



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2022. január 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – Harmonizált jövedéki adó alóli mentesség – A diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánt jövedéki termékek – Az adómentesség alkalmazási feltételeinek a fogadó tagállam általi meghatározása – Készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel történő fizetés”

A C-326/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Administratīvā apgabaltiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) a Bírósághoz 2020. július 22-én érkezett, 2020. július 10-i határozatával terjesztett elő

a „**MONO**” SIA

és

a **Valsts ieņēmumu dienests**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, J. Passer (előadó), F. Biltgen, L. S. Rossi és N. Wahl bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a „MONO” SIA képviselőjében M. Uļmans,
- a lett kormány képviselőjében kezdetben: K. Pommere, V. Soņeca és E. Bārdiņš, később: K. Pommere és E. Bārdiņš, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében M. J. Ruiz Sánchez, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lett.

– az Európai Bizottság képviseletében C. Perrin és A. Sauka, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2021. szeptember 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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 (HL 2009. L 9., 12. o.; helyesbítés: HL 2011. L 23., 53. o.) 12. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a „MONO” SIA és a Valsts ieņēmumu dienests (lett adóhatóság, a továbbiakban: VID) között különböző államok nagykövetségei és konzuli szolgálatai, valamint az Észak-atlanti Szerződés Szervezete (NATO) lettországi képviselete részére szállított termékek jövedékiadó-mentessége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

A diplomáciai kapcsolatokról szóló bécsi egyezmény

- 3 A diplomáciai kapcsolatokról szóló, 1961. április 18-i bécsi egyezmény (*az Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára*, 500. kötet, 95. o., a továbbiakban: bécsi diplomáciai egyezmény) 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;

[...]”

- 4 A bécsi diplomáciai egyezmény 36. cikkének (1) bekezdése ekképp 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) olyan tárgyakra vonatkozólag, amelyek a diplomáciai képviselő, vagy a vele közös háztartásban élő családtagok személyes használatára szolgálnak, ideértve a berendezkedéshez szükséges tárgyakat.”

A konzuli kapcsolatokról szóló bécsi egyezmény

- 5 A konzuli kapcsolatokról szóló, 1963. április 24-i bécsi egyezmény (az *Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára*, 596. kötet, 261. o., a továbbiakban: bécsi konzuli egyezmény) „Adómentesség” című 49. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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;

[...]”

- 6 A bécsi konzuli egyezmény „Vám és vámvizsgálat alóli mentesség” című 50. cikkének (1) bekezdése ekképp 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 tárgyakra;

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

Az uniós jog

A 2008/118 irányelv

- 7 A 2008/118 irányelv (2), (8), (10) és (13) preambulumbekkezdésének szövege a következő:

„(2) A belső piac megfelelő működésének biztosításához szükséges, hogy 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 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.)] hatálya alá tartozó termékeket (a továbbiakban: a jövedéki termékek) terhelő jövedéki adó kivetésének feltételei összehangoltak maradjanak.

[...]

- (8) Mivel a belső piac megfelelő működésének érdekében továbbra is biztosítani kell, hogy a jövedéki adó fogalma és kivetésének feltételei minden tagállamban azonosak legyenek, közösségi szinten egyértelművé kell tenni, hogy mely időponttól kezdődik a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátása, és kit terhel jövedékiadó-fizetési kötelezettség.

[...]

(10) Az adó beszedésére és visszatérítésére vonatkozó rendelkezések befolyásolják a belső piac működését, ezért meg kell felelniük a hátrányos megkülönböztetéstől való mentesség kritériumainak.

[...]

(13) A jövedékiadó-mentes szállítások szabályait és feltételeit továbbra is összehangoltnak kell lenniük. A más tagállamban lévő szervezetek számára történő szállítások mentesítése esetén adómentességi igazolás használatát indokolt előírni.”

8 A 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„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) [az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.)] és [az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója mértékének közelítéséről szóló, 1992. október 19-i] 92/84/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 29. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.)] hatálya alá tartozó alkohol és alkoholtartalmú italok;

c) [a dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i 95/59/EK tanácsi irányelv (HL 1995. L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.), a cigarettát terhelő adók közelítéséről szóló, 1992. október 19-i 92/79/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 212. o.)] és [a cigarettán kívüli dohánygyártmány adójának közelítéséről szóló, 1992. október 19-i 92/80/EGK tanácsi irányelv HL 1992. L 316., 10. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 204. o.)] hatálya alá tartozó dohánygyártmányok.”

9 A 2008/118 irányelv 12. cikke kimondja:

„(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 [1949. április 4-én Washingtonban (Egyesült Államok) aláírt] 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.”

10 Ezen irányelv 13. cikke kimondja:

(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[z Európai] Bizottság állapítja meg a 43. cikk (2) bekezdésében említett eljárásnak megfelelően.

[...]”

A 282/2011/EU végrehajtási rendelet

11 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseiről szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.) 51. cikke előírja:

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

[...]

(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.

(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.”

A lett jog

- 12 A 2003. október 30-i „Par akcīzes nodokli” (a jövedéki adóról szóló törvény, *Latvijas Vēstnesis*, 2003, 161. szám; a továbbiakban: jövedéki adóról szóló törvény) 7. cikke kimondja:

„A jövedéki adót a következő személyek kötelesek megfizetni:

1) az importőr;

[...]

- 13 A jövedéki adóról szóló törvény 20. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A jelen cikk (2), [...] és (5) [...] bekezdésében foglaltakra is figyelemmel, mentesülnek a jövedéki adó alól az alábbi személyek vagy szervezetek részére leszállított jövedékiadó-köteles termékek:

1) a diplomáciai képviseletek és konzuli szolgálatok;

2) a diplomáciai képviseletek és konzuli szolgálatok diplomáciai vagy konzuli képviselői, az igazgatási vagy műszaki személyzet, és a jelen pontban említett személyek családtagjai, ha nem lett állampolgárok, és állandó lakóhellyel sem rendelkeznek Lettországbán [...];

3) a Lett Köztársaság által ekként elismert nemzetközi szervezetek vagy képviseleteik az ilyen szervezeteket létrehozó nemzetközi egyezményekben vagy a székhelyükről szóló megállapodásokban meghatározott korlátozásokkal és feltételekkel;

4) a nemzetközi szervezetek alkalmazottai vagy képviseleteik alkalmazottai, akik diplomáciai jogállással rendelkeznek a Lett Köztársaság területén, ha nem lett állampolgárok, és állandó lakóhellyel sem rendelkeznek Lettországbán;

[...]

6) az Észak-atlanti Szerződésben részes valamely állam (a jövedéki adó kivetésének helye szerinti tagállam kivételével) fegyveres erői, az ezen erők általi használatra, az őket kísérő polgári személyzet számára vagy ezen erők étkezdéinek vagy kantinjainak szükségleteire;

[...]

9) [...]

a) a Lett Köztársaságban elismert Szövetséges Parancsnokságok [...]

b) a Szövetséges Parancsnokság tagjai és eltartott hozzátartozóik, ha nem lett állampolgárok, és állandó lakóhellyel sem rendelkeznek Lettországbán.”

14 A jövedéki adóról szóló törvény 20. cikkének (2) bekezdése kimondja:

„A jelen cikk (1) bekezdésében említett jogalanyok a Lett Köztársaságban a következő helyekről származó jövedéki-adó köteles termékeket vehetik át:

[...]

2) a Lett Köztársaságban található adóraktárakból, a következő feltételek mellett:

- a) a jövedéki termékek feladójának a 282/2011 [végrehajtási] rendelet II. mellékletében szereplő és az említett termékek jövedelemadó-mentességét igazoló dokumentumot kell használnia,
- b) a jövedéki termék feladója igazolást állít ki a jövedéki termékek forgalmával kapcsolatos szabályozásnak megfelelően,
- c) a jövedéki termékek megszerzésével kapcsolatos fizetést készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel kell teljesíteni,

[...]

15 A jövedéki adóról szóló törvény 20. cikkének (5) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Azon jövedéki termékek mentesülnek a jövedéki adó alól, amelyek a jelen cikk (1) bekezdésében említett jogalanyok szükségleteinek fedezésére szolgálnak, és a vámjogszabályok alapján a tagállamokon kívüli harmadik országból vagy a jelen törvény 2. cikkének (3.¹) bekezdése által hivatkozott területről hozzák be azokat a Lett Köztársaság területére a szabad forgalomba bocsátásuk céljából az alábbi feltételek mellett:

1) a jövedéki termékek feladójának a 282/2011 [végrehajtási] rendelet II. mellékletében szereplő és az említett termékek jövedelemadó-mentességét igazoló dokumentumot kell használnia;

2) a jövedéki termékek beszerzésével kapcsolatos fizetést készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel kell teljesíteni;

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A MONO, az alapügy felperese a lett vámhatóság előtt az általa egy brit társaságtól és lett fióktelepétől (a továbbiakban: brit társaság) beszerzett jövedéki termékekről (alkohol és cigaretta) (a továbbiakban: szóban forgó termékek) nyilatkozott egy jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében, valamint e termékek szabad – különböző államok nagykövetségein és konzuli szolgálatainál, valamint a NATO lettországi képvisellete számára történő – forgalomba bocsátása céljából.

17 A MONO és a brit társaság között létrejött, a MONO-nak az ügyfeleivel szemben fennálló követeléseit e társaságra engedményező engedményezési szerződés értelmében az említett ügyfelek az említett társaságnak fizettek, amely ezen összeget a termékeknek a saját, a MONO-val szemben érvényesített eladási árai levonását követően visszautalta a MONO-nak.

- 18 A VID egy adóellenőrzést követően határozatot fogadott el, amelyben a MONO-t az említett termékek szabad forgalomba bocsátása miatt – bírsággal és késedelmi kamatokkal növelt – jövedéki adó megfizetésére kötelezte. E határozatban az szerepelt, hogy mivel a diplomáciai képviselők a jövedékiadó-köteles termékeket nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizették ki a MONO-nak, a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontjában előírt mentesség alkalmazásának feltétele nem teljesült.
- 19 A felperes keresetet nyújtott be az Administratívájá rajona tiesához (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) a megtámadott határozat megsemmisítése iránt. Többek között arra hivatkozott, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontjában megállapított jövedékiadó-mentesség alkalmazásának feltétele nem meghatározó, és egyébiránt nem szerepelt a jövedéki adó alóli mentesség feltételeként feltételként a Lett Köztársaságra nézve kötelező nemzetközi eszközökben.
- 20 2019. június 10-i ítéletével e bíróság a jövedékiadó-fizetési kötelezettségre vonatkozóan elutasította e keresetet.
- 21 A MONO ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. E bíróság megállapítja, hogy nem vitatott, hogy a MONO jövedéki termékeket jelentett be vámraktározási eljárásra diplomáciai képviselők számára történő szabad forgalomba bocsátás céljából, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletében meghatározott igazolást (a továbbiakban: adómentességi igazolás) használta, hogy e termékek különböző államok diplomáciai képviselői, valamint a lettországi NATO-képviselő számára történő értékesítésére vonatkozó igazolásokat nyújtott be, illetve az általa az e termékekért fizetendő összeget a brit társaság fizette meg egy követelések engedményezésére vonatkozó szerződés értelmében.
- 22 A VID szerint azonban a jövedékiadó-mentesség nem alkalmazható, mivel a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2) pontja megköveteli, hogy a jövedéki termékek után járó kifizetést készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel a címzettek teljesítsék.
- 23 Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság szerint a VID álláspontjából az következik, hogy nem csak azt kell bizonyítani, hogy a műveletet végző felek készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel történő kifizetést írnak elő, hanem azt is, hogy e termékeket valóban készpénz-helyettesítő fizetési eszközök útján fizették ki, és a kifizetést konkrétan azon személyek végezték, akik részére a termékeket leszállították. Tekintettel arra, hogy a nagykövetségek és konzuli szolgálatok részére leszállított jövedéki termékekért a MONO számára teljesítendő kifizetést az engedményezési szerződés értelmében a brit társaság teljesítette, és nem azon nagykövetségek és konzuli szolgálatok, amelyek részére e termékeket leszállították, a VID úgy ítéli meg, hogy nem lehet nyomon követni, hogy az említett nagykövetségek és konzuli szolgálatok az említett termékek átvételekor valóban készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel teljesítették-e a kifizetést.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal kiemeli, hogy a 2008/118 irányelv nem írja elő azt a feltételt, hogy a kifizetést készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel kell teljesíteni, a jövedékiadó-mentességnek a diplomáciai és konzuli szolgálatok számára leszállított termékekre való alkalmazása céljából. Ezt a feltételt csak a lett jog írja elő.
- 25 Az említett bíróság tehát a 2008/118 irányelv 12. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmezését kéri. E tekintetben hangsúlyozza, hogy – egyfelől – nem vitatott, hogy ezen irányelv 12. cikkének (2) bekezdése azt írja elő, hogy a mentesség a fogadó tagállam által meghatározott feltételektől és korlátozásoktól függ. Másfelől azonban az a tény, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke

(5) bekezdésének 2) pontja annak előírásával, miszerint a nagykövetségek és konzuli szolgálatok részére leszállított jövedéki termékeket készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel kell kifizetni, illetve az a tény, hogy a hivatkozott rendelkezés értelmében annak megtagadásával, hogy e termékeket e rendelkezés kizárja a mentességből, ellentétes az említett irányelv 12. cikkének (1) bekezdésével, mivel az említett rendelkezés mentesíti a termékeket a jövedéki adó alól, ha azokat nagykövetségek és konzuli szolgálatok részére szállítják. E tekintetben figyelembe kell venni azt a tényt, hogy a VID nem vitatja a 2008/118 irányelvben és a jövedéki adóról szóló törvényben meghatározott egyéb feltételek teljesítését és a jövedéki termékeknek az érintett nagykövetségek és konzuli szolgálatok részére történő tényleges leszállítását.

26 E körülmények között az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) 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] 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 12. cikkét, hogy az feljogosítja a fogadó tagállamot arra, hogy a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében felhasznált termékek jövedéki adó alóli mentessége alkalmazási feltételeinek és korlátainak meghatározása során e mentesség alkalmazását azon feltétel alá rendelje, hogy e termékeket azok tényleges címzettjei készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel fizessék ki közvetlenül a szállítóknak.

28 A 2008/118 irányelv (2), (8) és (10) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy ezen irányelv célja a jövedéki adók összehangolt általános rendszerének létrehozása az érintett termékek szabad mozgásának, és ezáltal a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében. Bár az ezen irányelvben említett valamennyi termék főszabály szerint jövedékiadó-köteles, az e tekintetben bizonyos mentességeket ír elő, különösen 12. cikkében, többek között a diplomáciai és konzuli képviselő tekintetében.

29 Először is, a 2008/118 irányelv 12. cikkében ennek megfelelően előírt mentességi rendszert illetően hangsúlyozni kell, hogy annak fő célja annak biztosítása, hogy az e rendelkezés (1) bekezdésében meghatározott kategóriák valamelyikébe tartozó termékek címzettjei ténylegesen részesülhessenek ilyen mentességben. Ily módon a jövedéki termékek mentesülnek – többek

között – a vonatkozó adók megfizetése alól, amennyiben azokat diplomáciai vagy konzuli kapcsolatok keretében történő felhasználásra szánják, amint az ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjából következik.

- 30 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy bár ez utóbbi rendelkezés nem hivatkozik kifejezetten a diplomáciai vagy konzuli képviseltek személyes használatára szánt termékek jövedékiadó-mentességére, nem kétséges az említett rendelkezésnek az ilyen használatra szánt termékekre való alkalmazhatósága. Ez az értelmezés ugyanis összeegyeztethető a bécsi diplomáciai egyezmény 36. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, és a bécsi konzuli egyezmény 50. cikke (1) bekezdésének b) pontjával. Ezt az értelmezést mind a 2008/118 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja is megerősíti, amely a nemzetközi szervezeteket illetően e szervezetek „tagjait” említi, mind pedig a 282/2011 végrehajtási rendelet II. melléklete, amely az adómentességi igazolás mintáját tartalmazza, amelynek szövege kifejezetten előírja a diplomáciai és konzuli képviseltek tagjainak, valamint a nemzetközi szervezetek személyzete tagjainak magáncélú használatára szánt termékek esetét.
- 31 Másodsorban, jóllehet a tagállamok mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek a jövedéki adó alóli mentesség rendszerének alkalmazása során, amint az a 2008/118 irányelv 12. cikkének (2) bekezdéséből következik, ami lehetővé teszi számukra, hogy feltételeket és korlátozásokat határozzanak meg a jövedéki adó alóli mentesség alkalmazása tekintetében, meg kell állapítani, hogy e mérlegelési mozgásteret elsősorban az a tény korlátozza, hogy ezen irányelv 13. cikke egy olyan adómentességi igazolást vezet be, amelynek az a funkciója, hogy keretet adjon az adómentesség végrehajtásának, és biztosítsa, hogy az említett irányelv 12. cikkében rögzített célkitűzés megvalósuljon, annak garanciája mellett, hogy a szóban forgó termékeket ténylegesen címzettjeik használják fel.
- 32 Harmadsorban emlékeztetni kell arra, hogy általánosságban a csalás és a visszaélések megelőzése az uniós jog és a tagállamok joga közös céljának minősül. Konkrétan, a 2008/118 irányelvet illetően már megállapításra került, hogy a tagállamoknak jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak, és az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem az ezen irányelv által követett egyik célkitűzés (2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-126/15, EU:C:2017:504, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 33 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a lett kormány észrevételeiből kitűnik, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikke (5) bekezdésének 2. pontjában előírt azon követelmény, amely szerint a fizetést a készpénztől eltérő eszközökkel, azaz bankon keresztül történő fizetéssel kell teljesíteni, az annak biztosítására irányuló szándékból ered, hogy a mentességet ténylegesen csak annak jogosultjai számára biztosítsák, tehát a csalás és a visszaélések elleni küzdelem szándékából.
- 34 Jóllehet – amint az a jelen ítélet 32. pontjában is megállapításra került – ez a cél jogszerű, a tagállamoknak az uniós jog által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az általános jogelveket, amelyek között szerepel – többek között – az arányosság elve (2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-126/15, EU:C:2017:504, 62. pont).
- 35 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. 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 nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest (2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-126/15, EU:C:2017:504, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 36 A jelen ítélet 33. pontjában hivatkozott követelményt illetően kétségtelenül úgy tűnik, hogy egy ilyen követelmény, amelynek teljesítése lehetővé teszi a fizetést teljesítő személy azonosításához szükséges adatok, valamint az e fizetés tényleges megtörténteire vonatkozó bizonyíték rendelkezésre állását, főszabály szerint lehetővé teszi az arra vonatkozó adómentességi feltétel tiszteletben tartásának ellenőrzését, hogy a vevő a 2008/118 irányelv 12. cikkében meghatározott jövedékiadó-mentesség kedvezményezettjeinek körébe tartozik-e.
- 37 Mindazonáltal az említett adómentesség alkalmazásához szükséges feltételek tiszteletben tartásának ellenőrzését illetően meg kell állapítani, hogy a 2008/118 irányelv 13. cikke már előírja, hogy az ezen irányelv 12. cikkének (1) bekezdése szerinti címzett részére történő értékesítés céljából jövedékiadó-felfüggesztés mellett szállított jövedéki termékeket jövedéki adó alóli menteségre vonatkozó tanúsítványnak kell kísérnie.
- 38 A 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletében található ezen igazolás tartalmazza a mentesség kedvezményezettjének (szervezet vagy magánszemély) azonosítását és adatait, az érintett termékek vagy szolgáltatások részletes leírását (jellegük, mennyiségük vagy darabszámuk), azok egységárát és teljes árát, valamint az alkalmazott pénznemet, a mentesség kedvezményezettének azon nyilatkozatát, hogy az említett termékeket vagy szolgáltatásokat a 2008/118 irányelv 12. cikkében előírt hivatalos használati célra használja fel, vagy magánhasználatra mint valamely diplomáciai vagy konzuli képviselő tagja, illetve mint valamely nemzetközi szervezet tagja, a szervezet dátummal és aláírással ellátott bélyegzőlenyomatát, ha a mentességi iránti kérelem ilyen magánjellegű használatra irányul, 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.
- 39 A szintén a 282/2011 végrehajtási rendelet II. mellékletében szereplő, az adómentességi igazolásra vonatkozó magyarázó megjegyzések pontosítják, hogy ezen igazolást, amely két példányban készül, amelyből egyet az értékesítő vagy engedélyes köteles megőrizni az adómentesség igazolására a saját tagállamában alkalmazandó jogszabályoknak megfelelően, olvashatóan kell kitölteni, és oly módon, hogy a beírtak ne legyenek kitörölthetők, a törlés vagy átírás nem megengedett. Adott esetben az érintett termékekkel vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos információkat és a vonatkozó megrendelőlapot le kell fordítani az adóalanynak vagy az engedélyes tagállamában elismert valamelyik nyelvre. E megjegyzések 4. pontjából az is kitűnik, hogy a diplomáciai vagy konzuli képviselő, illetve az érintett nemzetközi szervezet az előző pontban említett, az igazoláson elhelyezett bélyegzőlenyomatával tanúsítja, hogy az adómentességet élvező magánszemély személyzetének tagja, és az érintett termékek vagy szolgáltatások rendeltetése az e személy általi magáncélú használat.
- 40 A mentességi igazolás, valamint az említett magyarázó megjegyzések tehát pontosan meghatározzák azokat a lépéseket és szabályokat, amelyeket a adómentesítési eljárásban részt vevő különböző feleknek, nevezetesen az adóalanynak, a fogadó tagállamnak, az érintett diplomáciai vagy konzuli képviselő hatóságainak vagy nemzetközi szervezetnek, valamint magáncélú használatra történő vásárlás esetén ezek azon tagjainak kell követniük, illetve tiszteletben tartaniuk, akik a mentesség tárgyát képező termékek vásárlói.

- 41 Az adómentességi igazolás e leírásából kitűnik, hogy ezen igazolás az abban szereplő olyan különböző adatok miatt, mint az érintett termékek és szolgáltatások részletes leírása, aláíróinak minősége és az érintett diplomáciai, konzuli vagy nemzetközi szervezet és a fogadó tagállam által szolgáltatott tanúsítvány, ezen igazolás önmagában olyan jellegű, hogy lehetővé teszi a 2008/118 irányelv 12. cikkében meghatározott adómentességi feltételek tiszteletben tartásának hatékony ellenőrzését.
- 42 A lett és a spanyol kormány azon álláspontját illetően, miszerint a készpénz-helyettesítő fizetési eszközökkel történő fizetés lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az abban szereplő banki információk alapján ellenőrizze a mentesség feltételeinek tiszteletben tartását, valamint a fizetési ügylet valós voltát, egyfelől, a mentesség feltételeit illetően meg kell állapítani, hogy a mentességben részesülő vásárlóra vonatkozó adatok, valamint a termékekre és szolgáltatásokra, továbbá az arra vonatkozó részletes információk szerepelnek az adómentességi igazoláson. A készpénz-helyettesítő fizetési eszköz, nevezetesen a bankon át történő fizetés tehát semmilyen olyan információt nem szolgáltat, amelyet nem tartalmazna már az adómentességi igazolás.
- 43 Másfelől, azt a kérdést illetően, hogy a készpénz-helyettesítő eszközökkel történő fizetés követelménye igazolható-e arra tekintettel, hogy lehetővé váljon azon kereskedelmi ügylet valódiságának ellenőrzése, amelynek vonatkozásában a jövedéki adó alóli mentességet igényelték, meg kell állapítani, hogy az értékesítés valódiságát főszabály szerint kellőképpen bizonyítja az értékesítés alkalmával kibocsátott, kifizetett számla vagy pénztárblokk, amelyek olyan számviteli dokumentumok, amelyeknek az adómentességi igazolással együtt történő bemutatását megkövetelheti a fogadó tagállam.
- 44 A fentiek összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – a készpénz-helyettesítő eszközökkel történő fizetés követelménye az érintett ügylet valódiságának ellenőrzése céljából a 2008/118 irányelv 12. cikkében említett ügyletek tekintetében nem tűnik összeegyeztethetőnek az arányosság elvével.
- 45 Végül, ami a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseiben az azon feltételekre történő utalást illeti, amelyek szerint az értékesítő részére történő fizetésnek ténylegesen meg kell történnie, és azt a mentesség tárgyát képező termékek tényleges címzettjeinek kell teljesíteniük, meg kell állapítani, hogy bár nem kétséges, hogy csak azokra a termékekre vonatkozhat a jövedéki adó alóli mentesség, amelyeket ténylegesen a mentességre jogosult vevők számára értékesítettek, amit az adómentességi igazolás vagy egy kifizetett számla vagy pénztárblokk kellőképpen alátámaszt, sem a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, sem a jövedéki adóról szóló törvény 20. cikkének (5) bekezdéséből nem tűnik ki, hogy a lett szabályozás megkövetelné, hogy az ügyfél a fizetést közvetlenül az értékesítőnek teljesítse.
- 46 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 12. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy a fogadó tagállam a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében felhasznált termékek jövedéki adó alóli mentessége alkalmazási feltételeinek és korlátainak meghatározása során e mentesség alkalmazását azon feltétel alá rendeli, hogy az említett termékek beszerzési ára készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel kerüljön megfizetésre.

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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

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. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy a fogadó tagállam a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében felhasznált termékek jövedéki adó alóli mentessége alkalmazási feltételeinek és korlátainak meghatározása során e mentesség alkalmazását azon feltétel alá rendeli, hogy az említett termékek beszerzési ára készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel kerüljön megfizetésre.

Aláírások