelv 2. cikke kimerítő meghatározást tartalmaz?
  
- 5) Jogosult-e a tagállam a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek körét oly módon kiegészíteni, hogy például hozzáadottérték-adó fizetését írja elő, ha adóraktárból jövedéki termékeket lopnak el, abban az esetben, ha a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben kizárólag a hozzáadottérték-adónak az előzetes szakaszban adójegyek útján történő megfizetéséről van szó?”
  
- 9. Ezek a kérdések a hatodik irányelv több rendelkezésének, különösen a 2. cikk 1. pontjának értelmezését vonják maguk után, amely szerint „[a] hozzáadottérték-adó alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.
  
- 10. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése ezenkívül ekként rendelkezik: „»termékértékesítés»: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

11. Másfelől ugyanezen irányelv 10. cikke ekként rendelkezik:

12. Ezenfelül a hatodik irányelvnek az egyszerűsítési szabályozásokra vonatkozó 27. cikke<sup>3</sup> ekként rendelkezik:

„(1) a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

„(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.

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezekről a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

[...]

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a

[...]”

3 — A 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelv (HL L 27., 44. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) által bevezetett módosításokat megelőzően hatályos szöveg szerint.

Bizottságot 1978. január 1. [1-je] előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések — amennyiben az adókiivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó — a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek.”

13. Ezen szabályozás alkalmazásában a Belga Királyság 1977. december 19-én értesítette a Bizottságot a belga HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdéséről és a dohánygyártmányok hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló, 1970. június 3-i, 13. sz. királyi rendeletről (*Moniteur belge*, 1970. június 5., 6103. o.), amelyek a hatodik irányelv elfogadásának idején hatályban voltak; az értesítés szövege a következő volt:

„B. Az adó előzetes szakaszban történő megfizetése.

## 1. Dohánygyártmányok

A HÉA-beszédés ellenőrzésének ezen ágazatban történő megkönnyítése érdekében a dohánygyártmányok értékesítése után fizetendő adót ugyanakkor kell kivetni, mint a jövedéki adót. A HÉA-t a gyártó vagy az importáló az adójegy megvásárlása alkalmával valójában a fogyasztói ár után fizeti meg. E szakaszt követően semmilyen HÉA kiveté-

sére nem kerül sor, és értelemszerűen semmilyen levonás nem érvényesíthető. Az értékesített dohánytermékeket az adót tartalmazó áron kell kiszámlázni [...]”.

## II — Elemzés

14. A kérdéseket előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egyfelől a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítását lehet-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek” tekinteni, és ennek következtében az a HÉA alá tartozik-e. Másfelől az e kérdésre adott nemleges válasz esetén felmerül egy másik kérdés, amely arra irányul, hogy ilyen esetben a hatodik irányelv 27. cikkének alkalmazásában a tagállam részére adott felhatalmazás alapján követelhető-e a HÉA megfizetése.

15. Előzetesen a belga kormány azon érvelésére válaszolnék, amely szerint az előterjesztő bíróság által feltett kérdések irrelevánsak, és teljesen át kell fogalmazni őket. Ebből következik, hogy a belga jog nyilvánvalóan csak abban az esetben tenné lehetővé a felperesek által megfizetett HÉA visszatéríté-

sét, ha a felperesek bizonyítanak, hogy az áruk eltulajdonítása következtében soha semmilyen adóköteles esemény nem keletkezett.

16. A Bíróság írásban feltett kérdésére, amely arra irányul, hogy pontosan milyen bizonyíték lenne szükséges ahhoz, hogy a Newman és a BATI HÉA-visszatérítéshez való esetleges joga elismerésre kerüljön, a belga kormány és a felperesek válaszukban rámutatnak arra, hogy a lopás bizonyítása nem elegendő e tekintetben. Elengedhetetlennek tűnik annak kiegészítő bizonyítása, hogy az áruk eltulajdonításából semmilyen adóköteles esemény nem keletkezett.

17. Márpedig a lopást követő olyan igazolt események bizonyítása, mint például az a körülmény, hogy az áruk nem kerültek kereskedelmi forgalomba, vagy a tolvajok megsemmisítették az árut, szükségszerűen a felperesek által kideríthetetlen tények bizonyítását jelenti. Igazi *probatio diabolicáról* van szó, olyan lehetetlen bizonyításról, amely nem lehetne a felperesek által megfizetett HÉA visszatérítésének feltétele. Ebben a tekintetben a Bíróság már korábban kimondta, hogy „összeegyeztethetetlen a közösségi joggal minden olyan bizonyítási mód, amelynek eredményeképpen a közösségi jog megsértésével kivetett díjak visszatérítése gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehezzé válik”<sup>4</sup>.

18. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó dohánytermékeket kétségtelenül eltulajdonították. Az a körülmény, hogy a jövedéki termékek utáni HÉA megfizetését éppen a lopást követően kérték, jól szemlélteti, hogy maga a lopás váltotta ki a HÉA-kötelezettséget. E tekintetben a döntő körülmény nem valamely későbbi esemény volt, mint például az, hogy a tolvajok kereskedelmi forgalomba hozták az árukat.

19. Tekintettel arra, hogy lényegében maga a lopás váltotta ki a belga Vám- és Jövedékiadó-hivatal által előírt HÉA-kötelezettséget, érdemes megvizsgálni az előterjesztő bíróság által felvetett kérdéseket.

A — A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített „termékértékesítésnek” lehet-e minősíteni a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítását, és következésképpen a HÉA alá tartozik-e?

20. A dohánygyártmányok adóraktárból történő eltulajdonítása nem tekinthető a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 5. cikké-

4 — A 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 14. pontja és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-579. o.) 48. pontja.

nek (1) bekezdése értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”.

21. Mindenekelőtt e cikkek szövege nem támasztja alá, hogy a sértett éppúgy köteles a HÉA megfizetésére, mintha önként, ellenszolgáltatás fejében ruházta volna át tulajdonát a tolvajra. E következtetést ráadásul nagymértékben megerősíti a Bíróságnak a hatodik irányelv hatályának meghatározásában központi szerepet játszó, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások fogalmának értelmezésére vonatkozó ítélezési gyakorlata.

22. Az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások fogalmának értelmezését illetően a Bíróság világosan kifejtette a Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítéletében, hogy a szolgáltatásnyújtás „csak akkor történik a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett *ellenszolgáltatás fejében*, és ennél fogva csak akkor adóztatható meg, ha a szolgáltatást nyújtó és az abból részesülő személy között *jogviszony* áll fenn, amelyben kölcsönös szolgáltatások cserélődnek ki, és a szolgáltató által beszédett díj a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét jelenti”<sup>5</sup>. Álláspontom

szerint semmi sem igazolja a termékértékesítés ettől eltérő kezelését.

23. Ebben az ítéletben a Bíróság újból megerősíti korábbi, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatás fogalmára vonatkozó ítélezési gyakorlatában megfogalmazott értelmezési irányváltását, amely szerint „a szolgáltatás kizárólag akkor adóztatható meg, ha *közvetlen kapcsolat* áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenszolgáltatás között”<sup>6</sup>. A Hong-Kong Trade Development Council ügyben 1982. április 1-jén hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a HÉA rendszerének keretében az adóköteles műveletek ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügyletek fennállását feltételezik.<sup>7</sup> Ennek megfelelően „amikor a szolgáltató tevékenysége kizárólag közvetlen ellenszolgáltatás nélküli szolgáltatásból áll, nincs alapja az adónak, és így ezek az ingyenes szolgáltatások nem tartoznak a hozzáadottérték-adó hatálya alá”<sup>8</sup>.

24. Ezen ítélezési gyakorlat fényében meg kell állapítani, hogy nyilvánvalóan védhetetlen az a gondolat, amely szerint a lopás azzal járhat, hogy a sértettnek HÉA-t kell fizetnie a

6 — A Tolsma-ügyben hozott, az 5. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 13. pontja (kiemelés tőlem), a 154/80. sz., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 12. pontja, a 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 11. pontja és a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 12. pontja.

7 — A 89/81. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1982., 1277. o.) 9. és 10. pontja.

8 — Ugyanott, 10. pont.

5 — A C-16/93. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1994., I-743. o.) 14. pontja; kiemelés tőlem.

tőle jogtalanul és ellenszolgáltatás nélkül eltulajdonított termékek után.<sup>9</sup>

25. A belga kormány érvelésével ellentétben a hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdésében szabályozott (e rendelkezések a termékek bizonyos magánfelhasználására és az adóalany saját vállalkozásában előállított termékekre vonatkoznak), a közösségi jogalkotó által kifejezetten az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés közé sorolt helyzetek nem vehetők össze a lopás esetével, amikor a tulajdonos nemcsak elesik ellopott javainak ellenértékétől, hanem szándékán kívül magukat a termékeket is elveszíti.<sup>10</sup>

26. Még pontosabban: az a következtetés, amely szerint javak eltulajdonítása nem minősíthető ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek, és a hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdésébe foglalt ügyletek közé valónak sem tekinthető, független attól, hogy az ellopott termékeket akár a tolvaj, akár más személyek forgalomba hozhatják.

27. E tekintetben a Bíróság világosan kinyilvánította, hogy a termékeknek az adóalany által jogellenesen (pl. csempészés útján) történő értékesítése a hatodik irányelv hatálya alá esik, és HÉA köteles.<sup>11</sup> Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve azt is megköveteli, hogy a jogellenes ügyletek is a hatodik irányelv hatálya alá tartozzanak, és HÉA-kötelesek legyenek.<sup>12</sup> Ennek az az oka, hogy e termékek versenyeznek a szabályosan megszerzett termékekkel, és nem kerülhetnek előnybe ez utóbbiakhoz képest. A törvénytelen rulettjáték működtetése például a közös HÉA-rendszer hatálya alá tartozik, mivel versenyhelyzetben áll az engedélyezett fogadásokkal.<sup>13</sup>

9 — Ezt a következtetést megerősíti a Bíróságnak a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítéletben (EBHT 1988., I-285. o.) kialakított álláspontja. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyanis megállapítja, hogy „a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében »termékekértékesítés: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése» (6. pont), és hogy »ezen rendelkezés szövegéből következik, hogy a termékértékesítés fogalma [...] magában foglal minden olyan, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelyben az egyik fél feljogosítja a másik felet arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezzen ezekkel a javakkal» (7. pont). Minden termékátruházó ügyletnél, amely feljogosítja a másik felet arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezzen a termékkel, elengedhetetlen a nyilatkozati vagy megállapodási elem fennállása (átvéve a Tolsma-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 17. pontjában használt kifejezést, amely az elengedhetetlen »felek közötti megállapodás« szükségességéről szól). Ez az elem a lopás esetében nem létezik. Ilyen helyzetben sem a termék feletti rendelkezésnek a sértett tulajdonos egyetértésével történő átruházása, sem más, a szolgáltatáshoz közvetlenül kapcsolódó, a tolvajok részéről a tulajdonos javára teljesített ellentételezés nem áll fenn.

10 — Ki kell emelni azt is, hogy a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 4227. o.) 18. pontjában és a C-78/02., C-79/02. és C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13295. o.) 50–52. pontjában vitatott helyzetek teljes mértékben eltérnek a jelen ügytől. Ezekben az ügyekben a HÉA kiszámlázásra került, azonban kiderült, hogy az érintett szolgáltatások ténylegesen nem tartoztak a HÉA hatálya alá. A Bíróság a Genius Holding ügyben hozott ítéletének rendelkező részében úgy határozott, hogy „a hatodik irányelvben található adólevonási jog gyakorlása nem terjed ki arra az adóra, amely kizárólag a számlán történő feltüntetése következtében fizetendő”.

11 — Lásd e tekintetben a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4993. o.) 24. pontját.

12 — A 269/86. sz. Mol-ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3627. o.) 18. pontja, a 289/86. sz., Happy Family ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3655. o.) 20. pontja, a C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. pontja, a C-3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben 1998. május 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3257. o.) 9. pontja, a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberië” ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3971. o.) 14. és 21. pontja, valamint a Salumets és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 19. pontja.

13 — A C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 19–23. és 28. pontja.

28. Ezt az indokolást arra az esetre is alkalmazni lehet, amikor a lopott termékeket akár a tolvaj, akár más ellenszolgáltatás fejében értékesíti harmadik személy részére. A termékeknek ezen egymást követő értékesítései a HÉA alá tartoznak. Ugyanakkor egyértelmű, hogy a jelen ügyben ettől eltérő a helyzet: azt kell megállapítani, hogy a lopásból származó termékek átruházása a HÉA alá tartozik-e. Márpedig e tekintetben maga a lopás nem a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés.

29. Ezenfelül az a körülmény, hogy a jelen ügyben érintett termékek jövedékiadó-kötelesek, teljes mértékben érdektelen annak megállapításában, hogy azok eltulajdonítása ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekinthető-e. Amint azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben megállapította, a termékek értékesítését illetően a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem tesz különbséget a jövedékiadó-köteles és a jövedéki adó hatálya alá nem tartozó termékek között.

30. A fenti megfontolások alapján úgy tűnik, a Bíróságnak azt a választ kell adnia a kérdést előterjesztő bíróság részére, hogy a jövedékiadó-köteles termékek eltulajdonítása nem tekinthető a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”.

*B — A termékek eltulajdonítása következtében felszámolható-e a HÉA a tagállamot a hatodik irányelv 27. cikkének alkalmazásában megillető felhatalmazás alapján?*

31. A hatodik irányelv 27. cikkének megfelelően a tagállam felhatalmazást kaphat arra, hogy a hatodik irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adó-kivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására.

32. A hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdésének megfelelően a Belga Királyság értesítést küldött a szóban forgó intézkedésről, amely szerint a dohánygyártmányok után a HÉA-t ugyanakkor kell megfizetni, mint a jövedéki adót. Ettől kezdve a jelen ügyben az a fő kérdés, hogy az ilyen intézkedés eredményezheti-e a hatodik irányelvben meghatározott adóköteles események kategóriáinak kibővítését.

33. A hatodik irányelv 10. cikke világosan különbséget tesz az adó felszámolhatósága — azaz azon időpont, amiktől a HÉA követhető — és a HÉA-köteles esemény között, amely „olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak”.

34. Ez a különbségtétel rávilágít az e fogalmakat egyenként érintő jogalkotási intézke-

dések közt fennálló alapvető különbségre. Meg kell különböztetni egyrészről az olyan intézkedést, amelynek célja a HÉA felszámolhatósága időpontjának oly módon történő előrehozatala, hogy azt a jövedéki adó kivetésével azonos időpontra teszi, másrészről az olyan intézkedést, amely eltér a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységeket meghatározó szabályoktól, és kiegészíti őket a hatodik irányelv által nem érintett, új HÉA-köteles eseménnyel.

35. Az a körülmény, hogy a lopás igazolása nem elegendő ahhoz, hogy az eltulajdonított termékek tulajdonosának ne kelljen a tulajdona után HÉA-t fizetnie, jól mutatja, hogy a belga kormány által az intézkedéséhez rendelt hatály túlterjed a HÉA-fizetés időpontjának egyszerű előrehozatalán. Ennek az intézkedésnek az olyan módon történő alkalmazása, mint ahogyan a belga adóhatóságok tették, magában foglalja azt, hogy a lopás önmagában ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekinthető, és ennek következtében a hatodik irányelvben nem szabályozott adóköteles esemény jön létre.

36. Márpedig a belga kormány által bejelentett intézkedés olvasatából kiderül, hogy az intézkedés nem bírhat ilyen hatállyal. Az intézkedés egyszerűen így rendelkezik: „A HÉA-beszédés ellenőrzésének [...] megkönnyítése érdekében a dohánygyártmányok értékesítése után fizetendő adót ugyanakkor kell kivetni, mint [amikor] [...] a jövedéki adót [...] a gyártó vagy az importáló az adójegy megvásárlása alkalmával [megfizeti].”<sup>14</sup>

37. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak a 27. cikkre vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint „megszorítóan kell értelmezni azokat az eltérő nemzeti rendelkezéseket, amelyeknek célja az adókiadások és adókiikerülések megakadályozása”<sup>15</sup>. A szóban forgó értesítés szövege jól mutatja, hogy a bejelentett intézkedés kizárólag a HÉA adójegy formájában történő *felszámíthatóságának korábbi időpontban történő meghatározására* vonatkozik, amelynek célja az, hogy ez az időpont egybeessen a jövedéki adó kivetésének időpontjával. A belga intézkedés csupán a HÉA-nak az előzetes megfizetés formájában történő beszédésére irányul, és így egyedül az adó beszédhetőségének időpontját érinti. Amint azt a felperesek és a Bizottság jogosan kiemelik, ez az értesítés nem vonatkozik a HÉA-köteles esemény — azaz a jelen ügyben az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés tényleges vizsgálatának — hiányában történő HÉA-beszédésre. Az értesítés a HÉA szempontjából jelentős adóköteles eseményre, azaz a dohánygyártmányok *értékesítésére* utal, anélkül hogy arra a következtetésre lehetne jutni, hogy a szóban forgó egyszerűsítő intézkedés bármilyen ettől való eltérést hozhat.

38. Mindebből arra kell következtetni, hogy az értesítés nem volt tárgya semmiféle, a 27. cikk (5) bekezdésének értelmében vett eltérő intézkedésnek, amely feljogosítná a

<sup>14</sup> — Lásd a fenti 13. pontot; kiemelés tőlem.

<sup>15</sup> — A C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2847. o.) 24. pontja.

belga államot arra, hogy a tulajdonos által megvalósított, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés hiányában e tulajdonost a tőle eltulajdonított javai után HÉA megfizetésére kötelezze.

39. Ennél fogva az ilyen eltérő intézkedés nem érvényesíthető az adóalanyokkal szemben.<sup>16</sup> Emlékeztetni kell arra, hogy a Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet értelmében „az irányelvtől való eltérések csak abban az esetben felelnek meg a közösségi jognak, ha egyrészt a 27. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott célkitűzések keretei között maradnak, másrészt ha ezekről a Bizottságot tájékoztatták”<sup>17</sup>.

40. Még ha elfogadjuk is, hogy olyan intézkedésről küldtek értesítést, amely lehetővé teszi, hogy a lopást ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek tekintsék, ez az intézkedés akkor is ellentétes a közösségi joggal.

41. A Bíróság nemcsak azt állapítja meg, hogy a 27. cikk által érintett eltérő intézke-

dések meghozatalának lehetőségét megszorító értelmezésnek kell alávetni<sup>18</sup>, hanem emlékeztet arra, hogy kizárólag olyan intézkedések megengedettek, amelyek „szükségek és megfelelőek konkrét céljuk megvalósításához, és amelyek valóban csak a lehető legkevésbé érintik a hatodik irányelv céljait és elveit”<sup>19</sup>. Más szóval: a hatodik irányelvtől eltérő, az adókievetés egyszerűsítésére vagy az adókiadások és adókievetések megakadályozására szolgáló intézkedések csak „az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges keretek között” fogadhatók el<sup>20</sup>, és az ilyen intézkedésnek a „hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdésével való összeegyeztethetőségét megszorítóan kell vizsgálni”<sup>21</sup>.

42. Nem került bizonyításra, hogy a kérdéses eltérő intézkedésnek akár az adókievetés egyszerűsítése, akár az adókiadások vagy adókievetések elleni harc volt a célja, amely igazolhatná, hogy a termékek eltulajdonítása ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek tekinthető. Az ilyen intézkedés ugyanis a hatodik irányelvnek a HÉA-köteles eseményeket meghatározó alapvető rendelkezéseitől való eltérést foglal magában, amikor új adóköteles esemény-kategóriákkal egészíti ki a rendeletben meghatározottakat, és mindezt javak nem vitatott eltulajdonításával összefüggésben, valamint adókiadásra utaló jel hiányában teszi.

18 — Lásd a fenti 37. pontot.

19 — 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 és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4243. o.) 46. pontja.

20 — A 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1861. o.) 29. pontja.

21 — A Sudholz-ügyben hozott, a 19. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 45. pontja.

16 — Ez a következtetés független attól a jelen ügyben nem szereplő kérdéstől, hogy a jelen ügyben érintett értesítés tárgyát képező intézkedéshez hasonló, a HÉA megfizetését korábban időzítő egyszerűsítő intézkedés megfelel-e a 27. cikk (1) bekezdésének.

17 — Az 5/84. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1985., 617. o.) 24. pontja és a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 22. és 23. pontja.

### III — Véggövetkeztetések

43. A fent ismertetett megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja a Hof van Beroep te Antwerpen által feltett kérdésekre:

- „(1) Az áruk eltulajdonítása — függetlenül attól, hogy ezek az áruk jövedékiadó-kötelesek-e, vagy sem — nem minősül a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 2. cikke 1. pontjának értelmében vett »ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek«.
- 2) A valamely tagállam részére biztosított felhatalmazás — amely a dohánygyártmányok hozzáadottérték-adójának előzetes szakaszban, a jövedéki adóval azonos időben történő megfizetését létrehozó különös intézkedés bevezetéséről szóló, a 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján megküldött értesítésből származik — nem terjed ki arra, hogy e termékek eltulajdonítása következtében elő lehessen írni a hozzáadottérték-adó megfizetését”.