

C-489/09. sz. ügy

Vandoorne NV

kontra

Belgische Staat

(a hof van beroep te Gent [Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 11. cikk C. pontjának (1) bekezdése és a 27. cikk (1) és (5) bekezdése – Adóalap – Egyszerűsítési szabályozások – Dohánygyártmányok – Adójegyek – A HÉA-nak kizárólag a forrásnál való beszedése – Közbenként értékesítő – A vételár egészének vagy egy részének meg nem fizetése – A HÉA-visszatérítés megtagadása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóalap – Eltérő nemzeti intézkedések

(77/388 tanácsi irányelv, 11. cikk, C. pont, (1) bekezdés, valamint 27. cikk, (1) és (5) bekezdés)

A 2004/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló 77/388 hatodik irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdését és 27. cikkének (1) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a dohánytermékek tekintetében a hozzáadottértékadó kivetésének egyszerűsítése és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem céljából – mivel ezen adó adójegyek formájában történő beszedését egyetlen alkalommal, a forrásnál, azaz e termékek gyártóinál vagy importőreinél rendeli el – kizárja az ezt követő értékesítési láncban később fellépő közbenként értékesítő azon jogát, hogy hozzáadottértékadó-visszatérítésben részesüljenek, amennyiben a vevő nem fizeti meg az említett termékek árát.

A hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése ugyanis kizárólag az olyan intézkedéseknek képezi akadályát, amelyek jelentős mértékben befolyásolhatják a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét. Márpedig, jóllehet bizonyos körülmények között, úgymint a termékek eltérő vétele, azok veszteséges vagy az adójegyen megjelöltől eltérő kiskereskedelmi áron történő szabálytalan értékesítése esetén, a fent hivatkozott eltérést megvalósító rendszerben, a gyártó vagy az importáló az említett adó nagyobb összegben való megfizetésére kötelezhető, mint amennyi a közösségi jog hozzáadottértékadó beszedésére vonatkozó harmonizált rendszerének alkalmazásából következett volna, az ilyen körülmények előfordulásának lehetősége önmagában nem elégséges annak megállapításához, hogy e rendszer jelentős mértékben befolyásolhatja a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét. Valamely egyszerűsítési szabályozás ugyanis természeténél fogva általánosabb megközelítést von maga után, mint az általa helyettesített szabályé, és ennél fogva nem felel meg szükségszerűen minden adóalany pontos helyzetének.

Ezenkívül, mivel a közbenként értékesítőnek nem kell a dohánytermékek értékesítése után hozzáadottértékadót fizetni, a hatodik irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdése értelmében nem kérhetnek hozzáadottértékadó-visszatérítést ezen értékesítések árának a vevő általi meg

nem fizetése esetén. E tekintetben nem releváns, hogy gazdasági szempontból az ezen értékesítőknek teljesített értékesítések ára magában foglalja a forrásnál a gyártó vagy az importőr által adójegyek formájában megfizetett hozzáadottértékadóösszeget. E körülmény ugyanis egyáltalán nem teszi kérdésessé azt, hogy a hozzáadottértékadóra vonatkozó szabályok alapján az említett értékesítőknek nincs adófizetési kötelezettségük.

Egyébiránt, mivel az ilyen, a hozzáadottértékadó egyszerősített kivetésére vonatkozó szabályozás keretében a gyártó vagy az importáló által adójegyek formájában megfizetett adó összege nem az egyes értékesítők által ténylegesen kapott ellenértéknek, hanem a termékekre a végső fogyasztás szakaszában alkalmazott árak felel meg, a közbeszű értékesítő a szerződéses partnerrel szembeni követelésének behajthatatlanná válása semmiképp nem csökkenti az adóalapot.

Végül annak lehetvé tétele, hogy a hozzáadottértékadó ilyen egyszerősített szabályozása keretében a közbeszű értékesítő ezen adó bizonyos részét vagy egészét visszaigényelhesse, amennyiben a vevő nem fizeti meg az értékesítés árát, egyrészt a hozzáadottértékadó kivetését tenné jelentősen bonyolultabbá, másrészt pedig kedvezne a visszaéléseknek és adókijátszásoknak, miközben a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján e szabályozás céljai éppen ezen adó kivetések egyszerősítése és az ilyen visszaélések és adókijátszások megakadályozása. Következésképpen a hozzáadottértékadó visszatérítéséhez való jog kizárása a közbeszű értékesítő tekintetében, amennyiben a dohánygyártmány vevője ne fizeti meg a vételárat ezen értékesítőnek, az olyan szabályozásból fakadó következménynek minősül, amelynek a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján e termékek tekintetében a célja és hatása a hozzáadottértékadó kivetésének egyszerősítése és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem.

(vö. 30–31., 38–40., 43., 45–46. pont és a rendelkező rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. január 27.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 11. cikk C. pontjának (1) bekezdése és a 27. cikk (1) és (5) bekezdése – Adóalap – Egyszerősítési szabályozások – Dohánygyártmányok – Adójegyek – A HÉA-nak kizárólag a forrásnál való beszedése – Közbeszű értékesítő – A vételár egészének vagy egy részének meg nem fizetése – A HÉA-visszatérítés megtagadása”

A C-489/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Gent (Belgium) a Bírósághoz 2009. november 30-án érkezett, 2009. november 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Vandoorne NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (el?adó) és P. Lindh bírák,

f?tanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Vandoorne NV képviseletében D. Blommaert advocaat,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.?C. Halleux, meghatalmazotti min?ségben,
- a cseh kormány képviseletében M. Smolek, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és M. Afonso, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2004. január 20?i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 27., 44. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke C. pontja (1) bekezdésének és a 27. cikke (1) és (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Vandoorne NV (a továbbiakban: Vandoorne) nev? társaság és a Belgische Staat (belga állam) között amiatt folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy a Belgische Staat elutasította a társaság szerz?déses partnere által nem megfizett dohánytermékek értékesítéséhez kapcsolódó hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítését az említett társaság számára.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A [HÉA] alá tartozik:

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

2. a termékimport.”

4 Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése el?írja:

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

5 Az említett irányelvnek az „Adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága” címet visel? VII. címe alatti 10. cikke a következ?képpen szól:

„(1) a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon id?pontban 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 [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon id?pontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]”

6 A hatodik irányelvnek az „Adóalap” címet visel? VIII. címében található 11. cikke C. pontjának (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, megszüntetés], illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelel? mértékben csökken.

A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

7 A hatodik irányelv „Egyszer?sítési szabályozások” címet visel? XV. címében található 27. cikke értelmében:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseit?l eltér? különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszer?sítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. Az adókivetés egyszer?sítésére szolgáló intézkedések a végs? fogyasztás stádiumában begy?jtött tagállami adóbevétel teljes összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

[...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1?jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben err?l a Bizottságot 1978. január 1?je el?tt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések – amennyiben az adókivetést egyszer?sít? intézkedésekr?l van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek.”

8 A dohánygyártmányokra alkalmazandó, a jövedékiadó–köteles termékekre vonatkozó

általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-ii 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) 6. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy a jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki, vagyis többek között e termékek adófelfüggesztési eljárásán kívül történő elállítása vagy importálása során.

9 A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-ii 95/59/EK tanácsi irányelv (HL L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.) 10. cikke a következőképpen szól:

„(1) Legkésőbb a végső fázisban össze kell hangolni a jövedéki adó beszedésének szabályait. A megelőző fázisokban a jövedéki adót alapvetően adójegyek útján szedik be. Ha a jövedéki adót adójegyek útján szedik be, a tagállamok kötelesek az adójegyeket a többi tagállam gyártója és forgalmazója számára is elérhetővé tenni. Ha a jövedéki adót más úton szedi be, a tagállamok kötelesek gondoskodni arról, hogy sem adminisztratív, sem technikai akadály ne befolyásolja ennek következtében a tagállamok közötti kereskedelmet.

(2) A dohánygyártmányok importőrei és nemzeti gyártói azon rendszer alá tartoznak, amelyet az (1) bekezdés ír elő a jövedéki adó beszedését és megfizetését illetően.”

A nemzeti szabályozás

10 A hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv (a továbbiakban: HÉA-törvénykönyv) 77. cikke (1) bekezdésének 7. pontja értelmében:

„A 2004. december 27-ii programtörvény 334. cikke alkalmazását nem sértve, azon adót, amelyet termékértékesítésre, szolgáltatásnyújtásra vagy Közösségen belüli termékbeszerzésre vetnek ki, visszatérítik a megfelelő összeg erejéig:

[...]

7. a vételár-követelés egészének vagy egy részének behajthatatlanná válása esetén.”

11 A HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A Belgiumba importált, ott a 25b. cikknek megfelelően megszerzett vagy ott előállított dohánygyártmányok tekintetében az adót minden olyan esetben ki kell vetni, amikor a dohányt érintő adószabályokra vonatkozó jogi vagy közigazgatási rendelkezések értelmében belga jövedéki adót kell fizetni. Az adót az adójegyen feltüntetett ár alapján, vagy ha nem tüntettek fel árat, a jövedéki adó alapja szerint számítják.

[...]

Az ily módon kivetett adó kiváltja a dohánygyártmányok behozatalát, Közösségen belüli beszerzését és értékesítését terhelő adót.

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

12 A HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése hatályban volt a hatodik irányelv elfogadásának idején. Az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a Belga Királyság 1977. december 19-én értesítette a Bizottságot e rendelkezésről. Ezen értesítés szövege a következő volt:

„B. Az adó el?zetes szakaszban történ? megfizetése.

1. Dohánygyártmányok

A HÉA?beszedés ellen?rzésének ezen ágazatban történ? megkönnyítése érdekében a dohánygyártmányok behozatala és értékesítése után fizetend? adót ugyanakkor kell kivetni, mint a jövedéki adót. A HÉA?t a gyártó vagy az importáló az adójegyek megvásárlása alkalmával ugyanis a fogyasztói ár után fizeti meg. E szakaszt követ?en semmilyen HÉA kivetésére nem kerül sor, és értelemszer?en semmilyen levonás nem érvényesíthet?. Az értékesített dohánytermékeket az adót tartalmazó áron kell kiszámlázni.”

13 A dohánygyártmányok hozzáadottérték–adó rendszerér?l szóló, 1992. december 29?i, 13. sz. királyi rendelet (*Belgisch Staatsblad*, 1992. december 31., 28086. o.) 1. cikke értelmében:

„1. cikk

A Belgiumba behozott, a [HÉA?]törvénykönyv 25. cikke szerint beszerzett vagy el?állított dohánygyártmányok – beleértve a dohányhoz hasonló termékeket – utáni [HÉA] ugyanabban az id?pontban esedékes, mint a jövedéki adó.

A [HÉA?]törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése szerint számított adó összegét a jövedéki adó alanya annak köteles megfizetni, aki a jövedéki adó beszedésére jogosult.

[...]

2. cikk

A hozzáadottérték–adó megfizetésének biztosítását célzó intézkedésekr?l szóló 1. sz. királyi rendelet 5. cikkének 8. és 9. pontjától eltér?en a dohánygyártmányok értékesítésér?l kiállított számlákon az árat az adóval együtt kell feltüntetni. Ezenfelül a számlának a következ? megjegyzést kell tartalmaznia: »Dohánygyártmányok: a forrásnál fizetett, és nem levonható HÉA«.”

14 A jövedékiadó–köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekr?l és e termékek tartásáról, szállításáról és ellen?rzésér?l szóló 1997. június 10?i törvény (*Belgisch Staatsblad*, 1997. augusztus 1., 19836. o.) 6. cikke el?írja, hogy a jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethet? ki, vagyis többek között e termékek adófelfüggesztési eljáráson kívül történ? el?állítása vagy importálása során.

15 A dohánygyártmányokat érint? adószabályokról szóló 1997. április 3?i törvény (*Belgisch Staatsblad*, 1997. május 16., 12105. o.) 10a. cikke el?írja, hogy a jövedéki adót, a jövedéki különadót és a HÉA?t az adójegyek kiállításakor kell megfizetni.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

16 A Vandoorne dohánygyártmányok nagykereskedelme tevékenységi körrel nyilvántartásba vett HÉA?alany. E címen az e termékek értékesítési láncában egyrészt a gyártók és/vagy az import?rök, másrészt pedig a viszonteladók és/vagy a kiskeresked?k közötti köztes szerepet tölt be.

17 A Bírósághoz benyújtott iratokból e tekintetben kitűnik, hogy a Vandoorne-nak a tevékenysége gyakorlása során értékesített dohánytermékek már rendelkeznek adójeggyel, amelyet annak értékesítője, e termékek gyártójaként vagy importőreként a HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése és a 13. sz. királyi rendelet rendelkezései alapján ragasztott fel.

18 Kétségtelen, hogy e királyi rendelet 2. cikke értelmében ezen, a Vandoorne-nak teljesített értékesítésekre vonatkozó számlák tartalmazzák a „Dohánygyártmányok: a forrásnál fizetett, és nem levonható HÉA” megjegyzést, és ebből következően nem jelölik külön a HÉA összegét. Ugyanezen termékek Vandoorne általi értékesítése a szerződéses partnerei felé ugyanezen megjegyzést tartalmazzák, és ezért ezek sem jelölnek meg semmilyen külön HÉA összeget.

19 A Vandoorne a 2006 első negyedévére vonatkozó HÉA-bevallásában kérte az adóhatóságtól a Capitol BVBA-nak (a továbbiakban: Capitol) való dohánytermék-értékesítésekhez kapcsolódó HÉA visszatérítését, miután a Capitol 2005. március 14-én csődje miatt az ezen értékesítésekre vonatkozó követelések végleg behajthatatlanná váltak.

20 Az adóhatóság azon indokkal utasította el e kérelmet, hogy ezen értékesítések után nem számítottak fel HÉA-t, mivel a szóban forgó termékek utáni HÉA-t a HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése szerint egyszeri beszedés révén a gyártó a jövedéki adóval együtt megfizette.

21 2008. október 8-án hozott ítéletével a rechtbank van eerste aanleg te Brugge is elutasította a Vandoorne keresetét, mint megalapozatlant.

22 A fellebbezést elbíráló lehof van beroep te Gent – a Belgische Staat-hoz hasonlóan – megállapítja, hogy a jelen esetben a HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdése és a 13. sz. királyi rendelet rendelkezései alapján a Vandoorne és a Capitol közötti, a jogvita tárgyát képező értékesítési szakaszban nem számítottak fel HÉA-t, mivel a HÉA-t teljes egészében a gyártó vagy az importőr fizette meg a forrásnál a jövedéki adóval együtt, és hogy a Vandoorne részére teljesített értékesítéseket olyan számla kísérte, amelyen nem tüntették fel a HÉA-t az ár külön összetevőjeként, így módon az nem vonta le a HÉA-t. Ugyanígy a Vandoorne által a Capitol számára kiállított számla nem tüntette fel külön a HÉA-t, hanem jelezte, hogy a HÉA-t a forrásnál megfizették, és az nem levonható. Márpedig a HÉA-törvénykönyv 77. cikkének (1) bekezdése csak akkor teszi lehetővé a HÉA „visszatérítését”, ha azt „kivetették a termékértékesítésre”.

23 E bíróságban mindazonáltal felmerül a kérdés, hogy a hatodik irányelv 27. cikke szerinti egyszerősítési szabályozás alkalmazása járhat-e azzal a következménnyel, hogy megfosztja az ilyen közbelső értékesítőt a HÉA-visszatérítéshez való jogtól, amennyiben az ezen értékesítő által fizetett ár magában foglalja a HÉA-t. Ugyanis, még ha a rendszer azzal is jár, hogy a HÉA az adójegyek gyártó vagy importőr általi felragasztása miatt nem azonosítható be, tagadhatatlan, hogy ezen adó összegét minden későbbi értékesítési szakaszban teljes mértékben megfizetik, anélkül hogy az adóalany levonhatná azt. Márpedig, ha a közbelső értékesítő szerződéses partnerével szembeni követelése behajthatatlanná válik, ezen értékesítő akkor sem tudja beszédni vonatkozó HÉA összegét, ha ugyanezt az összeget megfizette a szállítójának.

24 E körülmények között a hof van beroep te Gent felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A belga szabályozás, különösen a HÉA-törvénykönyv 77. cikke (1) bekezdésének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 58. cikkének (1) bekezdése, összhangban áll-e a [hatodik] irányelv 27. cikkével, amely szerint a tagállamok egyszerősítési szabályozásokat vezethetnek be, és/vagy ugyanezen irányelv 11. cikke C. részének [(1) bekezdésével], amely teljes vagy részleges

nemfizetés esetén biztosítja a HÉA-visszatérítéshez való jogot, ha e szabályozás [...] a dohánygyártmányok értékesítésére a HÉA beszedésének egyszer?sítését írja el? azzal, hogy ezen adót kizárólag a forrásnál veti ki, és [...] a vételár–követelés egészének vagy egy részének behajthatatlanná válása esetén nem biztosítja a HÉA-visszatérítéshez való jogot azon adóalanyok számára, amelyek a közbens? szakaszokban e dohánygyártmányok utáni HÉA-t viselték?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?

25 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság nem határozhat az EUMSZ 267. cikk alapján indított eljárásban a nemzeti rendelkezéseknek az uniós joggal való összeegyeztethet?ségér?l. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságot a közösségi jog értelmezésére vonatkozó minden olyan szempontról tájékoztassa, amelyek lehet?vé tehetik számára ezen összeegyeztethet?ség értékelését annak érdekében, hogy döntést hozzon az el?tte folyó eljárásban (lásd többek között a C?145/06. és a C?146/06. sz., Fendt Italiana egyesített ügyekben 2007. július 5?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?5869. o.] 30. pontját, valamint a C?379/08. és a C?380/08. sz., ERG és társai egyesített ügyekben 2010. március 9?én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját).

26 Ilyen körülmények között az el?terjesztett kérdést úgy kell érteni, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését és a 27. cikkének (1) és (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely – mivel az adójegyek formájában történ? HÉA-beszedést egyetlen alkalommal, a forrásnál, azaz a dohánytermékek gyártóinál vagy import?reinél rendeli el – kizárja az ezt követ? értékesítési láncban kés?bb fellép? közbens? értékesít?k azon jogát, hogy HÉA-visszatérítésben részesüljenek, amennyiben a vev? nem fizeti meg e termékek árát.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv 27. cikkének (1) és (5) bekezdése által „az adókivetés egyszer?sítés[e], vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozás[a]” érdekében engedélyezett eltér? nemzeti intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni, és azok kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az említett irányelv 11. cikkének a HÉA adóalapjára vonatkozó rendelkezéseit?l (lásd a 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10?én hozott ítélet [EBHT 1984., 1861. o.] 29. pontját és a C?63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?2847. o.] 24. pontját). Ezenfelül ezen intézkedéseknek az általuk kit?zött konkrét cél megvalósításához szükségesnek és arra alkalmasnak kell lenniük, és csak a lehet? legkisebb mértékben érinthetik a hatodik irányelv céljait és elveit (a C?177/99. és a C?181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?7013. o.] 60. pontja, valamint a C?17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4243. o.] 46. pontja).

28 A jelen esetben úgy tűnik, hogy – a C-494/04. sz. Heintz van Landewijck ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-5381. o., 24., 44., 54. és 62. pont) alapjául szolgáló ügyben szereplő holland szabályozáshoz hasonlóan – az alapügyben szereplő nemzeti szabályozásban foglalt, a HÉA adójegyek útján való beszedését lehetővé tevő eltérő szabályozás célja és hatása mind az adókijátszások és visszaélések megakadályozása, mind pedig az adókiivetés egyszerűsítése, amelyre az eltérő rendszernek köszönhetően a termékek értékesítési láncának egyetlen szakaszában kerül sor, mivel elírja, hogy a HÉA kiivetésére a jövedéki adóval egy időben, a hatodik irányelv 10. cikke értelmében vett adóztatandó tényállás megvalósulása előtt kerüljön sor. E szabályozás a HÉA felszámíthatóságának időpontjára is vonatkozik, oly módon, hogy azt a jövedéki adó kiivetésének időpontjával egyezően határozzák meg (lásd a C-435/03. sz., British American Tobacco és Newman Shipping ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7077. o.] 45. és 46. pontját).

29 Egyébiránt nem vitás, hogy – szintén a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet (55. pont) alapjául szolgáló ügyben szereplő holland szabályozáshoz hasonlóan – e szabályozás – ahogy az mind a HÉA-törvénykönyv 58. cikkének (1) bekezdéséből, mind pedig a hatodik irányelvnek megfelelően a Belga Királyság által tett, a jelen ítélet 12. pontjában idézett bejelentés tartalmából kitűnik – a fizetendő HÉA összegét a termékek végső fogyasztási fázisában alkalmazott árához köti, mivel az említett összeget a fogyasztó által fizetett kiskereskedelmi árhoz kapcsolódóan határozzák meg.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése kizárólag az olyan intézkedéseknek képezi akadályát, amelyek jelentős mértékben befolyásolhatják a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét (lásd a 138/86. és a 139/86. sz., Direct Cosmetics és Laughtons Photographs egyesített ügyekben 1988. július 12-én hozott ítélet [EBHT 1988., 3937. o.] 52. pontját, valamint a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet 57. pontját).

31 Márpedig jóllehet bizonyos körülmények között, úgymint a termékek eltérő értékesítése, azok veszteséges vagy az adójegyen megjelöltől eltérő kiskereskedelmi áron történő szabálytalan értékesítése esetén, az alapügyben szereplőhöz hasonló rendszerben, a gyártó vagy az importáló nagyobb összegű HÉA megfizetésére kötelezhető, mint amennyi a közösségi jog HÉA beszedésére vonatkozó harmonizált rendszerének alkalmazásából következett volna, az ilyen körülmények előfordulásának lehetősége önmagában nem elégséges annak megállapításához, hogy e rendszer jelentős mértékben befolyásolhatja a fogyasztás végső szakaszában esedékes adó összegét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet 56–58. pontját). Valamely egyszerűsítési szabályozás ugyanis természeténél fogva általánosabb megközelítést von maga után, mint az általa helyettesített szabályé, és ennél fogva nem felel meg szükségszerűen minden adóalany pontos helyzetének (a fent hivatkozott Sudholz ügyben hozott ítélet 62. pontja).

32 Következésképpen az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, nem sérti a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében meghatározott követelményeket, és ugyanezen okokból e szabályozás nem haladja meg a HÉA kiivetésének egyszerűsítéséhez és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelemhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját).

33 A jelen eljárásban benyújtott írásbeli észrevételeiben a Vandoore azonban azzal érvel, hogy e szabályozás ellentétes a hatodik irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdésével és 27. cikke (1) és (5) bekezdésével annyiban, amennyiben az kizárja a HÉA-visszatérítéshez való jogot az ár meg nem fizetése esetében. A hatodik irányelv 27. cikke ugyanis azzal, hogy lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a HÉA-nak kizárólag a forrásnál való beszedését jelentő szabályozást

vezessenek be, eltérve a gazdasági lánc minden szakaszában való HÉA?beszedést el?író általános szabálytól, csak a HÉA?beszedésre vonatkozó, az adókijátszás és az adóelkerülés megakadályozását célzó nemzeti egyszer?sít? szabályozásokat engedélyez. Minden kivételt szigorúan kell ugyan értelmezni, az ilyen eltérés ellenben nem befolyásolhatja a HÉA egyéb olyan szabályait, mint az ezen adó visszatérítésére vonatkozóakat. Egyébiránt a követelés olyan behajthatatlanná válása, mint amellyel a Vandoorne a jelen esetben szembesült, pontosan ugyanannyi kárt okozott neki, mint amennyi bármely olyan adóalanynál keletkezik, amelyre a szakaszos HÉA?rendszer vonatkozik, mivel a szóban forgó eltérést lehet?vé tev? szabályozás keretében minden egyes közbens? láncszem megfizeti a dohánygyártmányok értékesít?jének fizetett árban foglalt HÉA?t.

34 Ennek az érvelésnek nem lehet helyt adni.

35 Kétségtelen ugyanis – amint az a jelen ítélet 28. pontjából kit?nik –, hogy az olyan szabályozás keretében, mint amely az alapügyben szerepel, a dohánygyártmányokhoz kapcsolódó HÉA?t adójegyek formájában egyetlen alkalommal és el?zetes jelleggel szedik be a forrásnál, azaz kizárólag e termékek gyártójánál vagy import?rénél, a jövedéki adó beszedésével egy id?ben, és azel?tt hogy a hatodik irányelv 10. cikke értelmében vett adóztatandó tényállás megvalósult volna.

36 Következésképpen az olyan közbens? értékesít?k, mint amilyen a Vandoorne az alapügyben, és amelyek a gyártó és az import?r után következnek e termékek egymást követ? értékesítésének láncában, egyrészt a saját értékesít?jük által nekik teljesített értékesítés során nem kötelesek megfizetni az adó azonnali és teljes kör? levonásának jogát lehet?vé tev?, a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, el?zetesen felszámított HÉA?t, másrészt nem kötelesek az említett irányelv 10. cikkének (2) bekezdése értelmében véve HÉA?t felszámítani az említett termékek vev?jének való értékesítés során.

37 Következésképpen az olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel, nem vitás, hogy – amint azt a jelen ítélet 18. pontja már megállapította – az említett ítélet 13. pontjában idézett 13. sz. királyi rendelet 2. cikke értelmében e különböz? értékesítésekhez kapcsolódó számlák külön HÉA?összeget nem, hanem olyan árat tüntetnek fel, amely magában foglalja a gyártó vagy az import?r által megfizetett HÉA összegét, és tartalmazza a „Dohánygyártmányok: a forrásnál fizetett, és nem levonható HÉA” megjegyzést.

38 Ilyen körülmények között, mivel a közbens? értékesít?knek nem kell a dohánytermékek értékesítése után HÉA?t fizetni, a hatodik irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdése értelmében nem kérhetnek HÉA?visszatérítést ezen értékesítések árának a vev? általi meg nem fizetése esetén.

39 E tekintetben nem releváns, hogy gazdasági szempontból az ezen értékesít?nek teljesített értékesítések ára magában foglalja a forrásnál a gyártó vagy az import?r által adójegyek formájában megfizetett HÉA?összeget. E körülmény ugyanis egyáltalán nem teszi kérdésessé azt, hogy a HÉA?szabályok alapján az említett értékesít?knek nincs adófizetési kötelezettségük.

40 Egyébiránt, mivel a HÉA olyan egyszer?sített kivetésére vonatkozó szabályozás keretében, mint amely az alapügyben szerepel, a gyártó vagy az importáló által adójegyek formájában megfizetett HÉA?összeg nem az egyes értékesít?k által ténylegesen kapott ellenértéknek, hanem – amint a jelen ítélet a 29. pontjában már megállapította – a termékekre a végs? fogyasztás szakaszában alkalmazott árnak felel meg, a közbens? értékesít? a szerz?déses partnerrel szembeni követelésének olyan behajthatatlanná válása, mint amely az alapügyben szerepel, semmiképp nem csökkenti az adóalapot.

41 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a HÉA összegének az ilyen közbens? értékesít? részére való visszatérítése, amennyiben a vev? nem fizeti ki a dohánytermékek értékesítésének árát – a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében megköveteltekkel ellentétben –, jelent?s mértékben befolyásolná a fogyasztás végs? szakaszában esedékes adó összegét, és következésképpen az e szakaszban beszedett tagállami adóbevételeket. Annál inkább ez lenne a helyzet, amennyiben a HÉA visszatérítése iránti kérelemnek a dohánytermékek gyártója vagy az importálója által megfizetett teljes összegre kellene vonatkoznia azon okból, hogy az ez utóbbiak által el?zetesen megfizetett adó a bármely közbens? értékesít? által a szerz?déses partnerének kiszámlázott ár teljes egészét terheli.

42 Márpedig valószínű, hogy – amint azt a Bizottság az észrevételeiben kifejti – e termékeket – többek között olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel – a cs?döt jelent? vev? képvisel?je a termék jellegére tekintettel még értékesítheti a végs? fogyasztó számára. Így nem zárható ki, hogy a közös HÉA?rendszerben el?írt elvvel ellentétben, az említett termékeket anélkül fogyasztják el, hogy a fizetend? adó egy részét vagy egészét megfizetnék a kincstárnak.

43 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy annak lehet?vé tétele, hogy az ilyen szabályozás keretében a közbens? értékesít? a HÉA bizonyos részét vagy egészét visszaigényelhesse, amennyiben a vev? például cs?dhelyzetre hivatkozva nem fizeti meg az értékesítés árát, egyrészt a HÉA?kivetést tenné jelent?sen bonyolultabbá, másrészt pedig – amint azt a Belga Királyság és a Cseh Köztársaság az írásbeli észrevételeikben el?adják – kedvezne a visszaéléseknek és adókijátszásoknak, miközben a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján e szabályozás céljai éppen a HÉA?kivetések egyszerűsítése és az ilyen visszaélések és adókijátszások megakadályozása (lásd analógia útján a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet 43., 62. és 65. pontját, valamint a C?374/06. sz. BATIG?ügyben 2007. december 13?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?11271. o.] 39. pontját).

44 Márpedig a cigarettapiac, ahogyan arra a Bíróság már rámutatott, különösen kedvez a jogellenes kereskedelem fejl?désének (lásd a C?491/01. sz., British American Tobacco [Investments] és Imperial Tobacco ügyben 2002. december 10?én hozott ítélet [EBHT 2002., I?11453. o.] 87. pontját és a C?222/01. sz., British American Tobacco ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4683. o.] 72. pontját, valamint a fent hivatkozott BATIG?ügyben hozott ítélet 34. pontját).

45 Következésképpen a HÉA?visszatérítéshez való jog kizárása az olyan közbens? értékesít? tekintetében, mint a Vandoorne, amennyiben a dohánygyártmány vev?je ne fizeti meg a vételárat ezen értékesít?nek, az olyan szabályozásból fakadó következménynek min?sül, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján e termékek tekintetében a célja és hatása a HÉA?kivetés egyszerűsítése és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem.

46 Ebb?l következ?en az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését és 27. cikkének (1) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely a dohánytermékek tekintetében a HÉA?kivetés egyszerűsítése és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem céljából – mivel ezen adó adójegyek formájában történ? beszédését egyetlen alkalommal, a forrásnál, azaz e termékek gyártóinál vagy import?reinel rendeli el – kizárja az ezt követ? értékesítési láncban kés?bb fellép? közbens? értékesít?k azon jogát, hogy HÉA?visszatérítésben részesüljenek, amennyiben a vev? nem fizeti meg az említett termékek árát.

A költségekről

47 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A 2004. január 20-ii 2004/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdését és 27. cikkének (1) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely a dohánytermékek tekintetében a hozzáadottértékadó-kivetés egyszeresítése és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem céljából – mivel ezen adó adójegyek formájában történő beszedését egyetlen alkalommal, a forrásnál, azaz e termékek gyártóinál vagy importőrreinél rendeli el – kizárja az ezt követő értékesítési láncban később fellépő közbenes értékesítők azon jogát, hogy hozzáadottértékadó-visszatérítésben részesüljenek, amennyiben a vevő nem fizeti meg az említett termékek árát.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.