

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. november 23.\*

A C-5/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2005. január 7-én érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

**B. F. Joustra**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet és A. Ó Caoimh (előadó) bírák,

\* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: F. G. Jacobs,  
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Albenzio avvocato dello Stato,
- a lengyel kormány képviselőjében T. Nowakowski, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes és Â. Seica Neves, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében K. Wistrand, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében M. Bethell, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Moore barrister,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében P. van Nuffel és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. december 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

- <sup>1</sup> Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 390. 124. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. 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 különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o., a továbbiakban: az irányelv) 7–9. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- <sup>2</sup> E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és B. F. Joustra között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, melynek tárgya, hogy Hollandiában jövedéki adót vetettek ki olyan borra, amelyet az érintett személy Franciaországban saját maga, valamint más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából szerzett be, és amelyet az ő megbízásából holland székhelyű fuvarozó szállított Hollandiába.

## Jogi háttér

### *A közösségi szabályozás*

- 3 Az irányelv ötödik–nyolcadik preambulumbekkezdése a következőképpen szól:

„mivel rendelkezésre bocsátás vagy birtokban tartás szempontjából való bármely termékekszállítás, 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;

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

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

mivel 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”.

- 4 Az irányelv 1-10. cikke alkotja az „[á]ltalános rendelkezések” megnevezésű I. címet.
- 5 A 3. cikk (1) bekezdése szerint az irányelv közösségi szinten az ásványolajokra, az alkoholra és alkoholtartalmú italokra, valamint a dohánygyártmányokra vonatkozik.
- 6 Az irányelv 4. cikke az alábbi meghatározást tartalmazza:

„[...]

e) *nem bejegyzett kereskedő*: adóraktári engedély nélküli természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely jogosult, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztéssel alkalmanként egy másik tagállamból jövedéki termékeket vegyen át. Az ilyen kereskedő adófelfüggesztés 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.”

- 7 Az irányelv 6. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(1) A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki [...]

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

- a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;
- b) termékek adófelfüggesztési eljáráson kívül történő előállítás, ideértve a szabálytalan előállítást is;
- c) azon termékek bármilyen importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, amelyek nem kerültek adófelfüggesztés alá.”

8. Az irányelv 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Egy tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termék esetén, amelyet egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartanak, a jövedéki adót azon tagállamban vetik ki, amelyikben e terméket tartják.

(2) E célból, ha az egyik tagállamban a 6. cikk alapján már szabad forgalomba 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.

(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.

(4) Az (1) bekezdésben említett termék a 18. cikk (1) bekezdésében említett okmány főbb adatait feltüntető kísérőokmány mellett mozog a különböző tagállamok területei között. Ezen okmány formáját és tartalmát az ezen irányelv 24. cikkében meghatározott eljárásnak megfelelően kell megállapítani.

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

- 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;
- 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.”

9 Az irányelv 8. cikke szerint:

„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.”

10 Az irányelv 9. cikke előírja:

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

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

(2) Annak megállapítására, hogy a 8. cikkben említett termékeket kereskedelmi célra szánták-e, a tagállamok többek között a következőket veszik számba:

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



- a termékek birtokban tartásának helye vagy adott esetben a szállítás módja,
- a termékekkel kapcsolatos minden okmány,
- a termékek jellege,
- a termék mennyisége.

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

[...]

b) *Alkoholtartalmú italok*

[...]

bor (beleértve legfeljebb 60 l habzó bort)

90 l

[...]

(3) A tagállamok rendelkezhetnek akként is, hogy egy másik tagállamban szabad forgalomba bocsátott ásványolajtermék megszerzése esetén a jövedéki adót a fogyasztás szerinti tagállamban lehet felszámítani, ha az ilyen termék szállítása magánszemélyek által vagy az ő megbízásukból végzett szállítások esetében a szokásostól eltérő módon történik. [...]"

11 Az irányelv 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A rendeltetési hely szerinti tagállamban kell jövedéki adót fizetni az olyan jövedéki termék esetében, amelyet nem az adóraktári 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.

(2) Ennek alapján a jövedéki adót felszámíthatóvá teszi a rendeltetési hely szerinti tagállamban az egyik tagállamban szabad forgalomba 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 címzettjével. 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.

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

[...]"

- 12 A nem bejegyzett kereskedők által végzett ügyleteket szabályozzák többek között az irányelv „[a]z áruk mozgása” megnevezésű III. címe alá tartozó 16–19. cikk különös rendelkezései.
- 13 Az irányelv „[a]dóvisszatérítés” megnevezésű IV. címe alá tartozó 22. cikkének (1) és (3) bekezdése szerint:

„(1) A megfelelő esetekben a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termék jövedéki adója a kereskedő üzletvitele során tett kérelmére a forgalomba bocsátás szerinti

tagállam adóhatóságai által visszatéríthető, ha abban a tagállamban nem szándékozzák azokat elfogyasztani.

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

[...]

(3) 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.

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

#### *A nemzeti szabályozás*

- <sup>14</sup> A jövedéki adóról szóló, 1991. október 31-i törvény (Wet op de accijns, Stb. 1991, 561. o., a továbbiakban: a jövedéki adóról szóló törvény) 2c. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1) Nem kell megfizetni a jövedéki adót, ha valamely természetes személy, nem vállalkozási tevékenysége keretében, valamely tagállamból saját felhasználás céljából jövedéki terméket szállít Hollandiába.

2) Az 1) bekezdés sérelme nélkül, szabad forgalomba bocsátásnak minősül, ha a természetes személy a saját felhasználástól eltérő célból tartja birtokban a más tagállamban szabad forgalomba bocsátott vagy behozott olyan jövedéki terméket, amely tekintetében Hollandiában nem számítottak fel jövedéki adót.

3) Ha a termék mennyisége meghaladja a miniszteri rendeletben meghatározott felső határt, ellenkező bizonyítás hiányában a termék azon termékkel kerül azonos elbírálás alá, amelyet saját felhasználástól eltérő célból tartanak birtokban.”

- 15 A jövedéki adóról szóló törvény végrehajtásáról szóló, 1991. december 20-i WW 91/440. sz. rendelet (Uitvoeringsregeling accijns, Stcrt. 1991., 252. sz.) 3a. cikke előírja:

„A törvény 2c. cikkének (3) bekezdésében előírt mennyiségek a következők:

a. [...];

b. 90 liter bor;

[...]”

### **Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 16 B. F. Joustra és mintegy 70 másik magánszemély létrehozta a „borbarátok köre” (a továbbiakban: kör) elnevezésű csoportot.

- 17 E kör nevében B. F. Joustra minden évben bort rendel Franciaországban saját maga és e csoport többi tagja számára saját felhasználás céljából. B. F. Joustra kérésére ezt a bort egy holland fuvarozó veszi át Franciaországban annak érdekében, hogy azt B. F. Joustra lakóhelyére, Hollandiába szállítsa. A bort itt tárolják néhány napig azt megelőzően, hogy a kör többi tagjához szállítanák az általuk vásárolt mennyiség függvényében. B. F. Joustra kifizeti a bor és a szállítás ellenértékét, majd a csoport egyes tagjai megtérítik számára a nekik szállított bormennyiségnek megfelelő ellenértéket és az említett mennyiségek arányában kiszámított szállítási költséget. Nem vitatott, hogy B. F. Joustra e tevékenységet nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából végzi.
- 18 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a B. F. Joustra által rendelt bort Franciaországban bocsátották szabad forgalomba, és a jövedéki adót e tagállamban fizették meg. Nem vitatott továbbá, hogy a kör egyes tagjainak kiszállított bor mennyisége nem haladta meg a 90 litert, beleértve legfeljebb 60 liter habzó bort.
- 19 B. F. Joustra 1997. december 2-án úgy nyilatkozott a holland adóhatóságnak, amely ezt megelőzően kérelmére nem bejegyzett kereskedői jogállást biztosított számára, hogy 13,68 hektoliter vörösbort és fehérbort, valamint 1,44 hektoliter habzó bort vett át. A hatóság a borra 906,20 euró (1997 NLG) jövedéki adót szabott ki. B. F. Joustra az Inspecteur van de Belastingdienst – Douane te Roosendaal (adóhivatal - roosendaali vámhatóság, a továbbiakban: Inspecteur). előtt vitatta, hogy köteles lenne e jövedéki adó megfizetésére. A panaszát azonban elutasították.
- 20 Miután az Inspecteur e panaszt elutasító határozatával szemben B. F. Joustra keresetet indított a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előtt, e bíróság 2002. november 28-i határozatában helyt adott az érintett személy kérelmének, és elrendelte a jövedéki adó címén megfizetett összeg visszafizetését. Ezen ítélet szerint, mivel nem vitatott, hogy B. F. Joustra nem kereskedelmi célból tartotta birtokban a lakóhelyén

tárolt bort, ebből az következik, hogy azt nem más, mint saját felhasználás céljából tartotta birtokban a jövedéki adóról szóló törvény 2c. cikkének (2) bekezdése értelmében, amely az irányelv 9. cikkét ültette át a nemzeti jogba, és ennél fogva nem köteles a szóban forgó jövedéki adó megfizetésére.

- 21 A Staatssecretaris van Financiën felülvizsgálati kérelmet, B. F. Joustra pedig felülvizsgálati ellenkérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch határozatával szemben.
- 22 Kérelmében a Staatssecretaris van Financiën előadja, hogy a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch tévesen értelmezte az irányelv 7. és 9. cikkében szereplő „kereskedelmi célból tart” kifejezés fogalmát. A Staatssecretaris van Financiën megítélése szerint e fogalom kizárólag azon termékek magánszemélyek általi személyes felhasználási célú birtokban tartását zárja ki, amelyeket saját maguk szállítottak. B. F. Joustra felülvizsgálati ellenkérelmében előadja, hogy a jövedéki adónak a szóban forgó borra való felszámítására az irányelv 8. cikke vonatkozik. Az e rendelkezésben szereplő „általuk elszállított” kifejezés szerinte megengedi azt az értelmezést, hogy kizárt az adófelszámítás a rendeltetési hely szerinti tagállamban abban az esetben, ha a magánszemély egy másik tagállamban saját maga vásárol jövedéki terméket, és azt egy harmadik személlyel saját rendeletére és számlájára a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállíttatja.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy számára úgy tűnik, a jogvita alapját képező tényállásra nem vonatkozik sem az irányelv 8. cikke, sem annak 7. és 9. cikke, hacsak nem tulajdonítunk az említett 8. cikknek nagyobb terjedelmet annál, mint amelyet a Bíróság a C-296/95. sz., EMU Tabac és társai ügyben 1998. április 2-án hozott ítéletében (EBHT 1998., I-1605. o.), és különösen annak 33. és 37. pontjában elismert, vagy nem értelmezzük az irányelv 7. és 9. cikkében szereplő „kereskedelmi célból tart” kifejezés fogalmát akként, hogy az olyan esetre is vonatkozik, ahol az a személy, aki részére a jövedéki terméket – a vevők közötti újraelosztása céljából – kiszállítják, a tevékenységét nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából végzi E bíróság azonban rámutat arra, hogy a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben

hozott ítélet olyan esetre vonatkozott, ahol a kereskedelmi célból eljáró ügynök közreműködött a jövedéki termék beszerzésében, és a vevő megbízásából a szállítást is megszervezte a rendeltetési hely szerinti tagállamba. Márpedig jelen esetben nem ez a helyzet. Ezért e bíróság felveti azt a kérdést, hogy tekintettel a belső piacot szabályozó azon alapelvre, amelyet különösen az EK 14. és EK 93. cikk szentesít, alkalmazható-e az alapügyben is az az értékelés, amelyet a Bíróság ezen ítéletben megfogalmazott.

24 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni az [...] 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 az [...] 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 az [...] 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 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?”

#### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

<sup>25</sup> A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az irányelvet, hogy amennyiben a nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából eljáró olyan magánszemély, mint B. F. Joustra, az egyik tagállamban saját maga és más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából e tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket, jelen esetben bort szerez be, majd azt a saját nevében egy másik tagállamban letelepedett fuvarozóval elszállíttatja, a jövedéki adót ez utóbbi tagállamban is meg kell fizetni.

<sup>26</sup> Még ha az eljárási iratok egyes részei e tekintetben azt is sugallják, hogy B. F. Joustrának nem bejegyzett kereskedői jogállása volt, a Bíróság elé terjesztett kérdések szövegéből világosan kitűnik, hogy a kérdések azt feltételezik, hogy az érintett személynek nem volt ilyen jogállása. Az említett kérdéseket tehát kizárólag az irányelvben foglalt általános rendelkezések, különösen az irányelv 6–10. cikke, és nem azon különös rendelkezések alapján kell vizsgálni, amelyek a nem bejegyzett kereskedőre vonatkoznak.

- 27 Amint a Bíróság már leszögezte, az irányelv célja, hogy megállapítsa a jövedéki termékek birtokban tartásának, forgalmának és ellenőrzésének egyes szabályait különösen annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó minden tagállamban azonos módon legyen felszámítható (a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja, a C-325/99. sz. van de Water-ügyben 2001. április 5-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-2729. o.] 39. pontja és a C-395/00. sz. Cipriani-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11877. o.] 41. pontja).
- 28 Amint többek között az ötödik és hatodik preambulumbekendéséből is kitűnik, az irányelv e tekintetben különbséget tesz egyrésztől azon termékek között, amelyeket kereskedelmi célból tartanak birtokban, és amelyeket kísérőokmánnyal kell szállítani, másrésztől azon termékek között, amelyeket magáncélból tartanak birtokban, és amelyek szállítása nem igényel ilyen okmányokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 23. és 24. pontját).
- 29 Ennélfogva, és amint az irányelv alkalmazására vonatkozóan a hetedik preambulumbekendésből is következik, azt a terméket, amelyet nem magáncélból tartanak birtokban, szükségképpen olyanak kell tekinteni, mint amelyet kereskedelmi célból tartanak birtokban.
- 30 Noha ez utóbbi terméket illetően az irányelv 6. cikke előírja, hogy a tagállamban a jövedéki adó a termékek szabad forgalomba bocsátásakor vethető ki, nem kizárt, hogy ezen irányelv 7., 9. vagy 10. cikke alapján a jövedéki adót ezt követően egy másik tagállamban is felszámítsák, és így az első tagállamban esetleg megfizetett jövedéki adó visszatéríthető legyen az említett irányelv 7. cikkének (6) bekezdése vagy 10. cikkének (4) bekezdése alapján (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 31 Ellenben a magáncélból birtokban tartott termékeket illetően az irányelv 8. cikke előírja, hogy a jövedéki adót abban a tagállamban kell megfizetni, ahol e terméket beszerezték (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 24. pontját).

- 32 Annak megállapításához, hogy a jelen esetben a rendeltetési hely szerinti tagállamban is követelhető-e a jövedéki adó, először azt kell megvizsgálni, hogy vonatkozhat-e az irányelv 8. cikke a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseiben felvázolt helyzetre.

*Az irányelv 8. cikkének alkalmazhatóságáról*

- 33 Amint a Bíróság már megállapította, az irányelv 8. cikkének alkalmazhatósága számos feltétel teljesülését követeli meg. Így azt, hogy a jövedéki terméket „magánszemélyek”, „saját használatra” szerezzék be, és „általuk” elszállított termékről legyen szó. E feltételeknek lehetővé kell tenniük annak megállapítását, hogy az egyik tagállamban beszerzett, majd a másik tagállamba szállított jövedéki termék birtokban tartása szigorúan személyes jellegű-e (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 25. és 26. pontját).
- 34 Mivel az alapügyben nem vitatott, hogy a jövedéki terméket magánszemély szerezte be, meg kell vizsgálni, hogy teljesül-e az irányelv 8. cikkében megfogalmazott két másik feltétel is.
- 35 E feltételek közül az elsőt illetően már az irányelv 8. cikkének szövegéből is egyértelműen kitűnik, hogy az megköveteli, hogy a termék az azt beszerző magánszemély személyes szükségletének kielégítését szolgálja, ezért kizárja azt a terméket, amelyet a magánszemély más magánszemély szükségletének kielégítésére szerez be. Ez utóbbi termék birtokban tartása ugyanis nem tekinthető olyannak, mint amely az azt beszerző magánszemély szempontjából szigorúan személyes jellegű.

- 36 Ebből következik, hogy amennyiben a jövedéki terméket, mint az alapügyben is, a magánszemély nem kizárólag saját felhasználásra, hanem más magánszemélyek általi felhasználás céljából szerzi be, az irányelv 8. cikke csak e beszerzések első részére vonatkozhat.
- 37 Az említett feltételek közül a másodikat illetően az irányelv 8. cikkében szereplő „általuk elszállított” kifejezésből is következik, hogy e rendelkezés alkalmazása azt igényli, hogy a szóban forgó terméket az azt beszerző magánszemély személyesen szállítsa (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 33. pontját).
- 38 Az Európai Közösségek Bizottsága viszont úgy érvel, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, az irányelv 8. cikkében említett, a belső piacot szabályozó elv biztosítása érdekében e feltételt nem szabad úgy értelmezni, miszerint az szükségképpen magában foglalja, hogy a magánszemélynek közvetlenül kell kísérnie a jövedéki terméket. E feltétel ugyanis pusztán arra irányul, hogy megállapítsák a jövedéki termék birtokban tartásának szigorúan személyes jellegét. Márpedig ha a magánszemély úgy dönt, hogy harmadik személyre bízta a jövedéki termék szállítását, és mint B. F. Joustra az alapügyben, úgy szervezi meg a szállítást, mintha azt maga teljesítette volna, a termék birtokban tartásának szigorúan személyes jellege ugyanúgy igazolható marad. A Bizottság megítélése szerint tehát a jelen ügy különbözik a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló esettől. Egyébiránt visszaélés esetén a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy mellőzzék az irányelv 8. cikkének alkalmazását.
- 39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint a Bíróság a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 32. pontjában is megállapította, hogy ha a közösségi jogalkotó az irányelv keretében szabályozni kívánta volna a harmadik személy közreműködésének esetét is a termékszállítás során, akkor azt kifejezetten és ennek megfelelő megfogalmazással tette volna. Ez érvényes az említett irányelv 9. cikkénél (3) bekezdésére és 10. cikkének (1) bekezdésére is.

- 40 Továbbá ugyanezen ítélet 33. pontjában a Bíróság azt is megállapította, hogy az irányelv 8. cikkének egyik nyelvi változata sem írja elő kifejezetten e közreműködést, illetve ehhez képest a dán és görög nyelvi változat különösen egyértelműen tünteti fel, hogy a szállítást a jövedéki terméket beszerző személynek személyesen kell végeznie ahhoz, hogy a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kelljen megfizetni.
- 41 Ennélfogva, és az irányelv 8. cikkének szövegére tekintettel is, amelynek egyértelműsége nem kétséges, a Bíróság már úgy ítélte meg az említett ítélet 37. és 40. pontjában, hogy e rendelkezés nem alkalmazható abban az esetben, ha a jövedéki termékek beszerzése és/vagy szállítása ügynök közreműködésével történik, mivel a közösségi jogalkotó egyáltalán nem kívánta szabályozni e közreműködést az említett rendelkezés keretében.
- 42 Kétségtelen, hogy a Bíróság, amint a Bizottság is hangsúlyozta, a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ítélet 48. pontjában rögzítette, abban az ügyben a jövedéki terméket olyan ügynök szerezte be és szállította, amely nem a magánszemélyek kezdeményezésére járt el, hanem ő kért ajánlatot tőlük abból a célból, hogy azt kizárólag ahhoz az eladóhoz továbbítsa, amellyel egy és ugyanazon gazdasági egységet képezett. E körülményből azonban pusztán azt állapította meg a Bíróság, hogy a szóban forgó termék átadását vagy szállítását abban az ügyben közvetlenül vagy közvetve az eladó vagy képviselője végezte az irányelv 10. cikke értelmében. E körülménynek azonban nincs jelentősége az említett irányelv 8. cikkének alkalmazása szempontjából.
- 43 Másfelől azzal kapcsolatban, hogy a szállítást a magánszemély kezdeményezi-e, vagy sem, meg kell állapítani, hogy pusztán az a körülmény, hogy a jövedéki terméket fuvarozó szállítja a másik tagállamba, megkönnyítve ezzel a terméket beszerző magánszemély saját szükségletét jelentősen meghaladó termékmennyiség szállítását, elegendő annak bizonyításához, hogy a termék birtokban tartása nem szigorúan személyes jellegű az irányelv 8. cikkében megköveteltek szerint. E tekintetben

egyébként azt is szem előtt kell tartani, hogy az irányelv 9. cikkének (2) bekezdése szerint mind a szállítás módja, mind a szállított mennyiség lényeges szempont annak megállapításához, hogy az említett 8. cikkben szereplő termékek birtokban tartása kereskedelmi jellegű-e, illetve ebből következően nem személyes jellegű.

44 Ez az értelmezés annál is inkább kézenfekvő, mivel a hatáskörrel rendelkező tagállami hatóságok számára nagyobb családi kockázatot eredményezne, ha az irányelv 8. cikke alkalmazható lenne abban az esetben is, ha a szállítást a magánszemély nem személyesen végezné, miután az e rendelkezés alá tartozó termékek szállítása semmilyen okmányt nem igényel.

45 A Bizottság azonban hangsúlyozza, hogy a 8. cikk ilyen értelmezése az Európai Unió polgárai számára visszalépést jelent az irányelv hatálybalépése előtt fennálló helyzethez képest annyiban, amennyiben az akkor alkalmazandó jogszabályok szerint a másik tagállamba költözés alkalmával szállított személyes tárgyak és a magánszemély által más magánszemély részére feladott nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények mentesek voltak a jövedéki adó alól a behozatal tagállamában.

46 E tekintetben azonban elegendő megállapítani, hogy az irányelv 8. cikke, amint azt egyébiránt a Bizottság is elismeri, e tekintetben joghézagot tartalmaz, és a közösségi jogalkotóra hárul az a feladat, hogy adott esetben azt orvosolja azáltal, hogy elfogadja a szükséges intézkedéseket e rendelkezés módosítása érdekében, amit összességében az a körülmény is megerősít, hogy éppen a Bizottság terjesztett javaslatot az irányelv módosítására az Európai Unió Tanácsa elé többek között annak érdekében, hogy kiterjessze az irányelv 8. cikkének kedvezményét a magánszemélyek megbízásából történő termékszállításra is.

47 Ebből következik, hogy az irányelv 8. cikke, amint az észrevételt előterjesztő valamennyi kormány is érvelt, nem alkalmazható abban esetben, ha a jövedéki terméket, amint az alapügyben is történt, az egyik tagállamban egy magánszemély – akár saját felhasználásra – beszerzi, és azt nem saját maga szállítja a másik tagállamba, hanem az ő megbízásából eljáró fuvarozó.

*Az irányelv 7., 9. és 10. cikkének alkalmazhatóságáról*

48 Miután az irányelv 8. cikke nem alkalmazható olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, ezért arra az irányelv 7., 9. vagy 10. cikke vonatkozhat.

49 Amint a jelen ítélet 42. pontjából is kitűnik, az irányelv 10. cikke, amely a magánszemélyek azon beszerzéseit szabályozza, amelyek átadását vagy szállítását közvetlenül vagy közvetve az eladó vagy képviselője végezte, nem alkalmazható azonban abban az esetben, ha a szállítást, amint az alapügyben is történt, nem az eladó, hanem a jövedéki terméket beszerző magánszemély kezdeményezi (a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 48. és 49. pontja).

50 Ami az irányelv 9. cikkét illeti, (2) bekezdéséből következik, hogy e rendelkezés az említett irányelv 8. cikkében említett termékekre vonatkozik, mégpedig a magánszemély által saját használatra beszerzett és általa szállított termékekre. Mivel az előzőekből az következik, hogy e rendelkezés nem érinti az alapügyben felmerült helyzetet, így erre a 9. cikk egyáltalán nem alkalmazható.

- 51 Ellenben az irányelv 7. cikke alkalmazható az alapügyre, mivel (2) bekezdésének szövege szerint e rendelkezés arra az esetre vonatkozik, amikor a terméket egy másik tagállamba szállítják, vagy egy másik tagállamba kívánják szállítani, illetve ott használják fel az önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő céljaira. Márpedig ez a helyzet azon magánszemély esetében, akinek, mint a jelent esetben is, nem célja a nyereségszerzés, miután a jövedéki termék szállítása az ő megbízásából eljáró fuvarozó közreműködésével történik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EMU Tabac és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját). Amint ugyanis a jelen ítélet 29. pontjából is következik, az irányelv azon az elven alapul, hogy azt a terméket, amelyet nem magáncélból tartanak birtokban, szükségképpen olyannak kell tekinteni, mint amelyet kereskedelmi célból tartanak birtokban.
- 52 Arra az esetre, ha a jövedéki adót az irányelv 7. cikke alapján abban a tagállamban vetik ki, amelyikben e terméket kereskedelmi célból tartják, holott azokat már szabad forgalomba bocsátották az első tagállamban, e rendelkezés (6) bekezdése előírja, hogy az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése alapján kerül sor.
- 53 Ennélfogva azt kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre, hogy az irányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából eljáró magánszemély, mint az alapügyben is, az egyik tagállamban saját maga és más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából e tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket szerez be, és azt a saját nevében egy másik tagállamban letelepedett fuvarozóval e másik tagállamba szállíttatja, nem az irányelv 8. cikke, hanem annak 7. cikke alkalmazandó, így a jövedéki adókat ebben a tagállamban is ki kell vetni. Ilyen esetben az említett irányelv 7. cikkének (6) bekezdése szerint az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése alapján kerül sor.



## A költségekről

54 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:

Az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából eljáró magánszemély, mint az alapügyben is, az egyik tagállamban saját maga és más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából e tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket szerez be, és azt a saját nevében egy másik tagállamban letelepedett fuvarozóval e másik tagállamba szállíttatja, nem az irányelv 8. cikke, hanem annak 7. cikke alkalmazandó, így a jövedéki adókat ebben a tagállamban is ki kell vetni. Ilyen esetben az említett irányelv 7. cikkének (6) bekezdése szerint az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése alapján kerül sor.

Aláírások