

F. G. JACOBS

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. december 1. ¹

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a belső piac létrehozására irányuló jogszabályok részét képező 92/12/EGK tanácsi irányelvi² 7–9. cikkének értelmezését kéri.

2. Ezek a rendelkezések azon, a jövedéki adó³ kivetésének különböző eseteire vonatkozó szabályokat határozzák meg, amikor az adóköteles termékeket a tagállamok között szállítják; főszabály szerint a jövedéki adót a végső rendeltetési hely szerinti tagállamban kell kivetni.

3. A 8. cikk ugyanakkor úgy rendelkezik, hogy „magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított” termék esetében a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell felszámítani.

4. A jelen ügyben jövedéki adót vetettek ki olyan borra, amelyet Hollandiában lakóhellyel rendelkező magánszemély Franciaországban saját maga, valamint más, Hollandiában lakóhellyel rendelkező magánszemélyek számára saját felhasználás céljából, jövedelemszerzési cél nélkül szerzett be. Ugyanakkor a bort nem saját maga szállította, hanem fuvarozó társaság szolgáltatásait vette igénybe.

5. A holland adóhatóság a borra jövedéki adót kíván kivetni.

Az alkalmazandó közösségi jog

A 92/12 irányelv

6. Hasznos, bár kissé fárasztó a 92/12 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek részletes és figyelmes átolvasása.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A különösen az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvél (HL L 390., 124. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. o.) és az 1994. december 22-i 94/74/EK tanácsi irányelvvél (HL L 365., 46. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 264. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.).

3 – „Jövedéki adó: a javakat sújtó gyűlöletes adó, amelyet nem a vagyonbecslők, hanem az azok által felbérlet elvetemültek vetnek ki, akik részére az adót fizetni kell” (Samuel Johnson. *A Dictionary of the English Language*, London, 1755). Esetünkben prózaibb módon úgy határozható meg, mint az ásványolajokat, az alkoholt és alkoholtartalmú italokat, valamint a dohánygyártmányokat sújtó közvetett adó.

7. Az irányelv negyedik–nyolcadik preambulumbekezdése a következőképpen szól:

„[...] a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a jövedéki adó felszámíthatóságának minden tagállamban azonosnak kell lenni;

[...] rendelkezésre bocsátás vagy birtokban tartás szempontjából való bármely termék-szállítás, amely egy, a fogyasztásra bocsátó országtól eltérő tagállamban önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy egy közjogi intézmény részére történik, a jövedéki adó felszámíthatóságára ebben a másik tagállamban ad alapot;

[...] abban az esetben, ha a jövedéki terméket magánszemélyek saját használatukra szerzik be, és maguk szállítják el, az adót a beszerzés szerinti országban kell felszámítani;

[...] a tagállamoknak számos feltételt figyelembe kell venniük annak megállapítására, hogy a jövedéki termék birtokban tartása nem magán-, hanem kereskedelmi célból történik-e;

[...] a nem engedélyezett adóraktári engedélyes, illetve a bejegyzett vagy nem bejegyzett kereskedők által vásárolt és az eladó vagy az eladó nevében közvetlenül vagy közvetetten feladott vagy szállított jövedéki termék esetében a jövedéki adót a rendeltetési hely szerinti tagállamban kell kivetni”.

8. A 3. cikk (1) bekezdése szerint az irányelv közösségi szinten az ásványolajokra, az alkoholra és alkoholtartalmú italokra, valamint a dohánygyártmányokra vonatkozik.

9. A 4. cikk az alábbi meghatározásokat tartalmazza:

„a) *adóraktári engedélyes*: azon természetes személy, akit, illetve amelyet a tagállam illetékes hatósága feljogosított a jövedéki adónak az adóraktározási rendelkezésének keretében való felfüggesztése mellett a jövedéki termékek üzleti tevékenysége során történő előállítására, feldolgozására, birtokban tartására, átvételére és átadására;

[...]

- c) *adóelfüggesztés*: olyan adózási rendszer, amelynek keretében a termékek előállítása, feldolgozása, birtokban tartása, átvétele vagy szállítása a jövedéki adóelfüggesztése mellett történik;
10. A 6. cikk (1) bekezdése szerint jövedéki adó a szabad forgalomba bocsátáskor vagy hiány megállapítása esetén vethető ki; jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátása a következőket jelenti:
- „a) az adóelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;
- d) *bejegyzett kereskedő*: adóraktári engedély nélküli természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet egy tagállam illetékes hatósága feljogosított, hogy üzleti tevékenysége során adóelfüggesztés mellett más tagállamból származó jövedéki termékeket átvegyen. Az ilyen kereskedő adóelfüggesztéssel nem tárolhat és nem adhat át adóköteles termékeket;
- b) termékek adóelfüggesztési eljárásán kívül történő előállítása, ideértve a szabálytalan előállítást is;
- c) azon termékek bármilyen importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, amelyek nem kerültek adóelfüggesztés alá”.
- Az 5. cikk (1) bekezdése szerint „importálás” a termék Közösség területére történő belépését jelenti.
- e) *nem bejegyzett kereskedő*: adóraktári engedély nélküli természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely jogosult, hogy üzleti tevékenysége során adóelfüggesztéssel alkalmanként egy másik tagállamból jövedéki termékeket vegyen át. Az ilyen kereskedő adóelfüggesztés mellett nem tárolhat és nem adhat át jövedéki termékeket. A nem bejegyzett kereskedőnek az áru átadása előtt biztosítékot kell nyújtania a rendeltetés szerinti tagállam adóhatóságának a jövedéki adó megfizetésére”.
11. A 7. cikk vonatkozó rendelkezései a következőképpen rendelkeznek:
- „(1) Egy tagállamban már szabadforgalomba bocsátott jövedéki termék esetén, amelyet

egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartanak, a jövedéki adót azon tagállamban vetik ki, amelyikben e terméket tartják.

(5) A (3) bekezdésben említett személynek, kereskedőnek vagy szervnek a következő követelményeknek kell megfelelnie:

(2) E célból, ha az egyik tagállamban a 6. cikk alapján már szabadforgalomba bocsátott terméket egy másik tagállamba szállítanak, vagy egy másik tagállamba szállítani szándékoznak, vagy ott használnak fel egy önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy egy közjogi intézmény céljaira, a 6. cikk sérelme nélkül a jövedéki adót e másik tagállamban kell felszámítani.

a) az áru feladása előtt nyilatkozatot tesz a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságai részére, és biztosítja a jövedéki adó megfizetését;

b) a tagállam által meghatározott eljárás szerint megfizeti a rendeltetési hely szerinti tagállamban előírt jövedéki adót;

(3) Az összes körülménytől függően az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott terméket birtokban tartót, vagy a terméket a szabadforgalomba bocsátástól eltérő tagállamban felhasználásra átvevő személyt, vagy az ügylet által érintett megfelelő kereskedőt, vagy közjogi intézményt terheli.

c) hozzájárul bármely ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam adóigazgatása számára, hogy meggyőződjön a termék átvételéről és a terméket terhelő jövedéki adó megfizetéséről.

(6) Az (1) bekezdésben említett első tagállamban megfizetett jövedéki adó viszatérítésére a 22. cikk (3) bekezdése alapján kerül sor.

[...]

[...]”

12. A 8. cikk szerint:

ták-e, a tagállamok többek között a következőket veszik számba:

„A magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termék esetében a belső piacot szabályozó alapelv alapján, a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell felszámítani.”

– a termékek birtokban tartójának kereskedelmi státusza és a birtokban tartás oka,

– a termékek birtokban tartásának helye vagy adott esetben a szállítás módja,

13. A 9. cikk vonatkozó rendelkezései a következők:

– a termékekkel kapcsolatos minden okmány,

„(1) A 6., 7. és 8. cikk sérelme nélkül, a jövedéki adó kivethető, ha az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott⁴ terméket egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartják.

– a termékek jellege,

– a termék mennyisége.

Ez esetben az adófizetési kötelezettséget azon tagállamban kell teljesíteni, amelyik területén a termékek találhatóak, és az fizeti meg, aki a termékeket birtokban tartja.

Az első albekezdés 5. [francia bekezdésének] alkalmazásában – kizárólag egyfajta bizonyítékként – a tagállamok irányadó szinteket állapíthatnak meg. Az irányadó szintek nem lehetnek alacsonyabbak a következőknél:

(2) Annak megállapítására, hogy a 8. cikkben említett termékeket kereskedelmi célra szán-

⁴ – [A jelen indítvány magyar nyelvű változatát nem érintő megjegyzés.]

[...]

b) *Alkoholtartalmú italok*

[...]

bor (beleértve legfeljebb 60 l habzóbort)
90 l

[...]”⁵

14. A 10. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A rendeltetési hely szerinti tagállamban kell jövedéki adót fizetni az olyan jövedéki termék esetében, amelyet nem az adóráktári engedéllyel rendelkező személy vagy nem a bejegyzett/nem bejegyzett kereskedő szerzett be, és amelyet az eladó vagy képviselője közvetlenül vagy közvetetten ad át vagy szállít. E cikk alkalmazásában »rendeltetési hely szerinti tagállam« azon tagállam, ahova a szállítmány vagy a küldemény (végcélként) megérkezik.

5 – A 9. cikk (3) bekezdése olyan, a jelen ügyet közvetlenül nem érintő különleges esetre vonatkozik, amikor a más tagállamban szabad forgalomba bocsátott ásványolajtermék szállítása magánszemélyek által vagy az ő megbízásukból végzett szállítások esetében „a szokásostól eltérő módon” történik.

(2) Ennek alapján a jövedéki adót felszámíthatóvá teszi a rendeltetési hely szerinti tagállamban az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott termékek feladása, és az, hogy az eladó közvetlenül vagy képviselője által közvetetten jövedéki terméket küldött vagy szállított az (1) bekezdésben említett egy másik tagállamban illetőséggel bíró személy részére.

(3) A rendeltetési hely szerinti tagállamban a jövedéki adót a kézbesítéskor az eladónak kell megfizetnie. A tagállamok azonban olyan rendelkezéseket is elfogadhatnak, amik kikötik, hogy a jövedéki adót egy adóképviseelő fizesse meg, aki nem lehet azonos a termék címezettjével. Az ilyen adóképviseelőnek a rendeltetési hely szerinti tagállamban kell illetőséggel rendelkeznie, és e tagállam adóhatóságai által elismertnek kell lennie.

Az eladó illetősége szerinti tagállam biztosítja, hogy az eladó megfelel a következő követelményeknek:

- garantálja a termék feladása előtt a jövedéki adó megfizetését a tagállam által meghatározott feltételek szerint, és biztosítja, hogy a jövedéki adót a termék megérkezését követően megfizessék,

– nyilvántartást vezet a szállításokról.

A 92/12 irányelv szövege és módosítási javaslatai

(4) A (2) bekezdésben említett esetben az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére a 22. cikk (4) bekezdése alapján kerül sor.

16. Szintén hasznos, ha a fent idézett rendelkezéseket a Bizottság irányelvre tett első javaslata⁶ és a 7–10. cikk módosítására vonatkozó, az e cikkek alkalmazásáról szóló jelentésének mellékletében szereplő jelenlegi javaslata⁷ alapján is megvizsgáljuk.

[...]"

15. A 22. cikk (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 7. cikkben említett esetekben az áru feladása szerinti tagállam csak akkor köteles visszatéríteni a megfizetett jövedéki adót, ha azt a 7. cikk (5) bekezdésében meghatározott eljárással összhangban a rendeltetési hely szerinti tagállamban korábban már megfizették.

17. Mint ahogy azt a Bizottság a jelentésében⁸ előadja, a 7–10. cikk végső szövege a Tanácsbeli hosszú és részletes vita eredménye. A kezdeti javaslat csupán egy rendelkezést tartalmazott (5. cikk), amely teljes körűen le kívánta fedni azon termékek Közösségen belüli szállítását, amelyekre a jövedéki adót már megfizették, és lehetővé kívánta tenni a jövedéki adó szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban történő felszámítását⁹. A szabályozás szerint a jövedéki adó mértékét közelíteni kell, és a belső piac alapelvei szerint a magánszemélyek részére biztosítani kell a vásárlás szabadságát, így az irányelvre vonatkozó javaslat nem tartalmazott egyetlen rendelkezést sem a magánszemélyek más tagállamokban végzett vásárlásaira. A Tanácsbeli vita során tisztában voltak azon nehézségekkel, amelyek megakadályozzák a

6 – A Bizottság 1990. november 7-i COM(90) 431 végleges javaslata.

7 – A Bizottság COM(2004) 227 végleges jelentése az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak a 92/12 irányelv 7–10. cikkének alkalmazásáról és a 92/12 irányelv módosítására vonatkozó javaslatról.

8 – 2.1. pont, 6. o.

9 – [A jelen indítvány magyar nyelvű változatát nem érintő megjegyzés.]

A tagállamok azonban elutasíthatják a visszatérítési kérelmet, ha az teljes mértékben nem felel meg az általuk meghatározott feltételeknek.”

jövedéki adó mértékének rövid távú harmonizációját, így a jövedéki termékek szállítására és ellenőrzésére vonatkozó szabályokra helyezték a hangsúlyt, amelyek egyértelműbb végrehajtási szabályokat igényelnek.

18. A Bizottság az alábbiak szerint foglalja össze a rendelkezések végrehajtása során felmerült nehézségeket¹⁰:

„[...] a jogszabály rendelkezéseinek felépítése nem igazán összhangolt. Ugyanis ugyanarra az esetre, a jövedéki terméknek a vásárlás helyétől eltérő tagállamban kereskedelmi céllal való birtokban tartására, három azonos rendelkezés vonatkozik, amelyek célja azonos: a jövedéki adó e másik tagállamban történő megfizetése. Ráadásul a hatályuk sem került minden esetben pontosan megállapításra. Ennek az az eredménye, hogy bizonyos szállítási módokra több különböző, eltérő alaki követelmények teljesítését előíró rendelkezés is vonatkozik”.

19. A fent már hivatkozott rendelkezésekre az alábbi releváns módosítási javaslatok születtek.

¹⁰ – 3.2. pont, 9. o.

20. A javasolt új 7. cikk (1) bekezdése tartalmazza a „kereskedelmi cél” meghatározását, amely „a magánszemélyek saját használatán kívüli minden más célt” foglalja magában.

21. A javasolt új 8. cikk a következőképpen szól:

„A magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk valamely tagállamból a másikba elszállított termék esetében a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell felszámítani.

A dohánygyártmányok kivételével a magánszemélyek által beszerzett termékek e személyek megbízásából végzett szállítása esetében az első albekezdés rendelkezéseit kell alkalmazni.

A beszerzés helye szerinti tagállamban kell a jövedéki adót felszámítani olyan termék esetében, amelyet a magánszemély más magánszemély részére közvetlen vagy közvetett ellenszolgáltatás nélkül ad át.”

22. A 9. cikkben javasolják az (1) bekezdés és az egyedi minimum irányadó szintek hatályon kívül helyezését.

The Man in Black

23. Az EMU Tabac és társai, ún. „The Man in Black” ügyben a Bíróság 1998. április 2-án hozta meg ítéletét¹¹.

24. A The Man in Black Ltd. (a továbbiakban: The Man in Black) egy luxemburgi társaság egyesült királysági leányvállalata. Ez a leányvállalat egyesült királysági illetőségű magánszemélyektől ajánlatot kért dohánytermékekre, és azokat be is szerezte. A The Man in Black Luxemburgban szerezte be a termékeket, és szervezte meg jutalék ellenében e magánszemélyek nevében és megbízásából magánfuvarozó közreműködésével az Egyesült Királyságba történő behozatalukat. A vásárlások egyike sem érte el a 92/12 irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében szereplő minimum irányadó szinteket.

25. A kérdés arra vonatkozott, hogy erre a tevékenységre az irányelv 8. cikke vonatkozik-e, és ennél fogva a jövedéki adót kizárólag Luxemburgban lehet-e felszámítani, nem az Egyesült Királyságban.

26. A Bíróság megállapította, hogy a 8. cikkben felsorolt feltételek szerint az érintett

termék birtokban tartása szigorúan személyes jellegű lehet¹², továbbá hogy ez a rendelkezés nem vonatkozik arra az esetre, amikor a jövedéki termék beszerzése és/vagy szállítása közvetítő ügynök közreműködésével történik¹³. Ezenkívül egyértelmű, hogy a közösségi jogalkotó soha nem kívánta a 8. cikk alkalmazását az ügynök közreműködésére kiterjeszteni¹⁴. Ezen eset inkább az irányelv 7. cikke és 10. cikkének hatálya alá tartozik egyidejűleg¹⁵. A 10. cikk a tevékenység objektív tulajdonságaira, és nem annak jogi formájára vonatkozik; különösen, mivel a The Man in Black értékesítéssel foglalkozó leányvállalat, és nem a magánszemélyek kezdeményezésére járt el, hanem ő kért ajánlatot tőlük, a szóban forgó termék átadását vagy szállítását közvetlenül vagy közvetve az eladó vagy képviselője végezte az irányelv 10. cikkének megfelelően¹⁶.

27. A Bíróság ítéletében úgy határozott, hogy a 92/12 irányelvet „úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha A tagállamban jövedéki adót vetnek ki a B tagállamban szabad forgalomba bocsátott olyan termékekre, amelyet a B tagállamban X társaság A tagállambeli illetőségű magánszemélyek személyes felhasználása céljából Y társaság

12 – Az ítélet 26. pontja.

13 – 37. pont.

14 – 40. pont.

15 – 43. pont.

16 – 46–49. pont.

11 – A C-296/95. sz. ügy (EBHT 1998., I-1605. o.).

ügynökként történő közreműködésével jutalék ellenében szerzett be oly módon, hogy a termékek B tagállamból A tagállamba történő szállítását magánszemélyek megbízásából szintén az Y társaság szervezte meg fuvarozó közreműködésével, visszerthes szerződés keretében.”

30. B. F. Joustra az előzetes döntéshozatalra utaló határozathoz csatolt iratban maga is azt magyarázza, hogy ezt a gyakorlatot akkor alakították ki, amikor a gasztronómia és a bor kedvelői franciaországi vakációjuk alatt a szőlősgazdáknál tett látogatásuk során a bort megkóstolták és megvásárolták. Mivel nehezen tudták volna megoldani, hogy saját maguk szállítsák a bort a lakóhelyükig (egyesek nem rendelkeztek gépjárművel, vagy abban nem volt hely), úgy döntöttek, hogy a szállítással egy holland fuvarozóvalkalkozást bíznak meg. Ettől kezdve így jártak el, de eldöntötték, hogy hatékonyabb, ha a megrendeléseiket összegyűjtik.

Előzmények és eljárás a jelen ügyben

28. B. F. Joustra és mintegy 70 másik magánszemély létrehozta a „*Cercle des Amis du Vin*” (a továbbiakban: kör) elnevezésű csoportot.

31. Úgy tűnik, hogy a kérdéses bort teljes egészében Franciaországban bocsátották szabad forgalomba, ahol a jövedéki adót is megfizették, és hogy egyetlen tag sem kapott az irányelv 9. cikkének (2) bekezdése szerinti irányadó szintnél nagyobb mennyiségű bort vagy habzóbort, továbbá hogy a bort teljes egészében a tagok saját felhasználására szánták.

29. E kör nevében B. F. Joustra minden évben bort rendel Franciaországban – állítólag olyan termelőktől, akiknél a kör tagjai ebben az országban töltött vakációjuk során látogatást tettek – saját maga és e csoport többi tagja számára saját felhasználás céljából. B. F. Joustra kérésére ezt a bort egy holland fuvarozó társaság veszi át Franciaországban, és B. F. Joustra lakóhelyére szállítja. A bort a garázsában tárolja, amíg a többi tag nem jön a saját részéért.

32. B. F. Joustra kifizeti a bor és a szállítás ellenértékét, majd a többi tag megtéríti számára a nekik szállított bormennyiségnek megfelelő ellenértéket és az említett mennyiségek arányában a kiszámított szállítási költséget. Tehát B. F. Joustra e tevékenységet nem üzletszerűen, és nem nyereségszerzés céljából végzi.

33. Úgy tűnik, hogy B. F. Joustra 1997-ben kérelmezte, és meg is kapta a nem bejegyzett kereskedői jogállást¹⁷. E minőségében ezen évben úgy nyilatkozott, hogy Franciaországból 13,68 hektoliter bort és 1,44 hektoliter habzóbort vett át¹⁸. A holland adóhatóság a borra 1997 NLG (906,20 euró) összegű jövedéki adót vetett ki.

34. B. F. Joustra a holland bíróság előtt vitatta az adó kivetését. A regionális fellebbviteli bíróság, a Gerechtshof te 's-Hertongenbosch azzal az indokolással adott helyt a kérelmének, hogy B. F. Joustra nem kereskedelmi célból tárolta a bort a garázsában, hanem következésképpen kizárólag saját felhasználás céljából tartotta birtokban a 92/12 irányelvet átültető holland törvény értelmében.

35. A adóhatóság fellebbezést nyújtott be a Hoge Raadhoz azzal érvelve, hogy a Gerechtshof tévesen értelmezte az irányelv 7. és 9. cikkében szereplő kereskedelmi cél fogalmát. Szerintük e fogalom kizárólag azon termékek magánszemélyek általi személyes felhasználási célú birtokban tartását zárja ki, amelyeket saját maguk szállítottak.

36. A Hoge Raad der Nederlanden így most előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 92/12/EGK irányelv 8. cikkét, hogy a jövedéki adót abban az esetben is kizárólag a beszerzés helye szerinti tagállamban lehet felszámítani, ha a magánszemély a jövedéki terméket személyesen és saját használatra szerzi be, és egy fuvarozó által a másik tagállamba szállíttatja?

2) Úgy kell-e értelmezni a 91/12/EGK irányelv 8. cikkét, hogy a jövedéki adót abban az esetben is kizárólag a beszerzés helye szerinti tagállamban lehet felszámítani, ha – mint a jelen esetben is – egyes magánszemélyek valamely meghatározott tagállamban egy nem üzletszerűen, és nem nyereségszerzés céljából eljáró másik magánszeméllyel szereztetik be a jövedéki terméket, aki a vevők megbízásából intézkedik arról, hogy a terméket a fuvarozó a másik tagállamba szállítsa?

3) Ha ezekre a kérdésekre (vagy legalább az egyikre) nemleges a válasz, úgy kell-e értelmezni a 92/12/EGK irányelv 7. és 9. cikkét, hogy az a magánszemély, aki az egyik tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket a megbízásából eljáró harmadik személlyel a másik tagállamba szállíttatja, ahol ezt

17 – Lásd az irányelv fenti 9. pontban már hivatkozott 4. cikkének e) pontját.

18 – Amely átlagban, ha 70 címmel számolunk, személyenként kevesebb mint 20 liter bort és 2 liternél valamivel több habzóbort jelent.

saját használatára, vagy más olyan személyek személyes használatára szánja, akik érdekében e magánszemély szintén eljár, e jövedéki termékeket, mégpedig mind a saját használatára, mind az ezen más magánszemélyek saját használatára szánt termékeket az irányelv 7. és 9. cikke értelmében kereskedelmi célból tartja birtokában a másik tagállamban még akkor is, ha nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából jár el?

- 4) Ha a harmadik kérdésre adott válasz nemleges, következik-e az irányelv más rendelkezéseiből, hogy a harmadik kérdésben említett magánszemély a másik tagállamban jövedéki adót köteles fizetni?”

38. A hat tagállam egyetért abban, hogy az „általuk elszállított” fordulatot szigorúan kell értelmezni, tehát a 92/12 irányelv 8. cikke nem vonatkozik arra az esetre, ha a terméket az érintett magánszemély nem személyesen szállítja. E tagállamok szintén egyetértenek abban, hogy a terméket a fent bemutatott esetben a 7. és 9. cikk értelmében „kereskedelmi célból” tartották birtokban, és hogy nem kell a negyedik kérdésre válaszolni.

39. A Bizottság csak az első kérdéssel kapcsolatos megközelítésében tér el ettől az állásponttól, amely az alapügy keretében a B. F. Joustra által saját használatára megrendelt és az általa megbízott fuvarozóval a lakóhelyére szállított borra vonatkozik: a Bizottság szerint ezen esetben a 8. cikk alkalmazandó, feltéve hogy az érintett magánszemély maga szervezi meg a szállítást, mintha ő volna a fuvarozó, de visszaélés esetén a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy mellőzzék e rendelkezés alkalmazását.

40. Az előterjesztett különböző észrevételeket a következőképpen lehet összefoglalni.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

37. Írásbeli észrevételt tett a holland, az olasz, a lengyel, a portugál és a svéd kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya, illetve a Bizottság. Tárgyalást nem tartottak, mivel azt nem kérelmezték.

Az „általuk elszállított” fordulat szigorú értelmezése melletti érvelés

41. Először is, a 92/12 irányelv 8. cikkének szövege szerint az kizárólag a magánszemély

lyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termékekre vonatkozik. Ugyanez a szigorú értelmezés nyert megerősítést az EMU Tabac és társai ügyben. Ezzel szemben, mint ahogy azt Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok erre az ügyre vonatkozó indítványában megállapította¹⁹, az irányelv más rendelkezései kifejezetten előírják harmadik személy közreműködését. Például a 9. cikk (3) bekezdése olyan termékről szól, amelynek „szállítása magánszemélyek által vagy az ő megbízásukból végzett szállításuk esetében a szokásostól eltérő módon történik”, míg a 10. cikk (1) bekezdése olyan termékekre utal, amelyet „az eladó vagy képviselője közvetlenül vagy közvetetten ad át vagy szállít”.

alkalmazását, amennyiben az érintett mennyiség arra enged következtetni, hogy a terméket nem személyes felhasználásra szánták.)

Az „általuk elszállított” fordulat tág értelmezése melletti érvelés

42. Másodsorban, a 8. cikkre vonatkozó új javaslatból²⁰ arra a következtetésre lehet jutni, hogy a jelenlegi szöveg szükségképpen kizárja az érintett magánszemély megbízásából végzett szállítást.

43. Harmadsorban, ha a 8. cikket olyan esetekre is alkalmazni kellene, ahol a magánszemély nem kíséri személyesen a terméket, az visszaélésekhez vezetne. (A Bizottság ugyanakkor megállapítja, hogy ennek kockázata korlátozható, ha a 8. cikket a magánszemély által szervezett szállításokra is alkalmazzzák, és ha tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy mellőzzék e rendelkezés

44. Először is vannak olyan esetek, amikor a magánszemélyek harmadik személyek közreműködését veszik igénybe a saját használatra vásárolt csekély mennyiségű jövedéki termék egyik tagállamból egy másikba történő szállításához, amikor pedig szükségtelen előírni, hogy a jövedéki adó megfizetésére bonyolult eljárás keretében²¹ a második tagállamban kerüljön sor, az elsőben pedig annak visszatérítését kérelmezzék. Az egyik tagállamból a másikba történő költözés alkalmával költöztető céggel szállított személyes tárgyak között lehet bor is; a turista, aki a vakációja során pár rekesz helyi bort vásárolt, elszállíthatja azt a lakóhelyéig a saját autójával is, ha van autója, de ezt nem tudja megtenni, ha repülővel utazik, így kénytelen a jövedéki terméket kisebb személyes ajándéktárgyként postán feladni vagy fuvarozóval elszállíttatni.

19 – A 34. és azt követő pontok.

20 – Lásd a fenti 21. pontot.

21 – Lásd a 92/12 irányelv fenti 11. és 15. pontban hivatkozott 7. cikkének (5) és (6) bekezdését, valamint 22. cikkének (3) bekezdését

45. Másodsorban a példák közül a személyes tárgyak költöztetése a 83/183/EGK irányelv²² 1. cikke (1) bekezdésének megfelelően korábban mentes volt a jövedéki adó alól, a kisebb személyes ajándéktárgyak pedig a 74/651/EGK²³ irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint úgyszintén mentesek voltak ezen adó alól. Ezek a rendelkezések a 92/12 irányelv 23. cikkének (3) bekezdése szerint 1992. december 31-én anélkül veszítették hatályukat, hogy e műveletekre jövedéki adót vetettek volna ki; ezek a rendelkezések egyszerűen már nem tartoznak a tagállamok közötti kapcsolatokban a behozatali vámok eltörlésének elve alá²⁴. Visszalépést jelentene, ha a 92/12 irányelvet, amelynek célja a belső piac megteremtése, úgy kellene értelmezni, hogy az a magánszemélyek tekintetében a jövedéki adó megfizetésével viszszaállítja a tagállamok közötti korlátokat.

46. Harmadsorban az EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet²⁵ indokolásának tág megfogalmazása ellenére annak rendelkező része szűkebb értelmű. Az csak olyan – az alapul szolgáló tényálláshoz hasonló – esetekre vonatkozott, ahol az A és B tagállam közötti szállítást nem csupán a tevékenységét

üzletszerűen végző fuvarozó teljesíti, hanem azt a vevő megbízásából a termék eladója szervezi meg. A jelen ügy ezzel ellentétben olyan vevőre vonatkozik, aki a szállítást saját maga szervezi meg. A jelen esetben nem az EMU Tabac és társai üggyel megegyező távértékesítésről, hanem távvásárlásról van szó.

A „kereskedelmi cél” fogalmának tág értelmezése melletti érvelés

47. Először is az irányelv 7–9. cikkének olyan a szerkezeti felépítése, hogy az csak két esetet feltételez. Ha a jövedéki termék nem a 8. cikk hatálya alá tartozik, akkor azt szükségképpen a 7. és a 9. cikk szerinti kereskedelmi célúnak kell tekinteni.

48. Másodsorban annak megállapítására, hogy a terméket kereskedelmi célra szánták-e, a tagállamoknak különböző feltételeket kell számba venniük, beleértve a termék mennyiségét és az igénybe vett szállítás módját. A B. F. Joustra által gyaníthatóan visszterhes szerződés alapján behozott mennyiség nyilvánvalóan meghaladja valamely magánszemély ésszerű személyes szükségleteit, így azt kereskedelmi mennyiségnek kell tekinteni. Ezenkívül a tevékenységét üzlet-

22 – A Tanács 1983. március 28-i irányelve a magánszemélyek személyes tulajdonának valamely tagállamból történő végleges behozatalára alkalmazandó adómentességekről (HL L 105. 64. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 117. o.).

23 – A Tanács 1974. december 19-i irányelve a Közösségen belüli nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények behozatalára alkalmazandó adómentességekről (HL L 354., 57. o.).

24 – A 92/12 irányelv huszadik preambulumbekzdése (a tizenkilencedik preambulumbekzdés az angol és bizonyos más nyelvi változatokban, amelyekben furcsa módon hiányzik a francia és az egyéb nyelvi változatok többsége által tartalmazott tizenkilencedik preambulumbekzdés).

25 – Lásd a fenti 28. pontot.

szerűen végző fuvarozó cég bevonása az ügyletbe szintén tagadhatatlanul a kereskedelmi jelleget támasztja alá.

49. Harmadsorban a 92/12 irányelv olyan jövedéki termékek kereskedelmi célú tartásának ellenőrzési rendszerét vezette be, amelyeket kísérőokmánnyal szállítanak, e termékek magánszemélyek általi szállítása pedig nem igényel ilyen okmányokat. Ha lehetővé teszik, hogy magánszemélyek csoportos szállítás keretében jelentős mennyiségű terméket kísérő okmány nélkül szállítsanak, az e rendszer alapját ingatná meg, és az ellenőrzés sem lenne hatékony.

Álláspont

Előzetes megjegyzés

50. Mint ahogy azt a Bizottság is megállapította, ellentmondások találhatók a Hoge Raad előzetes döntéshozatalra utaló határozatához mellékelte, a Gerechthof ítéletében szereplő tényállás egyes megállapításai között.

51. A Hoge Raad abból indul ki, hogy a kérdéses bort Franciaországban bocsátották

szabad forgalomba, ahol a jövedéki adót is megfizették. Ugyanez a tényállás jelenik meg a Gerechthof ítéletében, de ugyanakkor abból úgy tűnik, hogy bármi is volt a helyzet más években, 1997-ben B. F. Joustra nem bejegyzett kereskedőként járt el a vitás szállítással kapcsolatban. Amennyiben ez volt a helyzet, akkor a bort adófelfüggesztés mellett kellett volna behozni.

52. B. F. Joustra ügyének értékelése természetesen attól függ, hogy magánszemélyként vagy nem bejegyzett kereskedőként végezte-e a tevékenységét. Ugyanakkor a Bíróság a tényállás e kérdéseiben nem dönthet. Ezenkívül, ha B. F. Joustrának nem bejegyzett kereskedő jogállása volt, akkor a feltett kérdések sem merültek volna fel, mivel az irányelv a nem bejegyzett kereskedők felelősségét szabályozza. Így az álláspontomat a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott tényállás alapján ismertetem.

A 92/12 irányelv 6–10. cikkének értelmezése

53. A jelen ügyben felmerült kérdések lényegében a 92/12 irányelv 8. cikkében szereplő „saját használatra” és az „általuk elszállított”, valamint a 7. és 9. cikkben szereplő „keres-

kedelmi cél” fordulatok és fogalmak értelmezésére vonatkoznak.

tagállamban letelepedett eladóval vagy annak megbízásából szállítattják, a jövedéki adót a másik tagállamban kell kivetni, és az azt megelőzően az első tagállamban kivetett jövedéki adót vissza kell téríteni.

54. Mielőtt B. F. Joustra egyedi esetével és a Hoge Raad által feltett kérdésekkel összefüggésben e problémákat megtárgyalnánk, célszerű általánosabb szempontból, az irányelv által a jövedéki adó kivetésére jogosult tagállam meghatározására bevezetett átfogó rendszer, azaz a 6–10. cikk keretében is megvizsgálni azokat.

58. Ezzel ellentétben a 8. cikk nem tér el a főszabálytól, hanem megerősíti azt, mivel az a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termékekre alkalmazandó.

55. Ebben a rendszerben a 6. cikk lényegében arról a főszabályról rendelkezik, amely szerint a jövedéki adót azon államban kell kivetni, ahol a terméket először szabad forgalomba bocsátották.

59. Ennélfogva úgy tűnik, hogy a 8. cikk nem lényeges rendelkezése a 6–10. cikkel bevezetett rendszernek. Ha e rendelkezés nem lenne, a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termékekre a főszabály vonatkozna, amely szerint a jövedéki adót azon államban kell felszámítani, ahol a terméket először szabad forgalomba bocsátották, mivel a szöveg semmilyen értelmezésével sem lehetne a terméket akként tekinteni, mint amelyet kereskedelmi célból tartanak, vagy az eladó által, illetve megbízásából szállítanak.

56. A 7–10. cikk olyan esetekre vonatkoznak, amikor ezen első szabad forgalomba bocsátást és a jövedéki adó kivetését követően a terméket más tagállamba szállították.

57. Így a főszabálytól eltérően a 7., 9. és 10. cikk úgy rendelkezik, hogy ha a másik tagállamban e termékeket kereskedelmi célból tartják, vagy adott esetben az első

60. A 8. cikk jelenlegi megfogalmazása nem vonatkozik a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és a megbízásukból elszállított termékekre.

61. Viszont még akkor is, ha e rendelkezés vonatkozna az ilyen termékekre, amint azt a Bizottság által javasolt módosítás tartalmazza, úgy tűnik számomra, hogy e rendelkezés továbbra sem feltétlenül szükséges. A magánszemélyek által saját használatra beszerzett és a megbízásukból elszállított termékek meghatározásukból fakadóan nem tartoznak a 7., 9. és 10. cikk hatálya alá, következésképpen azokra a 6. cikk szerinti főszabály vonatkozik, amely szerint a jövedéki adó kizárólag az első szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban vethető ki.

62. E következtetéshez nem kell szükségképpen a kérdéses fogalmakat kivételesen szigorúan vagy kivételesen tágan értelmezni. Elegendő annak megállapítása, hogy i. azok a termékek, amelyeket magánszemélyek saját használatra szereztek be, és azok, amelyeket kereskedelmi célból tartanak, olyan kategóriák, amelyek kölcsönösen kizárják egymást, és hogy ii. amikor a magánszemélyek az általuk vásárolt termékeket lakóhelyükre szállítják, e termékek szállítása nem az eladó által, és nem is annak megbízásából történik.

63. Ebben az összefüggésben azt a kérdést, hogy a szállítás az eladó által vagy megbízásából történt, illetve a vevő végezte-e el, az EMU és társai ügyben hozott ítéletben megvizsgálták²⁶. Mindenesetre ez a jelen ügyben nem kérdéses.

64. A „magánszemélyek által saját használatra beszerzett termékek”²⁷ és a „kereskedelmi célból tartott termékek” fogalmainak jelentése egyértelmű, és egymástól tisztán elkülönül. Az e két fogalom közötti pontos határ ugyanakkor szélsőséges esetekben nem annyira egyértelmű. A határt célszerűbb a „saját használat” helyett a „kereskedelmi cél” fogalmából kiindulva meghúzni, mivel az irányelv nem ad semmilyen felvilágosítást az előbbi fogalom terjedelméről, ugyanakkor az utóbbi vonatkozásában több iránymutatás is található.

65. A 7. és 9. cikk lefedi egymást annyiban, amennyiben mindkettő olyan kereskedelmi célból tartott termékekre vonatkozik, amelyekre a jövedéki adót a birtokban tartás helye szerinti tagállamban kell kivetni.

66. A 7. cikk (2) bekezdése lényegében e termékek meghatározását tartalmazza: olyan termékek, amelyeket „önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy [...] közjogi intézmény céljaira” „[...] szállítanak, vagy [...] szállítani szándékoznak, vagy [...] használnak fel”. A 9. cikk nem tartalmaz ilyen meghatározást, de (2) bekezdése olyan elemeket sorol fel, amelyeket számba kell venni annak

26 – Lásd a fenti 26. és 27. pontot.

27 – E fogalom ésszerű értelmezése esetén magában foglalja a család és a barátok általi felhasználást, illetve a személyes ajándékokat is.

megállapítása során, hogy „a 8. cikkben említett termékeket” kereskedelmi célra szánták-e.

lehesse venni annak eldöntése során, hogy az adott tényállás megfelel a szóban forgó meghatározásnak a 7. cikk összefüggései között.

67. Ezekből különösen két következtetést vonok le.

70. Most pedig a Hoge Raad által feltett kérdéseket kell a fenti megállapítások fényében megvizsgálni.

68. Először is a 9. cikk közvetlenül csak olyan termékekre vonatkozik, amelyek különben a 8. cikk hatálya alá tartoznának, azaz a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termékekre²⁸. Következésképpen kizárólag akkor alkalmazható olyan esetekre, amikor az érintett magánszemély nem saját maga szállítja a terméket, hanem azt más személlyel szállíttatja, ha a 8. cikket oly módon értelmezzük, hogy annak hatálya kiterjed az ilyen esetekre.

Az első kérdés

71. A jelen ügy tényállása keretében az első kérdés kizárólag a B. F. Joustra által saját használatra megrendelt és lakóhelyére szállított borra vonatkozik. A Hoge Raad azt kérdezi, hogy ilyen esetben a 92/12 irányelv 8. cikke megakadályozza-e, hogy a jövedéki adót a beszerzés helyétől eltérő tagállamban vessék ki.

69. Másodsorban a 7. és 9. cikket ugyanakkor következetesen kell értelmezni, tehát úgy, hogy a 7. cikk (2) bekezdésében szereplő meghatározás a 9. cikk összefüggésében is érvényes legyen, valamint a 9. cikk (2) bekezdésében szereplő feltételeket figyelembe

72. A 8. cikk csak akkor alkalmazható erre az esetre, ha az „általuk elszállított” fordulatot úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja a „vagy a megbízásukból” fordulatot is.

²⁸ – Legalábbis annyiban, amennyiben az (1) és (2) bekezdés vonatkozik rájuk. A 9. cikk (3) bekezdése (lásd a fenti 5. lábjegyzetet) a jelen ügyben nem releváns speciális esetre vonatkozik, és talán jobb olyan rendelkezésnek tekinteni, amely elkülönül a 9. cikk többi részétől.

73. Egyrészt az ilyen értelmezés nehézkes. A 8. cikk szövege egyértelmű, különösen a többi rendelkezéssel összehasonlítva, amelyek kifejezetten hivatkoznak az eladó vagy vevő általi, illetve a megbízásukból történő szállításra, a módosítási javaslatban pedig kifejezetten szerepel a „megbízásukból” kifejezés, ami – legalábbis a Bizottság véleménye szerint – mind azt erősíti, hogy ez utóbbi a jelenlegi szövegbe nem értendő bele.

az következik, hogy a jövedéki adó kizárólag a beszerzés helye szerinti tagállamban vethető ki.

A második kérdés

74. Másrészt ez felesleges is. Mint ahogy fentebb már megmagyaráztam, azokra a termékekre, amelyeket nem kereskedelmi célból tartanak (amely cél kizárt, ha a termékek az érintett magánszemély saját használatára szolgálnak), és amelyeket nem harmadik személy szállít az eladó vagy megbízásából, a jövedéki adó 92/12 irányelv 6. cikkének megfelelően kizárólag azon tagállamban vethető ki, ahol a terméket először bocsátották szabad forgalomba, pontosan ugyanúgy, mintha a 8. cikk került volna alkalmazásra.

76. A jelen ügy tényállása keretében a második kérdés arra a borra vonatkozik, amelyet B. F. Joustra a kör többi tagjainak a megbízásából rendelt meg és szállíttatott a lakóhelyére, ahol ez utóbbiak az ellenértéket a bor és a szállítás költségeinek arányában térítették meg. A Hoge Raad ismételten azt kérdezi, hogy a 92/12 irányelv 8. cikke megakadályozza-e, hogy a jövedéki adót a beszerzés helyétől eltérő tagállamban vessék ki.

77. Az első kérdés elemzéséből az következik, hogy a 8. cikket erre az esetre sem lehet alkalmazni.

75. Úgy ítélem meg tehát, hogy a Hoge Raad első kérdésében leírt körülményekre a 8. cikk nem vonatkozik, ugyanakkor, mivel a 7., 9. és 10. cikket sem lehet alkalmazni, a 6. cikkből

78. Szintén egyértelmű, hogy a 10. cikket sem lehet alkalmazni, mivel a termék szállítása nem az eladó által vagy megbízásából történt.

79. Ugyanakkor, mivel nem mondható, hogy B. F. Joustra saját használatra szerezte be a bort (az kifejezetten más személyek szükségleteinek a kielégítését szolgálta), nehezebben zárható ki, hogy a 7. és/vagy 9. cikk szerinti „kereskedelmi célból” tartotta birtokban. E problémát a harmadik kérdés keretében vizsgálom meg.

korlátozom, amelyet B. F. Joustra a kör többi tagjának szerzett be.

A harmadik kérdés

80. A Hoge Raad harmadik kérdése lényegében az, hogy úgy kell-e tekinteni a B. F. Joustrához hasonló helyzetben lévő magánszemélyt, mint aki a 92/12 irányelv 7. és/vagy 9. cikke szerinti kereskedelmi célból tartja birtokban akár a saját használatára, akár a más magánszemélyek részére beszerzett bort, még akkor is, ha e tevékenységet nem üzletszerűen vagy nyereségszerzés céljából végzi.

82. Azt már szintén jeleztem, hogy a 9. cikket nem lehet közvetlenül olyan estekre alkalmazni, amikor a kérdéses bor szállítása nem a vevő által, hanem a megbízásából történik²⁹; ezzel ellentétben a 7. cikket lehet alkalmazni. E cikk kapcsán a kérdés az, hogy a kérdéses magánszemély „önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő”-e, és ennek eldöntése érdekében figyelembe lehet venni a 9. cikk (2) bekezdésében felsorolt feltételeket.

81. E kérdésre már válaszoltam azon bor tekintetében, amelyet B. F. Joustra saját használatra szerzett be, amely eleve nem tekinthető kereskedelmi célból birtokban tartottnak. A vizsgálatomat így arra a borra

83. A B. F. Joustrához hasonló helyzetben lévő magánszemély minden bizonnyal önállóan végzi a tevékenységét, és e tevékenységnek nyilvánvalóan van gazdasági vonzata, amely tulajdonság a kereskedőket is jellemzi. Más magánszemélyek megbízásából bort vásárol, kifizeti a szállítását, és ellenérték fejében átadja. Ugyanakkor nincs nyeresége, és nem is akar arra szert tenni.

²⁹ – Lásd a 69. pontot; de a 28. lábjegyzetben szereplő fenntartással.

84. Azonban a tevékenység nem vesztí el gazdasági jellegét, ha nincs mögötte nyereségszerzési cél. Az a szolgáltatás, amelyet B. F. Joustra nyereségszerzési cél nélkül nyújt más magánszemélyeknek, közvetlen versenyhelyzetben van a kereskedők által nyereségszerzési céllal nyújtott szolgáltatással, amelynek így meg kell felelnie a 7. cikk követelményeinek, következésképpen a jövedéki adót a szállított termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban kell kivetni. Nem tűnik összeegyeztethetőnek az irányelv 6–10. cikke céljával az, hogy lehetővé tegyék a magánszemélyek számára – függetlenül attól, hogy nyereségszerzésre törekcszenek-e –, hogy mások részére a fenti követelmények megkerülésével szállítsanak bort.

85. Így azt gondolom, hogy a B. F. Joustrához hasonló helyzetben lévő magánszemélyt főszabályként úgy kell tekinteni, mint aki a terméket a 7. cikk szerinti kereskedelmi célból tartja birtokban, függetlenül attól, hogy kíván-e nyereséget elérni, vagy sem.

86. Végül azt szeretném még megjegyezni, hogy ha B. F. Joustra a jelen esetben nem bejegyzett kereskedői minőségben járt el³⁰, egyértelműnek tűnik, hogy a részére, de nem a saját használatára szállított bort úgy kell

tekinteni, mint amelyet a 7. cikk szerint kereskedelmi célból tartott birtokban.

A negyedik kérdés

87. A Hoge Raad negyedik kérdése lényegében aarra vonatkozik, hogy ha a B. F. Joustrához hasonló magánszemélyre nem vonatkozik sem a 92/12 irányelv 8. cikke, sem annak 7. vagy 9. cikke, akkor kötelezi-e őt ezen irányelv bármely más rendelkezése arra, hogy a jövedéki adót a rendeltetési hely szerinti tagállamban fizesse meg.

88. Az előző kérdések elemzéséből az következik, hogy a B. F. Joustra által vásárolt és lakóhelyére szállított bor egyetlen tétele sem tartozik a 8. cikk – vagy következésképpen a 9. cikk – hatálya alá, mivel e bort nem személyesen szállította, hanem megszervezte a szállítását.

89. Mivel maga B. F. Joustra szervezte a szállítását, az irányelv egyetlen fennmaradó olyan cikke, amely lehetővé teszi a jövedéki

30 – Lásd a fenti 33. és 50–52. pontot.

adó rendeltetési hely szerinti tagállamban történő kivetését, a 10. cikk sem alkalmazható. E cikk alkalmazásához az szükséges, hogy a terméket az eladó vagy képviselője közvetlenül vagy közvetve adja át vagy szállítsa.

93. Egy másik probléma, amelyet ugyan a kérdést előterjesztő bíróság nem vetett fel, de amelyet az észrevételek érintettek, a kettős adóztatás.

90. Következésképpen a negyedik kérdésre nemleges választ kell adni.

94. Habár az irányelv szabályozza a visszatérítés rendszerét, a Bizottság azt állítja, hogy a gyakorlatban lehetetlen a magánszemélyek számára, hogy valamely tagállamban visszaigényeljék a jövedéki adót, amikor ezen adót más tagállamban ismét kivetik, és ezt a helyzetet a belső piac elveivel összeegyeztethetetlennek találja. Ugyanakkor a svéd kormány úgy ítéli meg, hogy a jövedéki adó két tagállamban való kivetése nem összeegyeztethetetlen az irányelv céljaival, azaz a jövedéki adó kivetésének biztosításával és a visszaélés megelőzésével.

Záró megjegyzések

91. A jelen ügyben felmerült nehézségek egyértelműen rávilágítanak azokra a problémákra, amelyeket a Bizottság a 91/12 irányelv módosítására vonatkozó javaslatában meg kíván oldani.

92. Annak ellenére, hogy a jelenlegi szöveg használható értelmezését igyekeztem feltárni, e problémák egyértelmű kezeléséhez halaszthatatlan a jogszabály felülvizsgálata.

95. Úgy vélem, hogy a Bizottság megközelítése a helyes, és a visszatérítési eljárásnak megfelelően egyértelműnek, gyorsnak és könnyen alkalmazhatónak kell lennie, hogy ne akadályozza a magánszemélyek azon jogát, hogy a jövedéki termékeket a Közösségen belül úgy szállítsák, hogy a jövedéki adót csak egy tagállamban kelljen megfizetni. Amennyiben ez az elv az irányelv jelenlegi szövegéből nem tűnik ki egyértelműen, a jogalkotóra hárul a feladat, hogy a módosítás során erre is figyelemmel legyen.

Végekövetkeztetések

96. A fenti megállapítások alapján a Bíróságnak azt javasolom, hogy a Hoge Raad der Nederlanden kérdésére a következő választ adja:

„Nem tartozik a 92/12/EGK irányelv 7., 8., 9. vagy 10. cikkének hatálya alá az a helyzet, amikor a magánszemély az egyik tagállamban saját felhasználás céljából jövedéki terméket szerez be, amelyért a jövedéki adót e tagállamban megfizeti, és azt nem maga szállítja, azonban személyesen szervezi meg e termék másik tagállamba történő szállítását, következésképpen ezen irányelv 6. cikkének megfelelően a jövedéki adó kizárólag az első tagállamban vethető ki.

Nem tartozik a 92/12/EGK irányelv 8., 9. vagy 10. cikkének hatálya alá az a helyzet, amikor az ilyen magánszemély valamely tagállamban más magánszemélyek megbízásából és azok számára jövedéki terméket szerez be, amelyért a jövedéki adót e tagállamban megfizeti, a másik tagállamba történő szállítás – amelynek költségeit számára megtérítik – pedig nem maga végzi, azonban azt személyesen szervezi meg. Az érintett magánszemélyt ugyanakkor főszabály szerint úgy kell tekinteni, mint aki ugyanezen irányelv 7. cikke szerint a terméket kereskedelmi célból tartja birtokban, függetlenül attól, hogy nyereségszerzésre törekszik, vagy sem, és így a jövedéki adót a második tagállamban kell kivetni, és az első tagállamban vissza kell téríteni.”