

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2011. december 21.\*

A C-499/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgium) a Bírósághoz 2010. október 19-én érkezett, 2010. október 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Vlaamse Oliemaatschappij NV**

és

a **FOD Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Malenovský tanácselnök, G. Arestis (előadó) és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: V. Trstenjak,  
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

\* Az eljárás nyelve: holland.

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. szeptember 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Vlaamse Oliemaatschappij NV képviseletében T. Leeuwerck advocaat,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és B. Burggraaf, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 15., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. 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) 21. cikke (3) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

- 2 Ezt a kérelmet a Vlaamse Oliemaatschappij NV társaság (a továbbiakban: VOM) és a FOD Financiën (szövetségi adóhivatal) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az, hogy e társaságnak a raktárából származó üzemanyag után, amelyet az egyik ügyfele értékesített, hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: HÉA) kell fizetnie.

## **Jogi háttér**

### *Az uniós jog*

- 3 A hatodik irányelv – 28c. cikk E. részének (1) bekezdéséből következő – 16. cikke (1) bekezdése első albekezdése B. része első mondata e) alpontjának első fordulata szerint a tagállamok – bizonyos feltételek mellett – mentesíthetik a HÉA alól azoknak a termékeknek az értékesítését, amelyeket vámraktározástól eltérő raktározási eljárás alá helyezésre szántak.
- 4 Ezen irányelv – 28c. cikk E. részének (1) bekezdéséből következő – 16. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint: eltérve az említett irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdésétől, az esedékes adó megfizetéséért felelős személy az első albekezdésnek megfelelően azon személy, akinek révén a termékek kikerülnek az e bekezdésben felsorolt eljárások, illetve helyzetek hatálya alól.

- 5 A hatodik irányelv – 28g. cikkből következő – 21. cikke „Az adó fizetésére kötelezett személy” cím alatt a következőképpen rendelkezik:

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

- a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást belföldön letelepedett adóalany végzi, akkor a tagállamok az általuk meghatározott feltételek szerint megállapíthatják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy azon személy, akinek részére az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették;

- b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;

- c) azon személy, akinek a termékértékesítést végrehajtották, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

– az adóköteles tevékenység a 28c. cikk E. részének (3) bekezdésében meghatározott feltételek szerint végrehajtott termékértékesítés,

– azon személy, akinek a termékértékesítést végezték, egy másik adóalany vagy egy nem adóalany jogi személy, akit hozzáadottérték-adó szempontjából belföldön azonosítottak,

- a nem belföldön letelepedett adóalany által kibocsátott számla megfelel a 22. cikk (3) bekezdésének.

A tagállamok azonban eltérést engedélyezhetnek e kötelezettségtől, amennyiben a nem belföldön letelepedett adóalany már kijelölt egy adóképviselet az adott országban;

- d) bármely személy, aki feltünteti a hozzáadottérték-adót egy számlán vagy más, számlát helyettesítő bizonylaton;
- e) bármely személy, aki Közösségen belüli adóköteles termékbeszerzést hajt végre.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérve:

- a) amennyiben az (1) bekezdés rendelkezéseivel összhangban az adó fizetésére kötelezett személy egy nem belföldön letelepedett adóalany, akkor a tagállamok lehetővé tehetik számára, hogy kijelöljön egy adóképviselet, mint az adó fizetésére kötelezett személyt. E lehetőség az egyes tagállamok által meghatározott feltételektől és eljárási szabályoktól függ;
- b) amennyiben az adóköteles ügyletet nem belföldön letelepedett adóalany hajtja végre, és abban az országban, ahol az adóalany letelepedett, vagy székhellyel rendelkezik, nincs ahhoz hasonló szabású kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó jogi eszköz érvényben, mint amelyet a 76/308/EGK és a 77/799/EGK irányelv és a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet alkalmazási körében meghatároztak, akkor a tagállamok intézkedéseket tehetnek annak elrendelésére, hogy az adó fizetésére kötelezett személy egy nem belföldön letelepedett adóalany által kijelölt adóképviselet legyen.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.

(4) Behozatal esetén a hozzáadottérték-adó a behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli.”

- 6 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.) 4. cikkének b) pontja az „adóraktár” fogalmát akként határozza meg, mint „azon hely, ahol a raktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese a jövedéki termékeket üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés keretében előállítja, feldolgozza, tárolja, átveszi vagy átadja”.

### *A nemzeti szabályozás*

- 7 A belga HÉA-kódex 51a. cikkének (3) bekezdése előírja:

„A vámraktározástól eltérő raktározási eljárásban a raktárüzemeltető és az a személy, aki az áruk raktárból történő elszállítására kötelezettséget vállal, valamint adott esetben a megbízója is egyetemlegesen felel az állammal szemben az adó megfizetéséért azzal a személlyel együtt, aki [...] adófizetésre kötelezett.”

**Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 8 A VOM olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyek biztosítják az ügyfelei számára a hajóval érkező ásványolajtermékek kirakodását, raktárakba való betárolását és tehergépjárművekre való átrakodását. Az ügyfelek e raktárakban addig tárolják a termékeket, amíg a kiskereskedelemben a végfogyasztóknak, főként üzemanyagtöltő állomások ügyfeleinek nem értékesítik őket. E szolgáltatásokért a VOM a tárolt mennyiség után literenkénti „szolgáltatási díjat” számláz.
- 9 Így a VOM a 92/12 irányelv 4. cikkének b) pontja szerinti „adóraktárat” üzemeltet. E raktárüzemeltetői minőségében 1999. szeptember 7. óta engedélye van arra, hogy ásványolaj-raktározás céljából vámraktártól eltérő raktárat üzemeltessen.
- 10 Ezen engedély alapján az e raktárban elhelyezett termékeket a vámraktározástól eltérő raktározási eljárásban adófelfüggesztés alá vonják. HÉA-fizetési kötelezettség keletkezik e termékek után, ha azok e raktárból kikerülnek, és már nem tartoznak a vámraktározástól eltérő raktározási eljárás hatálya alá, vagy ellenszolgáltatás fejében értékesítik őket.
- 11 A Ghebra NV (a továbbiakban: Ghebra) üzemanyag-nagykereskedelmi tevékenységet folytatott és ásványolaj-termékeket tároltatott a VOM raktárában. A Ghebrát 2003. június 20-án fizetéképtelenné nyilvánították.
- 12 Az adóhatóság ellenőrzése után 2006. február 7-én jegyzőkönyv készült, amelyből kitűnik, hogy a Ghebra 2003 márciusában és áprilisában ellenszolgáltatás fejében több ízben olyan üzemanyagot értékesített, amely a VOM raktárából származott. Ezek az értékesítések, mivel megszüntették a vámraktározástól eltérő raktározási eljárást, a HÉA alá tartoznak, és az e jogcímen fizetendő adóösszeg 2 133 005 euró.

- 13 Az adóhatóság azt követően, hogy a Ghebra felszámolója arról értesítette, hogy a vagyoni eszközök elégtelensége miatt a belga állam nem jut a HÉA-követeléséhez, 2006. április 11-én a belga HÉA-kódex 51a. cikkének (3) bekezdése alapján fizetési meghagyást bocsátott ki a VOM társasággal szemben.
- 14 A VOM e fizetési meghagyással szemben 2006. május 31-én ellentmondást nyújtott be a Rechtbank van eerste aanleg te Brugge előtt.
- 15 Keresete alátámasztására a VOM többek között úgy érvel, hogy a raktárüzemeltetőnek a belga HÉA-kódex 51a. cikkének (3) bekezdésén alapuló, a beraktározóval együttes egyetemleges felelőssége a HÉA megfizetése iránt nem egyeztethető össze az uniós jogrend részét képező jogbiztonság és arányosság általános elveivel, mivel a raktárüzemeltető jó- vagy rosszhiszeműségétől függetlenül érvényesül. A VOM e tekintetben hozzáteszi, hogy passzív szerepet játszik a raktározásra alkalmazandó HÉA-eljárásban, hiszen raktárát csak áruk megőrzése céljából bocsátja az ügyfelek rendelkezésére, és nincs jogi vagy pénzügyi eszköze ahhoz, hogy megkövetelje, majd leellenőrizze, hogy a beraktározók ténylegesen befizették-e a HÉA-t. A Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozva a VOM úgy véli: mivel a nemzeti szabályozás az adófizetésért való egyetemleges felelősség telepítése során nem veszi figyelembe, hogy az eredetileg adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy tudott-e az adó felszámíthatóságáról, és így kizárja a jóhiszeműség szempontját azon feltételek közül, amelyek alapján az említett adó megfizetéséért valamely személy egyetemleges felelőssége megállapítható, a nemzeti szabályozás meghaladja azt a mértéket, amely szükséges és alkalmas az általa követett cél eléréséhez.
- 16 A FOD Financiën úgy véli, hogy a belga HÉA-kódex 51a. cikkének (3) bekezdése megfelel az arányosság elvének, ezen elv tiszteletben tartását a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, valamint az egyetemleges felelősség az ásványolajtermékek ágazatában alkalmas és arányos intézkedés.

- 17 A Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, mivel szükségesnek ítélte, hogy választ kapjon arra a kérdésre, hogy a belga HÉA-kódex 51a. cikkének (3) bekezdése összeegyeztethető-e az uniós joggal, és különösen a jogbiztonság és az arányosság elvével, felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Előírhatják-e a tagállamok a [hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdése első albekezdése B. része első mondata e) alpontjának első fordulatával összefüggésben értelmezett 21. cikkének (3) bekezdése] alapján, hogy a vámraktártól eltérő raktár üzemeltetője még akkor is feltétel nélkül egyetemlegesen köteles legyen az e raktárból származó árunak az adóalany tulajdonos által ellenszolgáltatás fejében végzett értékesítése után HÉA-tartozás megfizetésére, ha a raktárüzemeltető jóhiszemű, illetve sem vétkeség, sem mulasztás nem róható a terhére [...]?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára annak elrendelését, hogy a vámraktártól eltérő raktár üzemeltetője még akkor is egyetemlegesen köteles legyen az e raktárból származó árunak az adóalany tulajdonos által ellenszolgáltatás fejében végzett értékesítése után HÉA-tartozás megfizetésére, ha az említett raktár üzemeltetője jóhiszemű, illetve sem vétkeség, sem mulasztás nem róható a terhére.
- 19 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdése főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamoknak olyan intézkedések elfogadását, amelyek alapján valamely más személy együttesen és egyetemlegesen köteles az említett cikk (1) és (2) bekezdése rendelkezéseinek egyikében adófizetésre kötelezettként meghatározott személy HÉA-tartozásának megfizetésére (lásd a C-384/04. sz., Federation

of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 28. pontját).

- 20 Ugyanakkor az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve (lásd különösen a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-771. o.] 18. pontját).
- 21 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 uniós 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, valamint a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 19. pontját).
- 22 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 Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 20. pontját).
- 23 E tekintetben az alapügyben érintett nemzeti rendelkezés azt írja elő, hogy a vámraktározástól eltérő raktározási eljárásban a raktárüzemeltető és az a személy, aki az áruk raktárból történő elszállítására kötelezettséget vállal, valamint adott esetben a megbízója az adófizetésre kötelezett személlyel együtt egyetemlegesen köteles az állammal szembeni adótartozás megfizetésére. Így e rendelkezés alapján a vámraktártól eltérő raktár üzemeltetője az adófizetésre eredetileg kötelezett személlyel, azaz az ügyfelével együtt egyetemlegesen köteles a HÉA megfizetésére. Mivel ezen

egyetemes kötelezettség feltétel nélkül került megfogalmazásra, így akkor is vonatkozik a raktárüzemeltetőre, ha jóhiszemű, illetve sem vétkesség, sem mulasztás nem róható a terhére.

- 24 Márpedig a Bíróság már kimondta, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 32. pontját). Ezért az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha a HÉA megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják, még ha e személy a 92/12 irányelvben szabályozott sajátos kötelezettségekkel terhelt adóraktári engedélyes is, anélkül hogy megengednék számára, hogy e felelősség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis, ha az említett személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevétel-kiesést, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 23. pontját).
- 25 Nem ellentétes viszont az uniós joggal, ha az adófizetésre kötelezettől eltérő személytől azt követelik, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ügyben hozott ítélet 33. pontját, a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 65. pontját és a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 24. pontját).
- 26 Ezért az, hogy az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, ésszerű intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e a HÉA-tartozás megfizetésére (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. pontját, valamint a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 25. pontját).

- 27 A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megítélnie, hogy e körülmények fennállnak-e az alapügyben.
- 28 A fenti megfontolások alapján a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállamok számára annak elrendelését, hogy a vámraktártól eltérő raktár üzemeltetője még akkor is egyetemlegesen köteles legyen az e raktárból származó árunak az adóalany tulajdonos által ellenszolgáltatás fejében végzett értékesítése után HÉA-tartozás megfizetésére, ha az említett raktár üzemeltetője jóhiszemű, illetve sem vétkesség, sem mulasztás nem róható a terhére.

## **A költségekről**

- 29 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

**A 2001. december 20-i 2001/115/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 21. cikkének (3) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállamok számára annak**

**elrendelését, hogy a vámraktártól eltérő raktár üzemeltetője még akkor is egyetemlegesen köteles legyen az e raktárból származó árunak az adóalany tulajdonos által ellenszolgáltatás fejében végzett értékesítése utáni hozzáadottértékadó-tartozás megfizetésére, ha az említett raktár üzemeltetője jóhiszemű, illetve sem vétkesség, sem mulasztás nem róható a terhére.**

Aláírások