JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. július 15.[1]

I – Bevezetés

1. A bor főzésre való felhasználásának évezredes hagyománya van Európában. Már az egyik legrégibb szakácskönyv[2] írójának tartott Marcus Gavius Apicius[3] római ínyencről is fennmaradt, hogy bort használt a szószokhoz.[4]

2. A jelen ügyben nem is a bor helyes konyhai felhasználásáról vitatkoznak. Sőt az alapeljárásban részt vevő felek kifejezetten egyetértenek abban, hogy a bor hagyományos receptek szerinti, szakszerű felhasználása esetében az elkészült étel – például a *bœuf bourguignon* – 5 %-nál kisebb alkoholtartalommal rendelkezik.

3. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás tárgya inkább az a kérdés, hogy a kizárólag főzésre szánt bor, portói vagy konyak az alkohol és alkoholtartalmú italok uniós jogban harmonizált jövedéki adójának hatálya alá tartozik-e, valamint, hogy adott esetben milyen feltételek mellett mentesül a jövedéki adó alól. Ezzel kapcsolatban úgy tűnik, hogy a tagállamok nem követnek egységes gyakorlatot.

4. A jelen vita tárgyát képező főzőbor, főzőportói és főzőkonyak esetében olyan alkoholokról van szó, amelyekhez a gyártó sót és borsot ad, így azokat – rendeltetési céljuknak megfelelően – csupán ételkészítés során lehet felhasználni, italként élvezhetetlenek. Ugyanakkor a brit adóhatóság[5] abból indul ki, hogy ezek a termékek az alkohol jövedéki adója alá tartoznak. Ezért foglalta le a londoni élelmiszer-nagykereskedőnek, a Repertoire Culinaire Ltd-nek címzett, nem adózott főzőbor-, főzőportói- és főzőkonyak-szállítmányt

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – *De re coquinaria* (A konyhaművészetről). Mindazonáltal ma ismert változatában ez a receptgyűjtemény a Kr. u. III. vagy IV. századból származhat, így nem írhatta Apicius.

3 – Marcus Gavius Apicius a Kr. u. I. századi antik Rómában élhetett. Az idősebb Plinius úgy jellemzi „Naturalis Historia" című művében, mint a legnagyobb tékozlót *(nepotum omnium altissimus gurges;* lásd. Plin. nat. hist. 10, 133), aki beleszületett a luxusba *(ad omne luxus ingenium natus;* lásd. Plin. nat. hist. 9, 66).

4 – Lásd például az Apiciusnak tulajdonított *ius in elixam omnem* (főtt húsokhoz való szósz) receptjét, in: *De re coquinaria,* 7. könyv, 6. fejezet.

5 – The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

(a továbbiakban: főzőalkoholok) Franciaországból az Egyesült Királyságba való behozatalakor. A Repertoire Culinaire most ezen áruk kiadása kapcsán vitában áll a brit hatóságokkal.

5. Ezen ügy megoldása tulajdonképpen kézenfekvőnek tűnik, hiszen a Bíróság a Gourmet Classic-ügyben hozott ítéletében[6] egyszer már megállapította, hogy a főzőbor a jövedéki adó alá tartozik. Most azonban kifejezetten arra kérik a Bíróságot, hogy vizsgálja felül, és néhány ponton egészítse ki az akkori jogi álláspontját.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

6. Ezen ügy uniós jogi hátterét a jövedéki-adó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK irányelv,[7] valamint az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK irányelv[8] alkotja. Ezenkívül az úgynevezett Kombinált Nómenklatúra egyes részeinek is jelentőségük van a jelen jogvita megoldásában.

1. A 92/12 irányelv

7. A 92/12 irányelv általános rendelkezései többek között azt szabályozzák, hogy melyik tagállamban milyen időpontban kell kivetni a jövedéki adót a jövedéki termékekre. Erről a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőket rendeli:

„A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki [...]”.

8. A 92/12 irányelv 7. cikke többek között így rendelkezik:

„(1) Egy tagállamban már szabadforgalomba bocsátott jövedéki termék esetén, amelyet egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartanak, a jövedéki adót azon tagállamban vetik ki, amelyikben ezt a termékeket tartják.

6 – A C-458/06. sz. Gourmet Classic ügyben 2008. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-4207. o.).

7 – HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.

8 – HL L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.

(2) E célból, ha az egyik tagállamban a 6. cikk alapján már szabadforgalomba bocsátott terméket egy másik tagállamba szállítanak, 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.

[...]"

2. A 92/83 irányelv

9. A 92/83 irányelv V. szakaszának 19–23. cikke az etil-alkoholra kivetett adóról szóló előírásokat tartalmazza. Az irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében ezzel kapcsolatban a következő szerepel:

„A tagállamok az ezen irányelvnek megfelelő jövedéki adót vetik ki az etil-alkoholra."

10. A 92/83 irányelv 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában »etil-alkohol«:

– az összes olyan termék, amelynek tényleges alkoholtartalma meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot, és a 2207 és 2208 KN-kód alá tartozik, még akkor is, ha azok a termékek egy másik KN-fejezet [helyesen: árucsoport] alá tartozó termék részét képezik,

– a 2204, 2205 és 2206 KN-kód olyan termékei, amelyek tényleges alkoholtartalma meghaladja a 22 térfogatszázalékot,

– szeszesitalokat oldott vagy oldatlan állapotban tartalmazó termékek."

11. A 92/83 irányelv 27. cikkét a mentességekről szóló VII. szakasz tartalmazza, és többek között így rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az ezen irányelv által szabályozott termékeket a harmonizált

jövedéki adó alól, mégpedig olyan feltételek mellett, amelyeket ők határoznak meg annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek egyértelmű [helyesen: helyes és közvetlen alkalmazását] alkalmazását és mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését, amennyiben a terméket

[…]

e) 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalommal az alkoholmentes italok és élelmiszerek aromaanyagainak készítésére használják;

f) a töltött vagy egyéb élelmiszerek előállítására közvetlenül vagy félkész termékek összetevőjeként használják, feltéve hogy az alkoholtartalom egyik esetben sem lépi túl a csokoládék esetében a termék 100 kilogrammjára számított 8,5 liter tiszta alkoholt, és az egyéb termékek esetében a termék 100 kilogrammjára számított 5 liter tiszta alkoholt.

[…]

(6) A tagállamok számára engedélyezett, hogy a fenti mentességeket a befizetett jövedéki adó visszatérítésével érvényesítsék.”

3. Kombinált Nómenklatúra

12. A Kombinált Nómenklatúra (a továbbiakban: KN)[9] 2204–2208 vámtarifaszámai, amelyekre a 92/83 irányelv 20. cikke is hivatkozik, a KN 22. árucsoportjába („Italok, alkoholtartalmú folyadékok és ecet”) tartoznak, és a következő árukat fogják át:

„2204	Bor friss szőlőből […]
2204 10	– Pezsgőbor
[…]	
2204 21	– Más bor […] legfeljebb 2 literes palackban (tartályban)
[…]	
	– – – – – tényleges alkoholtartalma legfeljebb 15 térfogatszázalék […]
[…]	
	– – – – – – – Fehérbor

9 – A KN a vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) mellékletében szerepel. A KN azon változata irányadó, amely a 92/83 irányelv elfogadása napján, azaz 1992. október 19-én hatályban volt (lásd a 92/83 irányelv negyedik preambulumbekezdését); ez a változat a Bizottság 1991. július 26-i 2587/91/EGK rendeletén (HL L 259., 1. o.) alapul, és 1992. január 1-jén lépett hatályba.

[…]		2207	Nem denaturált etil-alkohol legalább 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; etil-alkohol és más szesz denaturálva, bármilyen alkoholtartalommal:
	– – – – – – – más […]		
[…]		2207 10 00	– Nem denaturált etil-alkohol legalább 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal
	– – – – – tényleges alkoholtartalma meghaladja a 15 térfogatszázalékot, de legfeljebb 22 térfogatszázalék:	2207 20 00	– Etil-alkohol és más szesz denaturálva, bármilyen alkoholtartalommal
2204 21 89	– – – – – – – Portói	2208	Nem denaturált etil-alkohol, kevesebb mint 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; szesz, likőr és más szeszes ital; összetett alkoholos készítmények, italok előállításához
[…]			
2205	Vermut és friss szőlőből készült más bor növényekkel vagy aromatikus anyagokkal ízesítve […]	2208 20	– Szőlőbor vagy szőlőtörköly desztillálásával előállított szeszek
[…]			– – legfeljebb 2 literes palackban (tartályban)
2206	Más erjesztett ital (pl.: almabor, körtebor, mézbor); erjesztett italok keverékei és erjesztett italok és alkoholmentes italok máshol nem említett keverékei […]	2208 20 12	– – – Konyak
		[…]	
[…]			– – Nem denaturált etil-alkohol, kevesebb mint 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal,

2208 90 91	– – – legfeljebb 2 literes palackban (tartályban)
[…]	
2209	Ecet […]
[…]”	

13. A KN 22. árucsoportjának bevezetőjében a „Megjegyzések” cím alatt szerepel többek között az alábbi hivatkozás:

„1. Nem tartozik ebbe az árucsoportba:

a) az egyébként ebbe az árucsoportba tartozó azon termék (a 2209 vtsz. alá tartozó kivételével), amelyet konyhai célokra ízesítettek, és ezért italként nem fogyasztható (általában 2103 vtsz.) […]”

14. Kiegészítésképpen utalni kell a KN 21. árucsoportjához („Különféle ehető készítmények”) tartozó 2103 vtsz.-re, amely a következő árukat jelöli:

„2103	Mártás (szósz) és ennek előállítására szolgáló készítmény; ételízesítő keverék; mustárliszt- és dara, elkészített mustár:
[…]	
2103 90	– más
[…]	
2103 90 90	– – más
[…]”	

B – *A nemzeti jog*

15. Az Egyesült Királyság jogából az 1995. évi Finance Act[10] (a továbbiakban: 1995. évi FA) 4. fejezetének 4. cikke az irányadó. Ez az előírás, amely az eljárásban részt vevő felek szerint a 92/83 irányelv átültetésére szolgál, bevezeti az alkoholok jövedéki adójának visszatérítésére vonatkozó eljárást. A következőképpen rendelkezik:

„Az alkoholos összetevők mentessége

(1) Amennyiben a Commissioner előtt hitelt érdemlően bizonyítást nyer, hogy azon adóköteles alkoholok, amelyekre az adót megfizették,

10 – Az 1995. évi költségvetési törvény.

a) a (2) bekezdés szerinti termék előállítására vagy gyártására felhasznált összetevők […]

[…]

akkor e cikk további rendelkezései értelmében a Commissionertől visszaigényelhető az alkoholos összetevők után megfizetett adó.

(2) E bekezdés alkalmazásában terméknek minősül

[...]

c) […] 100 kilogrammonként legfeljebb 5 liter alkoholt tartalmazó, emberi fogyasztásra alkalmas alkoholos élelmiszerek.

(3) E cikk alkalmazásában kizárólag az jogosult az alkohol tekintetében adó-visszatérítésre, aki

a) az alkoholt a (2) bekezdés szerinti termék összetevőjeként használta fel, vagy abból ecetet készített;

b) a (2) bekezdés szerint meghatározott termékek vagy ecet nagykereskedelmével foglalkozik;

c) a terméket vagy az ecetet e tevékenység céljából gyártotta vagy állította elő;

d) jelen cikk további rendelkezései értelmében visszatérítési kérelmet nyújt be;

e) a Commissioner előtt igazolja, hogy teljesülnek az a–c) pontokban meghatározott feltételek, és a visszatérítés nem érint olyan adót, amely a kérelem benyújtását megelőzően visszafizetésre vagy levonásra került.

(4) Az e cikk szerinti visszatérítés iránti kérelmet a Comissioner részéről általánosan, vagy az egyedi esetre előírt formában, az általa meghatározott módon és tartalommal kell benyújtani.

(5) A Commissioner eltérő rendelkezése hiányában e cikk szerint visszatérítés iránti kérelmet kizárólag abban az esetben lehet benyújtani, ha

a) a kérelem olyan alkoholra megfizetett adóra vonatkozik, amelyet a kérelem benyújtása előtti hónapot megelőző három hónapos időszakban összetevőként vagy ecetkészítésre használtak fel; és

b) az igényelt visszatérítés összege legalább 250 font.

(6) A Commissioner rendeletben ideiglenesen megemelheti az (5) bekezdés b) pontja szerinti összeget […]

[…]”

III – A tényállás és az alapeljárás

16. A Repertoire Culinaire Ltd. élelmiszernagykereskedést üzemeltet Londonban.

17. 2002. július 10-én az Egyesült Királyság vámhatóságának tisztviselői vámfelügyeleti területükön,[11] a franciaországi Coquellesben feltartóztattak egy pótkocsis gépjárművet. Ennek átvizsgálása során kiderült, hogy a jármű több raklapnyi, a Repertoire Culinaire-nek címzett fehérborral, vörösborral, portói borral és konyakkal volt megrakva. Részletesen:

– 5, egyenként 70 doboz 11 (v/v)%-os fehérbort tartalmazó raklapot, minden egyes dobozban 8 liter bort, így a raklapokon összesen 2800 liter fehérbort,

– 5 raklapnyi, a fenti mennyiségnek megfelelő 11 (v/v)%-os vörösbort,

– egy raklapnyi 20 doboz 19 (v/v)%-os portóit, minden egyes dobozban 8 liternyi, így összesen 160 liter portóit, valamint

– 10, egyenként 8 liter 40 (v/v)%-os konyakot, összesen tehát 80 liter konyakot tartalmazó dobozt találtak.

18. További vizsgálatok az alábbi megállapításokat eredményezték: a konyak csomagolásán a „nem iható” felirat szerepelt, és 1 %-nyi „adalékanyagot” tartalmazott. A bor 2 %-nyi adalékanyagot tartalmazott. A portói címkéje nem utalt adalékanyag jelenlétére. Ezen túlmenően a francia szállító által

11 – United Kingdom Customs Control Zone.

a Repertoire Culinaire-nek címzett számlán minden egyes áru vonatkozásában szerepelt a „salé-poivré”[12] megjegyzés, valamint a 2103 90 90 89 vtsz.[13]

19. Az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy a szállítmány úgynevezett főzőbort, főzőportóit, illetve főzőkonyakot tartalmazott, azaz olyan bort, portóit, illetve konyakot, amelyekhez az előállítás során sót és borsot kevernek. A só és bors hozzáadása miatt a termékek italként élvezhetetlenek,[14] azonban főzéshez felhasználhatók. Gazdaságosan nem lehet eltávolítani a sót és a borsot, az alkoholt pedig nem lehet teljes mértékben kivonni a termékből.

20. A főzőbor olyan borból készül, amely kizárólag erjesztés útján jön létre. A felek egybehangzó álláspontja szerint a főzőbor hagyományos receptek szerinti, összetevőként való felhasználása esetében az elkészült termék 5 %-nál kisebb alkoholtartalommal rendelkezik.

21. Az Egyesült Királyság vámhatósága visszatartotta az összes terméket, mivel nem volt fellelhető az adminisztratív kísérőokmány,[15] és nem volt bizonyíték arra, hogy az egyesült királyságí jövedéki adóval elszámoltak. Az árukat 2002. július 16-án teljesítési biztosítékként lefoglalták. A Repertoire Culinaire által benyújtott, a jövedéki termékek kiadására irányuló kérelmet elutasították. A Repertoire Culinaire panaszát követően a 2002. október 17-i panaszt elbíráló határozat a tényállás felülvizsgálata alapján helyben hagyta az elutasító döntést. A panaszt elbíráló határozat indokolása szerint az áru alkoholként jövedékiadó-köteles az Egyesült Királyságban.[16]

22. 2002. november 4-én kelt beadványában a Repertoire Culinaire keresetet nyújtott be a panaszt elbíráló határozat ellen. Az eljárás jelenleg a First-Tier Tribunal (Tax),[17] azaz a kérdést előterjesztő bíróság előtt van folyamatban.

IV – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

23. A First-Tier Tribunal (Tax) a 2009. április 24-i végzésével, amely 2009. május 8-án

12 – „sózva-borsozva”.

13 – Ettől eltérően a szállító egyik munkatársa a „2103 90 90 59” vámtarifaszámot adta meg, de itt tévedésről lehet szó, mivel ilyen szám nem létezik.

14 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a hatósági eljárás során bemutatott dokumentumokból kiderül, hogy a bor literenként 10 gramm só és 10 gramm bors hozzáadása miatt ihatatlanná vált.

15 – Accompanying Administrative Document (AAD).

16 – *2002. július 18-án jövedéki adót vetettek ki, egyrészt 53 853 font értékben az eladott, másrészt 5 884 font értékben a raktáron lévő termékekre. Ezen adóhatározatokat a London Appeals and Reconsiderations Team (londoni fellebbezési és felülvizsgálati tanács) 2002. szeptember 27-én helybenhagyta.*

17 – Adóügyekben illetékes bíróság.

érkezett a Bírósághoz, az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő négy kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) A főzőbor és a főzőportói a 92/83/EGK irányelv értelmében jövedékiadó-köteles-e az importáló tagállamban azon az alapon, hogy a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti »etil-alkohol« meghatározás hatálya alá tartozik?

2) Összhangban van-e a 27. cikk (6) bekezdésével, és/vagy az EK 28. cikkel összefüggésben értelmezett, a tagállam 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt mentesség hatályba léptetésére vonatkozó kötelezettséggel, és/vagy e kötelezettségek közvetlen hatályával és/vagy az arányosság és egyenlő bánásmód elvével az, hogy a főzőborra, főzőportóira és főzőkonyakra vonatkozó mentességet azokra az esetekre korlátozzák, ahol az alkoholos italokat összetevőként használták fel, és hogy a mentességre jogosultak körét azokra a személyekre korlátozzák, akik az alkoholos italokat termékek összetevőiként használták fel, és/vagy azokra, akik az ilyen termékek nagykereskedelmével foglalkoznak, és/vagy ezen üzlet céljából gyártották vagy állították elő e termékeket, és olyan további feltételekkel, hogy az igényléseket az adó befizetésétől számított összesen négy hónapos határidőn belül kell benyújtani, és hogy a visszatérítés összege nem lehet kevesebb 250 fontnál?

3) A jelen kereset tárgyát képező főzőbor és főzőportói, és/vagy főzőkonyak, amennyiben a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése értelmében jövedékiadó-kötelesek, tekinthetők-e mentesnek a jövedéki adó alól az előállítás helyén a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja, másodlagosan pedig a 27. cikk (1) bekezdésének e) pontja alapján?

4) Az EK 10. cikk és EK 28. cikk fényében milyen hatással van, ha hatással van egyáltalán, a tagállamok 92/83 irányelv 20. cikkében és 27. cikke (1) bekezdésének f) pontjában, másodlagosan pedig a 27. cikk (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott kötelezettségeire, ha a főzőbort, a főzőportóit és a főzőkonyakot az előállítás tagállama mentesítette a jövedéki szállítás 92/12 irányelvben meghatározott rendszere alól, és azokat Európai Unión belüli szabad forgalomba bocsátotta?”

24. A Bíróság előtti eljárásban a Repertoire Culinaire és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli és szóbeli észrevételeket. Ezenkívül a lengyel és a portugál kormány vett részt az írásbeli szakaszban; a francia kormány pedig a 2006. június 10-i tárgyaláson terjesztette elő szóbeli észrevételeit.[18]

18 – A francia kormány kizárólag az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel kapcsolatban fejtette ki véleményét.

V – Értékelés

25. A 92/12 irányelvvel bevezetett, a jövedéki termékekre vonatkozó általános rendelkezések részeként a 92/83 irányelv arra kötelezi a tagállamokat, hogy az alkohol és az alkoholtartalmú italok tekintetében uniós jogi szinten harmonizált jövedéki adót alkalmazzanak. Adóköteles: a sör (a 92/83 irányelv I. szakasza), a bor (a 92/83 irányelv II. szakasza), „a boron és sörön kívüli erjesztett italok" (a 92/83 irányelv III. szakasza), a „köztes alkoholtermékek" (a 92/83 irányelv IV. szakasza) és az „etil-alkohol" (a 92/83 irányelv V. szakasza).

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés: az „etil-alkohol" 92/83 irányelv szerinti fogalma*

26. Felületesen nézve úgy tűnhet, hogy a „főzőbor" minden más borhoz hasonlóan a 92/83 irányelv II. szakasza szerinti boradó alá tartozik. Ez a feltételezés helyes is abban az esetben, ha a termék olyan szokványos minőségű bor, amely mindazonáltal ízét tekintve nem nyerte el a fogyasztó tetszését, és ezért a köznyelvben „főzőborként" emlegetik. Az ilyen bor azonban ital, és az is marad, csupán a fogyasztó szubjektív érzése alapján tekintendő csökkent értékűnek, és ezért másra használják.

27. A jelen ügyben vitatott főzőalkoholok tekintetében mindazonáltal nem erről van szó. A kérdést előterjesztő és a tényállás megállapítására, valamint megítélésére egyedül hatáskörrel rendelkező bíróság[19] tájékoztatása szerint, a só és bors hozzáadása miatt ezek *italként élvezhetetlenek*. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megválaszolása során e tényállásból kell kiindulni még akkor is, ha a lengyel kormány ihatónak tartja az érintett termékeket. A felek abban is egyetértenek, hogy a szóban forgó főzőalkoholok inkább az V. szakasz („etil-alkohol") hatálya alá tartozhatnak, mintsem a 92/83 irányelv más szakasza alá.

28. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a 92/83 irányelv 20. cikke szerinti etil-alkoholfogalom alá tartozik-e a sózott és borsozott, ezért italként élvezhetetlen főzőbor és főzőportói, és így harmonizált jövedékiadó-köteles-e. A főzőkonyak nem tárgya az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésnek.

19 – Állandó ítélkezési gyakorlat; lásd többek között a 36/79. sz. Denkavit Futtermittel ügyben 1979. november 15-én hozott ítélet (EBHT 1979., 3439. o.) 12. pontját, a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-923. o.) 54. pontját és a C-142/05. sz., Mickelsson és Roos ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4273. o.) 41. pontját.

1. Előzetes megjegyzés

29. Az etil-alkohol fogalmának köznyelvi szinonimájaként a borszeszt, a spirituszt vagy egyszerűen az alkoholt használják. Azt azonban, hogy a jövedéki adójog értelmében vett etil-alkoholról van-e szó, nem lehet e fogalom köznyelvi jelentése alapján eldönteni. Egyedül az uniós jogalkotó által a 92/83 irányelv 20. cikkében meghatározott definíciót lehet alapul venni, amely pontosan három termékkategóriát határoz meg etil-alkoholként és vet a harmonizált jövedéki adó alá. Mindegyik kategóriának külön francia bekezdést szentel az előírás.

30. A *szeszesital* formájában előforduló etil-alkohol fogalma (a 92/83 irányelv 20. cikkének harmadik francia bekezdése) alá eleve azért nem tartozhatnak a jelen ügyben vitatott főzőborhoz és főzőportóihoz hasonló készítmények, mert azokat nem lehet meginni a só és bors hozzáadása miatt.

31. Ugyancsak nem tartozhat a főzőbor és a főzőportói a 2204, 2205 és 2206 vámtarifaszám – egyszerűbben kifejezve: a *friss szőlőből készült bor, vermut, és más erjesztett ital* – alá (a 92/83 irányelv 20. cikkének második francia bekezdése), mert e termékekben is az a közös, hogy italokról van szó. Ettől eltekintve a főzőbor 11 %-os és a főzőportói 19 %-os alkoholtartalma a szükséges minimális alkoholtartalom („22 térfogatszázalék") alatt van, amely pedig a 92/83 irányelv 20. cikkének második francia bekezdése értelmében szükséges a jövedéki adójog szerinti etil-alkohol megállapításához.

32. Így azt kell megvizsgálni, hogy a jelen ügyben lefoglalthoz hasonló főzőbor és főzőportói a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése alá eshet-e. Az alábbi fejtegetések ehhez a kérdéshez kapcsolódnak.

2. Az „etil-alkohol" 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti fogalma

33. A 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése értelmében az etil-alkohol fogalma alá tartozik „az összes olyan termék, amelynek tényleges alkoholtartalma meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot, és a 2207 és 2208 KN-kód alá tartozik, még akkor is, ha azok a termékek egy másik KN-árucsoport alá tartozó termék részét képezik".

34. A Gourmet Classic ügyben hozott ítéletben a Bíróság ezt a fogalmat alkalmazhatónak tartotta a főzőborra.[20] A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal az akkori álláspontja

20 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítélet 39. pontja.

felülvizsgálatát kéri a Bíróságtól. Magam is csatlakozom e véleményhez.

35. Kétségtelen ugyan, hogy a főzőbor 11 %-os és a főzőportói 19 %-os alkoholtartalma eléri a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdésében előírt 1,2 térfogatszázalékot. Viszont alaposabb vizsgálat szükséges annak megállapításához, hogy ez a két főzőalkohol besorolható-e az uniós jogalkotó által hivatkozott 2207 vagy 2208 vámtarifaszám alá.

– A 2207 vámtarifaszám

36. A 2207 vámtarifaszám egyrészt a legalább 80 térfogatszázalék alkoholtartalmú nem denaturált etil-alkoholt (2207 10 00 vámtarifaalszám), másrészt pedig a bármilyen alkoholtartalmú denaturált etil-alkoholt és más szeszt (2207 20 00 vámtarifaalszám) fogja át. A jelen ügyben vitatott főzőalkohol ezek egyikébe sem sorolható be.

37. A 2207 10 00 vámtarifaalszám a jelen esetben eleve nem alkalmazható, mert a lefoglalt főzőalkoholok alkoholtartalma jóval az ahhoz szükséges legalább 80 térfogatszázalék alatt van.

38. A 2207 20 00 vámtarifaalszám ugyancsak kiesik, mert a főzőalkohol nem denaturált alkoholból vagy szeszből áll. Az alkohol denaturálása olyan folyamat, amely során az alkoholt mérgezővé teszik annak érdekében, hogy ne legyen iható, illetve ne lehessen élelmiszerként felhasználni.[21] Igaz ugyan, hogy a jelen esetben a főzőalkoholokat *italként élvezhetetlenné* tették, de azok továbbra is alkalmasak élelmiszer-előállításra. Ráadásul az e célból hozzákevert só és bors az Európai Unióban nem minősül az alkohol denaturálásához szükséges denaturáló anyagnak.[22]

– A 2208 vámtarifaszám

39. Ami a 2208 vámtarifaszámot illeti, a jelen ügy szempontjából irányadó időpontban[23] három alkoholos italt, illetve alkoholtartalmú folyadékot foglalt magában: „nem denaturált etil-alkohol, kevesebb mint 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; szesz, likőr és más

21 – A C-482/98. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2000. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-10861. o.) 21. és 22. pontja.

22 – Lásd a jövedéki adó alóli mentesség alkalmazásában az alkohol teljes denaturálására vonatkozó eljárások kölcsönös elismeréséről szóló, 1993. november 22-i 3199/93/EK bizottsági rendeletet (HL L 288., 12. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 249. o.). E rendelet a franciaországi, azaz a főzőalkoholok származási helye szerinti denaturálás folyamatához metilén és izopropil-alkohol hozzáadását írja elő. Az Egyesült Királyságban, azaz a főzőalkoholok rendeltetési helyén úgynevezett „fa-naftát” és nyers piridint használnak. E rendelet értelmében a sót és a borsot sehol nem használják denaturálásra az Európai Unióban.

23 – Irányadó a 92/83 irányelv elfogadásakor, azaz 1992. október 19-én hatályos KN szövege (lásd a 92/83 irányelv negyedik preambulumbekezdését).

szeszes ital; összetett alkoholos készítmények, italok előállításához”.[24]

40. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés tárgyát képező főzőalkoholok (főzőbor és főzőportói) esetében nem szeszről (2208 20 vámtarifaalszám) és nem likőrről (2208 70 vámtarifaalszám) van szó. A főzőbor és a főzőportói nem tekinthető „más szeszes italnak” sem, mivel a só és bors hozzákeverése miatt nem iható.

41. A főzőbor és főzőportói hasonlóképpen nem tartozik az „összetett alkoholos készítmények, italok előállításához” kategóriába. E főzőalkoholokkal, egyértelmű felhasználási céljuknak megfelelően ugyanis éppen nem italokat állítanak elő, hanem kizárólag ételkészítéshez használják őket.

42. Mindenesetre megfontolandónak tűnik a jelen ügyben vitatott főzőbor és főzőportói besorolása a 2208 90 91 vámtarifaalszám alá: „nem denaturált etil-alkohol, kevesebb mint 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal, legfeljebb 2 literes palackban (tartályban)”.

43. Azonban az áruk KN-besorolása során nem szabad csupán az egyes vámtarifaszámok szövegéből kiindulni, hiszen az áruosztályokhoz és árucsoportokhoz fűzött megjegyzések is mérvadók.[25]

44. A KN 22. árucsoportját bevezető 1.a) megjegyzésből következően a konyhai célokra ízesített és ezért italként nem fogyasztható termékek nem tartoznak a 22. árucsoportba,[26] hanem élelmiszer-készítményként általában a 2103 vámtarifaszám alá tartoznak.[27]

45. A Gourmet Classic ügyben hozott ítéletében a Bíróság is kifejezetten elismeri, hogy

24 – A 2208 vámtarifaszám ma hatályos szövege már nem tartalmazza az „összetett alkoholos készítmények, italok előállításához” utalást. A 2208 vámtarifaszám szövegének e módosítása az 1995. október 10-i 2448/95/EK bizottsági rendeletre (HL L 259, 1. o.) vezethető vissza; lásd a KN szövegét a 2009. szeptember 30-i 948/2009/EK bizottsági rendelet I. melléklete szerint (HL L 287, 1. o.).

25 – Lásd a KN I. része I. címéhez tartozó általános előírások A pontja 1. alpontjának második mondatát.

26 – Az egyetlen kivétel ez alól a hivatkozott 1.a) megjegyzés szerint az ecet, amelyre a KN 22. árucsoportja saját vámtarifaszámot biztosít (2209 vámtarifaszám).

27 – Még egyértelműbben fogalmaznak a harmonizált rendszer (HR) 21. és 22. árucsoportja tekintetében a Vámigazgatások Világszervezete (a továbbiakban: WCO) által kidolgozott magyarázó megjegyzések, amelyek megfelelnek a vámtarifaszámoknak: a WCO 2103 vtsz.-hez fűzött magyarázata a főzőbort és a főzőkonyakot a kifejezetten odatartozó termékek példájaként említi, míg a 2208 vámtarifaszámhoz fűzött magyarázatban a főzőbor és főzőkonyak kifejezetten az oda nem tartozó termékek példájaként szerepel. Ez a magyarázat az interneten az alábbi címen olvasható < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org > (2010. május 6-i állapot). Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében fontos eligazítást nyújtanak az egyes vámtarifaszámok tartalmának értelmezéséhez, mindazonáltal nem rendelkeznek kötelező hatállyal (a C-370/08. sz. Data I/O ügyben 2010. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4401. o.] 30. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

a főzőbor élelmiszer-készítménynek minősül, amely mint olyan, nem a KN 22. árucsoportjába, hanem a 21. árucsoportba tartozik.[28]

46. Következésképpen a főzőbor és a főzőportói – amint a Repertoire Culinaire is joggal jegyzi meg – nem tekinthető sem a 2207, sem a 2208 vámtarifaszám szerinti terméknek.

– Valamely „termék részét képező termék"

47. A Bíróság a Gourmet Classic ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy az a körülmény, hogy a főzőbor a KN 21. árucsoportja szerinti élelmiszer-készítménynek minősül, „nem változtat" a jövedékiadó-kötelezettségen. Hangsúlyozta, hogy a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése ugyanis akkor is érvényesül, ha a hatálya alá tartozó termék a kombinált nómenklatúra valamely más árucsoportja alá tartozó termék részét képezi.

48. E megfontolás alapján a Bíróság kifejtette, hogy „a főzőborban lévő alkohol a 92/83 irányelv 20. cikke első francia bekezdésének hatálya alá tartozik, ha annak mértéke meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot, így az irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentesség esetét leszámítva a harmonizált jövedéki adó alá tartozik".[29]

49. Más szóval a Bíróság a főzőbor tiszta alkoholtartalmát a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti jövedékiadóköteles „termék részét képező terméknek" tartotta.

50. Ugyanezt az álláspontot képviselte a Bizottság is. Kifejtette, hogy a 92/83 irányelv 20. cikke olyan általános kategória, amely teljesen általánosan rendeli a harmonizált jövedéki adó hatálya alá az alkoholtartalmú termékeket akkor, ha az irányelv másképpen nem rendelkezik.

51. Ez az álláspont számomra nem meggyőző. Nem támasztja alá sem a 92/83 irányelv

28 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítélet 35. pontja; ugyanezen értelemben a Bizottság iránymutatásai, amelyekhez a jövedéki adók bizottsága szinte teljes egyhangúsággal csatlakozott 2001. november 26–27-i ülésén (2002. november 11-i CED 372 végleges dokumentum).

29 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítélet 39. pontja; ugyanezen értelemben a Bizottság iránymutatásai, amelyekhez a jövedéki adók bizottsága szinte teljes egyhangúsággal csatlakozott 2001. november 26–27-i ülésén (2002. november 11-i CED 372 végleges dokumentum).

20. cikkének szövege, sem pedig az irányelv célja és rendszere.

52. Amennyiben a közösségi jogalkotó a jövedékiadó-köteles etil-alkohol alatt *minden olyan terméket* érteni akart volna, amelyben meghatározott mennyiségű alkohol található, akkor nem lett volna szüksége a 92/83 irányelvhez hasonló összetett szabályozási eszközre. Azonban nyilvánvalóan csak bizonyos alkoholos italokat és alkoholtartalmú termékeket kívánt meghatározni, amelyekre valamennyi tagállamnak harmonizált jövedéki adót kell kivetnie.[30] A 92/83 irányelvben semmi nem utal arra, hogy minden esetben a 20. cikk alá tartoznak azok a termékek, amelyekre nézve az irányelv nem tartalmaz előírást. Maga a 20. cikk is azon az előfeltevésen nyugszik, hogy *nem minden alkohol* adóköteles etil-alkoholként, hanem csupán az ott közelebbről megjelölt három alkoholtartalmú termékcsoport.[31]

53. Önmagában az a körülmény, hogy a főzőborhoz vagy főzőportóihoz hasonló termék alkoholt tartalmaz, a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése értelmében szükséges („tényleges alkoholtartalma meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot”), de nem elégséges feltétele a jövedékiadó-kötelezettségnek. Ezen előírás értelmében szükséges továbbá, hogy az alkohol valamely meghatározott, a 2207 és a 2208 vámtarifaszám szerinti termék vagy termékösszetevő formájában legyen jelen.

54. A főzőborban vagy főzőportóiban megtalálható alkoholtartalom önmagában azonban éppen nem önálló termék (-rész). Az összes rendelkezésünkre álló információ szerint a főzőbort és főzőportóit nem szintetikusan állítják elő a „(tiszta) alkohol plusz víz plusz ízesítők” képlet alapján. Inkább erjesztéssel előállított rendes borról, illetve portóiról van szó, amelyhez csupán sót és borsot kevernek. Ezt egyébként a tárgyaláson elhangzott kérdésre válaszolva mindegyik fél megerősítette.

55. A „termék részét képező termék” tehát, ha egyáltalán erről van szó, nem *egyszerűen* alkohol, hanem bor, illetve portói. A bor, illetve a portói képezi a főzőbor és a főzőportói előállításának alapját. Ennek megfelelően csak a bor és a portói tekinthető olyan terméknek (termékrésznek), amely a 92/83 irányelv 20. cikke első francia bekezdésének második félmondata értelmében „egy

30 – Lásd a 92/83 irányelv harmadik preambulumbekezdését is („*az összes érintett termékre vonatkozóan* egységes definíciókat határozzanak meg”) és a negyedik preambulumbekezdést („az ilyen definíciókat az […] érvényben lévő Kombinált Nómenklatúrában meghatározott definíciókra alapozni”); kiemelés tőlem.

31 – Lásd a 92/83 irányelv tizenötödik preambulumbekezdését is („az *[ezen irányelv meghatározása szerinti]* minden etil-alkoholra”); kiemelés tőlem.

másik KN-árucsoport alá tartozó termék részét képezi", nevezetesen a főzőborét, illetve főzőportóiét.

56. Maga a bor és a portói nem a 2207 vagy 2208 vámtarifaszám alá tartozó termék. Inkább a 2204 vámtarifaszám alá kell sorolni őket.[32] Még ha a bort, illetve a portóit a főzőbor, illetve főzőportói „termék részét képező terméknek" is tekintjük, akkor sem lehet alkalmazni a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdését, mert a „termék részét képező termék" nem sorolható az ott kimerítő jelleggel felsorolt 2207 vagy 2208 vámtarifaszám alá.[33]

57. Az pedig, hogy mennyiben és milyen feltételek mellett tekinthetők a 2204 vámtarifaszám szerinti termékek (bor és portói) etil-alkoholként jövedékiadó-kötelesnek, nem a 92/83 irányelv 20. cikkének *első francia bekezdéséből,* hanem kizárólag a *második francia bekezdéséből* derül ki.

58. A jogbiztonság elvét sérti, ha a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdését annak szövegével ellentétben olyan, a 2204 vámtarifaszám szerinti termékekre is alkalmazzák, mint a bor és a portói. Az uniós jog alapvető elvei közé tartozó jogbiztonság elve[34] megköveteli egyrészt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt pedig, hogy a jogalanyok előre láthassák azok alkalmazását. E követelménynek még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét.[35]

59. Mindent egybevetve így arra a végkövetkeztetésre jutok, hogy a Bíróság tévedett, amikor a Gourmet Classic ügyben hozott ítéletében a „főzőborban lévő alkoholt" a „92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti etil-alkohol" hatálya alá sorolta.[36] Nem kell ragaszkodnia az akkori álláspontjához.

32 – Az Európai Unióban termelt, legfeljebb 2 literes palackban (tartályban) tárolt, nem pezsgő bor, amelynek tényleges alkoholtartalma legfeljebb 15 térfogatszázalék, a 2204 21 11–2204 21 84 vámtarifa-alszám alá tartozik, míg a portói, amelynek tényleges alkoholtartalma a 15 térfogatszázalékot meghaladja, de legfeljebb 22 térfogatszázalék, a 2204 21 89 vámtarifa-alszám alá sorolandó.

33 – A főzőkonyak előállításának alapját adó konyak mint szesz mindenesetre a 2208 20 12 vámtarifa-alszám alá tartozna. A főzőkonyak azonban, ahogyan a bevezetőben említettem, nem tárgya az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésnek.

34 – A C-110/03. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 2005. április 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2801. o.) 30. pontja és a C-344/04. sz., IAT és ELFAA ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-403. o.) 68. pontja.

35 – Lásd ezzel kapcsolatban általában a C-158/07. sz. Förster-ügyben 2008. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8507. o.) 67. pontját és a C-226/08. sz. Stadt Papenburg ügyben 2010. január 14-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-131. o.) 45. pontját, továbbá kifejezetten a pénzügyi kötelezettséget előíró szabályozásokkal kapcsolatban a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5091. o.) 24. pontját, a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7203. o.) 47. pontját és a C-201/08. sz. Plantanol-ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8343. o.) 46. pontját.

36 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítélet 39. pontja.

60. A Gourmet Classic ügyben hozott ítélet jelentőségét már az is viszonylagossá teszi, hogy akkoriban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatósága állt az érdeklődés középpontjában; sőt a főtanácsnok indítványában kizárólag az elfogadhatóság kérdésével foglalkozott.[37] Abban az ügyben valójában számos olyan érvet nem vitattak meg érdemben a Bíróság előtt, amelyekről a jelen eljárásban a nemzeti bíróság és a felek, különösen a Repertoire Culinaire, határozottan állást foglalt. Már e körülmény miatt sem szabad túlértékelni a Gourmet Classic ügyben hozott ítéletet.[38]

61. Az uniós jogban egyébként a Bíróság ítéletei nem „binding precedents [precedensértékűek]".[39] Még ha a Bíróság természetszerűen vonakodik is attól, hogy eltérjen a korábbi ítéleteitől,[40] az elmúlt időszakban több fontos ügyben előfordult, hogy felülvizsgálta, és szükség szerint kifejezetten megváltoztatta vagy tisztázta korábbi ítélkezési gyakorlatát.[41] A jelen esetben is ezt az utat javaslom követni.

62. Amennyiben a Bíróság a jelen ügyben – javaslatomnak megfelelően – úgy határoz, hogy eltér a Gourmet Classic ügyben hozott ítéletétől, akkor nem tartom szükségesnek, hogy ítélete időbeli hatályát a jövőre korlátozza. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ítéletek időbeli hatálya csak kivételes esetben korlátozható, és a korlátozás csak akkor igazolható, ha ez a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve alapján szükségszerűnek tűnik.[42] A jelen esetben erről nincs szó. A főzőborra vagy főzőportóira korábban megfizetett jövedéki adó esetleges visszakövetelése alighanem áttekinthető keretek között marad. Továbbá a Gourmet Classic ügyben hozott ítélet után is lehetséges volt mentesítést vagy adóvisszatérítést igényelni a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján. A tagállamok adóhatóságainak így korábban is több esetben számolniuk kellett azzal, hogy a főzőborra és főzőportóira kivetett jövedéki adót végül nem tudják beszedni, vagy azt vissza kell téríteniük.

3. Közbenső következtetés

63. Mindezek alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a

37 – Bot főtanácsnok 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben 2008. április 3-án ismertetett indítványa.

38 – Lásd ebben az értelemben a C-388/95. sz., Belgium kontra Spanyolország („Rioja"-) ügyben 2000. május 16-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-3123. o.), különösen annak 51. és 52. pontját.

39 – Trstenjak főtanácsnok C-331/05. P. sz., Internationaler Hilfsfonds kontra Bizottság ügyben 2007. március 28-án ismertetett indítványának (EBHT 2007., I-5475. o.) 85. pontja.

40 – Lagrange főtanácsnok 28/62–30/62. sz., Da Costa és társai egyesített ügyekben 1963. március 13-án ismertetett indítványa (EBHT 1963., 63. o., 91. o.), valamint Poiares Maduro főtanácsnok C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. február 1-jén ismertetett indítványának (EBHT 2006., I-11421. o.) 28. és 29. pontja.

41 – A C-267/91. és C-268/91. sz., Keck és Mithouard egyesített ügyekben 1993. november 24-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-6097. o.) 14. pontja és a C-127/08. sz., Metock és társai ügyben 2008. július 25-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6241. o.) 58. pontja.

42 – A 24/86. sz., Blaizot és társai ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 379. o.) 28. pontja, a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 67. pontja és a C-73/08. sz., Bressol és társai és Chaverot és társai ügyben 2010. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2735. o.) 91. pontja.

következő választ javasolom: Nem tartozik a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti etil-alkohol fogalma alá az a bor és portói, amelybe a főzőborként és főzőportóiként való felhasználás érdekében annyi sót és borsot kevernek, hogy az italként élvezhetetlen.

irányelv 20. cikkének első francia bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.[44]

1. A figyelembe vehető mentességi esetek (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés)

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik és negyedik kérdésről: a főzőalkoholoknál figyelembe vehető mentességek esetei és részletes szabályai*

66. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés keretében azt kívánja megtudni, hogy milyen jogalapon mentesülhet a főzőalkohol a 92/83 irányelv szerinti harmonizált jövedéki adó alól.[45]

64. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik és negyedik kérdés a főzőalkoholoknál figyelembe vehető mentességek eseteit és részletes szabályait érinti.

67. Két mentességi eset jöhet szóba: egyrészt a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében alkohol és alkoholtartalmú termék esetében akkor biztosítható mentesség a jövedéki adó alól, ha azt többek között 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú élelmiszerek aromaanyagainak készítésére használják. Másrészt a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében többek között akkor biztosítható mentesség a jövedéki adó alól, ha az alkoholt vagy az alkoholtartalmú terméket élelmiszerek előállítására használják, feltéve hogy az alkoholtartalom nem lépi túl a termék 100 kilogrammjára számított 5 liter tiszta alkoholt.

65. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés[43] vonatkozásában ismertetett indítványomra tekintettel a lefoglalt főzőbor és főzőportói nem jövedékiadó-köteles, így fel sem merül az esetleges mentesítés problémája. A második, harmadik és negyedik kérdés mindazonáltal továbbra is releváns a lefoglalt főzőkonyak vonatkozásában, mert az a 92/83

43 – Lásd jelen indítvány 28–63. pontját.

44 – A főzőkonyakban a 2208 vámtarifaszám szerinti konyak, azaz szesz található, ezért az a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti etil-alkoholként az alkohol harmonizált jövedéki adójának hatálya alá tartozik.

45 – Amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés a jövedékiadó-mentesség fennállásának időpontjától függ („az előállítás időpontjában […] tekinthető-e mentesnek a jövedéki adó alól"), ennyiben párhuzamot mutat a negyedik kérdéssel, és azzal összefüggésben kerül kifejtésre (a jelen indítvány 81–93. pontja).

68. Ami mármost a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját illeti, igaz, hogy nem lehet eleve kizárni, hogy a főzőalkoholokat élelmiszerek aromaanyagainak készítésére használják. A Bíróság rendelkezésére álló összes információ alapján azonban a jelen esetben nem ez a főzőalkoholok felhasználási célja, vagy legalábbis nem ez az elsődleges célja.

69. A vita tárgyát képező főzőalkoholokat ugyanis közvetlenül az élelmiszerek előállítása közben, nem pedig a főzést megelőző olyan eljárásban használják fel, ahol csak aromák készülnek. A főzőalkoholok hozzáadásával készített szószok sem aromák a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében. Inkább arról van szó, hogy a szószok maguk is élelmiszerek, amelyeket vagy fogások részeként, vagy melléjük kínálva fogyasztanak el.

70. A jelen ügyben szereplőhöz hasonló főzőalkoholok jövedéki adó alóli mentességére ezért nem a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja, hanem a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja irányadó. Emellett szól az a körülmény is, miszerint a bor, a portói és a konyak nem kizárólag ízösszetevőként kerül alkalmazásra a konyhában, hanem további funkciókat is ellát, például húsok pácolásakor vagy ételek flambírozásakor. Erre helyesen hívta fel a figyelmet a Bizottság.[46]

71. A Gourmet Classic ügyben hozott ítéletében a Bíróság is elismerte, hogy a főzőalkoholok esetében szóba jöhet a jövedéki adó alóli mentesség a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján.[47] Ez a mentesség három feltételtől függ.

72. Először is az szükséges, hogy a 92/83 irányelv szerinti alkoholról vagy alkoholtartalmú termékről legyen szó. Ez mindenképpen vonatkozik a jelen ügyben vitatott főzőkonyakra, mivel az a korábban említetteknek megfelelően a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése értelmében jövedéki-adó-köteles etil-alkoholnak tekintendő.[48]

73. Másodszor a főzőalkoholt élelmiszerek előállítására kell felhasználni. A jelen esetben vitathatatlanul erről van szó. Ráadásul a lefoglalt főzőalkoholok kizárólagos felhasználási célja az élelmiszer-előállítás, mivel italként élvezhetetlenek.

74. Harmadszor az alkoholtartalom nem haladhatja meg „a termék 100 kilogrammjára számított 5 liter tiszta alkoholt”.

46 – A Bizottság szerint a főzőalkoholok a hús puhítására szolgálnak („tenderising meat”).

47 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítélet 39. pontja; ez az ítélet a főzőborra vonatkozott.

48 – Lásd ugyanerről a 44. lábjegyzetet. Mindazonáltal a vita tárgyát képező főzőborra és főzőportóira csupán akkor illik ez a feltétel, ha a Bíróság az indítványommal ellentétben tartja magát a 6. lábjegyzetben hivatkozott Gourmet Classic ügyben hozott ítéletéhez.

75. E tekintetben félreértésekre adhat okot a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege, mivel nem egyértelmű, hogy a *felhasznált főzőalkoholok* alkoholtartalmának felső határáról, vagy az *előállított élelmiszer* alkoholtartalmának felső határáról van-e szó. Az utóbbi tűnik valószínűbbnek.

76. Ugyanis a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése f) pontjának nem az a célja, hogy előnyben részesítsen bizonyos élelmiszer-előállítási eljárásokat azáltal, hogy csupán a viszonylag alacsony alkoholtartalmú összetevőket mentesíti a jövedéki adó alól. Ellenkezőleg, az egyéb kereskedelmi vagy ipari termékek összetevőjeként felhasznált alkoholra – mint köztes termékre – kivetett jövedéki adók hatását kell semlegesítenie.[49]

77. Biztosítani kell továbbá, hogy a tényleges alkoholfogyasztás a kiszerelési formától függetlenül jövedékiadó-köteles legyen. Csak akkor alkalmazható mentesség, ha a végfelhasználó által elfogyasztott alkoholmaradvány az élelmiszerekben az uniós jogalkotó által meghatározott minimális küszöbérték, azaz a *végtermék* 100 kilogrammjára számított 5 liter tiszta alkohol alatt marad.

49 – A C-63/06. sz. Profisa-ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-3239. o.) 17. pontja.

78. Az adómentesség szempontjából tehát az az irányadó, hogy a főzőalkohol felhasználásával előállított élelmiszernek milyen az alkoholtartalma, nem pedig az, hogy milyen alkoholtartalma volt magának a főzőalkoholnak.[50]

79. A jelen esetben az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy a főzőbor, amennyiben bármely ismert recept alapján készült végtermék összetevőjeként használják fel, minden esetben olyan végterméket eredményez, amely 5 %-nál kisebb alkoholtartalommal rendelkezik, így alkalmazható a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja.

80. Közbenső következtetésként megállapítható, hogy:

Az alkoholra és alkoholtartalmú italokra vonatkozó harmonizált jövedéki adó hatálya alá eső főzőalkoholokat a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesíteni kell ezen adó alól.

50 – Az összetevő alkoholtartalmának csupán mint előzetes kérdésnek van jelentősége a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti első feltétel keretében (lásd a jelen indítvány fenti 72. pontját), méghozzá akkor, ha meg kell állapítani, hogy egyáltalán jövedékiadó-köteles alkoholról van-e szó (lásd például a 92/83 irányelv 20. cikkének első vagy második francia bekezdését).

2. A jövedéki adó alól mentesített árunak az előállítás tagállamában történő szabad forgalomba bocsátásának következményei (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés)

81. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy milyen kötelezettségei adódnak a behozatali tagállamnak amiatt, hogy a főzőalkoholokat az előállítás tagállamában már szabad forgalomba bocsátották. Egyébként már az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés is foglalkozik ezzel a problémával.[51]

82. E téma kifejtéséhez különbséget kell tenni aszerint, hogy miért bocsátották szabad forgalomba az árut az előállítás tagállamában.

83. Az árut rendszerint akkor bocsátják szabad forgalomba, ha az előállítás tagállamában esedékes jövedéki adót megfizették (a 92/12 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első mondata). Ha az érintett terméket kereskedelmi célból valamely másik tagállamba szállítják, akkor a jövedéki adót e másik tagállamban újból fel kell számítani (a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése), miközben a származási tagállamban megfizetett jövedéki adót visszatérítik.[52] Így biztosítható, hogy a harmonizált jövedékiadó-köteles áru mindig abban a tagállamban adóköteles, ahol azt ténylegesen felhasználják, méghozzá az ott érvényes adómérték szerint.[53]

84. A jelen ügyben vitatott főzőalkoholok esetében azonban olyan árukról van szó, amelyeket az előállítás tagállamában, Franciaországban egyáltalán nem tekintenek jövedékiadó-kötelesnek. Ezt a tárgyaláson a Repertoire Culinaire és a francia kormány is megerősítette a Bíróság kérdésére adott válaszában. A főzőalkoholok tehát éppen azért voltak kezdettől fogva szabad forgalomban az előállítás tagállamában, mert az ottani hatóságok álláspontja szerint nem voltak jövedékiadó-kötelesek.

85. Amint a Bizottság is helyesen hangsúlyozza, ilyen esetben nem fűződik érdek ahhoz, hogy az árut a fogyasztás szerinti tagállamban (jelen esetben az Egyesült Királyságban) adóztassák. Sőt nem is kell adóztatni azt.

86. Ellenben különleges uniós jogi érdek fűződik ahhoz, hogy a belső piac megfelelő

51 – A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésével arra keres választ, hogy a jövedékiadó-köteles főzőalkoholok „*tekinthetőek-e mentesnek a jövedéki adó alól az előállítás időpontjában*” amiatt, hogy élelmiszer-előállításra szolgálnak.

52 – A 92/12 irányelvnek a 7. cikkével összhangban értelmezett 22. cikke, lásd továbbá ugyanezen irányelv (18) preambulumbekezdését, valamint a C-5/05. sz. Joustra-ügyben 2006. november 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-11075. o.) 30. pontját.

53 – Ez az adómérték tagállamonként jelentős eltéréseket mutathat.

működése érdekében[54] minden tagállamban, és ezáltal az egész belső piacon egységesen kezeljék az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedékiadó-kötelezettségét és adómentességét.[55]

87. A belső piac működése az áruk szabad mozgását követeli meg (az EUMSZ 26. cikkének (2) bekezdése és az EUMSZ 28–37. cikke[56]), ideértve a jövedéki termékeket is.[57] A kölcsönös elismerés elve[58] értelmében ebbe beletartozik, hogy a rendeltetés szerinti ország adóhatósága jövedékiadó-kötelesnek, nem jövedékiadó-kötelesnek, vagy a jövedéki adó alól mentesnek ismeri el az árut az előállítás tagállamának illetékes hatóságai által végzett besorolás szerint.[59] Még ha az alkoholra és alkoholos italokra alkalmazott nemzeti adómértékek erősen el is térnek egymástól, az adó felszámíthatósága mégis harmonizált, és minden tagállamban azonos feltételek vonatkoznak rá.[60]

88. Az áruk szabad mozgását szükségtelenül megnehezítené a belső piacon, ha az Egyesült Királyság hatóságai a jelen ügyhöz hasonló esetben az általuk követett visszatérítési rendszer keretén belül (lásd az 1995. évi FA 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját)[61] a Franciaországból behozott főzőalkoholt először jövedéki adó alá vetnék csak azért, hogy a jövedéki adót hamarosan vissza is térítsék.

89. Bizonyos, hogy a tagállamok megfelelő intézkedéseket hozhatnak a jövedéki adó alóli mentességek területén felmerülő csalások, adókikerülések vagy visszaélések megelőzésére.[62] Az ilyen intézkedések feltétele mindazonáltal az, hogy konkrét és objektív módon ellenőrizhető támpontok utaljanak arra, hogy

54 – A 92/12 irányelv első preambulumbekezdése és a 92/83 irányelv harmadik preambulumbekezdése.

55 – A 92/12 irányelv negyedik preambulumbekezdése („a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a jövedéki adó felszámíthatóságának minden tagállamban azonosnak kell lennie"); lásd ebben az értelemben továbbá a C-296/95. sz., EMU Tabac és társai ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1605. o.). 22. pontját, a C-325/99. sz. Van de Water-ügyben 2001. április 5-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2729. o.) 39. pontját és az 52. lábjegyzetben hivatkozott Joustra-ügyben hozott ítélet 27. pontját.

56 – Akkor még az EK 14. cikk (2) bekezdése és az EK 23–31. cikk.

57 – A 92/12 irányelv első preambulumbekezdése.

58 – Ez az elv szilárd alapokon nyugszik az áruk szabad mozgásáról szóló ítélkezési gyakorlatban a 120/78. sz. Rewe-Zentral ügyben („Cassis de Dijon"-ügy) 1979. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1979., 649. o.; 14. pont) óta; lásd például a C-184/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben („libamáj-ügy") 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6197. o.) 28. pontját.

59 – A kölcsönös elismerés állt a 21. lábjegyzetben hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet hátterében is. Abban az ügyben arra a kérdésre kerestek választ, hogy kivételesen milyen feltételek mellett tekinthet el valamely tagállam a másik tagállam által biztosított adómentesség – alapvetően kötelező – elismerésétől.

60 – Lásd ismét a 92/12 irányelv negyedik preambulumbekezdését.

61 – Ez a visszatérítési rendszer a 92/83 irányelv 27. cikkének (6) bekezdése által biztosított lehetőségen alapul, és előírja, hogy az alkoholra vonatkozó jövedéki adót először ki kell vetni, majd ezt követően bizonyos feltételek mellett vissza kell téríteni. A főzőalkoholok esetében a visszatérítés csak akkor következhet be, ha a szeszt ténylegesen feldolgozták az élelmiszerkészítés során.

62 – Lásd ezzel kapcsolatban a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének bevezetőjét, valamint az irányelv huszonkettedik preambulumbekezdését.

csalás, adókikerülés vagy visszaélés komoly veszélye áll fenn,[63] annál is inkább, mivel a 92/83 irányelv 27. cikkének hatálya alatt a mentesség a fő szabály, annak megtagadása pedig a kivétel.[64]

90. Az olyan általános feltételezések, amelyek szerint valamely meghatározott termék vonatkozásában csalásra, adókikerülésre vagy visszaélésre kerülhet sor, nem hatalmazzák fel a behozatali tagállamot arra, hogy eleve megtagadja az előállítás tagállama által biztosított jövedékiadó-mentesség elismerését.[65] Ez ellentmondana az áruk szabad mozgásának, valamint a tagállamok közötti jóhiszemű együttműködés elvének is.

91. A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság ténymegállapításai szerint bizonyos, hogy a lefoglalt főzőalkoholok a só és bors hozzáadása miatt ihatatlanok. Gazdaságosan nem lehet eltávolítani a sót és a borsot, az alkoholt pedig nem lehet teljes mértékben kivonni a termékből. Amint a kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül kifejti, a jelen ügyben vitatotthoz hasonló főzőalkohollal kapcsolatban semmi nem utal visszaélésre. Így minden valószínűség szerint abból lehet kiindulni, hogy a lefoglalt főzőalkoholokat ténylegesen is a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében használják élelmiszer-előállításra.

92. Így a jelen ügyhöz hasonló esetben hiányzik az a konkrét és objektív módon ellenőrizhető támpont, amely arra utal, hogy a kérdéses terméket tévesen minősítették az előállítás tagállamában jövedéki adó alá nem eső, illetve az alól mentes terméknek, vagy amely arra utal, hogy azt a mentesség céljától és értelmétől eltérő módon használhatnák fel. Ilyen körülmények között objektíve nem igazolható puszta formalitásnak minősül a brit adóhatóságok arra irányuló törekvése, hogy jövedéki adót vessenek ki a szóban forgó főzőalkoholokra.

93. Összefoglalva tehát a következő választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre: Az előállítás tagállamában szabad forgalomba bocsátott, jövedéki adó alá nem tartozó, vagy jövedéki adó alól mentes termékek nem vethetők a harmonizált jövedéki adó alá abban a másik tagállamban sem, ahová kereskedelmi célból szállítják őket, kivéve, ha konkrét és objektív

63 – A 21. lábjegyzetben hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 52. pontja; ugyanebben az értelemben – bár más összefüggésben – a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 75. pontja és a C-147/03. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5969. o.) 68. pontja.

64 – Ebben az értelemben – a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja vonatkozásában – lásd a 21. pontban hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 50. pontját, valamint a 49. lábjegyzetben hivatkozott Profisa-ügyben hozott ítélet 18. pontját.

65 – Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében nem lehet visszaélésre következtetni pusztán a jogszabályok vagy adózási lehetőségek kihasználásából; lásd például a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 36. és 37. pontját, a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 61. pontját és a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1163. o.) 58. pontját.

módon ellenőrizhető támpontok arra utalnak, hogy

– az előállítás tagállamában tévesen állapították meg, hogy nem tartoznak az adó hatálya alá, illetve menetesek az adó alól,

vagy

– az előállítás tagállamában a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesített termékeket az ott meghatározottól eltérő célra használhatják fel.

3. A visszatérítés útján biztosított jövedékiadó-mentesség uniós jogi követelményei (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés)

94. A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében arra vár választ, hogy milyen követelményeket támaszt az uniós jog a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti jövedékiadó-mentesség nemzeti jogban való részletes szabályozásával szemben, ha az érintett tagállam a 92/83 irányelv 27. cikkének (6) bekezdése szerinti visszatérítési rendszer mellett dönt.

95. A kérdés hátterében az áll, hogy az Egyesült Királyság joga szerint a főzőalkoholra vonatkozó jövedékiadó-visszatérítés csupán igen szigorú, az 1995. évi FA 4. cikkében nevesített feltételek mellett lehetséges, amelyekről a kérdést előterjesztő bíróság a következőket állapítja meg az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdése kapcsán:

– A főzőalkoholokat ténylegesen élelmiszerek előállítása során kell felhasználni összetevőként (az 1995. évi FA 4. cikkének – a (2) bekezdés c) pontjával összhangban értelmezett – (1) bekezdésének a) pontja).

– A visszatérítés iránti igényt csak a főzőalkoholt összetevőként élelmiszerekben felhasználó személy, vagy az ilyen élelmiszereket forgalmazó nagykereskedő nyújthatja be (az 1995. évi FA 4. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontja).

– A visszatérítés iránti igény érvényesítésére rendelkezésre álló határidő a főzőalkoholok feldolgozásától számított legfeljebb négy hónap (az 1995. évi FA 4. cikke (5) bekezdésének a) pontja).

– Az igényelt visszatérítés összege nem lehet kevesebb 250 fontnál (az 1995. évi FA 4. cikke (5) bekezdésének b) pontja).

96. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a 92/83 irányelv 27. cikkének (6) bekezdése értelmében a tagállamok számára engedélyezett, hogy a harmonizált jövedéki adó alóli mentesítést a befizetett jövedéki adó visszatérítésével érvényesítsék.[66]

97. A jövedékiadó-visszatérítés részletes szabályainak meghatározása a tagállamok feladata. Ez következik egyrészt az eljárási autonómia elvéből, másrészt pedig a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének bevezetőjéből („a tagállamok mentesítik […] mégpedig olyan feltételek mellett, amelyeket ők határoznak meg"). Mindeközben persze – mint mindig – figyelembe kell venni az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.[67]

98. A jelen esetben semmi nem utal arra, hogy az uniós jogban harmonizált esetekre vonatkozó jövedékiadó-visszatérítést hátrányosabban kezelik, mint a tisztán nemzeti jogban szabályozott más jövedéki adók visszatérítését. Így nem merül fel probléma az *egyenértékűség elve tekintetében.*

99. Közelebbről meg kell azonban vizsgálni, hogy az 1995. évi FA 4. cikkében szabályozott visszatérítési feltételek összhangban állnak-e *a tényleges érvényesülés elvével*. Ez az elv megköveteli, hogy a jövedéki adó visszatérítése nem válhat gyakorlatilag lehetetlenné vagy aránytalanul nehézzé.[68] A 92/83 irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében továbbá a visszatérítés feltételeinek a mentességek „helyes és közvetlen alkalmazását", valamint „mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését" kell szolgálniuk.

100. Nem sérti az uniós jogi követelményeket önmagában az, hogy az 1995. évi FA 4. cikke értelmében a főzőalkoholokat ténylegesen is élelmiszerek előállítására kell felhasználni. Sőt a 92/83 irányelv 27. cikkének (6) bekezdése szerinti visszatérítés esetében a rendszer természetéből adódik, hogy a visszatérítendő jövedéki adó olyan alkoholra vonatkozik, amelyet a főzéshez összetevőként már felhasználtak.

66 – Lásd a 92/83 irányelv tizennyolcadik preambulumbekezdését is.

67 – Állandó ítélkezési gyakorlat; lásd többek között a legkülönbözőbb tényállások vonatkozásában meghozott ítéleteket: a 61/79. sz. Denkavit italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1205. o.) 22–25. pontját; a 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontját; a C-231/96. sz. Edis-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4951. o.) 34. pontját; a C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8477. o.) 17. pontját, valamint a C-118/08. sz. Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-635. o.) 31. pontját.

68 – Lásd ismét a 67. lábjegyzetben hivatkozott San Giorgio ügyben hozott ítélet 12. pontját, Edis-ügyben hozott ítélet 34. pontját és MyTravel-ügyben hozott ítélet 17. pontját; ugyanebben az értelemben a C-268/06. sz. Impact-ügyben 2008. április 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2483. o.) 46. pontját és a C-63/08. sz. Pontin-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10467. o.) 43. pontját.

101. Ahogyan már említettem,[69] a behozatali tagállam hatóságainak csupán az importált főzőalkoholok esetében kell elismerniük az előállítási tagállamban már biztosított adómentességet. Így nem követelhetik, hogy először fizessék meg, azután pedig – a főzést követően – igényeljék vissza a jövedéki adót.

102. Mindazonáltal az 1995. évi FA 4. cikkéhez hasonló szabályozás problémákat vet fel annyiban, amennyiben kizárja a jövedéki adó visszatérítését, ha a visszatérítendő összeg nem éri el a 250 fontot. Ezt a minimumösszeget az adóhatóság ráadásul még meg is emelheti (az 1995. évi FA 4. cikke (5) bekezdésének b) pontja és (6) bekezdése).

103. Az uniós jog szerint elvileg ugyan nem kizárt, hogy valamely tagállam kizárja a csekély összegek visszatérítését. A hozzáadottértékadó-szabályozástól[70] eltérően azonban a 92/83 irányelv nem ad erre lehetőséget. Még ha abból indulunk is ki, hogy az irányelv kifejezett engedélye nélkül is korlátok vezethetők be a nemzeti jogba a csekély összegekre nézve, a 250 fontos összeg akkor sem tekinthető megfelelőnek.[71] Ez inkább olyan összeg, amely jelentősen meghalad minden elképzelhető minimális küszöbértéket.

104. Az 1995. évi FA 4. cikkének rendelkezésében meghatározott küszöbértékhez továbbá az igényjogosultak körének korlátozása, valamint egy viszonylag rövid igényérvényesítési határidő is kapcsolódik. A szabályozás e részletei – legkisebb igényelhető összeg, igényérvényesítési határidő és az igényjogosultak korlátozott köre – egymás hatását kölcsönösen erősítik.

105. Ahogyan a Bíróság előtti eljárásban a Repertoire Culinaire szemléletesen bemutatta, az Egyesült Királyságban érvényes 2002. évi jövedékiadó-mérték alapján[72] legalább 215 üveg főzőbort kellett volna felhasználni 3 hónap alatt ahhoz, hogy elérjék az 1995. évi FA 4. cikke szerinti jövedékiadó-visszatérítéshez szükséges minimális 250 fontot. Ezeket az adatokat a felek nem vitatták.

69 – Lásd az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdéshez fűzött megállapításaimat (a jelen indítvány 81–93. pontja).

70 – Az adóelőleg visszatérítése, illetve átvitele vonatkozásában lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 183. cikkének (2) bekezdését.

71 – 2002. július 16-án, a vita tárgyát képező főzőalkoholok lefoglalása napján ez az összeg pontosan 388 eurónak felelt meg; 2010. június 10-én, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyalásának napján pedig pontosan 302 euró volt.

72 – A Repertoire Culinaire a 2002. április 27-e előtti időszakra hivatkozik, amelyből – a vállalkozás által megadott adatok szerint – a jövedékiadó-visszatérítés iránti igényének nagy része is származik.

106. Azzal a fenntartással, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meggyőződnie ezen adatok helyességéről, könnyen felismerhető belőlük az, hogy az Egyesült Királyságban minden esetben csak a főzőalkoholok nagyfogyasztói élvezhetik a 27. cikk (1) bekezdésének f) pontja szerinti jövedékiadó-mentességet. Az egyesült királysági visszatérítési szabályok szigorúsága miatt a jövedékiadó-mentesség igénybevételének lehetősége gyakorlatilag kizárt számos olyan étterem és más vállalkozás számára, amelyek csak esetenként és mindenképpen csekély mennyiségben használnak főzőalkoholt az ételkészítés során.

107. Az 1995. évi FA 4. cikkének (3) bekezdése továbbá kizárólag olyan személyek számára engedélyezi a jövedékiadó-visszatérítés iránti kérelem benyújtását, akik maguk használtak élelmiszer-összetevőként főzőalkoholt, vagy akik nagykereskedőként ilyen élelmiszereket forgalmaznak. Így nem jogosult kérelmet benyújtani a Repertoire Culinaire-hez hasonló azon nagykereskedő, aki a főzőalkohollal, nem pedig az abból előállított élelmiszerrel kereskedik.

108. Az 1995. évi FA-hoz hasonló szabályozás összességében végül azt eredményezi, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti – kötelezően előírt – jövedékiadó-mentesség messzemenően hatástalanná válik. Ez ellentétben áll azzal az uniós jogi előírással, hogy a tagállamok által meghatározott feltételeknek biztosítani kell az ilyen mentességek helyes és közvetlen alkalmazását (92/83 irányelv 27. cikkének (1) bekezdése). Így visszájára fordul az az elv is, miszerint a 92/83 irányelv 27. cikkének hatálya alatt a mentesség a fő szabály, annak megtagadása pedig a kivétel.[73]

109. Igaz ugyan, hogy a tagállamok a jövedékiadó-mentességre vagy -visszatérítésre vonatkozó nemzeti szabályaik kialakítása során figyelembe vehetik a csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzésének követelményét is.[74] Amint azonban már jeleztem, a jövedékiadó-mentesség vagy -visszatérítés megtagadásaesetében konkrét és objektív

73 – Lásd még egyszer – a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja vonatkozásában – a 21. lábjegyzetben hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 50. pontját és a 49. lábjegyzetben hivatkozott Profisa-ügyben hozott ítélet 18. pontját.

74 – Lásd ezzel kapcsolatban a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének bevezetőjét, valamint huszonkettedik preambulumbekezdését.

módon ellenőrizhető támpontoknak kell utalniuk a visszaélésre. A Bíróság rendelkezésére álló valamennyi információ azt támasztja alá, hogy erről nincs szó a jelen ügyben vitatott főzőalkoholok esetében. Egyértelműen túlmutat a visszaélések megelőzésének törvényes célján az a szabályozás, amely viszonylag rövid határidőt ír elő a visszaigénylés benyújtására, kizárja a 250 font alatti összegeket a visszatérítés hatálya alól, és ráadásul általában véve megfosztja a főzőalkoholok nagykereskedőit a jövedékiadó-visszaigénylés jogától.

110. Mindent egybevetve tehát a következő választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre: A 92/83 irányelv 27. cikkének (1) bekezdésébe és a tényleges érvényesülés elvébe ütközik az a nemzeti szabályozás, amely a főzőalkoholok jövedéki adójának visszatérítésére négy hónapos jogvesztő határidőt ír elő, 250 fontban határozza meg a minimálisan visszaigényelhető összeget, valamint kizárja a főzőalkoholok nagykereskedőit az igényjogosultak köréből.

VI – Végkövetkeztetések

111. Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a First-Tier Tribunal (Tax) előzetes döntéshozatal iránti kérelmét a következőképpen válaszolja meg:

„1) Nem tartozik a 92/83 irányelv 20. cikkének első francia bekezdése szerinti etil-alkohol fogalma alá az a bor és portói, amelybe a főzőborként és főzőportóiként való felhasználás érdekében annyi sót és borsot kevernek, hogy italként élvezhetetlen.

2) Az alkoholra és alkoholtartalmú italokra vonatkozó harmonizált jövedéki adó hatálya alá eső főzőalkoholokat a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesíteni kell ezen adó alól.

3) Az előállítás tagállamában szabad forgalomba bocsátott, jövedéki adó alá nem tartozó vagy jövedéki adó alól mentes termékek nem vethetők a harmonizált jövedéki adó alá abban a másik tagállamban sem, ahová kereskedelmi célból szállítják őket, kivéve, ha konkrét és objektív módon ellenőrizhető támpontok arra utalnak, hogy

– az előállítás tagállamában tévesen állapították meg, hogy nem tartoznak az adó hatálya alá, illetve menetesek az adó alól,

vagy

– az előállítás tagállamában a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesített termékeket az ott meghatározottól eltérő célra használhatják fel.

4) A 92/83 irányelv 27. cikkének (1) bekezdésébe és a tényleges érvényesülés elvébe ütközik az a nemzeti szabályozás, amely a főzőalkoholok jövedéki adójának visszatérítésére négy hónapos jogvesztő határidőt ír elő, 250 fontban határozza meg a minimálisan visszaigényelhető összeget, valamint kizárja a főzőalkoholok nagykereskedőit az igényjogosultak köréből."