EVGENI TANCHEV
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. január 21.[1]

C-279/19. sz. ügy

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
kontra
WR

(a Court of Appeal [fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adó – 2008/118/EK irányelv – A jövedéki adó megfizetésére kötelezett személy – A szállítani szándékozott termékeket birtokban tartó személy – A szabálytalanságban részt vevő személy – Fogalom – A termékek fuvarozója – Ártatlan megbízott"

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) a 2008/118/EK irányelv[2] 33. cikke (3) bekezdésének értelmezését kéri. E kérelmet a The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága; a továbbiakban: HMRC) és WR között a WR-rel szemben olyan termékek után kivetett jövedéki adó jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket az jogellenesen vitt be az Egyesült Királyságba. Lényegében az a fő kérdés, hogy azt a tehergépkocsi-vezetőt (WR), akiről a jövedéki adófizetési kötelezettség megállapításának helyén megállapították, hogy olyan termékek vannak a birtokában, amelyek után nem fizették meg az adót, az irányelv alapján az adó megfizetéséért *objektív felelősség* terheli-e.

I. Jogi háttér

2. A jelen indítvány céljából elég, ha utalok a kérdést előterjesztő bíróság 2019. március 19-i ítéletének[3] 14–24. pontjában felidézett uniós jogi háttérre és nemzeti jogi háttérre.

[1] Eredeti nyelv: angol.

[2] A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.; a továbbiakban: irányelv).

[3] [2019] EWCA Civ 465 (a továbbiakban: 2019. március 19-i ítélet).

II. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

3. 2013. szeptember 6-án a UK Border Agency (az Egyesült Királyság határrendészeti hivatala; a továbbiakban: UKBA) tisztjei Dover Easter Docksnál megállították a WR önálló vállalkozó által vezetett tehergépkocsit (a továbbiakban: tehergépkocsi). A tehergépkocsi rakományát 26 raklapnyi sör képezte. WR az UKBA tiszteknek olyan CMR fuvarlevelet (Cargo Movement Requirement, a továbbiakban: CMR fuvarlevél) mutatott be, amelyben az szerepelt, hogy a termékek a megjelölt adminisztratív hivatkozási kóddal ellátott elektronikus adminisztratív okmány hatálya alá tartoznak. A CMR-en az is szerepelt, hogy a feladó egy németországi vámraktár, és hogy a címzett egy egyesült királysági vámraktár, a Seabrook Warehousing Ltd. Ennek megfelelően az okmányok első ránézésre összhangban álltak az irányelv 4. cikkének (7) bekezdése szerinti adófelfüggesztés hatálya alatt fuvarozott termékekkel.

4. Mindazonáltal az UKBA tisztek ellenőrizték az EMCS-rendszert (jövedékitermék-szállítási és -felügyeleti rendszer), és megállapították, hogy a CMR-en megjelölt adminisztratív hivatkozási kódot a Seabrooks részére korábban fuvarozott sörszállítmánnyal kapcsolatban már felhasználták. Következésképpen a rakomány – az okmányokkal ellentétben – nem állt adófelfüggesztés hatálya alatt. A termékek Egyesült Királyságba történő megérkezésekor tehát az Egyesült Királyságban jövedéki adófizetési kötelezettség keletkezett.

5. Következésképpen az HMRC WR terhére az Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (a jövedéki termékek tartásáról, szállításáról és a jövedéki adófizetési kötelezettség megállapításának helyéről szóló 2010. évi rendelet) 13. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján 22 779 font sterling (GBP) (hozzávetőleg 25 200 euró) összegű jövedéki adót, a Finance Act 2008 (2008. évi költségvetési törvény) 41. melléklete alapján pedig 4897,48 GBP (hozzávetőleg 5400 euró) összegű pénzbírságot állapított meg.

6. WR a megállapított jövedéki adó (és a pénzbírság) ellen keresetet terjesztett a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság; a továbbiakban: FTT) elé, amely a következő tényállást állapította meg: WR tapasztalt tehergépkocsi-vezető, aki 2009 és 2013 között közúti fuvarozó társaság alkalmazásában állt, és elmondása szerint 2013 óta önálló vállalkozói tevékenységet végez (önálló vállalkozóként csak 2015-ben vette nyilvántartásba az adóhatóság). Díját készpénzben, bruttó összegben fizették ki a részére. WR valamikor 2014-ben munkát fogadott el egy elmondása szerint „Kells" megnevezésű vállalkozástól; hetente két vagy három napos munkavégzésért 250 GBP összeget, ha pedig az adott héten több időt dolgozott, 350–360 GBP összeget kapott. Nem létezett írásbeli szerződés, és WR-t készpénzben, személyesen fizették ki, vagy a pénzt a tehergépkocsi-parkolóban rejtették el, hogy onnan gyűjtse be azt.

7. AZ FTT szerint WR a tehergépkocsi-parkolóból elhozott egy üres pótkocsit, amelyet Calais-be (Franciaország), egy biztonságos pótkocsiparkolóba vitt és azt Egyesült Királyságba tartó termékekkel megrakodott pótkocsira cserélte. WR a rakományra vonatkozó okmányokat egy, a pótkocsi oldalán lévő csőben találta; megvizsgálta ezeket a CMR-ből és szállítólevélből álló okmányokat, hogy megbizonyosodjon az általa fuvarozott termékek jellegéről és azok rendeltetési helyéről. Abban a világban, amelyben WR a tevékenységét végezte, nem minősült szokatlannak, hogy az időről időre alkalmazott tehergépkocsi-vezetőkkel informális megállapodásokat kössenek (függetlenül attól, hogy a körülmények ezt igazolták-e, vagy sem), őket készpénzben fizessék ki, és a megállapodásokat semmilyen dokumentáció ne támassza alá, mivel a tehergépkocsi-vezetőket nem érdekelte, hogy ki veszi igénybe szolgáltatásukat, és így ez utóbbi személyek az HMRC számára is ismeretlenek maradtak.

8. Az FTT szerint 2013. szeptember 6-án WR felvett egy, az egyesült királysági Seabrook jövedéki adóraktárnak szánt sörszállítmányt. WR tehát tudta, hogy a rakomány jövedéki termékekből áll. A jelen indítvány 4. pontjában leírtakat követően a határrendészeti hivatal tisztjei lefoglalták a járművet és a jövedéki termékeket. WR a termékek felvételével őt megbízó személyt, „Des"-t tájékoztatta a történtekről, és Doverben felvették őt. Megkapta az adott hétre járó pénzét és a továbbiakban nem állt kapcsolatban Des-zel.

9. Az FTT megállapította, hogy WR a csempészet kísérletében nem vett részt. WR a termékek csempészetét szervező személy ellenőrzése alatt állt, és a termékek lefoglalásának időpontjában a termékek feletti tényleges és jogi ellenőrzést e személy gyakorolta. WR-nek a termékekhez nem fűződött személyes érdekeltsége, egyedül a termékek felvételével és leszállításával kapcsolatos utasítások követésében és e szolgáltatásainak szerény ellentételezésében volt érdekelt. A jármű sem képezte tulajdonát. A csempészet kísérlete mögött állók és abban tudva részt vevők kiléte nem állapítható meg. WR kizárólag azzal az információval rendelkezett, amelyet a termékek felvételekor begyűjtött okmányokban talált, és ezen okmányok első látásra megfeleltek az érvényes adófelfüggesztés hatálya alá tartozó termékek mozgásának. WR-nek nem volt eszköze annak ellenőrzéséhez, hogy a CMR-en szereplő adminisztratív hivatkozási kódot már felhasználták-e. Az okmányok nem tartalmaztak semmit, ami felkeltette volna a gyanúját, és nem volt hozzáférése az EMCS-rendszerhez.

10. Ennek megfelelően az FTT alkalmazta a Criminal Division of the Court of Appeal (a fellebbviteli bíróság büntető kollégiuma, Egyesült Királyság) ítélkezési gyakorlatát[4] és a következőket állapította meg: i. „a csempészett termékek WR általi birtokban tartásának WR általi tényleges vagy vélelmezhető tudomása elég lehet a »birtokban tartásnak« minősüléshez […] és ahhoz, hogy e személy ne minősüljön »ártatlan megbízottnak«"; ii. WR azonban ártatlan megbízott volt, ezért nem tekinthető úgy, hogy a 13. cikk értelmében a termékeket „birtokban tartotta" vagy „a termékek szállítását végezte"; és iii. „ha a megállapított tényállás keretében WR-t felelősséggel terhelnénk, az komolyan megkérdőjelezné a jogi szabályozás céljaival való összeegyeztethetőséget". Az FTT helyt adott WR keresetének és megsemmisítette a jövedéki adó megállapításáról (és a pénzbírság kiszabásáról) szóló határozatot.

11. Az HMRC a határozat ellen fellebbezést terjesztett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) elé. Az Upper Tribunal (másodfokú bíróság) lényegében arra hivatkozva utasította el az HMRC keresetét, hogy a fellebbezés nem terjedt ki az FTT által megállapított tényállásra, így a fellebbezés azon alapult, hogy WR-nek ténylegesen vagy vélelmezhetően nem volt tudomása a csempészet kísérletéről. E bíróság lényegében szintén az ártatlan megbízottra vonatkozó kivételt alkalmazta, és helybenhagyta az FTT határozatát.

12. Az HMRC e határozattal szemben felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztett be a kérdést előterjesztő bíróság (a Court of Appeal [fellebbviteli bíróság]) elé. E bíróság az HMRC Upper Tribunal (másodfokú bíróság) határozata ellen előterjesztett felülvizsgálat iránti kérelmét elutasította a 2008. évi költségvetési törvény 41. melléklete alapján kiszabott pénzbírság tekintetében. A kérdést előterjesztő bíróságnak mindazonáltal kétségei vannak az Upper Tribunal (másodfokú bíróság) határozatának érvényességét illetően, és különösen azzal kapcsolatban, hogy az irányelv 33. cikkének (3) bekezdése alapján köteles-e az adót megfizetni az olyan tehergépkocsi-vezető, aki a termékekhez fűződő joggal vagy érdekeltséggel nem rendelkezett, és nem tudta vagy nem volt oka azt hinni, hogy a termékek jövedékiadó-kötelesek.

[4] Taylor és Wood kontra R. [2013] EWCA Crim 1151. sz. ítélet.

13. E megfontolásokra tekintettel a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Köteles-e az olyan személy (a továbbiakban: P), aki jövedéki termékeket birtokában tart abban az időpontban, amikor ezek a termékek »B« tagállamban jövedékiadó-kötelesekké válnak, ezt a jövedéki adót [a 2008/118 irányelv] 33. cikkének (3) bekezdése alapján megfizetni, amennyiben:

a) a jövedéki termékekhez nem fűződött jogi vagy vagyoni érdekeltsége;

b) a jövedéki termékeket »A« és »B« tagállam között mások megbízásából, díj ellenében fuvarozta; és

c) tudta, hogy a birtokában lévő termékek jövedéki termékeknek minősülnek, azt azonban nem tudta és nem is volt oka arra gyanakodni, hogy a termékek »B« tagállamban jövedékiadó-kötelesekké váltak abban az időpontban vagy azt megelőzően, hogy jövedéki termékekként adókötelesekké váltak?

2) Eltérő választ kell-e adni az első kérdésre, ha P nem tudta, hogy a birtokában lévő termékek jövedéki termékeknek minősülnek?”

III. Elemzés

A. A felek érveinek összefoglalása

14. A Bírósághoz írásbeli észrevételeket WR, az Egyesült Királyság, a holland és az olasz kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be.

15. WR (az alapeljárás alperese) lényegében azt állítja, hogy a két nemzeti bíróság helyesen minősítette őt „ártatlan megbízottnak”, mivel sem joga, sem érdekeltsége nem fűződött az általa más személyek részére díjazás ellenében fuvarozott termékekhez, és nem tudta, hogy nem fizették meg az adót az általa fuvarozott termékek után, ennélfogva az irányelv 33. cikkének (3) bekezdése alapján ezen adók megfizetésére sem lehet kötelezni. Az a döntés, hogy a WR helyzetében lévő személy köteles a jövedéki adó megfizetésére, kereskedelmi káoszt idézne elő, mivel abból az következne, hogy egy láda bort „A” pontból „B” pontba szállító (például a DHL-nél dolgozó) járművezetőt (pusztán amiatt, mert tudta vagy tudnia kellett volna a csomagoláson szereplő megjelölésekből, hogy a csomag bort tartalmaz) terheli az adó megfizetésének kötelezettsége, ha kiderült, hogy a láda után az adót nem fizették meg.

16. Továbbá az irányelv 38. cikkét, amely a jövedéki termékek szállításának szabálytalanságából eredő jövedékiadó-fizetési kötelezettséget ír elő „a szabálytalanságban részt vevő bármely személy” számára, úgy kell értelmezni, hogy annak olyan személyre kell vonatkoznia, aki tudott vagy akinek tudnia kellett volna a szabálytalanságról.

17. Ezenfelül az irányelvben semmi nem utal arra, hogy azoktól kellene az adót beszedni, akiknek a szállított termékekhez nem fűződik érdekeltsége, és nem tudják (és nincs is okuk azt hinni), hogy a termékek után az adót nem fizették meg. Ez az értelmezés nem megfelelő és szükséges az irányelv által követett célok biztosításához, így sérti az arányosság elvét.

18. Az Egyesült Királyság és a holland kormány, valamint a Bizottság lényegében azt állítják, hogy az irányelv 33. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azt a személyt, aki a jövedéki adó esedékességének időpontjában – WR-hez hasonlóan – „birtokában tartja" a terméket, ezen adó megfizetésére kötelezi.

19. Az olasz kormány hasonló következtetésre jut, de az irányelv 38. cikkére kíván támaszkodni.

B. Értékelés

1. Előzetes észrevételek

20. Úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésre együttesen kell válaszolni, mivel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a WR-hez hasonló tehergépkocsi-vezetőt kell-e kötelezni a jövedéki adó megfizetésére, különösen az irányelv 33. cikkének (3) bekezdése alapján, ha a termékekhez semmilyen érdekeltsége nem fűződik és nem tudta vagy nem volt oka azt hinni, hogy a termékek jövedékiadó-kötelesek.

21. Az alábbiakban kifejtett okokból arra a következtetésre jutottam, hogy WR kivételével az összes fél által képviselt álláspont helyes. Ennélfogva a fenti kérdésre igenlő választ kell adni: az olyan tehergépkocsi-vezetőt, mint WR, objektív jövedékiadó-fizetési kötelezettség terheli.

22. Közelebbről az intézkedés célját, a vonatkozó rendelkezések szövegét és az egyéb szabályozási keretekkel való esetleges analógiákat vizsgálom meg.

23. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően ugyanis valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak szövegét, hanem annak szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzését is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi.[5] Ehhez hasonlóan azon kifejezések értelmét és terjedelmét, amelyekre az uniós jog semmilyen meghatározást nem ad, ugyanis az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésük alapján kell meghatározni, figyelembe véve ugyanakkor azon szövegkörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják, és a szóban forgó szabályozás célkitűzéseit.[6]

2. A 2008/118 irányelv céljáról és a releváns rendelkezések céljáról

24. Az irányelv fő célja a jövedékiadó-köteles termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló szabályok rögzítése, annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adókat ugyanolyan módon vessék ki valamennyi tagállamban.[7] E harmonizációnak egy olyan zökkenőmentes rendszerhez kell vezetnie, amelyben a jövedéki adót következetesen a szabad forgalomba bocsátást megelőzően fizetik meg – annak érdekében, hogy lehetővé tegyék a termékek szabad mozgását, miközben biztosítják, hogy a megfelelő adót a nemzeti hatóságok ténylegesen beszedjék –, illetve amelyben a tagállamok közötti kapcsolatokban nem áll fenn kettős adóztatás.

5 2012. január 26-i ADV Allround ítélet (C-218/10, EU:C:2012:35, 26. pont); 2012. július 19-i A. ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd e tekintetben: 2012. december 13-i BLV Wohn- und Gewerbebau ítélet (C-395/11, EU:C:2012:799, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 Lásd: 2001. április 5-i van de Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 39. pont).

25. A jelen ügyben a termékeket nem adófelfüggesztéssel szállították, mivel az iratok hamisak voltak (a jövedéki termékeket hamis ACR kódot tartalmazó CMR-rel fuvarozták).

26. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó termékeket már szabad forgalomba bocsátották, az annak bizonyítására szánt dokumentum érvénytelenségének következtében, hogy e termékeket jövedékiadó-felfüggesztési rendszer keretében szállították, és azokat kereskedelmi célból tartották, tehát a jövedéki adó azonnali megfizetésére irányuló kötelezettséget váltottak ki az Egyesült Királyságba érkezésükkor.

27. Az irányelv céljára tekintettel (amelyre a jelen indítvány 24. pontja hivatkozik) e jogszabály egy sor adófizetésre kötelezett személyt jelöl meg.

28. Az irányelv 33. cikkének (3) bekezdése értelmében tehát az adófizetési kötelezettség a termékek szállítását végzőt, vagy a termékeket (objektív értelemben) birtokban tartót, vagy a termékeket a második tagállamban átvevő személyt terheli. Szabálytalanság esetén az irányelv 38. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy az adó megfizetésére „az kötelezett, aki a 34. cikk (2) bekezdése a) pontjának vagy a 36. cikk (4) bekezdése a) pontjának megfelelően a fizetésre biztosítékot adott", és „a szabálytalanságban részt vevő bármely személy".

29. Ami az irányelv céljait illeti, amint azt a következő részben kifejtem, a szóban forgó rendelkezések *tág megfogalmazása* – amelyek anélkül, hogy elsőbbségi sorrendet állapítanának meg, több, potenciálisan adófizetésre kötelezett személyre utalnak, akik egyetemlegesen felelősek – annak biztosítására irányul, hogy az adótartozást ténylegesen megfizessék, és hogy ennek érdekében *valakit felelősségre kell vonni*. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában csatlakozott ezen álláspontho z.[8]

30. Az irányelv 8. cikkének (2) bekezdése az *egyetemleges felelősség elvét* alkalmazza: „Ha ugyanazon jövedékiadó-fizetési kötelezettség több személyt terhel, akkor egyetemlegesen felelősek az ilyen tartozásért."

31. Ezen elvből az következik, hogy *minden egyes adós* felelős a tartozás teljes összegéért, a hitelező pedig főszabály szerint szabadon dönthet, hogy egy vagy több adóstól követeli e tartozás megfizetését.[9]

32. Úgy vélem, hogy az uniós jogalkotó egyetemlegesség elvének alkalmazása melletti döntése megfelel az irányelv szerkezetének, *a jövedéki adó tényleges beszedésének biztosítása érdekében*. Ez kitűnik az irányelv (15), (19) és (20) preambulumbekezdéséből, és e pont jelentőségét a van de Water ügyben[10] is hangsúlyozták.

33. Ezenkívül, amint az az irányelv (8) preambulumbekezdéséből kitűnik, az irányelv nemcsak a jövedéki termékeket és az adófizetési kötelezettség keletkezési helyét harmonizálta, hanem az adófizetésre kötelezett személyek körét is. Ennélfogva, ha valamely személy a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékek birtokában van, köteles megfizetni a fizetendő adót, függetlenül attól, hogy tud vagy tudnia kell arról, hogy a termékek adókötelesek.

8 2001. április 5-u van der Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 41. és 42. pont); 2014. július 3-i Gross ítélet (C-165/13, EU:C:2014:2042, 25. és 26. pont).

9 Lásd: 2017. május 18-i Latvijas Dzelzceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 85. pont).

10 Lásd: 2001. április 5-i van de Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 41. pont); Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok van de Water ügyre vonatkozó indítványa (C-325/99, EU:C:2000:614, 27. pont).

34. Az egyetemlegesség célja ugyanis a hatóságok jogérvényesítési lehetőségeinek növelése, és ezáltal a jövedéki adók hatékony behajtása,[11] valamint az Unió saját forrásainak védelme.

35. Úgy vélem (a holland kormányhoz hasonlóan), hogy e cél elérését (a jelen indítvány 24. pontja) veszélyeztetné, ha az adóhatóságoknak bizonyítaniuk kellene, hogy a jövedéki adó megfizetésére kötelezett személynek tudomása volt arról, hogy az érintett termékek után jövedéki adó fizetendő. Ez a gyakorlatban jelentősen megnehezítené az adótartozás hatékony beszedését.

36. A tudomás követelménye ugyanis valójában elősegíti a jövedéki adó kijátszását. A jövedékiadó-kötelezettséget keletkeztető ügyletek gyakran olyan hálózatok keretében valósulnak meg, amelyekben a kereskedelem, a szállítás és a viszonteladás zajlik, és amelyekben több személynek van (akár kicsiny) egyéni szerepe. Teljes mértékben lehetséges tehát, hogy egy olyan személy, mint a tehergépkocsi-vezető, nem rendelkezik személyes ismeretekkel, és csupán egy szeme a teljes láncnak, mindazonáltal felelőssé kell tudni őt tenni, mert ennek hiányában nem lehetséges a hatékony adóztatás.

37. Amint azt az Egyesült Királyság kormánya hozzátette, az irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontjában és 33. cikkének (3) bekezdésében szereplő, a „birtokban tartás" vagy a „szállítás végzése" fogalmának ismeretére vonatkozó követelmény beépítése veszélyeztetné az irányelv tárgyát és célját. Ez olyan lehetőséget teremtene, amellyel a jövedéki adót viszonylag könnyen ki lehetne játszani. Ezáltal az adóköteles termékek birtokában lévő magánszemély, amint azt WR is tette, egyszerűen eltekinthetne attól, hogy megjelölje az őt a termékek szállítására felvevő személyt, vagy a termék tulajdonjogára vonatkozó bármely egyéb adatot (akár szándékosan, akár azért, mert hamis adatokat szolgáltattak számára).

38. Ez szintén megnehezítené a csalás és a visszaélések elleni küzdelmet, holott az irányelv rendszere és preambuluma megköveteli, hogy a *nemzeti hatóságok biztosítsák az adó tényleges beszedését* (lásd a jelen indítvány 32. pontját).

39. A DHL gépkocsi-vezető példájával összefüggésben WR által felhozott érvet (a jelen indítvány 15. pontja)[12] könnyen meg lehet cáfolni. A DHL részére szállítást végző személy nem visel felelősséget, de a DHL – maga a vállalkozás – viszont igen. Amint azt a holland kormány hangsúlyozta, WR-t önálló vállalkozói tevékenységet folytató személynek, tehát vállalkozónak kell tekinteni, aki írásbeli szerződés nélkül vállalt munkát, amelyet készpénzben kell kifizetni. A vállalkozás vállalkozói kockázattal jár, ami magában foglalja azt is, hogy a vállalkozó személyesen felelős azokért a személyekért, akikkel a tevékenységét végzi, és akiktől megbízásokat fogad el. Ezenkívül a vállalkozó biztosítás révén védekezhet e kockázatokkal szemben, vagy e kockázatokat szerződéses úton átháríthatja az ügyfelekre.

3. A vonatkozó rendelkezések szövege

40. Az irányelv 33. cikkének (3) bekezdésében említett esetektől függően a jövedékiadó-fizetési kötelezettség a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott termékeket birtokban tartót, vagy a termékeket átvevő személyt terheli.

41. Véleményem szerint e rendelkezés szövege egyértelmű, ugyanakkor különösen tág.

[11] Lásd e tekintetben: 2017. május 18-i Latvijas Dzelzceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 88. pont).

[12] Erre az érvre korábban már hivatkoztak szakemberek. Lásd Snell, C., *Whose duty is it anyway*? Chambers Commercial & Chancery Bulletin, 5. sz. 2015/2016 tél, 8–9. o.

42. Amint arra az Egyesült Királyság kormánya rámutatott, az irányelvben (ahogy az azt megelőző 92/12/EGK irányelvben [13] sem) semmi sem tiltja meg a tagállamok számára, hogy az esedékes adótartozás kifizetése érdekében bárkivel szemben, aki adófelfüggesztési eljáráson kívül kereskedelmi célból jövedéki terméket birtokol, adófizetési kötelezettséget írjanak elő, továbbá nincs olyan követelmény, amely szerint a termékek „birtokban tartása" érdekében az adott személynek bármilyen különös ismerettel kellene rendelkeznie azok jövedéki státuszát illetően.

43. Az irányelvben használt „birtokban tartás" és „szállítás végzése" kifejezések szokásos jelentése világos: azok csak a termékek birtoklását igénylik. Tekintettel arra, hogy a szöveg különböző nyelvi változataiban e tekintetben nincsenek eltérések, megállapítható, hogy a „termékeket birtokban tartó" kifejezés minden olyan személyre vonatkozik, aki a termékeket birtokolja, kivéve, ha ez az értelmezés ellentétes a rendelkezés céljával vagy az általános jogelvekkel.

44. Ha az uniós jogalkotó valós vagy vélelmezett tudomást kívánt volna megkövetelni, erről kifejezetten rendelkezett volna.

45. Kétségtelen, hogy a jövedéki adókra vonatkozó uniós jogszabályokban nincs meghatározva a „birtokban tartás" kifejezés jelentése. Mindazonáltal, amint arra a Bizottság rámutatott, a rendszertani értelmezés azt mutatja, hogy létezik ilyen meghatározás a vámjogszabályokban, amelyek rendszere számos párhuzamosságot mutat a jövedéki jogszabályokkal. Az Uniós Vámkódex [14] 5. cikkének 34. pontja szerint „az áru birtokosa" az a személy, aki az áru tulajdonosa, vagy aki az ahhoz hasonló rendelkezési joggal bír, illetve az áru felett fizikai ellenőrzést gyakorol.

46. Az irányelv 33. cikkének tág megfogalmazása biztosítja, hogy *minden olyan személy* felelős legyen, aki az adó megfizetéséig a termékeket birtokolja, amint azt a Bíróság a Gross ítéletben [15] kimondta. Ez az ügy a 92/12 irányelv 7. cikkének (az irányelv 33. cikkének elődje) értelmezéséről szólt, és különösen arról, hogy a szabad forgalomba bocsátott termékek egymást követő birtokosai kötelezhetők-e a jövedéki adó megfizetésére. Ezt ugyanis az irányelv célja is alátámasztja, ami annak biztosítása, hogy az adót ténylegesen beszedjék.

47. A Bíróság által a Gross ítéletben követett megközelítés megalapozottságát a jogirodalom is képviselte. [16]

48. Amint azt az Upper Tribunal (másodfokú bíróság) a B & M Retail Ltd kontra HMRC ügyben [17] már helyesen megállapította (ez az ügy nem közvetlenül az irányelv 33. cikkét érintette, hanem inkább az irányelv 7. cikkének értelmezését és az azon alapuló felelősséget, de a jelen ügyben továbbra is releváns), „[á]lláspontunk szerint a Gross ítélet egyértelműen kimondja, hogy amennyiben olyan jövedéki termékeket hoznak forgalomba a rendeltetési hely szerinti tagállamban, amely után nem fizették meg az adót, e tagállam hatóságai kiválaszthatják, hogy a termékek egymást követő birtokosai közül melyikkel szemben vetik ki az adót, feltéve, hogy korábban az adó kivetésére nem került sor. Ez összhangban van a […] 2008. évi irányelv alapját képező politikával, amely szerint az érintett tagállam kötelezettsége annak biztosítása, hogy

[13] A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.).

[14] Az Uniós Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 269., 1. o.; helyesbítések: HL 2013. L 287., 90. o.; HL 2016. L 267., 2. o.; HL 2018. L 173., 35. o.).

[15] 2014. július 3-i Gross ítélet, C-165/13, EU:C:2014:2042.

[16] Lásd többek között Rehberg, E. és Ring, N., *Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht*?, EU-Umsatz-Steuerberater, 2014, (3. kiadás), 51. o., és Bogaerts, D., *Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice*, Highlights & Insights on European Taxation, 2014, 10. sz., 52–53. o.

[17] [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

megfizessék az adót azon termékek után, amelyek kapcsán megállapították, hogy azokat szabad forgalomba bocsátották. A jelen ügyben alkalmazott megoldás tehát megfelel annak az elvnek, amely szerint ki kell tudni vetni az adót azon személlyel szemben, akiről megállapították, hogy olyan termékeket birtokol, amelyek után nem fizettek adót, noha e termékeket előzetesen ugyanabban a tagállamban szabad forgalomba bocsátották, amennyiben a meg nem fizetett adó előzetes kivetésére nem került sor."

49. Itt a 2019. március 19-i ítéletet (66. pont) is idézem, amelyben a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy „nem vitatott, hogy a […] 2008. évi irányelv alapját képező politika az, hogy valamennyi tagállam kötelessége az adók megfizetésének biztosítása. […] A belső piac torzulásáról van szó, ha a tagállamok nem biztosítják, hogy azok a termékek, amelyek után a jövedéki adót meg kellett volna fizetni, ne mozoghassanak szabadon az egységes piacon a jövedéki adóval sújtott termékekkel párhuzamosan. Amint azt az Upper Tribunal [másodfokú bíróság] a Davison és Robinson ítéletben[18] megállapította, az esetleges előzetes szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó releváns adatok hiányában az HMRC-nek azzal a személlyel szemben kell az adót kivetnie, akiről megállapítja, hogy a szóban forgó termékek birtokában van, amennyiben ez a jövedéki adófizetési kötelezettség megállapításának egyetlen lehetséges helye. Utalunk az HMRC azon előadására, amely szerint ha a járművezető – mint a jelen ügyben [WR] – nem képes megjelölni a feladót, az importőrt vagy a munkáltatóját, akkor kizárólag a járművezetővel szemben lehet kivetni az adót. Ha nem lehet vele szemben az adót kivetni, mivel az HMRC vagy a bíróság azt állapította meg, hogy nem tudott arról, hogy a termékek adókötelesek, a csempészet és csalás lehetőségei nyilvánvalóan jelentősebbek. Ennélfogva úgy tűnik, hogy az objektív felelősség az egymást követő irányelvek rendszerének elismert jellemzője, ahogyan azt eredetileg a Greenalls ügyben is […kifejtették[19]]."

50. Csak egyetérteni tudok a Greenalls ügyben kifejtett elemzéssel, amely ügyben Lord Hoffmann ítéletének (amellyel a House of Lords [Lordok Háza, Egyesült Királyság] többsége egyetértett) 4. pontjában kimondta, hogy „[az 1992. évi] irányelvet egy egységes, fiskális határok nélküli piac létrehozásának részeként fogadták el. Az irányelv fő célja az volt, hogy egységes rendszert alakítson ki az adófizetési kötelezettség keletkezési időpontjának meghatározása céljából, annak elkerülése érdekében, hogy ugyanazon termékek után különböző országokban adót vessenek ki." Ebben az ítéletben a House of Lords (Lordok Háza) úgy ítélte meg, hogy a raktártársaságot objektív felelősség terheli a társaság adóraktárából kivitel céljából szabad forgalomba bocsátott, valamelyik szakaszban csalárd módon eltérített, gyártott vodkát terhelő adó megfizetése tekintetében. A van de Water ítéletre (C-325/99, EU:C:2001:201) hivatkozva Lord Hoffmann rámutatott (a 7. pontban), hogy az adófizetésre kötelezett személy(ek) meghatározása a termékek „szabad forgalomba bocsátása" után olyan kérdés, amelyet a tagállamok maguk dönthetnek el. A vonatkozó szabályozás értelmében a „szabad forgalomba bocsátás" kifejezést semmilyen módon nem minősítették „jogszerűnek". Lord Hoffmann tehát megállapította, hogy a raktártársaságot objektív felelősség terheli.

51. Hasonlóképpen úgy vélem, hogy a termékek minden olyan birtokosát, mint WR, objektíve felelősnek kell tekinteni.

52. Egyetértek a kérdést előterjesztő bírósággal, amely 2019. március 19-i ítéletének 67. és 68. pontjában azt is kiemeli, hogy „ez véleményünk szerint az irányelv és a rendelet szövegében is tükröződik. Egyetértünk azzal, hogy […] a »birtokban tartó« vagy »szállítást végző« kifejezések természetes értelme nem hordoz semmilyen követelményt arra nézve, hogy az adott személynek

18 Davison and Robinson Ltd kontra HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd kontra Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

tudomással kell bírnia a termékek adójogi helyzetéről. Bár a méltányosság és az arányosság természetesen az uniós jog sarokkövei, mivel általános szabályok, azonban nem zárják ki minden esetben az objektív felelősség előírását. Úgy vélem, hogy nagyon meggyőző az az érv, amely szerint az irányelv alapjául szolgáló politikára tekintettel a járművezető objektív felelősségének előírása e körülmények között nem sérti a méltányosság és az arányosság elvét. […] Az adó tárgyát általában objektív események vagy ügyletek képezik, tekintet nélkül az adózó szubjektív hozzáállására."

53. Amint arra a holland kormány rámutatott, az irányelv 33. cikke (3) bekezdésének e szó szerinti értelmezését megerősíti ezen irányelv rendszere is. A tudomás követelményét az irányelv csak a jövedéki termékeknek az irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja szerinti adófelfüggesztéssel történő szállítása során bekövetkezett szabálytalanságok esetén írja elő. Ezt támasztja alá a Gross ítélet is.[20] Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az említett 33. cikk (3) bekezdését nem lehet oly módon értelmezni, amely „még bizonytalanabbá tenné az Unió valamely határának az átlépése miatt fizetendő jövedéki adó kivetését".

54. A gyakorlatban ugyanis mindig biztosítékot igényelnek az ilyen szállítás esetében (a legtöbb esetben a jövedékiadó-köteles termékek feladójától). Ilyen esetben a jövedéki adó beszedése biztosított. Ezen okok miatt az uniós jogalkotó az irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontjában úgy döntött, hogy korlátozza az egyéb olyan személyek felelősségét, akiknek része volt a termékek adófelfüggesztés alól történő szabálytalan kikerülésében, és tudomásuk volt vagy tudomásuk kellett, hogy legyen annak szabálytalan jellegéről.

55. Azokban az esetekben, amikor a fent hivatkozott biztosítékot azért nem szolgáltatják, mert a jelen ügyhöz hasonlóan nincs előírva ilyen biztosíték, nem tartották kívánatosnak, hogy a jogalkotó beépítse a tudomásra vonatkozó követelményt. Következésképpen az uniós jogalkotó nem szerepeltette az irányelv 33. cikkének (3) bekezdésében szereplő, a tudomásra vonatkozó követelményt.

56. Ami az alapügy tényállását illeti – a nemzeti adóhatóságok által követett megközelítés alapján – a jelen ügyben nem az adófelfüggesztés alóli, az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése szerinti szabálytalan kikerülésről van szó, hanem a termékek adó megfizetésének helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban kereskedelmi célból történő szabálytalan birtoklásáról, ami a nemzeti adóhatóságok szerint ezen irányelv 33. cikke szerinti adókötelezettséggel jár.

57. Amint ugyanakkor a Bizottság kiemelte, a helyzet lényegében ugyanaz: az adóköteles termékeket az adófelfüggesztés körén kívül birtokolják, így az adó azonnal megfizetendő. Az adóköteles termékek tagállamok közötti mozgásai során nem kötelező az adófelfüggesztés melletti szállítás, mindazonáltal ezekre nagyrészt hasonló szabályozás vonatkozik. A rendeltetési hely szerinti tagállam szempontjából ugyanis nincs különbség egyrészt azon termékek között, amelyeket szabálytalanul vontak ki az adófelfüggesztés alól egy másik tagállamban, és vittek be a rendeltetési hely szerinti tagállamba, másrészt pedig azon áruk között, amelyek után más tagállamban fizettek adót, majd ezt követően vittek be oda. Mindkét esetben azonnali adófizetési kötelezettség áll fenn.

58. A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy az irányelv 33. cikkének (1) bekezdésében és (3) bekezdésében szereplő „birtokban tartás" kifejezés a puszta birtoklást jelenti.

[20] 2014. július 3-i ítélet (C-165/13, EU:C:2014:2042, 24–27. pont).

4. A 2008/118 irányelv 38. cikke

59. Egyetértek a holland és az olasz kormánnyal, valamint a Bizottsággal, amelyek lényegében arra hivatkoznak, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló ügyben nem a fenti helyzet áll fenn. Nem olyan esetről van szó, amelyben a termékek mozgása és az adó megfizetése rendes körülmények között zajlott. Szabálytalanságról van szó, és ennélfogva az irányelv 38. cikke potenciálisan releváns lehet az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hasznos megválaszolása szempontjából. A 38. cikk értelmében a jövedéki adót többek között a „szabálytalanságban részt vevő bármely személy" köteles megfizetni. Az a személy, aki a termékek fuvarozását végzi, és a szabálytalanság elkövetésének időpontjában birtokolja azokat, úgy tekinthető, mint aki „részt vett" a szabálytalanságban, még ha csak passzív és nem szándékos módon is.

60. Mindenesetre úgy vélem, hogy az irányelv 38. cikkének a jelen ügyben fennálló esetleges relevanciája nem változtat az irányelv 33. cikkére vonatkozó fenti elemzésemen, amely szerint a WR-éhez hasonló helyzetben lévő személyt jövedékiadó-fizetési kötelezettség terheli.

61. Az irányelv 38. cikkének (3) bekezdése szabálytalanság esetén kijelöli a jövedéki adó megfizetésére kötelezett személyeket. A kifizetést biztosító személy mellett ez kiterjed a „szabálytalanságban részt vevő bármely személyre".

62. Osztom a Bizottság és a holland kormány azon véleményét, amely szerint lényegében a fuvarozást végző személy részt vett a szabálytalanságban. Mindenesetre az irányelv 38. cikkének (3) bekezdése – az irányelv 33. cikkének (3) bekezdéséhez hasonlóan – nem követeli meg, hogy az adósnak tudomása legyen arról, hogy a szóban forgó termékek továbbra is jövedékiadó-kötelesek.

63. Ez az álláspont megfelel a Bíróság által a 2019. október 17-i Comida paralela ítéletben [21] a 2008/118 irányelv 38. cikkének (3) bekezdésében szereplő, a „szabálytalanságban részt vevő bármely személy" kifejezésnek tulajdonított tág értelmezésnek.

64. Egyetértek az olasz kormánnyal abban, hogy a jelen ügyben nem kétséges, hogy a „szabálytalanságban részt vevő bármely személy" kifejezés alkalmazható WR tehergépkocsi-vezetőre. Ő szakember volt, olyan helyzetben, amelyben megtehetett minden szükséges óvintézkedést annak elkerülése érdekében, hogy akarata ellenére jogellenes csempészésbe keveredjen. A szigorú felelősség nemcsak annak biztosítása érdekében fontos, hogy *valaki* megfizesse a jövedéki adót, hanem a csempészettől való elrettentés érdekében is.

65. Ezt az értelmezést megerősíti ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja, továbbá az teljes mértékben összhangban van az irányelv által létrehozott általános rendszerrel, amely annak biztosítására irányul, hogy a jövedéki termékek szállításában részt vevő magánszemélyek ne mentesülhessenek a felelősség alól.

66. Amint ugyanis azt a Bizottság hangsúlyozta, a megtérítéshez való esetleges jog fennállása az irányelv logikája szempontjából nem szükséges eleme az egyetemleges felelősségnek, noha ilyen jog létezhet az alkalmazandó nemzeti jogban. A potenciálisan az adó megfizetésére kötelezettek arra is jogosultak, hogy egymás között magánjogi megállapodásokat is kössenek a megtérítéssel vagy kártérítéssel kapcsolatban. Egyébiránt az uniós jog egyetlen más rendelkezése vagy más elve sem követeli meg ilyen jog fennállását. Amint arra a Bíróság a 2001. november 22-i Michel

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, 34. és 35. pont.

végzésben (C-80/01, EU:C:2001:632) rámutatott, a tagállamok feladata azon kérdés eldöntése, hogy a jövedéki adó fizetésére kötelezett személyt meg kell-e illetnie a jövedéki adó visszatérítéséhez való jognak.

67. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis következik, hogy az irányelvnek a jelen indítványban kifejtett értelmezése nem érinti annak lehetőségét – amennyiben azt a nemzeti jog biztosítja – a WR-hez hasonló személy számára, aki az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között vált kötelessé jövedéki adót fizetni, hogy az e jövedéki adó megfizetéséért felelős más személlyel szemben megtérítés vagy kártérítés iránti igénnyel lépjen fel. [22]

IV. Végkövetkeztetés

68. Ezen okokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

– A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 33. cikkének (1) bekezdésében és (3) bekezdésében szereplő „birtokban tartás" kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az a WR alapügyben szereplő esetében fennálló puszta birtoklást jelenti.

– Ugyanez a következtetés vonható le *mutatis mutandis* az említett irányelv 38. cikkét illetően is, amely szerint a jövedéki adó megfizetésére többek között „a szabálytalanságban részt vevő bármely személy" köteles. Az olyan személy, mint WR, aki a termékek fuvarozását végzi, és annak a szabálytalanság időpontjában a birtokában van, úgy tekintendő, mint aki részt vesz a szabálytalanságban, még ha csak passzív és nem szándékos módon is.

[22] Lásd ebben az értelemben: 2019. október 17-i Comida paralela ítélet (C-579/18, EU:C:2019:875, 44. pont).