

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. július 14.*

A C-435/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hof van Beroep te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2003. október 14-én érkezett, 2003. október 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **British American Tobacco International Ltd,**

a **Newman Shipping & Agency Company NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (előadó)
és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: R. Grass,

* Az eljárás nyelve: holland.

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a British American Tobacco International Ltd képviseletében S. Crosby solicitor megbízásából M. Houben advocaat,
- a Newman Shipping & Agency Company NV képviseletében G. Huyghe és P. Hoogmartens advocaten,
- a belga kormány képviseletében kezdetben: D. Haven, meghatalmazotti minőségben, később: M. Wimmer, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: M. van der Woude avocat,
- a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében L. Ström van Lier és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. május 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: az irányelv), különösen a 2., 5. és 27. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 A kérelmet a British American Tobacco International Ltd (a továbbiakban: BATI), illetve a Newman Shipping & Agency Company NV (a továbbiakban: Newman) társaság és a Belgische Staat közötti, az adóraktárban tárolt és lopást követően hiányzónak nyilvánított dohánygyártmányok utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 Az irányelv 2. cikkének értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

4 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

5 Az irányelv 10. cikkének (1) és (2) bekezdései ekként rendelkeznek:

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

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

- 6 Az irányelv 11. cikke szerint termékértékesítés esetén adóalap minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap, vagy kapnia kell.
- 7 Az irányelv „Egyszerűsítési szabályozások” elnevezésű 27. cikke értelmében:

„(1) A Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

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

[...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a Bizottságot 1978. január 1. [1-je] előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések — amennyiben az adókivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó — a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfeleljenek.”

- 8 A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) a 3. cikkének (1) bekezdése folytán a dohánygyártmányokra is vonatkozik.
- 9 A 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki, vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely a 14. cikk (3) bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

- a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is

[...]”.

A nemzeti szabályozás

- 10 A belga HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének rendelkezései 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 a dohány jövedéki rendszerére vonatkozó jogi vagy közigazgatási rendelkezések értelmében jövedéki adót kell fizetni. [...]

[...]

Az ily módon kivetett adó kiváltja a behozatalt, a Közösségen kívüli termékbeszerzést és a dohánygyártmányok értékesítését terhelő adót.

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

- 11 A HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése hatályban volt az irányelv elfogadásának idején. Az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a Belga Királyság 1977. december 19-én értesítette a Bizottságot az 58. cikkről. Az értesítés szövege a következő volt:

„B. Az adó előzetes szakaszban történő megfizetése.

1. Dohánygyártmányok

A HÉA-beszedés ellenőrzésének ezen ágazatban történő megkönnyítése érdekében az behozatal és 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 kivetésére nem kerül sor, és értelemszerűen semmilyen levonás nem érvényesíthető. Az értékesített dohánytermékeket az adót tartalmazó áron kell kiszámlázni [...]”.

- 12 A dohánygyártmányok hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló, 1992. december 29-i, 13. sz. királyi rendelet (*Belgisch Staatsblad*, 1992. december 31., 28086. o., a továbbiakban: a 13. sz. királyi rendelet) 1. cikke értelmében:

„A dohánygyártmányok [...] utáni hozzáadottérték-adó ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 A Newman adóraktárt üzemeltet Antwerpenben, ahol olyan dohánygyártmányokat raktároztak, amelyeket a BATI — e termékek tulajdonosa — állított elő és csomagolt Belgiumban. A termékekre nem ragasztottak adójegyet.
- 14 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 lopásokat jelentették a rendőrségnek.
- 15 A belga Vám- és Jövedékiadó-hivatal adókötelezettséget megállapító határozatot bocsátott ki, amelyben kötelezte a Newmant, hogy a HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdésével bevezetett rendszernek megfelelően fizesse meg a hiányzó cigaretták utáni jövedéki adót. Sikertelen fellebbezést követően a Newman a HÉA-ra vonatkozó összes jogának fenntartásával megfizette a követelt összegeket. A BATI teljes egészében megtérítette ezen összegeket a Newman számára.

- 16 A Newman és a BATI keresetet indítottak a Belgische Staat ellen a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen előtt a megfizetett összegek visszatérítése iránt.
- 17 A fenti bíróság 2001. április 4-i ítéletével elutasította a keresetet. A Rechtbank van eerste aanleg úgy ítélte meg, hogy a lopás miatt hiányzó áruk után jövedéki adót kell fizetni, és ezért a HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének és a 13. sz. királyi rendelet 1. cikkének értelmében a HÉA ezen áruk tekintetében is követelhető. E bíróság nézete szerint e rendelkezések célja az adóbeszedés egyszerűsítése, és e rendelkezések összhangban állnak az irányelv 27. cikkével.
- 18 Az alapügy felperesei 2001. május 7-én fellebbezést nyújtottak be ezen ítélet ellen a Hof van Beroep te Antwerpen előtt.
- 19 A jövedéki adót illetően e bíróság megállapította, hogy a felek ügyletet kötöttek egymással, amelyet teljesítettek, és ezzel lezárták a jövedéki adó követelhetőségére vonatkozó vitát.
- 20 A HÉA-t illetően a Hof van Beroep te Antwerpen kiemelte, hogy ha a Vám- és Jövedékiadó-hivatalnak az elsőfokú bíróság által osztott álláspontját fogadjuk el, nem szükséges azt vizsgálni, hogy az áruk eltulajdonítását „termékértékesítésnek” lehet-e minősíteni. A HÉA-t keletkeztető adóköteles esemény ugyanis nem a termékértékesítés vagy a termékimport, hanem a jövedéki adó kivetése.

- 21 Mivel úgy ítélte meg, hogy komolyan meg kell fontolni a felpereseknek a HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdésével és a 13. sz. királyi rendelet 1. cikkével bevezetett rendszer, valamint az irányelv közötti összhang hiányára alapított érvét, a Hof van Beroep te Antwerpen felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Járhat-e az [...] irányelv szerinti termékértékesítés azzal a következménnyel, hogy a [HÉA] kivethető:

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

— anélkül, hogy a javak feletti tulajdonjog átszállna?

— abban az esetben, ha a javakat nem lehetett jogszerűen forgalomba hozni, mivel 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 az [...] irányelv rendelkezéseivel az, ha hasonló esetben [HÉA]-t vetnek ki?

- 4) Kiegészíthetik-e a tagállamok a [HÉA] alá tartozó tevékenységek körét az [...] irányelv 27. cikkének (2) vagy (5) bekezdése szerinti értesítés megküldésével annak érdekében, hogy a jövedéki termékek adóraktárból történő eltulajdonítását nemzeti szinten a [HÉA] alá vonják, vagy az [...] irányelv 2. cikke kimerítő meghatározást tartalmaz?

- 5) Jogosult-e a tagállam a [HÉA] alá tartozó tevékenységek körét oly módon kiegészíteni, hogy például [HÉA] fizetését írja elő, ha adóraktárból jövedéki termékeket loptak el, abban az esetben, ha az [...] irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben kizárólag a [HÉA]-nak az előzetes szakaszban adójegyek útján történő megfizetéséről van szó?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájáról

- 22 Előzetesen választ kell adni a belga kormány azon felvetésére, miszerint az előterjesztő bíróság által feltett kérdések irrelevánsak, és teljesen át kell fogalmazni őket.

- 23 A belga kormány előadja, hogy a kérdések a HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének téves értelmezésén alapulnak, amely rendelkezések hatályának fenntartására a Tanács az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján felhatalmazást adott.

- 24 E rendelkezések egyedüli célja az, hogy még az adóköteles esemény bekövetkezése előtt megkönnyítsék a HÉA beszedését, és így nem hoznak létre új, az irányelvben nem említett adóztatott ügylettípust. Az ily módon megfizetett HÉA-t az állam csak akkor szerzi meg végleg, ha a későbbiekben HÉA alá tartozó ügylet rendelhető ezen előzetesen jelentkező HÉA-teherhez.
- 25 Ha e hozzárendelés későbbi adózás alá eső ügylet hiányában végül nem végezhető el, az adóalany a HÉA-kódex 77. cikkének és a 13. sz. királyi rendelet 5. és 11. cikkének megfelelően kérheti a HÉA összegének visszatérítését. Ez abban az esetben fordulhat elő, ha — az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között — a vállalkozás megállapítja, hogy a hiányzó árukat valójában ellopták, és nem értékesítették. Az 1977. december 19-i értesítésben írt szabályok semmiben nem érintik az irányelv 2. cikke szerinti „termékértékesítés” fogalmát, és ennek folytán az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és ötödik kérdés az alapügy megoldása szempontjából közömbös. Ebből kifolyólag az első, a második és a harmadik kérdés szintén irreleváns.
- 26 A belga kormány érvelése alapján azonban nem állapítható meg, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az előterjesztő bíróság számára közömbösek lennének.
- 27 Egyfelől az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szövegéből nem derül ki, hogy jövedéki termékek eltulajdonítása esetén lehetséges-e az előzetes fázisban megfizetett HÉA visszatérítése.

- 28 Másfelől — még annak feltételezése esetén is, hogy a nemzeti szabályozás ilyen esetben biztosítja a fenti lehetőséget — a visszatérítéshez való jog bizonyításához előírt feltételek csak ritkán teljesülnek. A Bíróságnak a bizonyítási körülményekre vonatkozó írásbeli kérdésére adott belga válaszból ugyanis kitűnik, hogy a lopás áldozata csak abban az esetben kérheti a HÉA visszatérítését, ha sikerül bizonyítania, hogy először is az árukat ténylegesen ellopták, másodszor hogy a lopást követően az árukat nem hozták forgalomba. Ezen előírás, amely bizonyos esemény hiányára vonatkozó, az áldozat számára egyébként kideríthetetlen tény bizonyításáról rendelkezik, ellehetetleníti a visszatérítéshez fűződő jog gyakorlását (e tekintetben, a közösségi jog megsértésével bevezetett adók visszatérítésével kapcsolatban lásd a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3595. o.] 14. pontját és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-579. o.] 48. pontját).
- 29 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a szóban forgó dohánytermékeket ténylegesen ellopták. Az a körülmény, hogy a jövedéki termékek utáni HÉA megfizetését éppen a lopást követően kérték, jól szemlélteti, hogy maga a lopás váltotta ki az adókötelezettséget. E tekintetben a döntő körülmény nem valamely későbbi esemény volt, mint például az, hogy az árukat a tolvajok kereskedelmi forgalomba hozták. Ezért a belga adóhatóság a HÉA tekintetében magát a lopást tekintette az adóköteles eseménynek.
- 30 Ilyen feltételek mellett meg kell vizsgálni az előterjesztő bíróság által feltett kérdéseket.

Az első, a második és a harmadik kérdésről

- 31 Az előterjesztő bíróság e kérdéseivel, amelyeket érdemes együttesen vizsgálni, azt kívánja megtudni, hogy egyfelől az áruk eltulajdonítását lehet-e az irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek” tekintetni, és ennek következtében az áruk eltulajdonítása a HÉA alá tartozik-e, másfelől az az alapügyben is felmerült tény, miszerint e termékek jövedékiadó-köteles termékek, befolyásolja-e ennek eldöntését.
- 32 Egyfelől — amint arra az alapügy felperesei és a Bizottság joggal mutat rá — a lopás fogalmából következően az áruk eltulajdonításából semmilyen pénzügyi ellenérték nem keletkezik az áldozat számára. Ezért a lopást önmagában nem lehet az irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében” teljesített termékértékesítésnek tekinteni (lásd e tekintetben a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 14. pontját).
- 33 Ezenfelül az áruk eltulajdonítása nem tartozik az irányelv szerinti „termékértékesítés” alá.
- 34 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

- 35 E rendelkezés szövegéből következően a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásra az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákra utal, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne. Ez az elképzelés, amely többek között arra irányul, hogy a közös HÉA-rendszert az adóztatott ügyletek egységes definíciójára alapítsák, összhangban áll az irányelv célkitűzésével (a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontja).
- 36 Az áruk eltulajdonításával az elkövető pusztán birtokossá válik. A lopás nem jogosítja fel az elkövetőt arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezzen az áruval. A lopás tehát nem valósíthatja meg a lopás áldozata és a jogsértés elkövetője között az irányelv idézett rendelkezése szerinti átruházást.
- 37 Végül — a belga és a görög kormány állításával ellentétben — az adósemlegesség elvéből egyáltalán nem következik, hogy a termékek eltulajdonítását termékértékesítésnek kell tekinteni, és ez az elv nem ellentétes azon következtetéssel, miszerint a lopás nem minősül a HÉA alá tartozó ügyletnek.
- 38 Kétségtelen, hogy a jelen ügy tárgyát képező dohánygyártmányhoz hasonló, nem természetüknél fogva vagy különös jellemzőik miatt tiltott termékek illegális behozatala vagy értékesítése a HÉA alá tartozik, mivel e termékek bekerülhetnek a legális kereskedelmi forgalomba és a gazdaság körforgásába. Ezenfelül az adósemlegesség elvével ellentétes a legális és az illegális ügyletek általános megkülönböztetése (e tekintetben lásd a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4993. o.] 19. és 20. pontját).

- 39 Ezekben az esetekben azonban a HÉA felszámítható, mivel a lopást követően termékimport vagy termékértékesítés formájában adóköteles esemény valósul meg, és ezen ügylet ellenértéke, amely az adó alapját képezi, jól meghatározható.
- 40 Azonban — amint arra a Bizottság felhívja a figyelmet — e megállapítást nem lehet magára a lopásra alkalmazni, amely önmagában nem minősül adóköteles eseménynek. A megállapítást azt sem igazolhatja, hogy a lopott áruk forgalomba hozatalának megfelelő későbbi ügyletet, még ha az valószínűleg megtörtént is, a lopás áldozatának kell tulajdonítani, amely személy nem esik egybe az áruk importőrrel vagy eladójával. Ezenfelül ha a lopást az adósemlegesség elve alapján adóköteles eseménynek lehetne tekintetni — bármilyen behozattól vagy értékesítéstől és így meghatározható ellenértéktől függetlenül —, pusztán fiktív adóalapról lehetne szó.
- 41 A kérdést előterjesztő bíróságnak adandó válasz szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy — az alapügyben felmerültekhez hasonlóan — jövedéki termékekről van szó. Ugyanis a HÉA felszámíthatóságát az irányelv egyetlen rendelkezése sem köti a jövedéki adóhoz. A HÉA tekintetében az adóköteles esemény, amelynek bekövetkezésével teljesülnek az adó felszámíthatóságához szükséges jogszabályi feltételek, a termék értékesítése vagy behozatala, és nem pedig a jövedéki adónak a termékre való kivetése.
- 42 Következésképpen az első, a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az áruk eltulajdonítása nem minősül az irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”, és így önmagában nem tartozhat a HÉA hatálya alá. E megállapítás szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy a termékek — ahogy a jelen ügyben is — jövedéki termékek.

A negyedik és az ötödik kérdésről

- 43 E kérdéssel az előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy valamely tagállam, amely az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján felhatalmazást kapott arra, hogy megállapítsa az előzetes szakaszban adójegyek útján történő HÉA-fizetés részletszabályait, ugyane felhatalmazás alapján jogosult-e arra, hogy a HÉA-t az adóraktárból ellopott jövedéki termékekre alkalmazva a HÉA hatálya vonjon az irányelv 2. cikkében meghatározott tevékenységektől eltérő tevékenységeket.
- 44 Amint azt a Bíróság kimondta: az irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében az „adókiivetés egyszerűsítés[e] vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozás[a]” érdekében engedélyezett eltérő tagállami intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni (e tekintetben lásd a 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet [EBHT 1984., 1861. o.] 29. pontját). Ezen intézkedések csak az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az irányelv 11. cikkében a HÉA adóalapjára vonatkozóan előírt rendelkezésektől (a C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2847. o.] 24. pontja). Az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján adott felhatalmazás nem mehet túl azon a célon, amelyre hivatkozva a felhatalmazást kérték (e tekintetben lásd a Skripalle-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontját).
- 45 Ugyanis — amint azt a belga kormány elismeri — a Belga Királyság által az irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében foglalt felhatalmazás alapján hatályában fenntartott intézkedések egyedüli célja — amely intézkedések biztosították, hogy a HÉA kivetésére a jövedéki adóval egy időben, az adóköteles esemény bekövetkezése előtt kerüljön sor — a „HÉA-beszedés ellenőrzésének [...] megkönnyítése” volt. Ezen intézkedések a HÉA felszámíthatóságának időpontjáról rendelkeznek, oly módon,

hogy azt a jövedéki adó kivetésének időpontjával egyezően határozzák meg. Nem foglalkoznak a HÉA alá tartozó tevékenységek meghatározásának szabályaival, és így nem hozhatnak létre új, az irányelvben nem említett adóztatott ügylettípust.

46 Amint az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben foglaltakból (a „HÉA-beszedés ellenőrzésének [...] megkönnyítése”) kiderül, kétségtelen, hogy az intézkedések hatályának fenntartását a Tanács az adókivetés egyszerűsítése, valamint az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem érdekében engedélyezte. Azonban az a körülmény, hogy a felhatalmazás az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem jegyében is történt, nem jogosítja fel a Belga Királyságot arra, hogy a HÉA hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltérő tevékenységeket.

47 Mindenesetre — a görög kormány állításával ellentétben — a HÉA-hatálya alá sorolt, azonban az irányelv 2., illetve 10. cikke alá nem tartozó ügylettípusok létrehozását nem lehet az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem érdekében feltétlenül szükséges eltérő intézkedésnek tekinteni, és ebből következően nem jogszerű ezen intézkedéseknek az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján történő elfogadása vagy hatályban tartása (e tekintetben, a HÉA alapjának túl általános terjedelmű módosításával kapcsolatban lásd a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. pontját, a C-131/91. sz., „K” Line Air Service Europe ügyben 1992. július 9-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-4513. o.] 24. és 25. pontját, valamint a Skripalle-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. és 31. pontját).

- 48 Ezért a Belga Királyság részére az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján adott felhatalmazás semmiképpen nem jogosítja fel e tagállamot arra, hogy a HÉA hatályát kiterjessze a dohánygyártmányok eltulajdonítására.
- 49 A negyedik és az ötödik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a tagállam részére a HÉA-beszedés ellenőrzését megkönnyítő intézkedések megállapítására vonatkozóan biztosított felhatalmazás nem jogosítja fel a tagállamot arra, hogy ezen adó hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltérő tevékenységeket. Az ilyen felhatalmazás így nem nyújthat jogalapot arra, hogy valamely nemzeti szabályozás a HÉA hatályát kiterjessze az áruk adóraktárból történő eltulajdonítására.

A költségekről

- 50 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az áruk eltulajdonítása 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 szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”, és így önmagában nem tartozhat a hozzáadottérték-adó hatálya alá. E megállapítás szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy a termékek — ahogy a jelen ügyben is — jövedéki termékek.

- 2) A 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a tagállam részére a hozzáadottérték-adó beszedésének ellenőrzését megkönnyítő intézkedések megállapítására vonatkozóan biztosított felhatalmazás nem jogosítja fel a tagállamot arra, hogy ezen adó hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltérő tevékenységeket. Az ilyen felhatalmazás így nem nyújthat jogalapot arra, hogy valamely nemzeti szabályozás a HÉA hatályát kiterjessze az áruk adóraktárból történő eltulajdonítására.

Aláírások