A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2013. július 18.*

„Jövedéki adó — 92/12/EGK irányelv — 7–9. cikk — 2008/118/EK irányelv — 32–34. cikk — Jövedékiadó-köteles termékek Közösségen belüli szállítása — 3649/92/EGK rendelet — 1. és 4. cikk — Egyszerűsített kísérőokmány — 1. példány — »Cash & carry« értékesítési forma — Valamely tagállamban szabad forgalomba bocsátott és egy másik tagállamban kereskedelmi célból birtokolt, illetve magánszemélyek által saját használatukra beszerzett és maguk által szállított termékek — Szeszesitalok — A szállító ellenőrzési kötelezettségének hiánya”

A C-315/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Højesteret (Dánia) a Bírósághoz 2012. június 29-én érkezett, 2012. június 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Metro Cash & Carry Danmark ApS**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: E. Jarašiūnas tanácselnök, C. Toader (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. április 10-i tárgyalást követően,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Metro Cash & Carry Danmark ApS képviseletében E. Lego Andersen és H. Peytz advokater,

– a dán kormány képviseletében V. Pasternak Jørgensen, meghatalmazotti minőségben, segítője: D. Auken advokat,

– a görög kormány képviseletében I. Pouli és G. Papagianni, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és A. Cunha, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: dán.

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Barslev, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 390., 124. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.; a továbbiakban: 92/12 irányelv) 7–9. cikkének, 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 L 9., 12. o.) 32–34. cikkének, valamint a feladási tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékek Közösségen belüli szállításának egyszerűsített kísérőokmányáról szóló, 1992. december 17-i 3649/92/EGK bizottsági rendelet (HL L 369., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 216. o.) értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a Metro Cash & Carry Danmark ApS (a továbbiakban: Metro) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium) között az utóbbi által hozott azon határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amely azt írta elő a Metro számára, hogy biztosítsa a 3649/92 rendeletben előírt egyszerűsített kísérőokmány 1. példányának kézhezvételét jövedékiadó-köteles termékek – a jelen ügyben a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) nyilvántartásában szereplő svéd ügyfeleknek eladott szeszesitalok – értékesítése során.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 92/12 irányelv

3 A 92/12 irányelv a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezéseket, különösen az e termékek tartására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseket tartalmazza.

4 A 92/12 irányelv a negyediktől a nyolcadik preambulumbekezdéséig a következőképpen szól:

„mivel a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekben a jövedéki adó felszámíthatóságának minden tagállamban azonosnak kell lenni;

mivel rendelkezésre bocsátás vagy birtokban tartás szempontjából való bármely termékszállítás, amely egy, a fogyasztásra bocsátó országtól eltérő tagállamban önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy egy közjogi intézmény részére történik, [helyesen: bármely termékszállítás, termékszállítás céljából történő birtokban tartás, illetve önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy közjogi intézmény részére a szabad forgalomba bocsátó tagállamtól eltérő tagállamban történő rendelkezésre bocsátás] a jövedéki adó felszámíthatóságára ebben a másik tagállamban ad alapot.

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

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

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

5 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése kimondja azt az elvet, hogy a jövedéki adó a szabad forgalomba bocsátáskor vethető ki vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely jövedékiadó-köteles, és a szabad forgalomba bocsátást úgy határozza meg, mint az adófelfüggesztési eljárásból való kilépést, ideértve a szabálytalan kilépést is.

6 Az említett irányelv 7. cikke a következőket írja elő:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]”

7 A 92/12 irányelv 8. cikke alapján a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termék esetében a belső piacot szabályozó alapelv alapján a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell felszámítani.

8 Az irányelv 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

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

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

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

– a termékekkel kapcsolatos minden okmány,

– a termékek jellege,

– a termékek mennyisége.

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

[...]

b) Alkoholtartalmú italok

égetett szesz: 10 liter

[...]”

A 3649/92 rendelet

9 A 3649/92 rendelet 1–4. cikke, amely meghatározza az egyszerűsített kísérőokmányra vonatkozó részletes szabályokat, a következőket tartalmazza:

„*1. cikk*

Ha egy tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket egy másik tagállamban a 92/12/EGK irányelv 7. cikkében említett célokra szánnak, a Közösségen belüli szállításáért felelős személynek egy egyszerűsített kísérőokmányt kell kiállítania. Az ilyen termékeknek az egyik tagállamból a másik tagállamba történő szállítása során az okmánynak kísérnie kell a szállítmányt, és azt ellenőrzés céljából a tagállamok illetékes hatóságainak rendelkezésére kell bocsátani.

[…]

4. cikk

Az egyszerűsített kísérőokmányt három példányban kell kiállítani.

Az 1. példányt a szállító megtartja adóügyi ellenőrzés céljára.

A 2. példánynak az árut kell kísérnie a szállítás során, és a címzett őrzi meg.

A 3. példánynak az árut kell kísérnie, és azt – különösen amennyiben a szállító adó-visszatérítés céljából kéri – vissza kell küldeni a szállítóhoz a címzett visszaigazolásával együtt, amely jelzi a rendeltetés szerinti tagállamban az áru további adóügyi ellenőrzés alá vonását is. E példányt a 92/12/EGK irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerinti esetleges adó-visszatérítési kérelemhez kell csatolni.”

A 2008/118/EK irányelv

10 A 2008/118 irányelv 32–34. cikke, amely a 92/12 irányelv 7–9. cikkét váltja fel, a következőképpen rendelkezik:

„*32. cikk*

(1) A magánszemély által saját felhasználásra beszerzett és egyik tagállamból a másikba szállított jövedéki termékek esetében a jövedéki adót csak a beszerzés helye szerinti tagállamban kell kivetni.

(2) Annak megállapítására, hogy az (1) bekezdésben említett jövedéki termékeket magánszemély általi saját felhasználásra szánták-e, a tagállamoknak különösen a következőket kell figyelembe venniük:

a) a termékeket birtokló személy kereskedelmi jogállása és a termékek birtoklásának oka;

b) a termékek tárolási helye, vagy – adott esetben – a szállítás módja;

c) a termékekkel kapcsolatos valamennyi okmány;

d) a termékek jellege;

e) a termékek mennyisége.

(3) A (2) bekezdés e) pontjának alkalmazása tekintetében – kizárólag egyfajta bizonyítékként – a tagállamok irányadó szinteket állapíthatnak meg. Az irányadó szintek nem lehetnek alacsonyabbak a következőknél:

[…]

b) alkoholtartalmú italok:

– szeszek: 10 liter,

[…]

[…]

33. cikk

(1) A 36. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket egy másik tagállamban kereskedelmi célból, e tagállamban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, e termékek jövedékiadó-kötelesek, és a jövedéki adót az utóbbi tagállamban kell kivetni.

E cikk alkalmazásában »Kereskedelmi célú birtoklás«: jövedéki termékek magánszemélytől eltérő személy által, illetve magánszemély által nem a 32. cikk értelmében vett saját felhasználás céljából, általa történő szállítással való birtoklása.

(2) A jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének feltételei és az adó mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában az utóbbi tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel.

(3) Az (1) bekezdésben említett esetektől függően az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott termékeket birtokban tartót, vagy a termékeket a másik tagállamban átvevő személyt terheli.

(4) A 38. cikk sérelme nélkül, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket a Közösségen belül kereskedelmi célból mozgatják, azok nem tekintendők e célból birtokoltnak mindaddig, amíg a termékek nem érkeznek meg a rendeltetési hely szerinti tagállamba, feltéve, hogy szállításukra a 34. cikkben megállapított alakiságoknak megfelelően kerül sor.

(5) Azon jövedéki termékek, amelyeket két tagállam között közlekedő hajók vagy repülőgépek fedélzetén birtokolnak, de amelyeket nem hoznak forgalomba, mialatt a jármű az egyik tagállam területén tartózkodik, nem tekintendők ebben a tagállamban kereskedelmi célból birtokoltnak.

(6) A jövedéki adót – kérelemre – a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban vissza kell téríteni vagy el kell engedni, ha a másik tagállam illetékes hatóságai megállapítják, hogy az adott tagállamban adófizetési kötelezettség keletkezett és az adót megfizették.

34. cikk

(1) A 33. cikk (1) bekezdésében említett esetekben a jövedéki termékek szállítása az egyes tagállamok területei között a 21. cikk (1) bekezdésében említett dokumentumban foglalt alapadatokat tartalmazó kísérőokmánnyal történhet.

A Bizottság a 43. cikk (2) bekezdésében említett eljárásnak megfelelően meghozza a kísérőokmány formáját és tartalmát meghatározó intézkedéseket.

(2) A 33. cikk (3) bekezdésében említett személyeknek a következő követelményeknek kell megfelelniük:

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

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

c) hozzájárulás minden olyan ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságainak, hogy meggyőződjenek a termékek tényleges átvételéről és a felszámítandó jövedéki adó megfizetéséről.

A rendeltetési hely szerinti tagállam az általa meghatározott esetekben és feltételek mellett egyszerűsítheti az a) pontban említett követelményeket, vagy azoktól eltérést engedélyezhet. Ez esetben erről értesíti a Bizottságot, amely értesíti a többi tagállamot.”

A dán jog

11 A 92/12 irányelv és a 2008/118 irányelv vonatkozó rendelkezéseit a sör, bor és gyümölcsbor stb. adójáról szóló, 2007. október 22-i 1239. sz. egységes szerkezetbe foglaló törvény (a szeszesitalok adójáról szóló törvény) (lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m [spiritusafgiftsloven]) és a többek között a szeszesitalok adójáról szóló törvényt módosító 2009. december 21-i 1385. sz. törvény (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven) ültette át a nemzeti jogba.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szeszesitalok dán jövedéki adója jelentősen alacsonyabb, mint a megfelelő svéd adó. 2012. január 1-jén a dán adó literenként 150 dán korona (DKK) volt, míg ugyanebben az időpontban a svéd adó literenként körülbelül 424,14 DKK-nak felelt meg. Ez azt jelenti, hogy pénzügyi szempontból ösztönző olyan szeszesitalokat vásárolni, amelyek tekintetében már megfizették a dán jövedéki adót, majd ezeket importálni Svédországba. Ezt a svéd jövedéki adó megfizetése nélkül meg lehet tenni akkor, ha az italokat magánszemélyek saját használatukra szerzik be, és maguk szállítják el. Kereskedelmi célú beszerzés esetében azonban meg kell fizetni a svéd jövedéki adót.

13 A Metro termékek széles kínálatával kereskedik Dániában, beleértve a szeszesitalokat is. Az általa használt „cash and carry” koncepció lényege, hogy az ügyfelek az áruházban maguk veszik le a termékeket a polcról, bevásárlókosarakba helyezik azokat, majd elmennek a pénztárhoz, és ott készpénzzel fizetnek a termékekért („cash”). Fizetést követően az ügyfelek elvihetik a termékeket, és maguk gondoskodnak a további szállításról („carry”).

14 A Metróban az ügyfelek csak úgy vásárolhatnak, hogy a pénztárnál bemutatnak egy gépi leolvasásra alkalmas kártyát (a továbbiakban: Metro kártya), amelyet a Det Centrale Virksomhedsregisterben (központi cégnyilvántartás) nyilvántartásba vett vállalkozások igénylésére állítanak ki. A svéd ügyfelek tekintetében a Metro csak azoknak a vállalkozásoknak állít ki ilyen kártyát, amelyek Svédországban szerepelnek a héanyilvántartásban. Egy ügyfél több Metro kártyát is igényelhet, és azokat más természetes személyek rendelkezésére bocsáthatja, akik saját vásárlásaik során használhatják az említett kártyákat. Ez egyaránt érvényes a dán és a svéd ügyfelekre. A Metro több mint 250 000 nyilvántartásba vett ügyféllel rendelkezik, és több mint 700 000 Metro kártyát állított ki.

15 A pénztárnál megjelenő személyre nem vonatkozik semmilyen olyan különös előírás, amely alapján igazolnia kellene személyazonosságát, kereskedői minőségét, illetve azt, hogy képviselője annak a vállalkozásnak, amely részére kiállították a Metro kártyát. A Metro nem ellenőrzi a pénztáraknál, hogy a termékeket kereskedelmi célból vagy kizárólag, illetve részben magáncélú felhasználásra veszik-e meg.

16 Szeszesital-eladás esetében az ügyfél állampolgárságától függetlenül felszámítják a dán héát és a dán jövedéki adót.

17 A vendéglátóiparban előforduló csalások veszélyével indokolt, 2007. február 12-i segítségnyújtás iránti kérelemből következik, hogy a Skatteverket (svéd adóhivatal) információkat kért a dán adó- és vámhatóságtól a svéd ügyfelek által 2003 és 2004 folyamán a Metrónál eszközölt vásárlásokra

vonatkozóan. A kapott információk felhasználásával ellenőrzést folytattak le több svéd étteremben, amelyek ezt követően minden esetben utólagos adómegállapításról kaptak értesítést, és visszavonták az engedélyüket.

18 Ezt követően a Skatteministeriet határozatot hozott, amelyben kötelezte a Metrót arra, hogy a svéd ügyfeleknek eladott szeszesitalok értékesítése során biztosítsa az egyszerűsített kísérőokmány 1. példányának kézhezvételét.

19 A Metro által e határozattal szemben benyújtott keresetet az Østre Landsret (dániai keleti regionális bíróság) 2010. március 19-i ítéletével elutasította.

20 A Metro 2010. május 11-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Højesteret előtt.

21 E körülményekre tekintettel a Højesteret úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelvet és a 3649/92 rendeletet, hogy valamely tagállam azon kereskedőjének, aki az e tagállamban szabad forgalomba bocsátott, és az eladó üzlethelyiségében – az eladónak a szállítás biztosításában vagy megszervezésében való közreműködése nélkül – egy másik tagállambeli ügyfélnek átadandó jövedéki termékeket értékesít, az alapügyben felmerült körülmények között gondoskodnia kell annak ellenőrzéséről, hogy először is a jövedéki termékek vásárlása a második tagállamba való importálás szándékával történt-e, másodszor pedig arról, hogy a termékeket magán- vagy kereskedelmi célra importálják-e?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra kér választ, hogy a kereskedőnek a jövedéki termékek eladása esetén az alapügyben felmerült körülmények között az ellenőrzések elvégzése során vélelmeznie kell-e a vevő megvásárolt termékkel kapcsolatos szándékát.

3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelvet és a 3649/92 rendeletet, hogy az első kérdésben hivatkozott eladó az alapügyben felmerült körülmények között nem értékesíthet jövedéki termékeket a vevő részére akkor, ha a vevő nem adja át a 3649/92 rendelet 4. cikke szerinti egyszerűsített kísérőokmány 1. példányát, amennyiben a vásárlás feltételezhetően e jövedéki termékeknek a vevő származási országában való kereskedelmi célú használatára szolgál? A kérdést előterjesztő bíróság kérdése arra az esetre is vonatkozik, ha fennáll a második kérdésben hivatkozott vélelem.

4) A 2008/118 irányelv hatálybalépése és a 92/12 irányelv hatályon kívül helyezése változtatott-e a jogi helyzeten a 92/12 irányelvnek az első, második és harmadik kérdésre adott válaszok tekintetében való alkalmazása szempontjából?

5) Úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 8. cikke és a 2008/118 irányelv 32. cikkének (1) bekezdése szerinti »magánszemélyek által saját használatra beszerzett« fordulatot, hogy az alapügyben felmerült körülmények között abba beletartozik vagy beletartozhat a jövedéki termékek vásárlása? Az e kérdésre adandó nemleges válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra kér választ, hogy a vásárlásnak a 92/12 irányelv 7. cikkének vagy a 2008/118 irányelv 33. cikkének hatálya alá kell-e tartoznia.”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdése lényegében arra irányul, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, valamint a 3649/92 rendelet 1. és 4. cikkét, hogy az olyan kereskedőknek, mint amilyenről az alapügyben is szó van, ellenőrizniük kell azt, hogy a más tagállamokból származó vásárlók részéről fennáll-e a jövedéki termékek másik tagállamba való importálásának szándéka, és adott esetben azt, hogy az ilyen importálás magán- vagy kereskedelmi célra történik.

23 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 92/12 irányelv célja, hogy megállapítsa a jövedékiadó-köteles termékek birtokban tartásának, forgalmának és ellenőrzésének egyes szabályait, különösen annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó minden tagállamban azonos módon legyen felszámítható (lásd a C-5/05. sz. Joustra-ügyben 2006. november 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-11075. o.] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 A 92/12 irányelv – amint az többek között az ötödik és hatodik preambulumbekezdéséből is kitűnik – e tekintetben különbséget tesz egyrészről azon termékek között, amelyeket kereskedelmi célból tartanak birtokban, és amelyeket kísérőokmánnyal kell szállítani, másrészről azon termékek között, amelyeket magánszemélyek saját használatukra szereznek be, és amelyek szállításához nincsen szükség okmányokra.

25 A 3649/92 rendelet 1. cikke értelmében ha az egyik tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket egy másik tagállamban a 92/12/EGK irányelv 7. cikkében említett célokra szánnak, a Közösségen belüli szállításáért felelős személynek egyszerűsített kísérőokmányt kell kiállítania.

26 Az említett rendelet 4. cikke értelmében az egyszerűsített kísérőokmányt három példányban kell kiállítani, amelyek közül az 1. példányt a szállító megtartja adóügyi ellenőrzés céljára.

27 A 3649/92 rendelet 1. és 4. cikkének együttes értelmezéséből az következik, hogy az egyszerűsített kísérőokmányt a szállítónak csak akkor kell megőriznie, ha azt az 1. cikkben említett „Közösségen belüli szállításáért felelős személy” állította ki, akinek következésképpen vissza kell adnia ezt a példányt a szállítónak, amennyiben azt állapítja meg, hogy a másik tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket valamely másik tagállamban kereskedelmi célú birtoklásra szánnak.

28 E rendelkezések alapján nem lehet arra következtetni, egy olyan szállítónak, mint amilyen a Metro – amennyiben nem ő maga a 3649/92 rendelet 1. cikke szerinti „Közösségen belüli szállításáért felelős személy” – ellenőriznie kellene azt, hogy teljesülnek-e a feltételek ahhoz, hogy a felelős személy az említett egyszerűsített kísérőokmányt számára kiállítsa és megőrzésre visszaadja.

29 Ahogyan arra a Bizottság észrevételeiben rámutat, ez a felelős személy megegyezik a 92/12 irányelv 7. cikkének (5) bekezdésében említett személlyel, amely bekezdés az irányelv 7. cikkének (3) bekezdésére utal.

30 Ez utóbbi rendelkezés értelmében az összes körülménytől függően az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt vagy a szállítani szándékozott terméket birtokban tartót, illetve a terméket a szabad forgalomba bocsátástól eltérő tagállamban felhasználásra átvevő személyt vagy az ügylet által érintett megfelelő kereskedőt vagy közjogi intézményt terheli.

31 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a Metro által használt „cash and carry” rendszer keretében maga az ügyfél végzi a megvásárolt termékek elszállítását, amely termékeket magán- vagy kereskedelmi célú használatra is szánhatnak, és – ha az ügyfél svéd – nemcsak Svédországban, hanem Dániában is használhatnak.

32 Ebből először is az következik, hogy egy olyan kereskedő, mint amilyen a Metro, amelyik nem foglalkozik az eladott termékek szállításával, nem tekinthető a 92/12 irányelv 7. cikkének (3) bekezdése értelmében vett „szállítást végzőnek”.

33 Továbbá az ilyen kereskedő nem tekinthető „a szállítani szándékozott terméket birtokban tartónak” sem az említett 7. cikk (3) bekezdése értelmében, mivel önkiszolgáló nagykereskedelmi tevékenységéből adódóan nem tudja biztosítani azt, hogy a svéd ügyfeleknek eladott termékeket kereskedelmi célra használják, és hogy e termékeket ténylegesen Svédországba szállítsák.

34 Ezt az értelmezést támasztja alá a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdése, amely rendelkezés a 92/12 irányelv 7. cikkének (3) bekezdését váltotta fel. Az új szöveg ugyanis most a 33. cikk (1) bekezdésére való utalást tartalmaz, és ezzel egyértelműen kapcsolatot teremt a szállítás céljából történő birtokban tartás és az említett 33. cikk alkalmazása között, amely – miként a 92/12 irányelv 7. cikke – olyan termékekre vonatkozik, amelyeket „szabad forgalomba bocsátottak” „egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartanak”.

35 Végül a 92/12 irányelv 7. cikke (2) és (3) bekezdésének együttes értelmezéséből az következik, hogy a Metro, amelynek székhelye Dániában – az alapügyben a szabad forgalomba bocsátás állama – van, nem sorolható be az irányelv 7. cikkének (3) bekezdésében foglalt többi eset alá sem. Ez utóbbiak ugyanis kizárólag azon kereskedőkre vagy közjogi intézményekre vonatkoznak, amelyeknek a szabad forgalomba bocsátó tagállamtól eltérő tagállamban bocsátják rendelkezésére a termékeket.

36 Ezt a következtetést támasztja alá a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdése is, amely a 92/12 irányelv rendelkezéseit leegyszerűsítve csupán „a termékeket a másik tagállamban átvevő személyre” utal.

37 Következésképpen azt kell megállapítani, hogy egy olyan kereskedő, mint amilyen a Metro, nem minősíthető a 3649/92 rendelet 1. cikke értelmében „Közösségen belüli szállításáért felelős személynek”, és nem kell ellenőriznie, hogy teljesülnek-e a feltételek ahhoz, hogy a felelős személy az egyszerűsített kísérőokmányt számára kiállítsa és megőrzésre visszaadja.

38 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, valamint a 3649/92 rendelet 1. és 4. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem kötelezik az alapügyben szereplőhöz hasonló kereskedőt arra, hogy ellenőrizze, hogy a más tagállamokból származó vásárlók részéről fennáll-e a jövedéki termékek másik tagállamba való importálásának szándéka, és adott esetben azt, hogy az ilyen importálás magán- vagy kereskedelmi célra történik.

A második és a harmadik kérdésről

39 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel nem szükséges az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésről határozni.

A negyedik kérdésről

40 A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdése lényegében arra irányul, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 32–34. cikkét, hogy azok olyan lényeges mértékben módosítják a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, hogy olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben fennállnak, eltérő választ kell adni az első kérdésre.

41 Az e kérdésre adandó válasz az első kérdésre adott válaszból és különösen a jelen ítélet 34. és 36. pontjából következik.

42 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a 2008/118 irányelv 32–34. cikke nem módosítja lényegesen a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, hanem megismétli és világossá teszi e cikkek tartalmát.

43 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 32–34. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem módosítják olyan lényeges mértékben a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, hogy olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben fennállnak, eltérő választ kellene adni az első kérdésre.

Az ötödik kérdésről

44 A kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdése lényegében arra irányul, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 8. cikkét, hogy annak hatálya olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben fennállnak, kiterjedhet a jövedéki termékek vásárlására.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy azt a terméket, amelyet nem magáncélból tartanak birtokban, szükségképpen olyannak kell tekinteni, mint amelyet kereskedelmi célból tartanak birtokban (a fent hivatkozott Joustra-ügyben hozott ítélet 29. pontja).

46 A 92/12 irányelv 7. cikkének szövegéből következik, hogy e rendelkezés akkor vonatkozik jövedéki termékek vásárlására olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, ha ezeket a termékeket valamely másik tagállamban kereskedelmi célú birtoklásra szánják.

47 Miként azonban az első kérdés vizsgálatából is kitűnik, az is előfordulhat, hogy az ilyen termékeket magánszemélyek saját használatra szerzik be, és maguk szállítják Svédországba. Ilyen körülmények között az említett termékek a 92/12 irányelv 8. cikkének hatálya alá tartoznak.

48 Következésképpen az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 92/12 irányelv 8. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügy tényállásában szerepelnek, kiterjedhet a jövedéki termékek vásárlására, amennyiben e termékeket magánszemélyek saját használatra szerzik be és maguk szállítják, amit az adott ügyben az illetékes nemzeti hatóságoknak kell ellenőrizniük.

A költségekről

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) Az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv 7–9. cikkét, valamint a feladási tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékek Közösségen belüli szállításának egyszerűsített kísérőokmányáról szóló, 1992. december 17-i 3649/92/EGK bizottsági rendelet 1. és 4. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem kötelezik az alapügyben szereplőhöz hasonló kereskedőt arra, hogy ellenőrizze, hogy a más tagállamokból származó vásárlók részéről fennáll-e a jövedéki termékek másik tagállamba való importálásának szándéka, és adott esetben azt, hogy az ilyen importálás magán- vagy kereskedelmi célra történik.

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 32–34. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem módosítják olyan lényeges mértékben a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 7–9. cikkét, hogy olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben fennállnak, eltérő választ kellene adni az első kérdésre.

3) A 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 8. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben fennállnak, kiterjedhet a jövedéki termékek vásárlására, amennyiben e termékeket magánszemélyek saját használatra szerzik be és maguk szállítják, amit az adott ügyben az illetékes nemzeti hatóságoknak kell ellenőrizniük.

Aláírások