

C-433/08. sz. ügy

Yaesu Europe BV

kontra

Bundeszentralamt für Steuern

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Nyolcadik HÉA-irányelv – Az ország területén nem honos adóalanyok részére történő HÉA-visszatérítés szabályai – A. melléklet – Visszatérítés iránti kérelem – Az említett kérelemben szereplő »aláírás« fogalma – A kérelmező vagy, a meghatalmazott kivételével, jogi képviselőjének saját kezű aláírását előíró nemzeti szabályozás”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adó-visszatérítés az ország területén nem honos adóalanyok részére

(79/1072 tanácsi irányelv, A melléklet)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadó az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló 79/1072 nyolcadik irányelv A melléklete szerinti hozzáadottértékadó visszatérítés iránti kérelemmintában szereplő „aláírás” fogalma egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom abban az értelemben, hogy az ilyen visszatérítés iránti kérelmet nem kell szükségképpen magának az adóalanyoknak aláírnia, hanem e tekintetben elegendő lehet valamely meghatalmazott aláírása is.

(vö. 29. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. december 3. (*)

„Nyolcadik HÉA-irányelv – Az ország területén nem honos adóalanyok részére történő HÉA-visszatérítés szabályai – A. melléklet – Visszatérítés iránti kérelem – Az említett kérelemben szereplő »aláírás« fogalma – A kérelmező vagy jogi képviselőjének, a meghatalmazott kivételével, saját kezű aláírását előíró nemzeti szabályozás”

A C-433/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a

Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2008. október 1-én érkezett, 2008. augusztus 13-i határozatával terjesztett el az elzáró

a **Yaesu Europe BV**

és

a **Bundeszentramt für Steuern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., G. Arestis (előadó) és J. Malenovský bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. szeptember 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Yaesu Europe BV képviselőjében B. Burgmaier ügyvéd,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadó az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) A mellékletének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Yaesu Europe BV (a továbbiakban: Yaesu Europe) hollandiai székhellyel rendelkező társaság, és a Bundeszentramt für Steuern (német szövetségi adóhatóság, a továbbiakban: Bundeszentramt) között az e társaság által Németországban megfizetett hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése iránti kérelemnek az e hatóság általi elutasítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A nyolcadik irányelvnek a harmadik, negyedik és ötödik preambulumbekézdzése a következ?képpen rendelkezik:

„mivel ki kell küszöbölni a tagállamokban jelenleg érvényes intézkedések közötti eltéréseket, amelyek egyes esetekben a kereskedelem eltérüléséhez és a verseny torzulásához vezetnek;

mivel a közösségi szabályok bevezetése e téren haladást jelent a személyek, az áruk és a szolgáltatások mozgásának tényleges liberalizálása felé, el?segítve ezzel a gazdasági integráció folyamatának befejezését;

mivel az ilyen szabályoknak nem szabad ahhoz vezetniük, hogy az adóalanyok eltér?bánásmódban részesüljenek attól függ?en, hogy melyik tagállam területén honosak”.

4 A nyolcadik irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében:

„A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a 2. cikkben említett bármely adóalany, aki olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyeket az ország területén végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni:

a) benyújt a 9. cikk (1) bekezdésében említett illetékes hatóságnak egy, az A. mellékletben található minta alapján elkészített kérelmet, és hozzácsolja a számlák eredeti példányát vagy a behozatali okmányokat. A tagállamok olyan magyarázó közlést bocsátanak a kérelmez?k rendelkezésére, amely minden esetben tartalmazza a C. mellékletben meghatározott minimum információt”.

5 A nyolcadik irányelv 6. cikke szerint:

„A tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségt?l, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítés iránti kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.

6 A nyolcadik irányelv A mellékletében szerepl? HÉA?visszatérítés iránti kérelem-minta az utolsó sorban a kérelem benyújtásának helyén és id?pontján kívül az „aláírást” említi, minden egyéb útmutatás nélkül.

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 2005. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, a továbbiakban: UStG, BGBl 2005., I. 386. o.) 18. §?a (9) bekezdésének az alapeljárás idején hatályos változata a következ?képpen rendelkezett:

„[...] A visszatérítés iránti kérelmet annak a naptári évnek a lejártát követ? 6 hónapon belül kell el?terjeszteni, amelyben a visszatérítési jogosultság keletkezett. A vállalkozó maga számolja ki a visszatérítés összegét, továbbá az eredeti számlák és behozatali bizonylatok benyújtásával köteles igazolni az el?zetesen felszámított adó összegét. A visszatérítés iránti kérelmet a vállalkozónak saját kez?leg alá kell írnia. [...]”

8 Az adózás rendjér?l szóló német törvény (Abgabenordnung, a továbbiakban: AO) „Cselekv?képesség” címet visel? 79. §?ának (1) bekezdése a 3. pontjában többek között úgy rendelkezik, hogy a jogi személyek, személy- vagy vagyonegyesülések törvényes vagy arra

meghatalmazott képviselőjük útján rendelkeznek cselekvőképességgel az eljárási cselekmények megtételére.

9 Az AO 150. §-ának (3) bekezdése, amely az adóbevallás tartalmi és formai követelményeit szabályozza, így szól:

„Amennyiben az adótörvények úgy rendelkeznek, hogy az adóalany az adóbevallás sajátkezű aláírására köteles, a meghatalmazott által történő aláírás csak abban az esetben megengedett, ha az adóalany fizikai vagy szellemi állapotának vagy tartós távollétének következtében az aláírás megtételében akadályozott. A saját kezű aláírás utólag megkövetelhető, ha az akadály elhárult.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A Yaesu Europe 2006. június 30-án a 2005. januártól decemberig terjedő időszakra Németországban előzetesen felszámított HÉA visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be. E kérelmet az említett tagállamban e célra előírt hivatalos formanyomtatványon terjesztette elő, amelyen, a 9. mezőben „saját kezű aláírás és cégbélyegző” szerepel.

11 Az említett kérelemhez csatolt kísért levélben a Yaesu Europe képviselőjét ellátó, az említett formanyomtatványon kézbesítési megbízottként is megjelölt, Németországban honos ügyvédek utaltak arra, hogy e kérelmet megbízójuk meghatalmazása alapján írták alá. E tekintetben a levélhez mellékleteként csatolták az alapeljárás felperesének jogi képviselője által kiállított „meghatalmazást az előzetesen felszámított adó visszatérítésére irányuló eljárásban”, amely felhatalmazta az említett ügyvédeket ez utóbbi jogi képviselőre a HÉA visszatérítésére irányuló minden eljárásban.

12 A Bundeszentralamt 2006. szeptember 1-jei határozatával elutasította a Yaesu Europe által benyújtott visszatérítés iránti kérelmet, azzal az indokolással, hogy azt az adóalany az UStG 18. §-ának (9) bekezdésébe ütközően nem saját kezűleg írta alá.

13 Eredménytelen kifogást követően a Yaesu Europe keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez. Ez utóbbi a Bundeszentralamt álláspontjára helyezkedett. Úgy ítélte meg, hogy az UStG 18. §-a (9) bekezdése nem ütközik a nyolcadik irányelv 3. és 6. cikkébe, valamint hogy az ezen irányelv A mellékletében szereplő mintában megkövetelt „aláírás” úgy értelmezendő, hogy az szükségszerűen az adóalany saját kezű aláírását jelenti; a német jogalkotó mindazonáltal az EK 249. cikk harmadik bekezdése alapján e tekintetben önállóságot élvez a végrehajtás során.

14 A Yaesu Europe „felülvizsgálati” kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amelyben lényegében arra hivatkozik, hogy a Finanzgericht tévesen értelmezte a nyolcadik irányelv A mellékletében található mintában szereplő „aláírás” fogalmát, és e tekintetben több tagállam példájára utal, amelyek kifejezetten megengedik a visszatérítés iránti kérelem meghatalmazott általi aláírását. Úgy véli továbbá, hogy az említett fogalmat egységesen kell értelmezni az Európai Közösségen belül.

15 A Bundesfinanzhof, miután kizárta az AO 79. cikke (1) bekezdése 3. pontjának, és 150. cikke (3) bekezdésének a jelen ügyben való alkalmazását, úgy vélte, kétséges az UStG 18. §-ának (9) bekezdése közösségi joggal való összeegyeztethetősége, ezért felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal végett az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom-e a [...] nyolcadik irányelv A. melléklete szerinti mintában szereplő „aláírás”, amely az irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében a [HÉA] visszatérítésére szolgál?

2) Ha az első kérdésre igenlő válasz adandó:

Úgy kell-e értelmezni az „aláírás” fogalmát, hogy a visszatérítési kérelmet az adóalanynak szükségképpen személyesen vagy jogi személy esetében törvényes képviselője útján kell aláírnia, vagy elegendő egy meghatalmazott (például az adóalany adóügyekben történő eljárásra feljogosított képviselője vagy munkavállalója) aláírása?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

16 Együttesen vizsgálándó kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a HÉA-visszatérítés iránti kérelem „aláírásának” a nyolcadik irányelv A. melléklete szerinti mintában szereplő fogalma egységesen értelmezendő közösségi jogi fogalom-e, valamint, adott esetben, hogy e fogalom úgy értendő-e, hogy az ilyen visszaigénylési kérelmet szükségképpen magának az adóalanynak kell-e aláírnia, vagy elegendő egy meghatalmazott aláírása is.

17 E tekintetben elzeteresen megjegyzendő, hogy a nyolcadik irányelv nem tartalmaz semmilyen meghatározást az „aláírás” fogalmára vonatkozólag, és semmilyen konkrét utalást nem tesz a tagállamok jogára e rendelkezés jelentésének vagy hatályának meghatározásához.

18 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó közösségi jogi rendelkezést az egész Közösségben önállóan és egységesen kell értelmezni, figyelembe véve a rendelkezés összefüggéseit és a kérdéses szabályozás célját (lásd többek között a 327/82. sz. Ekro-ügyben 1984. január 18-án hozott ítélet [EBHT 1984., 107. o.] 11. pontja, a C-287/98. sz. Linster-ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6917. o.] 43. pontja és a C-5/08. sz. Infopaq International ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 27. pontja).

19 E követelmények különösen érvényesek a nyolcadik irányelv esetében, tekintettel mind annak címére, mind harmadik és ötödik preambulumbekzdésének szövegére.

20 Az említett irányelv harmadik és ötödik preambulumbekzdéséből ugyanis kitűnik, hogy annak célja az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésére vonatkozó szabályok harmonizálása a tagállamokban jelenleg érvényes intézkedések közötti eltérések kiküszöbölése érdekében, biztosítva, hogy az ilyen szabályok ne vezessenek ahhoz, hogy az adóalanyok eltérő bánásmódban részesülnek attól függően, hogy melyik tagállam területén honosak.

21 Így a nyolcadik irányelv célja a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-én 388/77/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének (3) bekezdéséből eredő HÉA-visszatérítési jog összehangolása (lásd különösen a C-136/99. sz. Monte dei Paschi Dei Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 20. pontját, és a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 26. pontját).

22 Az említett irányelv az A mellékletében kifejezetten e célból határozza meg elzeteresen a HÉA-visszatérítés iránti kérelem mintáját, pontosan az ilyen kérelemhez kapcsolódó eljárási szabályok harmonizálása érdekében, abban az esetben, amikor az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett adóról van szó. Márpedig az említett

harmonizációs cél csak akkor érhet? el, ha azok a fogalmak, amelyekre e minta vonatkozik, minden tagállamban ugyanazt a jelentést takarják.

23 Ebb?l következ?en a nyolcadik irányelv A melléklete szerinti mintában szerepl? „aláírás” fogalma olyan közösségi jogi fogalom, amelynek jelentése és hatálya a tagállamok mindegyikében azonos kell, hogy legyen. A Bíróság feladata ezért, hogy e fogalmat önállóan és egységesen értelmezze a közösségi jogrendszeren belül.

24 E tekintetben emlékeztetni kell a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint valamely közösségi jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd többek között a 292/82. sz. Merck?ügyben 1983. november 17?én hozott ítélet [EBHT 1983., 3781. o.] 12. pontját, a C?34/05. sz. Schouten?ügyben 2007. március 1?jén hozott ítélet [EBHT 2007., I?1687. o.] 25. pontját és a C?466/07. sz. Klarenberg?ügyben 2009. február 12?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 37. pontját).

25 Mindenekel?tt le kell szögezni, hogy magának a nyolcadik irányelv A mellékletének szövege semmilyen magyarázatot nem tartalmaz az ott említett „aláírás” fogalmával kapcsolatban. E melléklet ugyanis egyszer?en az „aláírás” megkövetelésére szorítkozik, és nem pontosítja, hogy annak bizonyos jellemz?ekkel kell?e rendelkeznie, mint például, hogy az adóalany saját kez? aláírásának kell?e lennie, ellentétben az említett mellékletben szerepl? más adatokkal, például a név, és a tevékenység fajtája, amelyekhez kifejezetten hozzá van téve a „kérelmez?” kifejezés.

26 Továbbá, a nyolcadik irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében az adóalanynak a HÉA?visszatérítés iránti kérelmet az A mellékletben található minta alapján kell benyújtania. Ugyanezen irányelv 6. cikke szerint pedig a tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségt?l, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítés iránti kérelem megalapozottságának megítéléséhez szükséges információt. Következésképpen, az említett mintában szerepl? „aláírás” fogalma tekintetében ellentétes e 6. cikkel az e mintában szerepl?kön kívül egyéb kötelezettségek el?írása, például az adóalany saját kez? aláírásának megkövetelése.

27 Végezetül, ezt a szövegösszefüggés szerinti értelmezést támasztja alá a nyolcadik irányelv harmonizációs célkit?zése is, amint az a jelen ítélet 19–22. pontjából következik. Ugyanis a HÉA?visszatérítés iránti kérelem mintájának az A mellékletben történ? kifejezett el?zetes meghatározásával ezen irányelv által kit?zött cél csak akkor érhet? el, ha az e mintában szerepl? fogalmak jelentése és hatálya a tagállamok mindegyikében azonos, és nem haladja meg az ez utóbbi által pontosan meghatározott kötelezettségeket. Annak megengedése a tagállamok számára, hogy az ilyen mintában szerepl?kön kívül egyéb kötelezettségeket is rójanak az adóalanyokra, például ezen adóalany saját kez? aláírását követeljék meg, az említett célkit?zéssel összeegyeztethetetlen formalitás bevezetését eredményezné.

28 Megállapítandó továbbá, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték?adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17?i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelvvel (HL L 326., 40. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) ellentétben a nyolcadik irányelv ugyan kifejezetten nem rendelkezik a meghatalmazott kijelölésének lehet?ségér?l, ez utóbbi irányelv azt azonban nem is zárja ki, ezért az ugyanezen irányelv A melléklete szerinti mintának megfelel? HÉA?visszatérítés iránti kérelmet meghatalmazott is aláírhatja.

29 A fenti megfontolásokra tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a

nyolcadik irányelv A melléklete szerinti HÉA?visszatérítés iránti kérelemmintában szerepl? „aláírás” fogalma egységesen értelmezend? közösségi jogi fogalom abban az értelemben, hogy az ilyen visszatérítés iránti kérelmet nem kell szükségképpen magának az adóalanynak aláírnia, hanem e tekintetben elegend? lehet valamely meghatalmazott aláírása is.

A költségekr?l

30 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték?adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6?i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv A melléklete szerinti hozzáadottérték?adó visszatérítés iránti kérelemmintában szerepl? „aláírás” fogalma egységesen értelmezend? közösségi jogi fogalom abban az értelemben, hogy az ilyen visszatérítés iránti kérelmet nem kell szükségképpen magának az adóalanynak aláírnia, hanem e tekintetben elegend? lehet valamely meghatalmazott aláírása is.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.