PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2024. szeptember 26. [1]

**C-596/23. sz. [Pohjanri] [i] ügy**

**B UG;**
**a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**
**részvételével**

(a Helsingin hallinto-oikeus [helsinki közigazgatási bíróság, Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – 36. cikk – Jövedéki termékek valamely másik tagállamban való online vásárlása – Az eladó vagy a megbízásából eljáró személy által közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan feladott vagy szállított termékek – Az eladó által ajánlott fuvarozási társaság általi szállítás – Nemzeti szabályozás, amely szerint az eladót a rendeltetési hely szerinti tagállamban jövedékiadó-kötelezettség terheli”

1. A jelen ügyben a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) 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 [2] 36. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

2. A Bíróságnak első alkalommal lesz lehetősége arra, hogy állást foglaljon a 2008/118 irányelv e rendelkezésének terjedelméről, megjelölve, hogy az eladónak a jövedéki termékek szállításában való milyen mértékű közreműködése teszi lehetővé „távértékesítés” azonosítását, amelyből azt a következtetést kell levonni, hogy az eladót a jövedéki termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban jövedékiadó-kötelezettség terheli.

## Jogi háttér

### *Az uniós jog*

3. A jelen ügyben a 2008/118/EK irányelv 32., 33., 34. és 36. cikke, valamint a 2006/112/EK irányelv [3] 33. cikke releváns.

[1] Eredeti nyelv: francia.

[i] A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

[2] HL 2009. L 9., 12. o.

[3] A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

## *A finn jog*

### *A 2020-ban hatályos jogi háttér*

4. A 2008/118 irányelvet Finnországban a valmisteverotuslaki (182/2010) (a jövedéki adóról szóló törvény, [182/2010]) (a továbbiakban: jövedéki adóról szóló törvény) ültette át. A jelen ügyben e törvény 2020-ban hatályos változatát kell alkalmazni.

5. Az alkohol és alkoholtartalmú italok után az államnak fizetendő adó kivetésének elveit és az adó mértékét a laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (az alkohol és alkoholtartalmú italok utáni adóról szóló vonatkozó törvény) határozza meg.

6. A jövedéki adóról szóló törvény 1. §-ának második bekezdése értelmében a törvényt – a vonatkozó különös törvény eltérő rendelkezése hiányában – többek között az alkohol és alkoholtartalmú italok utáni jövedéki adó kivetésére kell alkalmazni.

7. Az említett törvény 6. §-ának 11) pontja szerint ugyanezen törvény alkalmazásában „távértékesítés” az olyan értékesítés, amelynek során az adóraktár-engedélyesnek vagy bejegyzett címzettnek vagy ideiglenesen bejegyzett címzettnek nem minősülő, Finnországban letelepedett, önálló gazdasági tevékenységet nem folytató személy más tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket vásárolt, amelyeket a távértékesítő vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve Finnországba ad fel vagy szállít.

8. A jövedéki adóról szóló törvény 6. §-ának 12) pontja szerint „távértékesítő” az az eladó, aki az e cikk 11) pontja szerint termékeket értékesít Finnországba.

9. E törvény 72. §-ának első bekezdése kimondja, hogy nem kell jövedéki adót fizetni a magánszemély által saját felhasználásra beszerzett és Finnországba szállított, más tagállamban szabad forgalomba bocsátott termékek után.

10. Az említett törvény 74. §-ának első bekezdése úgy rendelkezik, hogy ha a magánszemély nem az említett törvény 72. §-a szerint és nem távértékesítés útján szerez be más tagállamból saját felhasználásra jövedéki termékeket, és a termékeket egy másik magánszemély vagy egy hivatásos vállalkozó szállítja Finnországba, úgy a jövedékiadó-fizetési kötelezettség a termékeket beszerző magánszemélyt terheli. A termékek szállításában részt vevő vagy Finnországban a termékek birtokában lévő személy is ugyanúgy felel a jövedéki termékeket beszerző magánszemély által fizetendő jövedéki adóért, mint saját adófizetési kötelezettségéért.

11. A jövedéki adóról szóló törvény 79. §-ának első bekezdése szerint a távértékesítés útján Finnországba értékesített termékek után jövedéki adót kell fizetni. E cikk második bekezdése szerint a távértékesítő köteles ezen adó megfizetésére. Ha a távértékesítő adóügyi képviselővel rendelkezik, akkor a távértékesítő helyett őt terheli az adókötelezettség. A távértékesítő ugyanúgy felel az adóügyi képviselő által megfizetendő jövedéki adóért, mint saját adófizetési kötelezettségéért. Az említett cikk harmadik bekezdése értelmében a jövedékiadó-fizetési kötelezettség a jövedéki termékek finnországi átadásának időpontjában keletkezik. A jövedéki adót a termék finnországi átadásának napján hatályban lévő szabályok szerint kell megfizetni.

*A jövedéki adóról szóló törvény 74. §-ával kapcsolatos előkészítő anyagok*

12. A jövedéki adóról szóló törvény 74. §-ának elfogadását alátámasztó, a jövedéki adóról szóló törvényre vonatkozó kormányzati törvénytervezetből (HE 263/2009 vp, 46. o.) kitűnő indokolás szövege a következő:

„A rendelkezés azt az esetet szabályozná, amikor a magánszemély nem a 72. § szerint és nem távértékesítés útján szerez be más tagállamból saját felhasználásra jövedéki termékeket. Ebben az esetben a magánszemély nem maga hozná a termékeket Finnországba, hanem egy másik magánszemély vagy egy hivatásos kereskedő szállítaná azokat. Ez azt jelenti, hogy a magánszemély például termékeket szerezne be más tagállamból az interneten keresztül, és maga gondoskodna e termékek Finnországba szállításáról, anélkül, hogy az eladó vagy a megbízásából eljáró más személy részt venne a szállítás megszervezésében.

[…]

A termékek után adót kellene fizetni függetlenül attól, hogy azokat egy hivatásos vállalkozó – például egy fuvarozási vállalkozás vagy egy postai szolgáltató – vagy egy másik magánszemély importálja-e Finnországba. A fő különbség a távértékesítéshez képest abban rejlene, hogy az eladó vagy a megbízásából eljáró személy semmilyen módon nem vehet részt a termékek szállításában vagy a szállítás megszervezésében. Ha viszont az eladó például meghatározott fuvarozási vállalkozások igénybevételére ösztönözné honlapján a vevőt, akkor ez távértékesítésnek minősülne, amelynek esetében a távértékesítő vagy adóügyi képviselője lenne köteles megfizetni a jövedéki adót a rendeltetési hely szerinti tagállamban.”

**Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

13. A B UG társaság finn nyelven is elérhető honlapot működtetett, amelyen keresztül az ügyfelek különböző márkájú alacsony és magas alkoholtartalmú italokat vásárolhattak egy online boltban.

14. 2020. április 20-án a vámhatóság Finnországban lefoglalt egy magánszemélynek szánt és különböző alkoholtartalmú italokat tartalmazó szállítmányt, amelyet a B UG Németországból Finnországba adott fel. A szállítmány lefoglalására a jövedéki adóról szóló törvény 103. §-a alapján került sor annak megállapítása érdekében, hogy az alkoholtartalmú italok importálása során betartották-e a jövedéki adóról szóló törvény rendelkezéseit.

15. Az adóhatóság tájékoztatást kért a megrendelést a B UG honlapján leadó vevőtől a megrendelés menetéről és a szállítás megszervezéséről.

16. Az e magánszemély által 2020. június 25-én adott tájékoztatás szerint a megrendelésnek a B UG online boltjában történt leadásakor X, Y és Z társaság fuvarozási szolgáltatásaira vonatkozó hirdetés jelent meg. Ily módon a megrendelés súlya és a fuvardíj minden egyes alkalommal frissült, amikor terméket helyezett a kosárba. Az alkoholrendelés kifizetését követően a B UG honlapján a szállítás megszervezésére vonatkozó kérés jelent meg. E magánszemély tájékoztatása szerint ez a fuvarozási szolgáltatók honlapjaira mutató közvetlen linkeket tartalmazott. A magánszemély az X társaságot választotta ki a megrendelés fuvarozására. Az „X” linkre kattintva a magánszemélyt közvetlenül az X társaság honlapjára irányították át. Ezen a honlapon megadta ugyan saját

kapcsolattartási adatait, de nem adott meg a megrendelésével kapcsolatos adatokat, például rendelési számot. A magánszemély közvetlenül az X társaságnak fizette meg a fuvardíjat ez utóbbi honlapján.

17. Érveinek alátámasztására az adóhatóság benyújtott egy 2020. június 16-án készült, a szállítási módok B UG honlapján található magyarázatát tartalmazó képernyőképet, valamint egy 2020. június 24-én készült, a honlapon található, szállítási feltételeket tartalmazó képernyőképet. E képernyőképekből kitűnik, hogy a B UG nem maga szervezi meg a termékek szállítását, hanem lehetőséget kínál ügyfeleinek arra, hogy átvegyék a megrendelést vagy fuvarozót válasszanak, és a B UG honlapján lehetőségként megjelöltek bizonyos fuvarozókat. Ezenkívül az említett képernyőképekből kiderül, hogy e társaság jelezte ügyfeleinek, hogy nekik kell megfizetniük az adót Finnországban.

18. 2020. augusztus 21-i határozatával az adóhatóság összesen 1645,83 euró összegben az alkohol és alkoholtartalmú italok utáni adó és adóbírság megfizetésére kötelezte a B UG-t az előbbi napon lefoglalt alkoholtartalmú italok tekintetében. Az adóhatóság megállapította, hogy a szóban forgó alkoholtartalmú italokat közvetlenül vagy közvetve a vállalkozás vagy a megbízásából eljáró személy adta fel vagy szállította Finnországba, a vállalkozás ennélfogva távértékesítőként járt el, és köteles volt Finnországban jövedéki adót fizetni.

19. A B UG panaszt nyújtott be az adóhatósághoz az adómegállapítási határozattal szemben. 2021. június 1-jei határozatával az adóhatóság elutasította ezt a panaszt.

20. A B UG megtámadta az adóhatóság 2021. június 1-jei határozatát a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) előtt. Kérte az adóhatóság határozatának megsemmisítését és az alkohol és alkoholtartalmú italok után rá kivetett adó teljes egészében történő törlését.

21. A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) arra keresi a választ, hogy a B UG részt vett-e az általa a honlapján értékesített alkoholtartalmú italok szállításában oly módon, hogy úgy kell tekinteni, hogy a vállalkozást Finnországban a termékek távértékesítőjeként jövedékiadó-kötelezettség terheli. Kifejti, hogy a termékeket Németországban beszerző magánszemély saját felhasználásra vásárolta azokat a B UG-től, és közvetlenül a fuvarozási vállalkozásnak fizette meg az említett termékek szállításának költségét.

22. E bíróság véleménye szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem ad választ arra a kérdésre, hogy miként kell értelmezni a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdésében szereplő „az eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít” kifejezést.

23. Az említett bíróság szerint a jelen ügyben különösen azt kell megvizsgálni, hogy a B UG a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdése értelmében véve közvetlenül vagy közvetve részt vett-e a termékek más tagállamba szállításában, ha e társaság honlapja különböző fuvarozási vállalkozásokat nevezett meg, és tájékoztatást nyújtott a vevőket terhelő szállítási költségekről. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy az eladó honlapja tartalmazott egy, a fuvarozási vállalkozások honlapjára mutató linket, és hogy e linkre kattintva a szállítandó árura vonatkozó információk automatikusan továbbításra kerültek az eladó honlapjáról ezen internetes oldalra.

24. E körülmények között a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [2008/118] irányelvvel, különösen a távértékesítésre vonatkozó 36. cikkel az olyan nemzeti jogértelmezés, amely szerint a jövedéki termékek más tagállamban székhellyel rendelkező eladóját úgy kell tekinteni, hogy részt vesz a termékek rendeltetési hely szerinti tagállamba szállításában, és a rendeltetési hely szerinti tagállamban távértékesítésből eredően jövedékiadó-kötelezettség terheli, pusztán azért, mert az eladó a honlapján egy adott fuvarozási vállalkozás igénybevételére ösztönzi a vevőt?

2) A jövedéki termékek eladója a [2008/118] irányelv 36. cikkének (1) bekezdése értelmében véve közvetlenül vagy közvetve más tagállamba adott-e fel vagy szállított-e termékeket, és adókötelezettség terhelte-e az irányelv értelmében vett távértékesítésből eredően, ha az eladó honlapja meghatározott fuvarozási vállalkozásokat ajánlott, és tájékoztatást nyújtott a vevőt terhelő szállítási költségekről, és a szállítási költségeket olyan fuvarozási vállalkozás számlázta ki, amelynek a vevő közreműködése nélkül továbbították a szállítandó termékekre vonatkozó információkat? Jelentőséggel bír-e e kérdés értékelése szempontjából az a körülmény, hogy a vevő külön szerződést kötött a termékek szállításáról az eladó honlapján feltüntetett fuvarozási vállalkozással?”

## Elemzés

### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések terjedelméről*

25. Először is meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett második kérdés a 2008/118 irányelv 36. cikke (1) bekezdésének a jelen ügy ténybeli körülményeire tekintettel történő értelmezésére vonatkozik, míg úgy tűnik, hogy az első, szűkebb terjedelmű kérdés a jövedéki adóról szóló törvény 74. §-a – finn kormány törvényjavaslatában szereplő – értelmezésének az ezen 36. cikk (1) bekezdésével való összeegyeztethetőségére vonatkozik, amely rendelkezésnek az előbbi a nemzeti jogba való átültetését képezi.

26. Mivel e két kérdés valójában a 2008/118 irányelv 36. cikke (1) bekezdésének, különösen az „eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít” kifejezésnek a tartalmára vonatkozó ugyanazon kérdést takarja, e kérdéseket véleményem szerint lehet együtt kezelni.

### *Az ügy érdeméről*

27. A 2008/118 irányelv célja, hogy a jövedéki áruk Európai Unión belüli szabad szállítása révén biztosítsa a belső piac megfelelő működését. E célból ezen irányelv előírja az ilyen típusú adókat szabályozó nemzeti jogszabályok harmonizációját annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei minden tagállamban azonosak legyenek. [4]

[4] Lásd különösen a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekezdését.

28. Az ezen irányelv által bevezetett, a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések kizárólag az 1. cikk (1) bekezdésében felsorolt termékekre vonatkoznak, amelyek között szerepelnek az alkoholtartalmú italok.

29. E rendszer hatékonysága megköveteli, hogy a jövedékiadó-kötelezettség e termékek valamelyikének a belső piacon való megjelenésekor keletkezzen, míg az adót a végső fogyasztóhoz lehető legközelebb kell kivetni.

30. Az uniós jogalkotó e követelményeket a következőképpen fogalmazta meg. A 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében a jövedéki adófizetési kötelezettséget keletkeztető tény az említett termékeknek az Unió területén történő előállítása vagy oda történő behozatala. Ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése rögzíti azt az általános szabályt, amely szerint a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik,[5] az említett irányelv 9. cikkének első bekezdése pedig pontosítja, hogy az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel.

31. A 2008/118 irányelv V. fejezetének („Jövedéki termékek szállítása és adóztatása a szabad forgalomba bocsátást követően”) rendelkezései olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben a termék szabad forgalomba bocsátását és az ahhoz kapcsolódó jövedéki adó megfizetését követően e terméket az Unión belül szállították. E rendelkezések a területi adóztatás elve tiszteletben tartásának biztosítására irányuló követelménynek felelnek meg, amely szerint a jövedéki adót a tényleges fogyasztás szerinti országban kell megfizetni, valamint el kell kerülni az érintett termékek kettős adóztatását.

32. Míg a 2008/118 irányelv 32. cikke úgy rendelkezik, hogy a jövedéki adót csak a beszerzés helye szerinti tagállamban kell kivetni, amennyiben a beszerzést magánszemély hajtja végre saját felhasználásra, és e termékeket ő maga szállítja egy másik tagállamba, ezen irányelv 33. és 36. cikke az említett irányelv 7. cikkében foglalt általános szabály alóli kivételeket tartalmaz, mivel e cikkek rögzítik, hogy a már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékre vonatkozó jövedéki adót a szabad forgalomba bocsátás időpontjánál *későbbi* időpontban kell kivetni.

33. A 2008/118 irányelv 33. cikke kimondja, hogy az irányelv 36. cikkének sérelme nélkül, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott termékeket egy másik tagállamban kereskedelmi célból, e tagállamban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, a jövedéki adót az utóbbi tagállamban kell kivetni. Ebben az esetben az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott termékeket birtokban tartót, vagy a termékeket a másik tagállamban átvevő személyt terheli.

34. Ezen irányelv 36. cikke, amelynek értelmezését a jelen ügyben kérik, a távértékesítésre vonatkozik, és úgy rendelkezik, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban kell a jövedéki adót megfizetni az egy tagállamban már szabad forgalomba bocsátott és adóraktár-engedélyesnek vagy bejegyzett címzettnek nem minősülő, más tagállamban székhellyel rendelkező, független gazdasági tevékenységet nem folytató személy által megvásárolt olyan jövedéki termékek

[5] A 2008/18 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése a „szabad forgalomba bocsátás” fogalmát a következőképpen határozza meg: „a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is; b) olyan, adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása [helyesen: adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása], amennyiben [helyesen: amelyekre] a közösségi jog és a nemzeti jogszabályok alkalmazandó rendelkezéseinek értelmében nem vetettek ki jövedéki adót; c) jövedéki termék adófelfüggesztésen kívüli előállítása, ideértve a szabálytalan előállítást is; d) jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá”.

esetében, amelyeket az eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít. Ebben az esetben a jövedékiadó-fizetési kötelezettség az eladót terheli.

35. A 2008/118 irányelv 32. cikke jelen ügyben nem alkalmazható. Noha ugyanis nem vitatott, hogy a szóban forgó termékeket megvásárló magánszemély azokat saját használatra szerezte be, az is bizonyos, hogy e termékeket nem ő maga szállította Németországból Finnországba. [6]

36. A kérdést előterjesztő bíróságnak azt kell meghatároznia, hogy az alkoholtartalmú italokat tartalmazó, finn vámhatóságok által lefoglalt szállítmány a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „távértékesítés" tárgyát képezte-e, amely esetben a B UG köteles megfizetni a jövedéki adót, valamint a finn adóhatóság által 2020. augusztus 21-én hozott adómegállapító határozatból eredő adóbírságot. Ha nem ez lenne a helyzet, akkor szükségszerűen az ezen irányelv 33. cikkének hatálya alá tartozó távvásárlásról lenne szó, így a szóban forgó jövedéki adó a B UG ügyfeleit, nem pedig e társaságot terhelné.

37. Hogyan kell tehát értelmezni az „eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít" kifejezést, és különösen az eladó *közvetett* közreműködését?

38. A 2008/118 irányelv 36. cikkének szövege nem szolgál olyan információkkal, amelyek lehetővé tennék e kérdés tisztázását, és a Bíróságnak mindeddig nem kellett arról állást foglalnia.

39. Megjegyzendő azonban, hogy az 1998. április 2-i EMU Tabac és társai ítéletben (C-296/95, EU:C:1998:152) a Bíróság meghatározta e rendelkezés értelmezésének alapelveit [7].

40. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben olyan ténybeli helyzet állt elő, amelyben az MLB, egy, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező magánszemélyektől cigarettára és dohányra vonatkozó ajánlatot kért, és azokat beszerezte. Az MLB ezeket a termékeket az EMU-tól, egy luxemburgi székhelyű és ugyanahhoz a csoporthoz tartozó társaságtól szerezte be, és jutalék fizetése ellenében, ezen magánszemélyek nevében és megbízásából szervezte meg azoknak az Egyesült Királyságba történő behozatalát.

41. Ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az ilyen helyzet távértékesítésnek, nem pedig magánszemélyek általi beszerzésnek minősül, mivel először is az MLB (és nem az általa képviselt magánszemélyek) kezdeményezte az eladónál leadott megrendeléseket, és viselte az átváltási árfolyamok alakulásával járó kockázatokat, másodszor pedig, az EMU és az MLB ugyanazon gazdasági egység részét képezte.

42. Ezt a következtetést a Bíróság szerint az magyarázta, hogy a 92/12 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését „úgy fogalmazták meg, hogy az nemcsak a maga az eladó által történő szállítás vagy feladás esetére terjed ki, hanem sokkal tágabban, az eladó megbízásából történő feladás vagy

[6] Lásd e tekintetben: 2006. november 23-i Joustra ítélet (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] Ebben az ügyben a Bíróságot 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 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) 10. cikke (1) bekezdésének, nem pedig a 2008/118 irányelv 36. cikke (1) bekezdésének értelmezéséről kérdezték. Mindazonáltal, bár ez utóbbi irányelv, amely az alapügyben az egyetlen *ratione temporis* alkalmazandó irányelv, 2010. április 1-jével hatályon kívül helyezte a 92/12 irányelvet és annak helyébe lépett, a 2008/118 irányelv 36. cikke (1) bekezdésének és a 92/12 irányelv 10. cikke (1) bekezdésének a szövegéből kitűnik, hogy e rendelkezések tartalma lényegében nem különbözik egymástól. Ebből az következik, hogy a Bíróság ez utóbbi rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazandó marad a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdésére is. Lásd ebben az értelemben: 2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet (C-553/13, EU:C:2015:149, 34. pont).

szállítás esetére is”, és hogy „az e rendelkezésben használt megfogalmazás egyértelműen azt tanúsítja, hogy a közösségi jogalkotót jobban érdekli az ügyletek objektív jellege, mint az, hogy azok milyen jogi formát öltenek”. [8]

43. Ez egyszerre jelenti azt, hogy az „eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít” kifejezésnek tág értelmet kell tulajdonítani, és azt, hogy értelmezésének – minden formalizmust félretéve – a vizsgált ügylet valós gazdasági tartalmát kell tükröznie. Ez a megállapítás azonban a kérdést előterjesztő bíróság által kért magyarázatnak csak a kiindulópontját jelenti.

44. Értelmezési segítségként az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben a KrakVet Marek Batko ítélet [9] analógia útján történő alkalmazását javasolja.

45. Ebben az ítéletben a Bíróság a hozzáadottérték-adó (héa) területén egy, a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdéséhez igen hasonló rendelkezés, tudniillik a 2006/112 irányelv 33. cikke (1) bekezdésének értelmezéséről határozott. Ez a cikk úgy rendelkezett, hogy „az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott” termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatók, feltéve, hogy bizonyos feltételek teljesülnek.

46. A kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott ténybeli feltételezés szerint az egyik tagállamban letelepedett eladó által a másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére értékesített termékekről volt szó, amelyeknek ez utóbbiak részére történő elszállítását az eladó által ajánlott társaság végezte, amely társasággal ugyanakkor a vevők szabadon köthettek szerződést e szállításra. Úgy kellett-e tekinteni ezeket a termékeket, mint amelyeket az „eladó által vagy megbízásából” adtak fel vagy fuvaroztak el?

47. A Bíróság szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele alapján, amely a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye, azt a következtetést kell levonni, hogy a termékeket az eladó megbízásából adják fel vagy fuvarozzák el, ha ténylegesen az eladó, nem pedig a vevő hozza meg az e termékek feladásának vagy fuvarozásának módjára vonatkozó döntéseket. Az eladó szerepének tehát „*döntő jelentőségű[nek* kell lennie] a termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése és megszervezése szempontjából”. [10]

48. A Bíróság ezt követően négy olyan kritériumot jelölt meg, amelyek lehetővé teszik annak vizsgálatát, hogy ez a helyzet áll-e fenn.

49. Először is azt kell figyelembe venni, hogy milyen jelentőséggel bír e termékek vevők részére történő elszállításának kérdése az érintett eladó által folytatott tevékenységet jellemző kereskedelmi gyakorlat vonatkozásában. Másodszor, meg kell határozni, hogy kinek tulajdoníthatók az érintett áruk feladásának vagy elfuvarozásának módjára vonatkozó döntések. A termékeknek az azok eladója megbízásából történő feladása vagy elfuvarozása akkor azonosítható, ha a vevők csak jóváhagyják az eladó döntéseit, függetlenül attól, hogy azok az szóban forgó termékek szállításával megbízott társaság kijelölésére, illetve e termékek feladásának vagy elfuvarozásának módjára vonatkoznak. E következtetés alapulhat többek között olyan

[8] 1998. április 2-i EMU Tabac és társai ítélet (C-296/95, EU:C:1998:152, 45. és 46. pont).

[9] 2020. június 18-i ítélet (C-276/18, a továbbiakban: KrakVet ítélet, EU:C:2020:485, 61–63. pont).

[10] A KrakVet ítélet 63. pontja (kiemelés tőlem).

elemeken, mint az említett szállítás céljából az eladó által ajánlott társaságok alacsony száma. Harmadszor, fel kell tenni a kérdést, hogy az eladóra vagy a vevőre hárul-e az érintett termékek feladásához és elfuvarozásához kapcsolódó kockázat viselése. Negyedszer, meg kell vizsgálni mind az e termékek értékesítésére, mind pedig az azok feladására, illetve elfuvarozására vonatkozó fizetési módokat. Az említett termékek megvásárlására, valamint azok feladására és elfuvarozására vonatkozó egyetlen egységes pénzügyi ügylet az eladónak a szállításukban való jelentős mértékű részvételére utal. [11]

50. A magam részéről megállapítom, hogy nem állnak fenn az ahhoz szükséges előfeltevések, hogy a jelen ügyben analógia útján alkalmazni lehessen a KrakVet ítéletben rögzített kritériumokat, amint azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben javasolta.

51. Bár habozás nélkül elfogadom azt a gondolatot, hogy a jövedéki adóra vonatkozó másodlagos jogi rendelkezéseket és a héára vonatkozó megfelelő rendelkezéseket adott esetben azonos módon kell értelmezni, ez a jelen ügyben véleményem szerint nem tűnik igazolhatónak, tekintettel a 2006/112 irányelv 33. cikke (1) bekezdése KrakVet ítéletben vizsgált változatának, valamint a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdésének tartalmára. Míg ugyanis ez utóbbi cikkből az következik, hogy az eladónak az érintett termékek feladásában vagy szállításában való közvetett részvétele elegendő ahhoz, hogy „távértékesítés” álljon fenn, ugyanez a részvétel nem volt szükséges feltétele annak, hogy – a 2006/112 irányelvnek az (EU) 2017/2455 irányelv [12] 2. cikke általi módosítását megelőzően – megállapítható legyen az ezen 33. cikk (1) bekezdése értelmében vett „termékek Közösségen belüli távértékesítésének” fennállása.

52. Amint arra a Bíróság a KrakVet ítéletben rámutatott, e módosítás, amely szerint a termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket „az értékesítő adott fel vagy fuvarozott el, illetve amelyeket az értékesítő megbízásából […] adtak fel vagy fuvaroztak”, még akkor is, ha erre az értékesítő *közvetett* részvételével került sor, időbeli hatálya miatt az alapeljárásban nem volt alkalmazható. [13]

53. Ebből következik, hogy a Bíróság által az ezen ítéletben kialakított szempontok a jelen ügyben nem alkalmazhatók, mivel azokat a 2006/112 irányelv 33. cikke (1) bekezdése *2017/2455 irányelvvel történt módosítást megelőző változatának* értelmezése érdekében alakították ki.

54. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 33. cikke (1) bekezdésének az *ezen módosításból eredő változatára* vonatkozó értelmezési szempontok véleményem szerint analógia útján történő érvelés révén alapul vehetők a 2008/118 irányelv 36. cikke terjedelmének meghatározására.

[11] KrakVet ítélet, 69–78. pont.

[12] A 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. december 5-i tanácsi irányelv (HL 2017. L 348., 7. o.; helyesbítések: HL 2018. L 125., 15. o.; HL 2018. L 225., 1. o.; HL 2019. L 245., 9. o.; HL 2023. L 30., 37. o.).

[13] A KrakVet ítélet 55. és 56. pontja. Lásd még: Sharpston főtanácsnok KrakVet Marek Batko ügyre vonatkozó indítványa (C-276/18, EU:C:2020:81, 99. pont), amely szerint a 2017/2455 irányelvvel beiktatott szöveg „valóban módosítás volt, *nem* pedig az az értelmezés, amelyet a fennálló szövegnek minden esetben tulajdonítani kellene”.

55. E szempontok között figyelembe kell venni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet[14] 5a. cikkének (1) bekezdését, amelyet éppen a közvetett részvétel kritériumának a héa összefüggésében történő tisztázása és meghatározása érdekében iktattak be ebbe e végrehajtási rendeletbe.[15]

56. Ez a rendelkezés azokat a helyzeteket jelöli meg, amelyekben úgy kell tekinteni, hogy a terméket az értékesítő adta fel vagy fuvarozta el, illetve az értékesítő megbízásából adták fel vagy fuvarozták el, ideértve azt is, amikor ez az értékesítő közvetett részvételével történt. Az első három helyzet arra vonatkozik, amikor i. az értékesítő a termék feladását vagy fuvarozását harmadik félnek alvállalkozásba adja, aki a terméket eljuttatja a vevőnek, ii. a terméket harmadik fél adja fel vagy fuvarozza el, de a terméknek a vevő részére történő eljuttatásáért részben vagy teljeskörűen az értékesítő felel, és iii. az értékesítő számlázza ki és szedi be a fuvarozási díjat a vevőtől, és továbbítja azt egy harmadik félnek, aki megszervezi a termék feladását vagy fuvarozását. A negyedik helyzet, amely számomra különösen relevánsnak tűnik a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolása szempontjából, arra vonatkozik, amikor „az értékesítő bármilyen módon előmozdítja a harmadik fél kézbesítési szolgáltatásait a vevő felé, létrehozza a vevő és a harmadik fél közötti kapcsolatot, vagy más módon átadja a harmadik félnek a termék vevő részére történő eljuttatásához szükséges információkat”.

57. Ily módon az uniós jogalkotó beépítette az említett rendeletbe a héabizottságnak a 2006/112 irányelv 33. cikke alkalmazásában az „eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott” kifejezés értelmezésére vonatkozó iránymutatásait. Amint az a távértékesítés tekintetében a héarendelkezések alkalmazásáról szóló 855. sz. munkadokumentumból[16] kitűnik, ezen iránymutatásokat az Egyesült Királyság és Belgium adóhatóságainak kérésére nyújtották, amely hatóságok megfigyelték, hogy egyes társaságok bizonyos üzleti megállapodásokat alakítottak ki annak érdekében, hogy szétválasszák az áruk értékesítését azok fuvarozásától és szállításától a célból, hogy elkerüljék a héának az áruk rendeltetési helye szerinti tagállamban történő bevallását és megfizetését. Az e bizottság által javasolt értelmezés a *visszaélésszerű gyakorlatokkal*, pontosabban azon ügyletekkel szembeni küzdelem szükségességét tükrözi, amelyek adójellegű előny megszerzését, így például az érintett termékek kézbesítési helye szerinti állam valószínűleg alacsonyabb jövedékiadó-mértékének alkalmazását vagy a jövedéki adó alkalmazásának az ügylet távértékesítésnek minősítésére tekintettel való mellőzését eredményezik, és ellentétesek a vonatkozó rendelkezések által követett céllal, tudniillik azzal, hogy el kell kerülni a származási állam elvének a határokon átnyúló ügyletekre történő alkalmazása által előidézett versenytorzulásokat.

58. Ez a kiterjesztő értelmezés, amelyet a visszaélésszerű magatartások elleni küzdelem szükségessége ihletett, ahhoz vezetett, hogy csökkent a termékek feladása vagy fuvarozása eladónak való betudhatóságához szükséges közreműködés mértéke. Másként fogalmazva, harmadik fél kézbesítési szolgáltatásainak az eladó általi, a vevő felé történő bármilyen előmozdítása, a vevő és a harmadik fél közötti kapcsolat létrehozása, vagy a termék vevő részére

[14] HL 2011. L 77., 1. o.

[15] Lásd a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek az elektronikus felület használata által elősegített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint a nem adóalanyok részére szolgáltatásokat nyújtó, termékek távértékesítését végző és egyes belföldi termékértékesítéseket végző adóalanyokra vonatkozó különös szabályozások tekintetében történő módosításáról szóló, 2019. november 21-i (EU) 2019/2026 tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2019. L 313., 14. o.) (4) preambulumbekezdését.

[16] Taxud.c.1(2015)2158321 sz. dokumentum.

történő eljuttatásához szükséges információk harmadik félnek más módon történő átadása elegendő annak megállapításához, hogy a termékeket az eladó adta fel vagy fuvarozta vagy az eladó megbízásából adták fel vagy fuvarozták.

59. Véleményem szerint ugyanilyen terjedelmet kell tulajdonítani a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdésében szereplő „az eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít” kifejezésnek.

60. Az általam javasolt, analógia útján történő értelmezést az teszi lehetővé, hogy a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdése az *adóalanyiság ugyanazon szabályát* fejezi ki, mint amely a 2006/112 irányelv 33. cikkének (1) bekezdéséből következik (az eladó köteles megfizetni a jövedéki adót a termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban, amennyiben távértékesítésről van szó), és *ugyanazzal a tartalommal* bír, mint a 2006/112 irányelv 33. cikkének (1) bekezdése, figyelemmel ez utóbbinak a 2017/2455 irányelv által bevezetett módosítást követő változatára. Ezenkívül ez az értelmezés indokoltnak tűnik, tekintettel arra, hogy a 2008/118 irányelvben és a 2006/112 irányelvben közös a visszaélések elleni küzdelemre irányuló célkitűzés, mivel a Bíróság több alkalommal elismerte, hogy ez a küzdelem, az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemmel együtt, a 2008/118 irányelv teleologikus vetületéhez tartozik, amint az ezen irányelv 11. cikkének első bekezdéséből és 39. cikke (3) bekezdésének első albekezdéséből, valamint (31) preambulumbekezdéséből kitűnik. [17]

61. Ebből következik, hogy a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdése értelmében vett közvetett közreműködésre különösen akkor kerül sor, ha az eladó oly módon jár el, hogy *irányítja* a vevőnek az érintett termékek feladásáért és/vagy szállításáért felelős társaságra vonatkozó döntését. Ebben az esetben meg kellene állapítani, hogy a jövedéki adót az eladó köteles megfizetni az e termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban.

62. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a B UG honlapja, amelyen a finnországi lakóhellyel rendelkező vevők részére alkoholtartalmú italokat értékesítettek, meghatározott fuvarozási társaságokat ajánl. Ezenkívül ezen honlap tájékoztatást nyújt az e társaságok egyikét választó vevőt terhelő szállítási költségekről, és az e társaságok mindegyikének honlapjára mutató linket tartalmaz, amely honlapra a vevő későbbi közreműködése nélkül továbbítják a szállítandó termékekre vonatkozó információkat, amennyiben a vevő a linkre kattint.

63. Ezen információkra figyelemmel és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartásával véleményem szerint tekinthető úgy, hogy a szóban forgó alkoholtartalmú italokat a 2008/118 irányelv 36. cikke értelmében közvetve a B UG szállította Finnországba, így ez utóbbi köteles e tagállamban jövedéki adót fizetni.

64. Egyébként ez az egyetlen olyan értelmezés, amely megfelel a valós gazdasági és kereskedelmi tartalomnak, mivel a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között annak az esélye, hogy az ügyfelek az eladó honlapján számukra ajánlottaktól eltérő fuvarozási társaságot választanak, a legjobb esetben is csekély, valójában azonban valószínűleg tisztán hipotetikus.

[17] A 2008/118 irányelvre tekintettel lásd különösen: 2023. december 21-i CDIL ítélet (C-96/22, EU:C:2023:1025, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A 2006/112 irányelvet illetően lásd: 2024. március 7-i Feudi di San Gregorio Aziende Agricole ítélet (C-341/22, EU:C:2024:210, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65. Mivel ez az értelmezés szükségszerűen azzal jár, hogy az esetleges joggal való visszaélés [18] elkerülése érdekében „fellebbenti a fátylat” az ügylet jogi formáját illetően, magától értetődik, hogy az, hogy a vevő két külön szerződést köt, az eladóval, illetve a fuvarozási társasággal, nem releváns annak meghatározása szempontjából, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy az érintett termékeket közvetve az eladó vagy a megbízásából eljáró személy adja fel vagy szállítja.

66. Végül pontosítani kell, hogy a B UG által az írásbeli észrevételeiben előadott, a 2008/118 irányelvre vonatkozó bizottsági javaslaton [19] alapuló érv nem teheti kétségessé az általam levont következtetést.

67. Pontosabban a B UG jelezte, hogy a jövedéki adóról szóló irányelvre vonatkozó javaslat szerint a távértékesítésre vonatkozó rendelkezés „az olyan kereskedők általi […] eladásokra alkalmazandó eljárásról rendelkezik, amelyek a jövedéki termékek más tagállamban letelepedett magánszemélyek számára történő szállításáért közvetlen vagy közvetett felelősséget vállalnak”. Állítása szerint e megfogalmazás azt jelenti, hogy az eladót *felelősnek* kell tekinteni a jövedéki termékek szállításáért ahhoz, hogy a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdésében foglalt szabályt alkalmazni lehessen.

68. Valójában ezt a megfogalmazást véleményem szerint kizárólag az uniós jogalkotó azon szándéka magyarázza, hogy még inkább hangsúlyozzon egy olyan tényezőt, amely a távértékesítést megkülönbözteti a távvásárlástól, amint azt egy, a 2008/118 irányelv elfogadásához vezető jogalkotási eljárás keretében közzétett jelentés [20] is megerősíti, és nem az arra vonatkozó szándék, hogy ezen 36. cikk (1) bekezdésének alkalmazását az eladót terhelő valamilyen fajta – különösen polgári jogi – felelősségtől tegyék függővé.

69. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a 2008/118 irányelv 36. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékeket különösen akkor kell úgy tekinteni, mint amelyeket az „eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít”, és így e másik tagállamban az eladót jövedékiadó-kötelezettség terheli, ha az eladó oly módon jár el, hogy irányítja a vevőnek az érintett termékek szállításáért felelős társaságra vonatkozó döntését, amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia. E tekintetben releváns körülménynek minősül többek között az, hogy az eladó honlapja egy vagy több meghatározott fuvarozási társaságot ajánl, tájékoztatást nyújt az e társaságok egyikét választó vevőt terhelő szállítási költségekről, és az e társaságok mindegyikének honlapjára mutató linket tartalmaz, amely honlapra az e linkre kattintás esetén a vevő későbbi közreműködése nélkül továbbítják a szállítandó termékekre vonatkozó információkat. Ezzel szemben az, hogy a vevő két külön szerződést köt, az eladóval, illetve a fuvarozási társasággal, nem releváns körülmény az említett értékelés szempontjából.

[18] Lásd ebben az értelemben: Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok EMU Tabac és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-296/95, EU:C:1997:203, 88. pont).

[19] A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat (COM(2008) 78 végleges).

[20] A Bizottság jelentése az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak a 92/12/EGK irányelv 7–10. cikkének alkalmazásáról (előterjesztve a 92/12/EK irányelv 27. cikke alapján) (COM(2004) 227 végleges).

## Végkövetkeztetés

70. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

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 36. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

a jövedéki termékeket különösen akkor kell úgy tekinteni, mint amelyeket az „eladó vagy a megbízásából eljáró személy közvetlenül vagy közvetve más tagállamba irányulóan ad fel vagy szállít”, és így e másik tagállamban az eladót jövedékiadó-kötelezettség terheli, ha az eladó oly módon jár el, hogy irányítja a vevőnek az érintett termékek feladásáért és/vagy szállításáért felelős társaságra vonatkozó döntését, amit az alapeljárás összes körülményének figyelembevételével a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia.