



Határozatok Tára

ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. szeptember 2.¹

C-326/20. sz. ügy

**SIA „MONO”
kontra
Valsts ieņēmumu dienests**

(az Administratīvā apgabaltiesa [regionális közigazgatási bíróság, Lettország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – 2008/118/EK irányelv – 12. cikk – Jövedéki adók – Harmonizált jövedéki adó alóli mentesség – A diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek – Feltételek – A jövedéki termék valós címzettjei által teljesített tényleges kifizetés – Készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel történő fizetés”

I. Bevezetés

1. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmével az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) a MONO SIA társaság (a továbbiakban: felperes) és a Valsts ieņēmumu dienests (lett adóhatóság, a továbbiakban: VID) között a Lettországban székhellyel rendelkező diplomáciai és konzuli szolgálatok tagjai vagy nemzetközi szervezetek tagjai által vásárolt termékek jövedéki adó alóli mentessége tárgyában folyamatban lévő jogvitában két kérdést terjesztett a Bíróság elé a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló 2008/118/EK irányelv² 12. cikkének értelmezésével kapcsolatban.

2. E kérdések lényegében annak meghatározására irányulnak, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek csak azzal – az uniós jog által elő nem írt – feltétellel mentesülnek a jövedéki adó alól, hogy e termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel történő fizetés útján szerezték be, és hogy a szállító részére történő kifizetést az említett termékek tényleges címzettjei teljesítették.

3. A jelen ügy újszerű jellege ellenére olyan problémakört vet fel, nevezetesen a készpénz fizetési eszközként való használatára vonatkozó korlátozások kérdését, amellyel a Bíróság a közelmúltban szembesült. A Bíróságot tehát arra kérték, hogy foglaljon állást a jövedéki adó alóli mentességre

¹ Eredeti nyelv: francia.

² A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.).

vonatkózó lett jogi szabályozás összeegyeztetethetőségéről, pontosabban arról a mérlegelési mozgástérről, amellyel a tagállamok e rendszer végrehajtása során – többek között az arányosság elvére tekintettel – rendelkeznek.

II. Jogi háttér

A. A nemzetközi jog

1. A diplomáciai kapcsolatokról szóló bécsi egyezmény

4. A diplomáciai kapcsolatokról szóló, Bécsben, 1961. április 18-án aláírt bécsi egyezmény³ (a továbbiakban: bécsi diplomáciai egyezmény, kihirdette: 1965. évi 22. tvr.) 34. cikke kimondja:

„A diplomáciai képviselő mentes minden személyes vagy tárgyi, országos, regionális vagy községi adó és illeték alól, kivéve:

a) az áruk vagy szolgáltatások árába rendszerint belefoglalt közvetett adókat;

[...]”

5. A bécsi diplomáciai egyezmény³⁶. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A fogadó állam az általa hozott törvények és rendeletek szerint engedélyezi a behozatalt és biztosít mentességet minden vám és adó, valamint a kapcsolatos közterhek tekintetében, ide nem értve a raktározási, fuvar és hasonló szolgáltatások díját,

a) a képviselet hivatalos használatára szolgáló tárgyakra;

b) az olyan tárgyakra vonatkozólag, amelyek a diplomáciai képviselő, vagy a vele közös háztartásban élő családtagok személyes használatára szolgálnak, ideértve a berendezkedéshez szükséges tárgyakat.”

2. A konzuli kapcsolatokról szóló bécsi egyezmény

6. A konzuli kapcsolatokról szóló, 1963. április 24-én Bécsben aláírt egyezmény⁴ (a továbbiakban: bécsi konzuli egyezmény, kihirdette: 1987. évi 13. tvr.) „Adómentesség” című 49. cikke az (1) bekezdésében a következőket írja elő:

„A konzuli tisztviselők és a konzuli alkalmazottak, valamint a háztartásukban élő családtagjaik mentesek minden személyes vagy dologi, országos, regionális és községi adó és illeték alól, kivéve:

a) az áruk vagy szolgáltatások árába rendszerint belefoglalt közvetett adókat;

[...]”

³ Az Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára, 500. kötet, 95. o.

⁴ Az Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára, 596. kötet, 261. o.

7. A bécsi konzuli egyezménynek „A vám és a vámvizsgálat alóli mentesség” című 50. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A fogadó állam az általa hozott törvények és rendelkezések szerint engedélyezi a behozatalt és biztosít mentességet minden vám és adó, valamint a kapcsolatos közterhek tekintetében, ide nem értve a raktározási, fuvar- és hasonló szolgáltatások díját:

- a) a konzuli képviselet hivatalos használatára szolgáló tárgyak;
- b) olyan tárgyakra vonatkozólag, amelyek a konzuli tisztviselő és a háztartásban élő családtagok személyes használatára szolgálnak, ideértve a berendezkedéséhez szükséges tárgyakat. A behozott fogyasztási cikkek nem haladhatják meg azt a mennyiséget, amely az érdekelt személyek közvetlen használatára szükséges.”

B. Az uniós jog

1. A 2008/118/EK irányelv

8. A 2008/118 irányelv (13) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„A jövedékiadó-mentes szállítások szabályainak és feltételeinek továbbra is összehangoltnak kell lenniük. A más tagállamban lévő szervezetek számára történő szállítások mentesítése esetén adómentességi igazolás használatát indokolt előírni.”

9. Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

[...]

- b) a 92/83/EGK⁵ és a 92/84/EGK irányelv⁶ hatálya alá tartozó alkohol és alkoholtartalmú italok;
- c) a 95/59/EK,⁷ a 92/79/EGK⁸ és a 92/80/EGK irányelv⁹ hatálya alá tartozó dohánygyártmányok.”

⁵ Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.).

⁶ Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedékiadó-mértékének közelítéséről szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 29. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 213. o.).

⁷ A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i tanácsi irányelv (HL 1995. L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.).

⁸ A cigaretták adójának közelítéséről szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 202. o.; helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 45. kötet, 259. o.).

⁹ A cigarettán kívüli dohánygyártmány adójának közelítéséről szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 10. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 204. o.; helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 45. kötet, 260. o.).

10. A 2008/118 irányelv 12. cikke előírja:

„(1) A jövedéki termékek mentesülnek a jövedéki adó megfizetése alól, amennyiben a következő felhasználási célra szánják őket:

- a) diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében;
- b) a fogadó tagállam hatóságai által ekként elismert nemzetközi szervezetek vagy azok tagjai által, az ilyen szervezeteket létrehozó nemzetközi egyezményekben vagy a székhelyükről szóló megállapodásokban meghatározott korlátozásokkal és feltételekkel;
- c) az Észak-atlanti Szerződésben részes államok közül a jövedéki adó kivetésének helye szerinti tagállamon kívül bármelyiknek a fegyveres erői által, ezen erők általi használatra, az őket kísérő polgári személyzet számára, vagy ezen erők étkezdéiben, vagy kantineiben történő felhasználásra;

[...]

(2) A mentesség a fogadó tagállam által meghatározott feltételektől és korlátozásoktól függ. A tagállamok a jövedékiadó-mentességet visszatérítés formájában is biztosíthatják.”

11. Ezen irányelv 13. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 21. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, a 12. cikk (1) bekezdésében említett címzetteknek adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termékeket adómentességi igazolás kíséri.

(2) Az adómentességi igazolás formáját és tartalmát a Bizottság állapítja meg a 43. cikk (2) bekezdésében említett eljárásnak megfelelően.”

12. Az említett irányelv 14. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy az (1) és (2) bekezdésben szereplő mentességeket úgy alkalmazzák, hogy megelőzzék az esetleges adócsalást, adókikerülést vagy visszaéléseket.”

2. A 282/2011/EU végrehajtási rendelet

13. A 282/2011/EU végrehajtási rendelet¹⁰ 51. cikke előírja:

„(1) [...] az e rendelet II. mellékletében meghatározott hea- és/vagy jövedékiadó-mentességi igazolás szolgál annak megerősítésére – amennyiben az a szóban forgó igazolás mellékletében szereplő magyarázó megjegyzéseknek megfelel –, hogy az ügylet a 2006/112/EK irányelv^[11] 151. cikke szerinti adómentességben részesül.

[...]

¹⁰ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseiről szóló, 2011. március 15-i tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.).

¹¹ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

(2) Az (1) bekezdésben említett igazolást a fogadó tagállam hatáskörrel rendelkező hatósága bélyegzi le. Mindazonáltal, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat hivatalos célra szánják, a tagállamok az általuk meghatározandó feltételek mellett felmenthetik a vevőt, illetve igénybevevőt azon követelmény alól, hogy az igazolást lebélyegeztessék. E felmentés visszaélés esetén visszavonható.

A tagállamok tájékoztatják a Bizottságot az igazolás lebélyegzéséért felelős szervek meghatározására kijelölt kapcsolattartóról, és arról, hogy milyen mértékben tekintenek el az igazolás lebélyegzésének követelményétől. A Bizottság tájékoztatja a többi tagállamot a tagállamoktól kapott adatokról.

(3) Amennyiben közvetlen adómentességet alkalmaznak abban a tagállamban, ahol az ügyletet teljesítették, a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó az e cikk (1) bekezdésében említett igazolást a termék vevőjétől vagy szolgáltatás igénybevevőjétől kapja meg és azt nyilvántartásában megőrzi. Ha az adómentességet a [2006/112] irányelv 151. cikke (2) bekezdésének megfelelően héa-visszatérítés útján biztosítják, az igazolást az érintett tagállamhoz benyújtott visszatérítési kérelemhez kell csatolni.”

14. A 282/2011 végrehajtási rendelet II. melléklete tartalmazza az ezen végrehajtási rendelet 51. cikkében hivatkozott héa- és/vagy jövedékiadó-mentességi igazolás formáját és tartalmát.

C. A lett jog

15. A 2003. október 30-i „Par akcīzes nodokli” (a jövedéki adóról szóló törvény)¹² 7. cikke kimondja:

„A jövedéki adót a következő személyek kötelesek megfizetni:

1. az importőr [...]”

16. E törvény 20. cikkének (1) bekezdése előírja:

„E cikk (2) [...] (5) bekezdésének rendelkezéseire figyelemmel mentes a jövedéki adó alól a jövedéki termék értékesítése:

1. a diplomáciai és konzuli képviseletek számára;

2. a diplomáciai és konzuli képviseletek diplomáciai vagy konzuli képviselői, az igazgatási és műszaki személyzete, valamint a jelen pontban említett személyek családtagjai számára, amennyiben nem lett állampolgárok, és Lettországon állandó lakóhellyel nem rendelkeznek. [...];

3. a Lett Köztársaság által elismert nemzetközi szervezetek vagy azok képviseletei számára, az ilyen szervezeteket létrehozó nemzetközi egyezményekben vagy a székhely-megállapodásokban meghatározott korlátozásokkal és feltételekkel;

¹² A 2003. évi *Latvijas Vēstnesis* 161. száma.

4. a nemzetközi szervezetek vagy azok képviselőiteinek azon alkalmazottai számára, akik a Lett Köztársaságban diplomáciai jogállással rendelkeznek, amennyiben nem lett állampolgárok, és Lettországon állandó lakóhellyel nem rendelkeznek;

[...]

6. az Észak-atlanti Szerződésben részes államok közül a jövedéki adó kivetésének helye szerinti tagállamon kívül bármelyiknek a fegyveres erők által, ezen erők általi használatra, az őket kísérő polgári személyzet számára vagy ezen erők étkezdéiben vagy kantineiben történő felhasználásra;

[...]

9. [...]

a) a Lett Köztársaságban [...] elismert Szövetséges Parancsnokság számára,

b) a Szövetséges Parancsnokság tagjai és eltartott hozzátartozói, amennyiben nem lett állampolgárok, és állandó lakóhellyel nem rendelkeznek Lettországon.

17. Az említett törvény 20. cikke (2) bekezdésének 2. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az e cikk (1) bekezdésében említett személyek a Lett Köztársaságban jövedéki terméket szerezhetnek, ha azok forrása:

[...]

2. a Lett Köztársaságban területén lévő vámraktár, a következő feltételek szerint:

a) a jövedéki termékek feladója a 282/2011 [végrehajtási] rendelet II. mellékletében meghatározott okmányt használja, amely tanúsítja, hogy e termékek mentesek a jövedéki adó alól,

b) a jövedéki termékek feladója a jövedéki termékek forgalmazására vonatkozó szabályozásnak megfelelő igazolást állít ki,

c) a jövedéki termékek beszerzésének ellenértéket készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel fizették ki.”

18. Ugyanezen törvény 20. cikkének (5) bekezdése kimondja:

„Az (1) bekezdésben említett személyek szükségleteinek kielégítése céljából a Lett Köztársaságban történő szabad forgalomba bocsátás céljából behozott jövedéki termékek, [...] amelyek külföldről – de nem valamely uniós tagállamból – vagy e törvény 2. cikkének (3) bekezdésében említett területről származnak, a következő feltételek mellett mentesülnek a jövedéki adó alól:

1) a jövedéki termékek feladója a 282/2011 [végrehajtási] rendelet II. mellékletében meghatározott okmányt használja, amely tanúsítja, hogy e termékek a jövedéki adó alól mentesülnek;

2) a jövedéki termékek beszerzésének ellenértékét készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel fizették ki.”

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

19. A felperes a lett vámhatóság előtt az általa egy brit társaságtól és a fióktelepétől beszerzett jövedéki termékekről (alkohol és cigaretta) (a továbbiakban: szóban forgó termékek) nyilatkozott egy jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében, valamint e termékek szabad – különböző tagállamok nagykövetségein és konzuli szolgálatainál, valamint a NATO lettországi képviselője számára történő – forgalomba bocsátására tekintettel.

20. A felperes azt követően, hogy a szóban forgó termékeket a brit társaságtól és lett fióktelepétől – a részükre történő közvetlen fizetés nélkül – beszerezte, e termékeket a Lettországból származó diplomáciai és konzuli képviselők¹³ részére értékesíti, azonban úgy, hogy azokért kifizetésben nem részesül. E képviselők ugyanis, miután e termékeket átvették, azok ellenértékét közvetlenül az említett társaságnak fizetik meg, amelyre a felperes követelését engedményezte. Az engedményezési szerződés előírja azt is, hogy e brit társaságnak a felperes részére – a szóban forgó termékek értékesítésében való közvetítői szerepéért – díjat kell fizetnie.

21. A VID egy adóellenőrzést követően határozatot fogadott el, amelyben a felperest a szóban forgó termékek szabad forgalomba bocsátása miatt – bírsággal és késedelmi kamatokkal növelt – jövedéki adó megfizetésére kötelezte. E határozatban az szerepelt, hogy mivel az érintett diplomáciai képviselők e szóban forgó termékeket nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizették ki, a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontjában előírt mentesség alkalmazásának feltétele nem teljesült.

22. A felperes a VID határozatának megsemmisítése iránt keresetet indított az Administratívā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) előtt. Többek között arra hivatkozott, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontjában megállapított mentesség alkalmazásának feltétele nem meghatározó, és egyébiránt a Lett Köztársaságra kötelező nemzetközi jogi aktusokban nem szerepel a mentesség alkalmazásának feltételeként.

23. 2019. június 10-i ítéletével az Administratívā rajona tiesa (kerületi közigazgatási bíróság) e keresetet a jövedékiadó-fizetési kötelezettség vonatkozásában elutasította.

24. A felperes ezen ítélettel szemben az Administratívā apgabaltiesához (regionális közigazgatási bíróság) nyújtott be fellebbezést. E bíróság megjegyzi, hogy nem vitatott, hogy a felperes a szóban forgó termékeket – jövedékiadó-felfüggesztés mellett – vámraktározási eljárás keretében és e termékek diplomáciai képviselőknél történő szabad forgalomba bocsátása céljából bejelentette, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet II. melléklete szerinti igazolást használta, hogy a termékek különböző államok diplomáciai képviselői, valamint a NATO lettországi képviselője részére történő szállításával kapcsolatos igazolásokat kiállította, és hogy a szóban forgó termékekért a felperest megillető kifizetést a brit társaság teljesítette a követelés-engedményezési szerződés alapján.

¹³ A jelen indítványban használt „diplomáciai és konzuli képviselő” kifejezés magában foglalja mind a diplomáciai, konzuli képviselőket, mind a valamely tagállam területén lévő nemzetközi szervezeteket és katonai képviselőket.

25. Az Administratívā apgabaltiesához (regionális közigazgatási bíróság) ugyanakkor megjegyzi, hogy a VID álláspontja szerint a jövedéki adó alóli mentesség nem alkalmazható, mivel a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontja megköveteli, hogy a szóban forgó termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizessék ki.

26. Ezenkívül a VID által elfogadott álláspontból az következik, hogy nemcsak azt kell bizonyítani, hogy a szóban forgó ügyletben részt vevő felek között készpénz-helyettesítő eszközök útján történő fizetésről van szó, hanem azt is, hogy e kifizetést konkrétan azon személyek teljesítették, akiknek a termékeket szállították. A VID úgy vélte, hogy mivel a felperest a szóban forgó – a nagykövetségeknek és a konzuli szolgálatoknak szállított – árukért megillető kifizetést a követelés-engedményezéséről szóló szerződés alapján a brit társaság teljesítette, nem pedig azon nagykövetségek és konzuli szolgálatok, amelyeknek e termékeket szállították, lehetetlen ellenőrizni, hogy a szóban forgó nagykövetségek és konzuli szolgálatok az említett termékek átvételekor ténylegesen a készpénz-helyettesítő eszközökkel fizettek-e.

27. E körülmények között az Administratívā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/118/EK irányelv] 12. cikkének (1) bekezdését, hogy a diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek azzal a feltétellel mentesülnek a jövedéki adó alól, ha előírják az említett termékek készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel történő kifizetését, azt, hogy a kifizetést ténylegesen teljesítették, és hogy a kifizetést az említett termékek tényleges címzettjei teljesítették a szállító részére?
- (2) Úgy kell-e értelmezni a [2008/118 irányelv] 12. cikkének (2) bekezdését, hogy a tagállamok olyan feltételeket és korlátozásokat határozhatnak meg, amelyek a diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében a jövedéki termékek tekintetében a jövedékiadó-mentességet azon követelményhez kötik, hogy a szóban forgó termékek vevője tényleg készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel fizetett a termékekért?”

28. A felperes, a spanyol és a lett kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

29. Az alapeljárás felei és a beavatkozók azt javasolják, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a Bíróság a következő választ adja:

- A felperes úgy véli, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkének (1) bekezdését nem lehet úgy értelmezni, hogy a diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek azzal a feltétellel mentesek a jövedéki adó alól, ha előírják, hogy e termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizessék ki, hogy a szállító részére a kifizetés ténylegesen megtörténjen, valamint hogy azt az említett termékek tényleges címzettjei teljesítsék. Ezen irányelv 12. cikkének (2) bekezdése nem értelmezhető úgy, hogy az a tagállamok számára lehetőséget ad olyan további, a jövedéki adó alól mentes termékekre vonatkozó, felesleges és bürokratikus korlátozások bevezetésére, amelyek korlátozzák e termékek kifizetésének módjait.
- A lett kormány a maga részéről azt javasolja, hogy a Bíróság a kérdésre olyan választ adjon, amely szerint a 2008/118 irányelv 12. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a

diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek azzal a feltétellel mentesek a jövedéki adó alól, ha előírják, hogy e termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizessék ki, hogy a szállító részére a kifizetés ténylegesen megtörténjen, valamint hogy azt az említett termékek tényleges címzettjei teljesítsék, továbbá hogy az irányelv 12. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok meghatározhatnak olyan feltételeket és korlátozásokat, amelyek a diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében a jövedéki termékek jövedékiadó-mentességet azon követelményhez kötik, hogy ezen termékek vevője ténylegesen készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel fizetett a termékekért.

- A spanyol kormány úgy véli, hogy a tagállamok a 2008/118 irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében előírt mentességek alkalmazásának feltételeit és korlátait széleskörűen – többek között a jogbiztonság és az arányosság elvét tiszteletben tartva – határozhatják meg. Az adóalany azon kötelezettsége, hogy az adómentességre való hivatkozás érdekében bizonyítania kell, hogy a termékeket vagy szolgáltatásokat kifizették, sőt készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizették ki, észszerű az adómentesség visszaélésmentes alkalmazásának biztosítása céljából, mivel lehetővé teszi a termékek diplomáciai vagy konzuli címzettjének történt tényleges értékesítés megerősítését. E követelmény alkalmas a visszaélések vagy csalás bármely formájának megakadályozására. A spanyol kormány javaslata szerint tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre olyan választ kell adni, hogy az irányelv 12. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében felhasznált termékek jövedékiadó-mentessége alkalmazása feltételeinek és korlátainak meghatározásakor e mentesség alkalmazását azon feltételtől tegyék függővé, hogy e termékeket a vevők ténylegesen készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizették ki.
- A Bizottság úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz kitűnik magának a 2008/118 irányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegéből, amely egyáltalán nem utal az e kérdésben említett feltételekre. Az e rendelkezésben előírt egyetlen feltétel az, hogy a termékeket ténylegesen a jelzett használatra, azaz a diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánják. Mivel a Bizottság szerint e rendeltetés bizonyítására más, attól eltérő módon is sor kerülhet, mint hogy bizonyítják, hogy a vevő azt készpénz-helyettesítő eszközzel közvetlenül a szállítónak fizette meg, a Bizottság az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre olyan választ javasol, amely szerint az említett irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az – az említett rendelkezésben előírt mentesség biztosításához – nem követeli meg annak előírását, hogy e termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizessék ki, hogy a szállító részére a kifizetés ténylegesen megtörténjen, valamint hogy azt az említett termékek tényleges címzettjei teljesítsék.
- A Bizottság szerint a második kérdésre olyan a választ kell adni, amely szerint a 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében – a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között – meg kell tagadni a jövedéki adó alóli mentességet azzal az indokkal, hogy a vevő a jövedéki termékek árát ténylegesen nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizette, anélkül hogy más bizonyítékok révén bizonyítani lehetne azt, hogy az 12. cikk által előírt mentesség feltételei teljesültek.

30. Ugyanezen felek – a Bíróság eljárási szabályzata 61. cikkének (1) bekezdése alapján – a kitűzött határidőn belül írásban válaszoltak a Bíróság kérdéseire.¹⁴

IV. Elemzés

A. Előzetes megjegyzések

31. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében felhasznált termékek jövedéki adó alóli mentessége alkalmazásának feltételei és korlátai meghatározásának időpontjában e mentesség alkalmazását olyan további feltételektől tegyék függővé, amelyeket az uniós jog nem ír elő, így egy olyan feltételtől, hogy ezen termékeket azok tényleges címzettjei készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizették ki közvetlenül a szállítónak.

32. E tekintetben mindenekelőtt megjegyzem, hogy a Bíróságnak még nem volt alkalma a 2008/118 irányelv 12. cikkének értelmezéséről állást foglalni.

33. Azt is pontosítani kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által biztosított információk szerint kétségtelen, hogy az alapeljárásban a szóban forgó termékeket diplomáciai és konzuli képviselőknek szállították, és hogy a VID – a lett jog szóban forgó rendelkezésének megsértésén kívül – semmilyen további szabálytalanságot nem állapított meg. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy a felperes az uniós jog által előírt követelményeknek – mind formai, mind tartalmi szempontból – teljes mértékben eleget tett. Így a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ilyen esetben a nemzeti jog az uniós joghoz képest előírhat-e további feltételeket és korlátozásokat, amelyek megsértése a jövedéki adó alóli mentesség alkalmazásának mellőzését eredményezi.

34. Álláspontom szerint, a jelen ügyben felmerülő kérdések alapos elemzését megelőzően meg kell vizsgálni a 2008/118 irányelv hatályát, közelebbről a diplomáciai és konzuli képviselőket megillető jövedéki adó alóli mentességre vonatkozó rendelkezéseket.

35. Javaslom ezután a lett jogban előírt jövedékiadó-mentesség rendszerének az arányosság elvére tekintettel történő elemzését, végül pedig annak a Bíróság héamentességre vonatkozó ítélkezési gyakorlatával való összhangjának vizsgálatát, amely területen az uniós jogalkotó a jövedéki adóval azonos mentességi rendelkezéseket írt elő.

B. A jövedéki adó alóli mentességről szóló rendelkezések hatálya

1. A 2008/118 irányelv hatálya

36. Valamely uniós jogi rendelkezés értelmezésénél nemcsak a rendelkezés megfogalmazását, hanem a szövegtörzset, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek a részét képezi.¹⁵

¹⁴ Lásd ebben az értelemben a jelen indítvány 83. pontját.

¹⁵ Lásd: 2015. március 26-i Litaksa ítélet (C-556/13, EU:C:2015:202, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37. Emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv célja a jövedéki termékekre vonatkozó általános rendelkezések Unióban való bevezetése ezen termékek szabad mozgása és így módon az Unió belső piaca megfelelő működésének biztosítása érdekében.¹⁶ Az ezen elv alóli kivételek között szerepel az ezen irányelv 12. cikkében a diplomáciai és konzuli képviseltek javára előírt mentesség.

38. A 2008/118 irányelv mentességi rendszerre vonatkozó kulcsfontosságú rendelkezéseiből, amelyeket a jelen indítvány 10–12. pontjai ismertetnek, az alábbi előzetes következtetések vonhatók le.

39. Először is, a 2008/118 irányelv 12. cikkében előírt mentességi rendszer fő célja annak biztosítása, hogy azon címzettek, akik az e rendelkezés által azonosított kategóriák valamelyikébe tartoznak, részesülhessenek e mentességekben. Így a jövedéki termékek mentesülnek a jövedéki adó megfizetése alól, amennyiben azokat diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében kívánják felhasználni. Ezen értelmezés megfelel a bécsi diplomáciai egyezmény 36. cikkének és a bécsi konzuli egyezmény 50. cikkének is.

40. Másodszor, noha elismert, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a mentességi rendszer végrehajtása során, azt korlátozza az adómentességi igazolás használata, amely utóbbi feladata a mentesség végrehajtási rendszerének szabályozása, és éppen annak biztosítása, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkében foglalt célkitűzés megvalósuljon, miközben garantált a szóban forgó termékek címzettjei általi tényleges használat.

41. Harmadszor, a tagállamok számára biztosított hatáskörök keretében a tagállamok meghozhatják azon szükséges intézkedéseket, amelyekkel biztosítják, hogy a diplomáciai és konzuli képviseltek javára előírt mentességeket úgy alkalmazzák, hogy megelőzzék az esetleges adócsalást, adókikerülést vagy visszaéléseket.¹⁷ E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jelenségek megelőzése mind az uniós jognak, mind a lett jognak közös célja.

42. Negyedszer, ami a jövedéki adó alóli mentesség rendszerének végrehajtását illeti, a 2008/118 irányelv a tagállamokra bízta annak megválasztását, hogy két különböző eljárás – nevezetesen, egyfelől a jövedéki adó „utólagos” visszatérítése, másfelől pedig a jövedéki adó felfüggesztésének formájában az „előzetes” mentesség – közül melyik révén biztosítják az adómentességet a diplomáciai és konzuli képviseltek részére történő szállítás céljából;¹⁸ Lettország pedig az utóbbi modellt választotta.

43. Végül – a 2008/118 irányelvben és a 282/2011 végrehajtási rendeletben kifejezetten említett feltételeken kívül – az uniós jog nem ír elő további, a diplomáciai és konzuli kapcsolatokban felhasználásra szánt jövedéki termékek adómentességére vonatkozó harmonizált feltételeket. Közelebbről, az adómentesség megadása nem függ sem a termékek kifizetésének módjától, sem pedig attól, hogy a vevő közvetlenül fizet-e az eladónak.

¹⁶ Lásd a 2008/118 irányelv (2), (8) és (10) preambulumbekzdését.

¹⁷ Lásd ebben az értelemben a 2008/118 irányelv 14. cikkének (3) bekezdését.

¹⁸ Lásd ebben az értelemben a 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdését.

2. A jövedéki adó alóli mentesség rendszerének alkalmazása

44. Ahhoz, hogy meg lehessen érteni a jövedékiadó alóli mentesség rendszerének működését és végrehajtását meghatározó körülményeket, először is az adómentességi igazolás tartalmát kell megvizsgálni. Ezt követően elemzésem a nemzeti jog szerepére és annak – a jövedéki adó alóli mentesség rendszerének végrehajtása során – az uniós joggal való viszonyára fog irányulni.

a) Az adómentességi igazolás

45. Kiindulásképpen emlékeztetek arra, hogy az adómentességi igazolás olyan dokumentum, amelynek formáját és tartalmát a Bizottság állapítja meg, és amelyet a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a jövedéki adó alóli mentesség rendszerének megfelelő működése érdekében.¹⁹ Meg kell tehát állapítani, hogy ezen igazolás használatával az uniós jogalkotó e rendszert kívánta harmonizálni.

46. A tartalma a következőképpen foglalható össze: a mentességre vonatkozó igazolás tartalmazza a mentesség jogosultjának személyazonosságát és elérhetőségeit – a szervezetet (a diplomáciai vagy konzuli képviselőt) vagy annak képviselőjét –,²⁰ az érintett termékek vagy szolgáltatások részletes leírását, mennyiségét vagy számát, egységenkénti és teljes értékét, valamint a használt devizát,²¹ továbbá a mentesség jogosultjának azon kifejezett nyilatkozatát, hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat a 2008/118 irányelv 12. cikkében előírt hivatalos használatra, illetve a diplomáciai vagy a konzuli képviselő tagjának magáncélú felhasználásra szánták,²² magáncélra szánt felhasználás esetén a szervezet dátummal és aláírással ellátott bélyegzőlenyomatát,²³ továbbá a fogadó tagállam illetékes hatóságainak dátummal és aláírással ellátott bélyegzőlenyomatát, amely igazolja, hogy az ügylet egésze, illetve a megjelölt mennyiség megfelel a jövedékiadó-mentesség feltételeinek.²⁴

47. Megjegyzem, először is, hogy az adómentességi igazolás pontosan ismerteti a mentesség folyamatában részt vevő valamennyi szereplő, vagyis az adóalany, a fogadó tagállam hatóságai és az érintett tagállam szerinti adómentességben részesülő szervezet által követendő különböző eljárási szakaszokat.

48. Hangsúlyozni kell tehát, hogy az adómentességi igazolás tartalmát – főszabály szerint – mind az adómentességben részesülő szervezet vagy magánszemély, azaz az érintett tagállam diplomáciai és konzuli képviselője (vagy azok tisztviselői), mind pedig a fogadó tagállam hatóságai tanúsítják.

49. Így az adómentességben részesülő diplomáciai vagy konzuli képviselők az adómentességi igazolásban többek között nyilatkoznak arról, hogy: a) a termékeket az előírt egyik hivatalos célra vagy magáncélú felhasználásra szánják, b) a termékek és/vagy szolgáltatások megfelelnek a fogadó tagállambeli adómentesség feltételeinek és korlátozásainak, és c) az információkat jóhiszeműen

¹⁹ Lásd ebben az értelemben a 2008/118 irányelv 13. cikkének (2) bekezdését és a 282/2011 végrehajtási rendelet 51. cikkét.

²⁰ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletének a mentesítési igazolásra vonatkozó 1. rovatát és az ahhoz fűzött magyarázó megjegyzéseket.

²¹ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletének a mentesítési igazolásra vonatkozó 5. rovatát és az ahhoz fűzött magyarázó megjegyzéseket.

²² Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletének a mentesítési igazolásra vonatkozó 3. rovatát és az ahhoz fűzött magyarázó megjegyzéseket.

²³ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletének a mentesítési igazolásra vonatkozó 4. rovatát és az ahhoz fűzött magyarázó megjegyzéseket.

²⁴ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletének a mentesítési igazolásra vonatkozó 6. rovatát és az ahhoz fűzött magyarázó megjegyzéseket.

közölték. Az igazolást a fent hivatkozott információk pontosságának igazolása céljából az érintett szervezet képviselője aláírással, valamint a diplomáciai vagy konzuli képviselet bélyegzőjével vagy pecsétjével látja el, amennyiben az adómentességet az abban részesülő szervezet valamely tagjának magáncélú felhasználása céljából adták ki.

50. Ami a fogadó tagállamot illeti, megjegyzendő, hogy főszabály szerint az adómentességi igazolás tartalmát ezen állam illetékes hatóságai is tanúsítják. Ezen tanúsítást – az érintett tagállamtól függően – akár egy vagy több hatóság is megteheti. Kiemelem, hogy ezen eljárásban néhány tagállamban két hatóság vesz részt.²⁵ Így, először is, a külügyminisztérium²⁶ vagy a védelmi minisztérium²⁷ igazolja, hogy a szóban forgó szervezet – alapító okirata alapján – jogosult a mentességre. E tanúsítvány megszerzését követően a mentességre jogosult szervezet az adómentességi igazolást bemutatja a szállítónak, és megvásárolja az adómentes termékeket, átadva részére ezen igazolás egy példányát. Másodsor, a fogadó tagállam egy második hatósága – az esetek többségében az adóhatóság vagy a vámhatóság – adott esetben ellenőrizheti, hogy az ügylet megfelel-e a jövedéki adó vagy a héa alóli mentességre vonatkozó szabályoknak.

51. Ugyanakkor, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat hivatalos használatra szánják, a fogadó tagállam – az általa meghatározott feltételek mellett – felmentheti a diplomáciai vagy konzuli képviseletet azon kötelezettség alól, hogy e tagállam illetékes hatóságaitól előzetes engedélyt szerezzenek be az adómentességi igazolás használatához.²⁸ Ilyen esetben ezen igazolást a fogadó tagállam igazolása nélkül és ezen tagállam illetékes hatóságainak bélyegzőlenyomata nélkül lehet használni. Így elképzelhető, hogy két tagállam között a diplomáciai kapcsolatok keretében fennálló viszonyosság alapján döntés születik a jövedéki termékek diplomáciai és konzuli képviseleten való beszerzésének megkönnyítéséről, megadva azok számára e mentességet, amelyet ugyanakkor visszaélés esetén vissza lehet vonni.

52. Ugyanakkor, még abban az esetben is, ha a fogadó tagállam illetékes hatósága úgy dönt, hogy a jövedéki adó alóli mentesség esetén a hivatalos célú használathoz nem alkalmazza a bélyegzőlenyomatát, ez főszabály szerint nem mentesíti az e mentességben részesülő diplomáciai vagy konzuli képviseletet azon kötelezettsége alól, hogy az adómentességi igazolásra bejegyzett adatok pontosságát megerősítse, és ezen igazolás tartalmát – aláírás vagy hivatalos pecsét útján – igazolja.

53. Végül, ami az adóalanyt (vagy az adómentességet élvező termékek szállítóját) illeti, a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletéhez fűzött magyarázó megjegyzések pontosítják, hogy ezen igazolás a diplomáciai és konzuli képviseletet részére történt termékértékesítés adómentességének tanúsítására szolgál. Az adóalany/engedélyes emellett az említett igazolást köteles a könyvelésében megőrizni,²⁹ a saját tagállamában alkalmazandó jogszabályoknak megfelelően.³⁰

²⁵ Lásd például a Franciaországban használt mentességi igazolást:
https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf

²⁶ A legtöbb tagállamban a külügyminisztérium protokollrészlegei felelősek ezért.

²⁷ Abban az esetben, ha az adómentesség olyan fegyveres misszióra vonatkozik, amely a fogadó tagállamban állomásozik.

²⁸ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet 51. cikkének (2) bekezdését és e végrehajtási rendelet II. mellékletéhez fűzött magyarázó megjegyzések 7. pontját.

²⁹ Lásd ebben az értelemben a 282/2011 végrehajtási rendelet 51. cikkének (3) bekezdését.

³⁰ A 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletéhez fűzött magyarázó megjegyzésekben az is szerepel, hogy a mentességi igazolást két példányban kell elkészíteni, amelyek közül egy példányt a feladó tart meg, egy példányt pedig a jövedéki adó hatálya alá tartozó termékek fuvarozásának kísérorokmányhoz kell mellékelni.

b) A nemzeti jog szerepe a jövedékiadó-mentesség rendszerének végrehajtásában

54. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése szerint az ezen cikk (1) bekezdésében említett adómentesség „a fogadó tagállam által meghatározott feltételektől és korlátozásoktól függ”.

55. A lett kormány tehát úgy véli, hogy – az adómentességi igazolás alakiságán túl – a készpénzhelyettesítő eszközzel történő fizetés követelményét többek között a tagállamok számára a fent hivatkozott rendelkezés szövegében biztosított mérlegelési mozgástér, és az e rendelkezés által megnyitott azon lehetőség igazolja, hogy megállapítsák a jövedéki adó alóli mentesség feltételeit és korlátozásait.

56. Ezen álláspontot osztja a spanyol kormány is, amely úgy véli, hogy ha elfogadjuk azt az értelmezést, amely szerint az adómentesség automatikusan alkalmazandó a termékek vagy szolgáltatások diplomáciai vagy konzuli képviselő részére történő értékesítése esetében, úgy a 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése – amely előírja, hogy a tagállamok megállapíthatják az ilyen mentesség feltételeit és korlátozásait – értelmét veszítené.

57. Kiindulásképpen megjegyzem, hogy nem osztom a lett és a spanyol kormány álláspontját.

58. Először is egyértelműnek tűnik, hogy az uniós jog olyan harmonizált területén, mint a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések, a tagállamok korlátozott mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, és azt az uniós joggal összhangban kell gyakorolniuk.

59. Másodsor, még ha a 2008/118 irányelv 12. cikke (2) bekezdésének szigorú értelmezésére szorítkozunk is, e rendelkezés nem fosztja meg a tagállamokat attól a lehetőségtől, hogy meghatározzanak a jövedéki adó alóli mentesség alkalmazására vonatkozó bizonyos paramétereket.

60. Elsődlegesen emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti jogalkotónak kell megválasztania a mentesség általa alkalmazni kívánt módját, vagyis azt, hogy arra előzetesen és közvetlenül, a jövedéki adó felfüggesztése vagy pedig utólagosan, a jövedéki adó visszatérítése révén kerül sor.

61. Egyébiránt azon mérlegelési mozgástérrel, amellyel a tagállamok a jövedéki adó alóli mentesség rendelkezéseinek végrehajtása során rendelkeznek, egyértelműen szemléltetik a tagállamok által az e rendszer paramétereinek meghatározása során követett eltérő megközelítések. Így megfigyelhetők a fogadó tagállamok illetékes hatóságainak az adómentesség jogosultjainak jogosultsága és a végrehajtott ügyletek érvényessége igazolásának céljából történő kijelölésére,³¹ az érintett diplomáciai képviselő általi igazolásra vonatkozó követelményekre,³² az adómentesség

³¹ Lásd ebben az értelemben a jelen indítvány 50. pontját.

³² Egyes tagállamok előírják, hogy az adómentességi igazolásnak tartalmaznia kell mind a misszióvezető (vagy egy olyan személy, akire a misszióvezető ilyen jogkört ruházott) aláírását, mind pedig a diplomáciai képviselő bélyegzőjének lenyomatát. Lásd például a jövedéki adó alóli mentességről szóló litván rendelkezéseket: (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

értékhatarának alsó összegére,³³ az adómentesség érvényességi idejére vagy a visszatérítésre nyitva álló határidőre,³⁴ az érintett termékek használatának korlátaira³⁵ vagy a kibocsátandó adómentességi igazolás példányszámára³⁶ vonatkozó eltérések.

62. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a jövedéki adó alóli mentesség rendelkezéseinek fő célkitűzésére összpontosító értelmezés, amely annak biztosítására irányul, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkében említett címzettek megszerezzék ezt a mentességet, nem fosztja meg a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy e szabályozás végrehajtását illetően bizonyos fontos paramétereket határozzanak meg.

C. A jövedékiadó-mentességi rendelkezések arányosságának vizsgálata

63. Az arányosság elve megköveteli, hogy a tagállamok olyan eszközöket vegyenek igénybe, amelyek – amellet, hogy lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését – nem haladják meg a szükséges mértéket, és a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.³⁷

64. A Bíróság ítélkezési gyakorlata e tekintetben részletesen kifejti, hogy amikor több megfelelő intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé megszorítót kell igénybe venni, és az okozott hátrányok az elérni kívánt célokra tekintettel nem lehetnek aránytalanok³⁸

65. Először is tehát a lett jogalkotó által a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdése 2. pontjának elfogadása során követett jogszerű célt kell megvizsgálni annak vizsgálata érdekében, hogy az igazolt és arányos-e.

³³ A jövedéki adó vagy a hea alóli mentességre való jogosultsághoz szükséges minimális vásárlási összeg a különböző tagállamok között az érintett termékek függvényében változhat. Így például a Finn Köztársaság esetében ügyletenként 80 euróban (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), a Luxemburgi Nagyhercegségben ügyletenként 120 és 240 euró közötti összegben (lásd ebben az értelemben a règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie [a diplomáciai és konzuli képviseltek, valamint a diplomáciai képviseltek, a konzuli tisztviselők és képviseltek számára biztosított hozzáadottértékadó-mentességekről és mentességekről szóló, 2013. február 7-i nagyhercegi rendelet, *Mémorial A* 2013, 24. sz., 24. o.; a továbbiakban: nagyhercegi rendelet] 2. cikkét és 4. cikkének (1) bekezdését), míg a Görög Köztársaság esetében ügyletenként 250 euróban került meghatározásra (lásd ebben az értelemben az A 1144/25.06.2021. sz. miniszteri határozattal módosított POL.1268/30.12.2011. sz. miniszteri határozat [FEK B' 2821/30–06–2021.] 3. cikkének (3) bekezdését).

³⁴ Lásd például a magyar jogban az egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet 7. §-ának (1) bekezdését, amely szerint a jövedékiadó-visszaigénylési kérelmet az azon áruk megszerzését követő év január 1. napjától kezdődően, legfeljebb azonban ugyanezen év szeptember 30. napjáig lehet benyújtani, amelyek vonatkozásában a hea vagy a jövedéki adó alóli mentességet kérelmezik.

³⁵ Például a finn szabályozás különös keretet ír elő a diplomáciai és konzuli képviseltek által hivatalos célokra vásárolt alkohol felhasználására. Így az alkoholfogyasztásnak e szervezetek helyiségeiben kell történnie, és azt csak ingyenesen lehet a nagykövet vagy a diplomáciai vagy konzuli képviseltek valamely tagja által meghívott meghatározott személyi csoport részére hozzáférhetővé tenni (Lásd ebben az értelemben: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ A példányok száma így ingadozhat a Luxemburgi Nagyhercegség esetében előírt három (lásd a nagyhercegi rendelet 7. cikkének (1) bekezdését) és a Francia Köztársaság esetében előírt négy példány között (lásd ebben az értelemben a francia kormány által kibocsátott adómentességi igazolást).

³⁷ Lásd: 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 46. pont); 2015. október 22-i Impresa Edilux és SICEF ítélet (C-425/14, EU:C:2015:721, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

³⁸ Lásd: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-126/15, EU:C:2017:504, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66. Másodszor meg kell vizsgálni, hogy e szabályozás alkalmas-e az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem haladja-e meg az annak eléréséhez szükséges mértéket.

67. Véleményem szerint fontos emlékeztetni arra, hogy a jövedéki adó alóli mentesség rendelkezéseit uniós szinten a 2008/118 irányelvvel harmonizálták. A végrehajtás szempontjából e harmonizáció az adómentességre vonatkozó rendelkezések adómentességi igazolás útján történő meghatározásában nyilvánul meg. Ily módon pontosan ebben az összefüggésben kell megvizsgálni – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében – a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdése 2. pontjának arányosságát.

68. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy – az ilyen harmonizáció hiánya és az abból eredő egységes mentességi rendszer követelménye esetén – a lett jog által előírtakhoz hasonló intézkedések igazolhatók és arányosak lehetnek, tekintettel a nemzeti jog által követett célkitűzésekre és a tagállam rendelkezésére álló jelentősebb mérlegelési mozgástérre.

1. A lett jog által előírt korlátozás igazolása

69. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a lett kormány írásbeli észrevételeiből kitűnik, hogy a készpénzhelyettesítő eszközökkel történő fizetésre vonatkozó követelmény azon szándékból ered, hogy jogszerűen biztosítsák a mentességet a jövedéki adó alóli mentesség jogosultjai számára, valamint hogy hatékonyabban küzdjenek az adóelkerülés és az adócsalás ellen.

70. Meg kell állapítani, hogy a tagállamoknak jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak,³⁹ és hogy az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2008/118 irányelv által követett egyik célkitűzés, ahogyan az ezen irányelv 11. cikkéből és 39. cikke (3) bekezdésének első albekezdéséből is kitűnik.⁴⁰

71. Úgy vélem tehát, hogy a lett jogalkotó által követett cél első ránézésre igazoltnak tűnhet bizonyos jövedéki termékek, így a jogellenesen behozott cigaretták és alkohol esetében, amelyek a jövedéki termékek forgalmazásának jelentős részét képezik.

72. Emlékeztetek azonban arra, hogy a tagállamoknak az uniós jog által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az általános jogelveket, amelyek között szerepel különösen az arányosság elve.⁴¹

73. Most tehát meg kell vizsgálni az e két kormány által a lett jog korlátozásainak igazolása érdekében előadott érveket.

74. A lett és a spanyol kormány úgy véli, hogy a gazdasági ügyletek során való készpénzzel történő fizetés igénybevétele jelentősen megkönnyíti a csalárd és visszaélészerű magatartásokat, ezért a lett jog által előírt korlátozások jogszerűek és arányosak.

³⁹ Lásd: 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴⁰ Lásd: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-126/15, EU:C:2017:504, 59. pont).

⁴¹ Lásd: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-126/15, EU:C:2017:504, 62. pont).

75. A spanyol kormány szerint maga az uniós jog számára nem ismeretlenek az ilyen típusú korlátozások, amelyeket jogszerű célok érdekében – mint például az adócsalás megelőzése – határoznak meg. E tekintetben e kormány hivatkozik a Hessischer Rundfunk⁴² ügyben hozott ítéletre, valamint Richard de la Tour főtanácsnoknak az ECOTEX BULGARIA ügyre vonatkozó indítványára⁴³.

76. Noha elismerést nyert, hogy bizonyos különleges esetekben a készpénz fizetési eszközként való használatára vonatkozó korlátozások jogszerűek lehetnek, úgy vélem, hogy a spanyol kormány által hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem ültethető át a jelen ügyre, amelynek mind a tényállása, mind pedig az annak során alkalmazandó jogi szabályozás jelentősen eltér a 2021. január 26-i Hessischer Rundfunk ítélet (C-422/19 és C-423/19, EU:C:2021:63) alapjául szolgáló ügytől.

77. Emlékeztetek arra, hogy a Hessischer Rundfunk egyesített ügyekben (C-422/19 és C-423/19) a Bíróság nagytanácsban eljárva úgy ítélte meg, hogy az euróövezeti tagállam főszabály szerint kötelezheti hatóságait a pénzbeli kifizetések elfogadására, azonban e lehetőség közérdekből szintén korlátozható, azzal a feltétellel, hogy a korlátozások arányban állnak az elérni kívánt közérdekű céllal. Így a Bíróság megállapította, hogy az ilyen korlátozás különösen akkor igazolható, ha a készpénzfizetés a fizetésre kötelezettek nagyon magas száma miatt észszerűtlen költséget okozhat a közigazgatás számára. A Bíróság így megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ilyen korlátozás arányos-e a műsorszolgáltatási hozzájárulás hatékony beszedésére irányuló célkitűzéssel,⁴⁴ különösen arra tekintettel, hogy lehetséges, hogy az alternatív törvényes fizetési eszközök nem könnyen hozzáférhetők a hozzájárulás fizetésére kötelezett valamennyi személy számára.⁴⁵

78. Kiindulásképpen megjegyzem, hogy a 2021. január 26-i Hessischer Rundfunk ítéletben (C-422/19 és C-423/19, EU:C:2021:63) szereplő arányossági vizsgálat más összefüggésben történt, mint amellyel a jelen ügyben találkozunk. A fent hivatkozott ügyben követett közérdekű cél annak biztosítása volt, hogy a készpénzfizetés a hatóságoknak ne okozzon észszerűtlen költséget. Márpedig ilyen kockázat nem merül fel az alapügyben, ahol a lett jogszabály célja a jövedéki adó megfizetése és a jövedéki adó alóli mentesség területén történő visszaélések és csalások elkerülése.

79. A Bíróság előtt folyamatban lévő ECOTEX BULGARIA ügyben (C-544/19) a Bíróságnak arról a kérdésről kell határoznia, hogy mennyiben egyeztethető össze az uniós joggal az olyan nemzeti adójogszabály, amely a természetes és jogi személyek számára megtiltja, hogy meghatározott felső küszöbértéket elérő vagy meghaladó kifizetést belföldön készpénzben teljesítsenek, és megköveteli az adóalanyoktól, hogy e célból más fizetési eszközöket vegyenek igénybe, ellenkező esetben velük szemben büntetést szabnak ki.

80. Annak ellenére, hogy egyetértek Richard de la Tour főtanácsnok ECOTEX BULGARIA ügyre vonatkozó elemzésével,⁴⁶ úgy vélem, hogy az ezen elemzésből levont következtetések az alapügyre nem ültethetők át. Egyrészt a lett jogszabályokkal ellentétben az ezen ügyben szóban forgó bolgár szabályozás nem tartozik az uniós jog által harmonizált területre. Másrészt a jogi háttér és a bolgár jogszabály célkitűzései jelentősen eltérnek a lett jogszabályoktól. A bolgár jogszabály ugyanis azon adóelkerülésre irányuló gyakorlatok ellen küzd, amelyek olyan helyzetekből erednek, amelyekben

⁴² Lásd: 2021. január 26-i Hessischer Rundfunk ítélet (C-422/19 és C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Lásd: Richard de la Tour főtanácsnok ECOTEX BULGARIA ügyre vonatkozó indítvány (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ Lásd: 2021. január 26-i Hessischer Rundfunk ítélet (C-422/19 és C-423/19, EU:C:2021:63, 72–76. pont).

⁴⁵ Lásd: 2021. január 26-i Hessischer Rundfunk ítélet (C-422/19 és C-423/19, EU:C:2021:63, 77. pont).

⁴⁶ Richard de la Tour főtanácsnok ECOTEX BULGARIA ügyre vonatkozó indítvány (C-544/19, EU:C:2020:931).

a számviteli dokumentumokban jelentős likvid eszközöket nem tüntetnek fel, ilyen módon elkerülve a társadalombiztosítási járulék kiszabását és megfizetését.⁴⁷ Így a bolgár jogalkotó olyan fizetési eszközök igénybevételét követeli meg, amelyek biztosítják azon pénzügyi műveletek nyomkövethetőségét, amelyek esetén más bizonyítási vagy ellenőrzési eszközök nem állnak rendelkezésre. Márpedig az alapügyben az uniós jog különös mechanizmust ír elő a jövedékiadó-mentesség rendelkezéseinek – az adómentességi igazoláson keresztül történő – végrehajtására, amely igazolás főszabály szerint nemcsak a kereskedelmi ügylet megvalósulását, hanem annak nyomkövethetőségét is bizonyíthatja a visszaélések és csalások valamennyi formájának elkerülése érdekében.

2. A szóban forgó nemzeti szabályozásnak az általa követett cél elérésére való alkalmassága és szükségessége

81. Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas az említett cél megvalósítására, ha azt valóban koherens és szisztematikus módon kívánja elérni.⁴⁸

82. Ily módon az a kérdés merül fel, hogy az adómentességi igazolás önmagában lehetővé teszi-e, és ha igen, milyen mértékben, hogy megfeleljen mind a lett jog céljainak, mind pedig a 2008/118 irányelv 12. cikkében foglalt célkitűzésnek, vagyis az érintett címzettek mentesülésének, biztosítva ugyanakkor a csalás és visszaélés elkerülését. Kiindulásképpen kiemelem, hogy amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, úgy vélem, hogy bármely olyan nemzeti szabályozás, amely további feltételeket és alakosságokat ír elő a jövedéki adó hatálya alá tartozó termékeknek az érintett címzettek általi átvételére, indokolatlan és aránytalan lenne. Mindazonáltal, ha ezen igazolás nem teszi lehetővé a jövedékiadó-mentességi rendszer jogszerű és nem visszaélésszerű alkalmazásának biztosítását – és különösen a szóban forgó termékek tényleges címzettek általi átvételének biztosítását –, úgy a lett jogban előírtakhoz hasonló kiegészítő intézkedések igazolhatók és arányosak lehetnek.

83. Megjegyzem, hogy éppen ezen problémakörre vonatkozóan intéztek célzott kérdést valamennyi félhez.⁴⁹

84. A feltett kérdésre adott válaszaiban a felperes és a Bizottság azt állítja, hogy az adómentességi igazolás minden szükséges elemet tartalmaz annak biztosításához, hogy a szóban forgó termékek megvásárlói ténylegesen a 2008/118 irányelv 12. cikkében említett személyek legyenek.

85. Ezzel szemben meg kell jegyezni, hogy a lett és a spanyol kormány a válaszaiban nem fejtette ki, hogy a készpénz-helyettesítő eszközökkel történő fizetés követelménye mennyiben szolgáltat olyan további adatokat, amelyek az adómentességi igazolás alapján nem állnak rendelkezésre az adóhatóságok számára. E kormányok úgy vélik, hogy a készpénz-helyettesítő eszközökkel teljesített fizetés lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy más módon bizonyítsa azt, hogy a szállító az ügyletet egy meghatározott címzett – általában a kifizető fél javára – teljesítette. Így a

⁴⁷ Lásd: Richard de la Tour főtanácsnok ECOTEX BULGARIA ügyre vonatkozó indítványa (C-544/19, EU:C:2020:931), 83. pont.

⁴⁸ Lásd: 2013. április 25-i Jyske Bank Gibraltar ítélet (C-212/11, EU:C:2013:270, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. december 19-i Stanley International Betting és Stanleybet Malta ítélet (C-375/17, EU:C:2018:1026, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴⁹ A Bíróság felhívta a feleket, hogy válaszoljanak arra a kérdésre, hogy a készpénz-helyettesítő eszközökkel történő kifizetés követelménye a hatóságok számára szolgáltat-e a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletében meghatározottakhoz képest kiegészítő jellegű és a jövedékiadó-mentességi feltételek tiszteletben tartásának ellenőrzéséhez szükséges információkat, és ha igen, milyen mértékben.

kifizetést teljesítő személy egyértelműen azonosítható (nevével, számlaszámával vagy bankkártyájának számával), és megerősítésre kerül, hogy e személy a termékek címzettje, és közvetlenül a szállítónak fizetett.

86. Meg kell azonban állapítani, hogy ezek az információk már szerepelnek az adómentességi igazolásban, és azok világosan és egyértelműen azonosíthatók.⁵⁰ Így a vevő személyazonosságára és a termékek teljes árára vonatkozó adatok már szerepelnek ezen igazolásban, csakúgy, mint a vásárolt termékek mennyisége, az egyes termékek típusa és egyedi ára, amelyeket egy egyszerű kifizetési igazolással nem lehet meghatározni. Következésképpen – a Bizottsághoz hasonlóan – azon a véleményen vagyok, hogy a jelen ügyben a fizetést igazoló információk esetlegesen az említett igazolásban szereplő információk pontosságának ellenőrzésére szolgálhatnak – a két információforrás összehasonlításával –, de nem szolgálnak semmilyen további információval.

87. Ily módon úgy vélem, hogy az adómentességi igazolás önmagában a tartalmánál fogva első ránézésre lehetővé teszi a 2008/118 irányelv 12. cikkében meghatározott mentességi feltételek, valamint az ezen irányelv által követett célok tiszteletben tartásának ellenőrzését.

88. Másodszor tehát azt kell megvizsgálni, hogy esetlegesen igazolhatók-e a lett jogalkotó által elfogadott kiegészítő intézkedések a jövedékiadó-mentességi rendszer végrehajtása keretében, figyelembe véve a tagállamok számára elismert mérlegelési mozgásteret.

89. A lett kormány szerint e kiegészítő intézkedéseket többek között a mentesítésnek a lett jogalkotó által kiválasztott módja igazolja. Így e kormány megjegyzi, hogy ellentétben a jövedéki adók visszatérítésével, amely lehetővé tenné az adóhatóság számára, hogy megbizonyosodjon róla, hogy ezen adót a diplomáciai és konzuli képviseltek számára térítették vissza, az említett adó alóli mentesség alkalmazása esetén az adóhatóságok esetlegesen nem rendelkeznek ugyanezen ellenőrzési lehetőséggel.

90. Úgy vélem, hogy a lett kormány által adott válasz a következő észrevételeket teszi szükségessé.

91. Először is úgy tűnik, hogy a lett kormány nem csupán a tagállamok azon lehetőségét ismeri el, hogy különböző mentességi rendszerek közül válasszanak, hanem azt is, hogy amennyiben Lettország a jövedéki adó visszatérítésének modelljét választotta volna, úgy az főszabály szerint lehetővé tenné számára, hogy a mentességi rendelkezések megfelelő működését kiegészítő intézkedések nélkül biztosítsa. Márpedig úgy vélem, hogy ennek elismerése első ránézésre fontos jele annak, hogy a lett szabályozás esetlegesen nem igazolható.

92. Megjegyzem egyébként, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 51. cikke (3) bekezdése alapján, még ha a mentesség biztosítása visszatérítés formájában történik is, azt ugyanazon – minden további alaki követelmény nélkül az érintett tagállamhoz intézett visszatérítés iránti kérelemhez csatolt – adómentességi igazolás alapján végzik el.⁵¹ A mentesség szempontjából tehát úgy tűnik, hogy függetlenül attól, hogy a mentességre a jövedéki adó felfüggesztése vagy visszatérítése mellett kerül sor, a mentességi igazolás formája és tartalma változatlan marad, ugyanakkor megőrzi azonos bizonyító erejét.

⁵⁰ Lásd ebben az értelemben az adómentességi igazolás jelen indítvány 46. pontjában szereplő ismertetését.

⁵¹ Tekintettel arra a mérlegelési mozgásterre, amellyel a tagállamok a mentességi rendelkezések végrehajtása során rendelkeznek, egyes tagállamok előírhatják, hogy a visszatérítés iránti kérelem benyújtása során az adómentességi igazoláshoz számlákat vagy más olyan dokumentumokat csatoljanak, amelyek az érintett termékek megvásárlását igazolják.

93. Noha nyilvánvalónak tűnik, hogy a jövedéki adó visszatérítése esetén a fogadó tagállam jelentősebb ellenőrzési mozgástérrel rendelkezik, mivel a visszatérítés – annak folyósítása előtt – főszabály szerint feltételezi a pénzeszközök címzettje személyazonosságának ellenőrzését, a lett kormány az írásbeli kérdésekre adott válaszában nem szolgáltatott olyan bizonyítékokat, amelyek alátámasztanák, hogy a jövedéki adó felfüggesztése esetén az adómentességi igazolás nem teszi lehetővé a mentességi rendszer megfelelő működésének biztosítása céljából szükséges ellenőrzést és az nem biztosítja a csalás és visszaélés elkerülését, ezzel igazolva a lett jogalkotó által bevezetetthez hasonló kiegészítő intézkedéseket.

94. Másodszor, a lett kormány által a kiegészítő intézkedések igazolása érdekében előadott érvelés a Ministru kabineta noteikumi Nr 908 „Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu” (A diplomáciai és konzuli képviselők, a nemzetközi szervezetek, az Európai Unió intézményei és az Észak-atlanti Szerződés Szervezete [NATO] részére történő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások utáni nulla százalékos hozzáadottérték-adó kulcs alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról és a Lett Köztársaságban beszerzett jövedéki termékek utáni jövedéki adó visszatérítésére vonatkozó részletes szabályokról, valamint a jövedékiadó-mentesség alkalmazásáról szóló 908. sz. minisztertanácsi rendelet)⁵² 72. cikkén alapul, amely a diplomáciai és konzuli képviselők számára engedélyezi a mentességről szóló igazolás lett adóhatóságok előzetes jóváhagyása nélküli, 36 hónapot meg nem haladó időszakra történő használatát.⁵³

95. Mindazonáltal a lett kormány nem fejt ki, hogy a nemzeti jog által biztosított ezen lehetőség miért veszélyeztetheti – például a csalás vagy a visszaélés kockázatának növelésével – konkrétan a mentességi rendelkezések alkalmazását. E kormánynak azt sem sikerült megmagyaráznia, hogy ebben az esetben az adómentességi igazolás önmagában miért nem elegendő a lett jog által előírt feltételek teljesítéséhez. E tekintetben – amint azt a jelen indítvány 52. pontjában kifejtettem – hangsúlyozom, hogy az, hogy valamely tagállam eltekint a címzett azon kötelezettségétől, hogy az illetékes hatóságaival lepecsételtesse ezen igazolást, nem mentesíti a mentességben részesülő diplomáciai vagy konzuli képviselőt azon kötelezettsége alól, hogy az említett igazolást kitöltse, és annak tartalmát igazolja.

96. Megállapítandó továbbá, hogy ha a lett kormány úgy véli, hogy ezen, a jóváhagyástól való eltekintés veszélyeztetheti a mentességi rendszer megfelelő működését, e kormány bármikor dönthet úgy, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 51. cikke (2) bekezdésének megfelelően – amely rendelkezés visszaélés esetén lehetővé teszi a mentesség visszavonását – ezen intézkedést visszavonja.

97. Harmadszor és végezetül megjegyzem, hogy a lett kormány a meghozott intézkedéseket a vámhatóságok hatékonyabb ellenőrzése biztosításának szükségességével igazolja. E tekintetben arra hivatkozik, hogy – a diplomáciai és konzuli képviselők tekintetében az ellenőrzési intézkedések meghozatalának lehetetlensége miatt – az ellenőrzést kizárólag a jövedéki adó megfizetésére köteles kereskedők, vagy az ezen adó alóli mentesség alkalmazásáért felelős kereskedők tekintetében lehet gyakorolni, különösen abban az esetben, ha a fent hivatkozott előzetes engedély alóli mentességet megadták.

⁵² A *Latvijas Vēstnesis* 2012. évi 203. száma.

⁵³ A kérdést előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni a lett kormány e rendeletre alapított érvelésének relevanciáját.

98. Mindazonáltal emlékeztetek arra, hogy mind az uniós jog, mind a lett jog előírja, hogy a mentességi igazolásokat két példányban kell kiállítani, amelyek közül az egyiket a feladónak a könyvelésében meg kell őriznie. Márpedig e módszer lehetővé teszi a lett hatóságok számára a hatékony ellenőrzés biztosítását, attól az időponttól kezdve, hogy a szóban forgó adómentességi igazolás tartalmazza az érintett diplomáciai és konzuli képviselők által történt vásárlás és tényleges használat hivatalos igazolását.

99. Arra is rámutatok, hogy az uniós joggal összhangban a lett kormánynak számos eszköz áll rendelkezésére a jövedékiadó-mentességi rendszer kiigazítására, beleértve a jelen indítvány 96. pontjában említett eszközt is, amely abban áll, hogy visszavon bizonyos, a diplomáciai és konzuli képviselők számára biztosított könnyítéseket, ha a kormány a visszaélés vagy a csalás veszélyét gyanítja. Márpedig e tekintetben hangsúlyozom, hogy sem a lett adóhatóságok, sem a kérdést előterjesztő bíróság nem állította, hogy a fellebbező részéről esetlegesen visszaélés vagy csalás történt volna. Így – mint arra a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik – a VID nem kérdőjelezi meg sem azt, hogy a szóban forgó termékeket ténylegesen a nagykövetségek és konzuli szolgálatok részére szállították, sem pedig a 2008/118 irányelvben és a jövedéki adóról szóló törvényben előírt egyéb feltételek tiszteletben tartását.

D. A jövedékiadó-mentesség rendelkezéseinek – a héa-mentesség rendelkezéseinek megfelelő – alkalmazása

100. Végül hangsúlyozni kell, hogy ugyanezt az adómentességi igazolást a 2006/112 irányelv 151. cikkének (2) bekezdésében előírt héamentesség keretében is használják.

101. Márpedig a Bíróság héával kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlata szerint az olyan nemzeti intézkedés, amely az adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket.⁵⁴

102. A Bizottsághoz hasonlóan megjegyzem, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot a Bíróság a jövedéki adók területén az energiatermékek adómentességének vonatkozásában szintén alkalmazta.⁵⁵ Így a Bíróság szerint az alaki követelmények csak akkor képezhetik akadályát az adómentesség megadásának, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést.⁵⁶

103. Emellett a Bíróság következetes ítélkezési gyakorlata megállapította, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy a 2006/112 irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.⁵⁷ Márpedig, ha a jövedéki adóra vonatkozóan ezt az érvelést átültetjük az alapügyre, abból az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt ismertetés alapján az

⁵⁴ Lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

⁵⁵ Lásd: 2016. június 2-i Polihim-SS ítélet (C-355/14, EU:C:2016:403, 62. pont).

⁵⁶ Lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont).

⁵⁷ Lásd: 2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet (C-273/18, EU:C:2019:588, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

következik, hogy a szóban forgó termékek tényleges címzettjei valóban diplomáciai és konzuli képviseltek voltak, és ebből következően úgy tűnik, hogy az adóalany/engedélyes ezen ügyletekből nem szerzett semmilyen előnyt.

104. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a Bíróságnak az ezen héamentességre vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatát – analógia útján – alkalmazni kell az alapügyben az uniós jog egységes alkalmazásának és a 2008/118 irányelv hatékony érvényesülésének biztosítása érdekében.

105. E körülmények között – és fenntartva azt, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben használt adómentességi igazolás tartalmazza-e mind a lett hatóságok általi tényleges ellenőrzés lehetővé tételéhez szükséges információkat, mind pedig a mentességről szóló igazolás tartalmának az érintett diplomáciai vagy konzuli képviseltek általi tanúsítását – számomra úgy tűnik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, meghaladja a jövedéki adóval kapcsolatos visszaélés vagy csalás megelőzéséhez szükséges mértéket.

V. Véggövetkeztetések

106. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Administratívā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

- 1) A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 12. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az az alapján biztosítandó mentességnek nem feltétele annak előírása, hogy a diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel kell kifizetni, hogy a szállító részére a kifizetésnek ténylegesen meg kell történnie, valamint hogy azt az említett termékek tényleges címzettjeinek kell teljesítenie, amennyiben e termékek diplomáciai vagy konzuli kapcsolat keretében történő felhasználását igazoló bizonyíték – többek között – a mentességi igazolásból megállapítható.
- 2) A 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében meg kell tagadni a jövedéki adó alóli mentességet azzal az indokkal, hogy a vevő a jövedéki termékek árát ténylegesen nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizette, anélkül hogy más bizonyítékok, többek között az adómentességi igazolás révén bizonyítani lehetne azt, hogy a 12. cikk által előírt mentesség feltételei teljesültek.