MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. november 28.[1]

C-567/17. sz. ügy

UAB „Bene Factum”,
a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos részvételével

(a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – Részben denaturált alkohol – Mentességek – Nem emberi fogyasztásra szánt termékek – A termékek hivatalos rendeltetése – Tényleges fogyasztás – A fogadó állam joghatósága egy másik tagállamban elismert mentesség eltörlésére – Csalás, adókikerülés vagy visszaélés komoly veszélye – A mentesség semmisségének megállapítására irányuló eljárás”

1. A Lengyelországban gyártott, részlegesen denaturált alkoholt tartalmazó, bizonyos kozmetikai és szájápolási termékek ezen országban mentesek a 92/83/EGK irányelv[2] által előírt harmonizált jövedéki adó alól. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy ez a mentesség fennmarad-e, ha értékesítés céljából Litvániába történő szállításukat követően egyes személyek e termékeket alkoholos italként fogyasztják.

I. A jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 92/83 irányelv

2. A 27. cikk szerint:

„(1) A tagállamok mentesítik az ezen irányelv által szabályozott termékeket a harmonizált jövedéki adó alól, mégpedig olyan feltételek mellett, amelyeket ők határoznak meg annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek egyértelmű alkalmazását [helyesen: helyes és közvetlen alkalmazását] és mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését, amennyiben a terméket:

[…]

b) a tagállam előírásainak megfelelően denaturálják és emellett bármilyen, nem emberi fogyasztásra való termék előállítására használják fel;

1 Eredeti nyelv: spanyol.

2 Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.).

[…]

(5) Ha egy tagállam úgy találja, hogy a fenti (1) bekezdés a) vagy b) pontjának értelmében mentesített termék csalásra, adókikerülésre vagy visszaélésre ad lehetőséget, akkor visszautasíthatja a mentesség megadását vagy visszavonhatja a már megadott kedvezményt. A tagállam haladéktalanul tájékoztatja a Bizottságot. Az átvételtől számított egy hónapon belül a Bizottság a tájékoztatót megküldi a többi tagállam részére. A végső döntést azután a 92/12/EGK irányelv 24. cikkében meghatározott eljárásnak megfelelően hozzák meg. A tagállamok számára nem kötelező az ilyen határozatot visszamenőleges hatállyal alkalmazni.

[…]”

2. A 2008/118 irányelv[3]

3. A 2. cikk értelmében:

„A jövedéki termékekre jövedéki adókötelezettség keletkezik:

a) a Közösségen belüli előállításukkor, adott esetben ideértve a kitermelésüket is;

b) a Közösség területére történő importálásukkor.”

4. A 7. cikk a következőket írja elő:

„(1) A jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »szabad forgalomba bocsátás« az alábbiak bármelyike:

a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;

b) olyan, 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.

[…]”

5. A 33. cikk (1) bekezdése:

„[…] 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.

3 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.).

E cikk alkalmazásában »Kereskedelmi célú birtoklás«: jövedéki termékek magánszemélytől eltérő személy által, illetve magánszemély által nem […] saját felhasználás céljából, általa történő szállítással való birtoklása.”

B. A litván jog

1. A Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (a jövedéki adóról szóló litván törvény)[4]

6. A 27. cikk (1) bekezdésének 1. pontja mentességet biztosít a „jövedéki adó alól mentesülő denaturált szeszként elismert etil-alkohol” tekintetében.

7. A 28. cikk (1) bekezdése szerint „a jövedéki adó alóli mentesség olyan etil-alkoholra alkalmazandó, amelyet a tagállam előírásainak megfelelően denaturálnak, és nem élelmiszeripari termékek előállítására használnak fel, amelyet a jövedéki adó alól az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében mentesíteni kell”.

2. A Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (a 92/83 irányelv alkalmazásáról szóló rendelet)[5]

8. A 3.3 pont szerint:

„Az Európai Unió valamely másik tagállamából behozott denaturált etil-alkohol csak akkor mentesül a jövedéki adó alól, ha azt […] nem élelmiszeripari termék tartalmazza, és a denaturált etil-alkohol ilyen nem élelmiszeripari termék előállításához jövedékiadó-mentesen felhasználható abban a tagállamban, amelyből az említett nem élelmiszeripari terméket hozták.”

II. A jogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9. A Bene Factum Litvániában letelepedett, és ott kozmetikai és egyéb testápoló termékek előállításával és kereskedelmével foglalkozó társaság.

10. 2009-től 2014-ig kereskedelmi céllal különböző néven szájvizet és kozmetikai alkoholt importált, amely termékeket egy lengyelországi székhelyű társaságtól vásárolt meg, amely kizárólag a Bene Factum számára állította elő a termékeket.

11. A Bene Factum tevékenysége nemcsak arra korlátozódott, hogy a lengyel társaságtól megrendelje a szóban forgó termékeket, hanem emellett a gyártási folyamatot is ellenőrizte, meghatározva a termékek összetételét és a csomagolás, valamint a címkék megjelenését, amelyeken feltüntették a Bene Factum tulajdonát képező „BF cosmetics” védjegyet.

12. A termékekben található etil-alkohol, amikor Lengyelországban szabad forgalomba bocsátották, a lengyel előírásoknak megfelelő enizopropil-alkohol hozzáadásával denaturálva volt.

4 A 2010. április 1-jei XI 722. sz. törvény.

5 Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv 27. cikke (1) bekezdése b) pontjának a Litván Köztársaságban való alkalmazásáról szóló rendelet. A Litván Köztársaság kormányának 2002. június 13-i 902. sz. határozata.

13. A Bene Factum nem jelentette be az említett termékeknek a Litván Köztársaság területére való behozatalát, és jövedéki adót sem fizetett a bennük lévő etil-alkohol után, mivel az denaturálva volt.

14. A litván adóhatóság adóügyi ellenőrzést folytatott le, amelynek keretében feltárta, hogy a Bene Factum által importált és leszállított termékeket különböző nagy- és kiskereskedelmi vállalkozások (köztük trafikokat üzemeltető vállalkozások) értékesítették, amelyek azokat lényegében alkoholos italokként adták el.

15. A litván adóhatóság a tartalom formával szembeni elsőbbsége alapján úgy értelmezte, hogy a termékeket alkoholos italként emberi fogyasztásra szánták, így az azokban foglalt etil-alkohol nem mentesülhet a jövedéki adó alól. Következésképpen megállapította, hogy a Bene Factum a jövedéki adó hatálya alá tartozik, és kötelezte annak megfizetésére.

16. A Bene Factum sikertelenül megtámadta az adóhatóság egymást követő határozatait az adóügyi jogvitákban eljáró bizottság és a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt, amelyek helybenhagyták e határozatokat.

17. A Bene Factum az elsőfokú bírósági határozat ellen fellebbezést nyújtott be a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismashoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága). E bíróság szerint közismert, hogy Litvániában egyes – általában alkoholfüggőségben szenvedő, vagy különösen alacsony jövedelmű, illetve hajléktalan – személyek a szóban forgó termékekhez hasonló termékeket azzal a céllal fogyasztják, hogy bódult állapotba kerüljenek, vagyis alkoholos italként való fogyasztás céljára vásárolják azokat.

18. A kérdést előterjesztő bíróság tényként kezeli, hogy a Bene Factumnak tudomása volt arról, hogy ezeket a termékeket személyek egy csoportja alkoholos italként fogyasztja.[6] Bár az említett vállalat közvetlenül nem értékesítette azokat a végső fogyasztók számára, az általa választott címkézés (például az alkoholtartalom százalékos feltüntetése), az aromák hozzáadása (ízesítés használata), az etil-alkohol litván jogszabályoknak megfelelő denaturálásának elkerülése és az alacsony ár, egyéb körülmények mellett olyan tényezőknek tekinthetők, amelyek hozzájárultak ahhoz, hogy a szóban forgó termékeket alkoholos italként fogyasszák.

19. A kérdést előterjesztő bíróság arra következtet, hogy a Bene Factum nemcsak hogy tudta, hogy a szóban forgó termékeket (azok egy részét) Litvániába történő behozatalukat követően egyesek alkoholos italként fogyasztják, hanem ezt a körülményt figyelembe is vette az említett termékek gyártásának megrendelése során.[7]

20. A kérdést előterjesztő bíróságnak nincs kétsége afelől, hogy a szóban forgó termékek alapvető (elsődleges) rendeltetése a kozmetika és testápolás területén való felhasználás. Afelől sincs kétsége, hogy azok, akik ezeket a termékeket azzal a céllal szerezték be, hogy bódult tudatállapotba kerüljenek, tudták, hogy kifejezetten kozmetikai és testápolási célra szánt termékeket vásárolnak és fogyasztanak alkoholos ital gyanánt.[8] Másfelől, folytatja, amikor a termékek gyártását megrendelte és azokat Litvániába behozta, a Bene Factum biztosan tudta, hogy azokat egyesek azzal a céllal fogyasztják (fogyaszthatják), hogy bódult tudatállapotba kerüljenek, mivel azok alkoholos italok.[9]

6 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 12. pontja.

7 Uo., 13. és 14. pont.

8 Uo., 27. pont.

9 Uo., 28. pont.

21. Miután tisztázta, hogy „az adóhatóság ezen állásfoglalása azt jelenti, hogy jelen ügyben nem hivatkoznak a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében előírt mentességre”, a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a következő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket fogalmazta meg:

„1) Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, mint amely minden olyan termékre alkalmazandó, amelyet alapvető (közvetlen) rendeltetése (fogyasztás) szerint nem emberi fogyasztásra szántak, függetlenül attól, hogy egyesek az olyan termékeket, mint a jelen ügyben szóban forgó kozmetikai és testápolási termékek, azzal a céllal, hogy bódult tudatállapotba kerüljenek, alkoholos italként fogyasztják?

2) Az első kérdésre adandó választ befolyásolja-e az, hogy a szóban forgó termékeket valamely másik tagállamból behozó importőr tudott arról, hogy a denaturált etil-alkoholt tartalmazó, az ő rendelése alapján mások által gyártott és Litvániában végső fogyasztóknak leszállított (eladott) termékeket egyesek alkoholos italként fogyasztják, és ezért a termékeket ezt figyelembe véve állíttatta elő és címkézte, azzal a céllal, hogy minél többet tudjon belőle eladni?”

III. A felek érveinek összefoglalása

22. A Bene Factum szerint a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezése, valamint mentesség biztosítása nélkül a jövedéki adó alkoholra történő kivetése nem függhet attól a ténytől, hogy a társadalomba alacsony mértékben integrált személyek kozmetikai termékeket italként fogyasztanak, [10] torzítva annak természetes rendeltetését.

23. A forgalmazott termék minősítése olyan objektív körülményektől függ, mint például a gyártó által megadott rendeltetés (a csomagoláson feltüntetett terméktájékoztató alapján, a reklámanyagban és az előállításuk során elvégzett laboratóriumi vizsgálatokban foglalt adatokkal együtt), a lengyel adóhatóságok által megállapított jövedéki adó alóli mentesség, valamint a litván vámlaboratóriumi vizsgálatok, amelyek azt a Kombinált Nómenklatúra szerinti NC33 („kozmetikai termékek”) osztályba sorolták. [11]

24. A mentesség elismerésének megtagadása összeütközésbe kerülne az „élelmiszeripari termék” és „kozmetikai termék” uniós jogrend egyéb területein használt fogalmával, amelyek a termékek rendeltetését, nem pedig azok lehetséges gyakorlati felhasználását vagy a rendeltetésüktől eltérő alkalmazását veszik figyelembe.

25. Továbbá a mentesség Lengyelországban történő elismerésének érvényesnek kell lennie a többi tagállamban is, mivel ezt írja elő a 92/83 irányelv egész Unióban történő egységes alkalmazásának követelménye.

26. Végül annak ellenére, hogy a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy fellépjenek a valamely más tagállam által megadott mentességgel szemben mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése érdekében, a jelen ügyben a hivatkozott rendelkezésben foglalt eljárást nem indították meg. A litván adóügyi hatóság úgy vonta meg a mentességet, hogy a többi tagállam és e tekintetben a végső döntés meghozatalára hatáskörrel rendelkező Euróapi Bizottság ezt nem ellenőrizte volna.

10 A jelen indítvánnyal összefüggésben „fogyasztás” alatt valójában „elfogyasztás” értendő.

11 A vám- és statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) I. mellékletében foglalt Kombinált Nómenklatúra (a továbbiakban: KN).

27. A görög kormány a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontja által támasztott két feltételt vizsgálja. Az elsőt (a termék denaturálását) illetően megállapítja, hogy – kozmetikai és szájápolási termékekről lévén szó – helyénvaló, hogy a denaturálást kevéssé agresszív, alacsony toxicitású, nem visszataszító illatú anyagokkal végezzék el, amelyek nem váltanak ki allergiás vagy irritációs reakciókat. Ebben az értelemben az izopropil-alkohol alkalmazása ajánlott volt[12] az etil-alkohol minimális denaturálásához, és ilyen módon a mentesség igénybevételéhez. Ez a feltétel teljesült a jelen ügyben.

28. A második feltételt illetően, amely szerint azt emberi fogyasztásra szánták, a görög és a cseh kormány lényegében egyetért abban, hogy a termék hivatalos megnevezésén túl kell lépni a tényleges felhasználásának vizsgálata céljából. Az importőr magatartása releváns annak megállapításához, hogy ez a feltétel teljesül-e, vagy nem. Mindketten vizsgálják a Bene Factum magatartását, és úgy vélik, hogy a mentességnek nincs helye.

29. Különösen a cseh kormány érvel amellett, hogy a Bene Factum valójában nem más kozmetikai termékek gyártóival, hanem az alkoholos italok gyártóival versenyzett. A jövedéki adó alóli mentesség ilyen módon történő megszerzése ellentétes a szabad verseny biztosításának általános céljával, amelynek értelmében az azonos jellegű termékekre azonos mértékű adót kell kivetni.

30. A litván kormány tagadja, hogy a Bene Factum igénybe vehetné a mentességet, figyelemmel a kozmetikai termék valós céljára. Elfogadja, hogy a kölcsönös elismerés megköveteli a mentesség alkalmazhatóságát az azt elismerő tagállamtól eltérő tagállamban is, azonban nem akadályozza annak megállapíthatóságát, hogy valamely termék, amelyet hivatalosan nem emberi fogyasztásra szánnak, valójában emberi fogyasztásra szolgáljon, és csalásról, adókikerülésről vagy visszaélésről legyen szó.

31. Ennek megállapítása céljából a litván kormány vizsgálata kiterjed a Bene Factum cselekményeire, valamint azon tényezőkre, amelyek arra engednek következtetni, hogy a szóban forgó termékeknek a litván piacra történő bevezetésekor azokat alkoholos italként emberi fogyasztásra szánták.

32. A portugál kormány szerint döntő tényező a forgalmazott termékben a denaturált alkohol használata, valamint az, hogy azt az emberi fogyasztástól eltérő célra szánták. A mentességet tehát akkor is el kell ismerni, ha egyes személyek azt alkoholos italként megisszák, mivel ezek a személyek tudták, vagy tudniuk kellett arról, hogy az általuk vásárolt és fogyasztott termékek kozmetikai és testápolási termékek.

33. A Bizottság a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontja által a mentesség elismeréséhez előírt két feltételt vizsgálja, és megismétli a Bíróság 2000. december 7-i Olaszország kontra Bizottság ítéletét,[13] amelyben a mentességet megalapozottnak ítélte annak ellenére, hogy „[a termék] valódi rendeltetése nem felel meg a gazdasági szereplő által adott megnevezésének”.

34. Ennek ellenére, folytatja a Bizottság, ugyanez az ítélet, az 50. pontjában kimondta, hogy „a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjaiban hivatkozott termékek mentessége a főszabály, és annak megtagadása a kivétel”. A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése által a tagállamok részére elismert, arra irányuló jogosultság, hogy feltételeket határozzanak meg az ilyen mentességek egyértelmű és helyes alkalmazásának biztosítása céljából és bármilyen csalást, adókikerülést vagy visszaélést megelőzzenek,” nem mond ellent az idézett rendelkezésben előírt mentesítési kötelezettség feltétel nélküli jellegének.

12 A Fiscalis projektcsoport (FPG/013) ITEG/R/3/2014 ajánlását idézi.

13 C-482/98. sz. ügy, EU:C:2000:672, 42. pont.

35. A Bizottság a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdésére hivatkozik olyan eszközként, amely alapján a tagállam valamely mentesség megadását megtagadhatja, vagy a már megadott mentességet visszavonhatja, ha az csalásra, adókikerülésre vagy visszaélésre ad lehetőséget. Ezeket az intézkedéseket azonban a többi tagállam és a Bizottság ellenőrzi. Hozzáteszi, hogy 2016 májusában a hivatkozott rendelkezésben szereplő egyik eljárást éppen Litvánia indította a jelen ügyben érintett termékekkel azonos jellegű termékekkel kapcsolatban, azonban a Jövedékiadó-bizottság úgy határozott, hogy nem hoz ez irányú döntést.

36. Ezen az alapon a Bizottság úgy véli, hogy a jogvita körülményei mellett nem utasítható el a mentesség, ha teljesülnek a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt feltételek, kivéve a hivatkozott irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti eljárásban elismert csalás, adókikerülés vagy visszaélés esetét.

IV. A Bíróság előtti eljárás

37. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem iratai 2017. szeptember 26-án érkeztek a Bíróság Hivatalához.

38. A Bene Factum, a cseh, a görög, a portugál és a litván kormány, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Csak ez utóbbi kettő vett részt a 2018. szeptember 19-én tartott tárgyaláson.

V. Értékelés

39. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés súlypontja a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontja által alkalmazott „nem emberi fogyasztásra való termék” kifejezés jelentésén van. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy *objektív* szempontból és általában az említett rendelkezésben foglalt harmonizált jövedéki adó alóli mentesség elutasítható-e, ha denaturált alkoholt tartalmazó és főszabály szerint nem emberi fogyasztásra való kozmetikai terméket a gyakorlatban alkoholos italként isznak meg.

40. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés pontosítja az elsőt, hozzátéve a *szubjektív* elemet, azaz a terméket előállító vagy forgalmazó vállalat azon szándékát, hogy a terméket olyan módon mutassa be, amely ösztönzi annak alkoholos italként történő felhasználását.

41. Emlékeztetek arra, hogy a tényállás és a kérdést előterjesztő bíróság értékelése szerint:

– A Bene Factum Litvániában értékesítette a termékeit, miután megbízott egy lengyel vállalatot az utasításai alapján történő gyártásukkal, amely utasítások között a lengyel jogszabályi előírásoknak megfelelően szerepelt a denaturált alkohol felhasználása.[14] A termékeket Lengyelországban bocsátották szabad forgalomba, ahol mentességben részesültek, és a jövedéki adó megfizetése nélkül forgalmazás céljából elszállították Litvániába.

– A Litvániában eladott árukat egyes fogyasztók azzal a céllal itták meg, hogy kis költséggel bódult állapotba kerüljenek.[15] A Bene Factum nemcsak tudott e körülményről, hanem azt elő is segítette.[16]

14 Izopropil-alkoholt használt, amely a felek észrevételei szerint egyike a legalacsonyabb fokú toxicitást eredményező denaturálási eszközöknek.

15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alkoholfüggő vagy csekély vásárlóerővel rendelkező személyekre hivatkozik.

16 Ennek megállapítása során a kérdést előterjesztő bíróság egyéb adatok mellett a következőket veszi figyelembe: a) a címkén szerepel az alkoholtartalom százalékos megjelölése, ami a kozmetikai termékek esetében irreleváns és szokatlan; b) aromákat és ízesítőket adtak hozzá; c) nem a Litvániában elfogadott denaturálási eljárásokat alkalmazták; és d) az eladási ár különösen alacsony.

42. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdés nem veti fel azonban a tagállamoknak a jövedéki adó alól már megadott mentességek megszüntetésére vonatkozó jogkörében rejlő problémákat, ha „csalás, visszaélés vagy adókikerülés” fennállását állapítják meg. A kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten kiemeli, hogy az adóhatóság nem a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdésére hivatkozással utasította el a mentességet, és ez az ok vezetett arra, hogy nem kéri a rendelkezés értelmezését.[17] Úgy gondolom azonban, hogy semmi akadálya nincs annak, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre adott válaszában e rendelkezésre hivatkozzon.[18]

A. Az alkohol mint adóköteles termék

43. A 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében a jövedéki adó esetében az adóztatandó tényállás az alkohol előállítása vagy importálása időpontjában valósul meg. Az adó megfizetésének kötelezettsége azonban a „szabad forgalomba bocsátáskor” keletkezik, amely időpontot a 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése jelöli ki az kötelezettség keletkezése tekintetében.[19]

44. Mivel a jövedéki adó meghatározott termékek fogyasztását terheli (a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekezdése), logikus, hogy az alkoholt terhelő adó az alkoholból készült italokban felhasználandó alkoholt terhelje.

45. Ezen okból, és ezzel ellentétes értelemben, a 92/83 irányelv (27. cikkének (1) bekezdése) számos mentességet ír elő azon alkoholokra vonatkozóan, amelyek nem italként történő fogyasztásra valók. Ezen kivételek között található a denaturált alkohol alkalmazására vonatkozó mentesség.

46. Az irányelv idézett 27. cikkének (1) bekezdése a mentesség két esetét rögzíti:

– Teljesen denaturált alkohol (az (1) bekezdés a) pontja), amellyel összefüggésben maradéktalanul megváltozik az illat, az íz és a szín. Amikor a termékeket bizonyos anyagok hozzáadásával teljesen denaturált alkohol formájában forgalmazzák, a hozzáadott anyagoknak valamely tagállam előírásai által megengedetteknek kell lenniük. Gyökeres átalakításról van szó, amelyet egy viszonylagos harmonizáció szabályoz, mivel az egész Európai Unióban elismerik az egyes tagállamok által elfogadott anyagokat.[20]

– Részlegesen denaturált alkohol (az (1) bekezdés b) pontja). Más esetekben a termelési igények miatt a teljesen denaturált alkohol felhasználása nem megfelelő, és enyhébben denaturált alkoholok alkalmazását írják elő annak érdekében, hogy azok csak a termék szagát vagy az ízét befolyásolják.[21] Ilyen esetekben nincs harmonizáció, ezért minden ország a saját jogszabályaiban szabályozza az alkalmazható denaturáló szereket.

17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 30. pontja.

18 „[e hiányosság] nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság e bíróság részére az uniós jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához hasznos, valamennyi értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy ez a bíróság kérdései megfogalmazásában utalt-e azokra, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2017. május 10-i Chavez-Vilchez és társai ítélet, C-133/15, EU:C:2017:354, 48. pont; 2017. november 14-i Lounes ítélet, C-165/16, EU:C:2017:862, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)”. 2018. június 5-i Coman és társai ítélet (C-673/16, EU:C:2018:385), 22. pont.

19 A szabad forgalomba bocsátás az „adófelfüggesztéssel” áll összefüggésben, amely a 2008/118 irányelv által előírt, az adófizetési kötelezettség keletkezésének késleltetésére és adó elhalasztására szolgáló mechanizmus. A 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése annak pontosításakor, hogy mit kell szabad forgalomba bocsátás alatt érteni, azon négy esetre támaszkodik, amelyek az adófelfüggesztés fogalmát alkotják.

20 Ezeket az anyagokat a jövedéki adó alóli mentesség alkalmazásában az alkohol teljes denaturálására vonatkozó eljárások kölcsönös elismeréséről szóló, 1993. november 22-i 3199/93/EK bizottsági rendelet tartalmazza (HL 1993. L 288., 12. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 249. o.).

21 A teljes denaturálás során alkalmazott denaturáló szerek a szaguk és az ízük miatt rendszerint nagyon agresszívek és összeegyeztethetetlenek az olyan felhasználással, amely feltételezi a testen történő alkalmazást, például a kozmetikai vagy szájápolási termékek esetén.

B. A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti mentességről

47. Ez a menteség a következő feltételek együttes teljesítésétől függ:

– Az alkoholt valamely tagállam előírásainak megfelelően denaturálták.

– A (részlegesen denaturált) alkoholt valamely termék előállítására használták fel.

– Az így előállított termék emberi fogyasztásra nem alkalmas.

48. A rendelkezés szövege hangsúlyozza az objektív jellegű tényezők együttes fennállását, és a Bíróság is ezt az értelmezési irányvonalat követi:

– Kimondta, hogy „amennyiben […] a termékben található alkohol nem alkalmas emberi fogyasztásra, és azt a valamely tagállamban elfogadott módszerrel denaturálták, az ugyanezen rendelkezés b) pontja szerinti mentességet kell alkalmazni”.[22]

– A termék felhasználása szempontjából hozzátette, hogy „a 92/83 irányelvvel ellentétes a mentesség megtagadása olyan termék esetében, amely teljesíti a szóban forgó irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt feltételeket, kizárólag amiatt, hogy bizonyítást nyert, hogy annak valódi rendeltetése nem felel meg a gazdasági szereplő által adott megnevezésnek”.[23]

49. A 92/83 irányelv első, második és harmadik preambulumbekezdése a jövedéki termékekre vonatkozik, és megállapítja, hogy fontos az összes érintett termékre nézve egységes definíciók meghatározása. A negyedik preambulumbekezdés hangsúlyozza, hogy „célszerű az ilyen definíciókat az ezen irányelv elfogadásakor érvényben lévő Kombinált Nómenklatúrában meghatározott definíciókra alapozni”. Pontosan, a szóban forgó irányelv 20. cikke használja a KN-t annak meghatározása céljából, hogy mit kell „etil-alkohol” alatt érteni.

50. Ezen iránymutatásokkal összhangban hasznos lehet felidézni azokat a szempontokat, amelyeket a Bíróság a termékeknek a KN szerinti megfelelő osztályozása során alkalmaz.

51. A Sachsenmilch ítéletben kimondta, hogy „az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jogbiztonság biztosítása és az ellenőrzések megkönnyítése érdekében az áruk tarifális besorolásának meghatározó szempontját általában azok objektív, a KN vámtarifaszám és az áruosztályok, illetve árucsoportok megjegyzéseinek szövegében meghatározott jellemzőiben és tulajdonságaiban kell keresni”.[24] A Bíróság annak lehetőségét értékelte, hogy a termék „egy vagy több új, objektív jellemzőre és tulajdonságra tesz szert, különösen az összetétel, a megjelenés és az íz vonatkozásában”, míg a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak bizonyítása, hogy teljesültek-e az említett feltételek.[25]

22 2000. december 7-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-482/98, EU:C:2000:672), 41. pont.

23 Uo., 42. pont.

24 A 2006. június 8-i Sachsenmilch ítélet (C-196/05, EU:C:2006:383), 22. pont. Az ügyben azokról a változásokról volt szó, amelyek a sajtban a tárolás során bekövetkeznek.

25 Uo., rendelkező rész.

52. A Siebrand ítélet[26] ugyanezen ítélkezési gyakorlatra hivatkozik, amelynek értelmében az áruk tarifális besorolásának meghatározó feltételeit általában az áruk objektív jellemzői és tulajdonságai között kell keresni, amely ítélet alapján:

– Az áru lényeges jellegének meghatározása során a tényezők árufajtánként változhatnak, ezért figyelembe kell venni a mennyiségi és a minőségi jellemzőket is.[27]

– Különösen, „több objektív jellemző és tulajdonság vehető figyelembe lényeges jellemzőjük meghatározásánál", és „[a]z állandó ítélkezési gyakorlat szerint […] az íz minősülhet a termék valamely objektív jellemzőjének és tulajdonságának".[28]

– Az előző tényezők mellett az áru rendeltetése „a besorolás objektív szempontj[ává válik], ha az szorosan az adott áru lényegéhez kapcsolódik, és e kapcsolat az áru objektív jellemzői és tulajdonságai alapján megállapítható".[29]

53. A fent említett ítéletekből arra lehet következtetni, hogy főszabály szerint, ha a mentességet *objektíven* meghatározó tényezők fennállnak, akkor azt el kell ismerni. E szabálynak megfelelően a Lengyelország által biztosított mentesség alkalmazandó, mivel a jogvita tárgyát képező termékek az 1223/2009 rendelet[30] értelmében a kozmetikai termékek kategóriájának felelnek meg, amelyek előállítása során denaturált alkoholt használtak fel, amely nem emberi fogyasztásra való.

54. E tulajdonságot még a litván vámlaboratórium szakértői is elfogadták az említett ország közigazgatási hatóságának kérelmére, és azt a nem élelmiszeripari termékek (litván) nemzeti felügyelete is megerősítette.[31]

55. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten megállapította, hogy „nincs kétsége afelől, hogy jelen ügyben a szóban forgó termékek alapvető (elsődleges) rendeltetése a kozmetika és testápolás területén való felhasználás".[32]

C. A részlegesen denaturált alkoholt tartalmazó termékek Közösségen belüli szállítása és a mentesség ellenőrzése

56. Az etil-alkoholt felhasználhatják abban a tagállamban, amelyben azt előállították, vagy azt szállíthatják különböző tagállamok között, mint ahogyan az a jelen esetben is történik (az árut Lengyelországból Litvániába szállították).

57. A denaturált alkohol szállítható ebben az állapotában, vagy már előállított termék részeként. A jogvita tárgyát ez utóbbi helyzet képezi, mivel a BF védjeggyel ellátott kozmetikumokat és szájvizeket Lengyelországban állították elő olyan alkohol felhasználásával, amelynek a denaturálását a lengyel jogszabályi előírásoknak megfelelően végezték el.

26 A 2009. május 7-i Siebrand ítélet (C-150/08, EU:C:2009:294), 24. pont. Az ügyben erjesztett alkohol alapú italokról volt szó, amelyek összetételét különféle anyagok alkották, és meg kellett határozni, hogy melyik anyag adja a termék lényeges jellegét.

27 A hivatkozás alapja „az alapanyag vagy alkotórész természete, terjedelme, mennyisége, súlya vagy értéke, vagy az alkotó alapanyagnak az áru felhasználásában betöltött szerepe" (34. pont).

28 Uo., 35. és 36. pont.

29 Uo., 38. pont.

30 A kozmetikai termékekről szóló, 2009. november 30-i európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2009. L 342., 59. o.; helyesbítés: HL 2014. L 318., 34. o.; HL 2016. L 145., 49. o.).

31 A Bene Factum írásbeli észrevételei (10. és 12. pont) szerint a litván közigazgatási hatóság által megbízott vámhatósági szakértők tájékoztatója alapján a termékeket a KN 33. fejezetének 33 04 99 00 alszáma (szépségápoló készítmények vagy sminkek és bőrápoló készítmények) és 33 06 90 00 alszáma (száj- és fogápoló készítmények) alá sorolták be.

32 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 27. pontja.

58. Bár a kereskedelmi célból előállított termékek szállítása, a 2008/118 irányelv 33. cikkének (1) bekezdésével összhangban, az adóztatási joghatóság Lengyelországról Litvániára történő átszállását eredményezi, főszabály szerint ez a mentességet nem érinti, mivel a litván jog elismeri a más tagállamban megadott mentesség Litvániában történő alkalmazhatóságát. [33]

59. Ez az elismerés összhangban áll a Repertoire Culinaire ítélettel, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „a 92/83 irányelv rendelkezéseinek egységes alkalmazása megköveteli, hogy főszabály szerint a többi tagállamnak is el kell fogadnia, hogy valamely termék jövedéki adó alá tartozik-e, illetve adómentes valamely tagállamban. […] Az ezzel ellentétes értelmezés veszélyeztetné az említett irányelv által követett cél megvalósítását és akadályozhatná az áruk szabad mozgását.” [34]

60. Márpedig a fenti megállapítás magyarázatra szorul, mivel a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésében foglalt mentességi esetek olyan bevezető bekezdéssel kezdődnek, amely a mentesség alkalmazása során megköveteli „csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését”. [35]

61. A Repertoire Culinaire ítélet ezekre a korlátokra tekintettel állapította meg, hogy „a tagállamot nem kötheti az, hogy egy másik tagállam tévesen alkalmazza a 92/83 irányelv rendelkezéseit, és nem vonható meg tőle az ezen irányelv huszonkettedik preambulumbekezdésében és 27. cikkében biztosított lehetőség, hogy a mentességek területén esetlegesen felmerülő mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése, valamint a mentességek helyes és közvetlen alkalmazásának biztosítása céljából intézkedéseket fogadjon el.” [36] Hozzátette, hogy „a téves jogalkalmazás megállapításának, illetve az ilyen intézkedések meghozatalának valós, objektív és ellenőrizhető körülményeken kell alapulnia”. [37]

62. Ezen előfeltételekkel összhangban a Bíróság megállapította, hogy ha bizonyos termékeket, amelyeket a 92/83 irányelv szerint a jövedéki adó alól mentesítettek és szabad forgalomba bocsátottak abban a tagállamban, ahol előállították őket, „egy másik tagállamban kívánják kereskedelmi forgalomba hozni, e másik tagállamnak e termékeket ugyanúgy kell kezelnie a területén, kivéve ha valós, objektív és ellenőrizhető körülmények azt mutatják, hogy […] [a 92/83 irányelv] 27. cikkének (1) bekezdése szerint a mentességek területén esetlegesen felmerülő mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése, valamint a mentességek helyes és közvetlen alkalmazásának biztosítása céljából intézkedések elfogadása indokolt.” [38]

63. Ezek alapján megállapítható, hogy a litván hatóságok utólagosan ellenőrizhetik a Lengyelország által elismert mentességet. Tisztázni kell azonban az ezen ellenőrzés lefolytatásának feltételeivel és az arra vonatkozó eljárással kapcsolatos kérdéseket. A fent említett ítélkezési gyakorlat nem ad kimerítő útmutatást azzal kapcsolatban, hogy egy tagállam mikor és hogyan rendelkezik felhatalmazással az említett mentesség megszüntetésére, különösen olyan esetekben, amikor más tagállamban adómentes termékeket a rendeltetés helye szerinti tagállamba importálták, amely okokat keres a mentesség megtagadására.

33 A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése b) pontjának a Litván Köztársaságban történő alkalmazásáról szóló rendelet 3. 3 pontja.

34 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752), 41. és 42. pont.

35 A rendelkezés ily módon a huszonkettedik preambulumbekezdésben foglaltakat tükrözi, azaz, hogy a tagállamok „nem foszthatók meg a mentességek területén esetlegesen felmerülő csalások, adókikerülések vagy visszaélések elleni küzdelemre szolgáló eszközöktől”.

36 2010. december 9-i ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752), 43. pont. Az ítélet spanyol nyelvű változata a huszonhetedik preambulumbekezdésre hivatkozik, míg a huszonkettedik preambulumbekezdésről van szó, ahogyan az más nyelvi változatokban szerepel.

37 Uo., 44. pont.

38 Uo., 45. pont és a rendelkező rész.

D. A mentesség megszüntetését igazoló szempontokról

1. A termék „valódi” rendeltetése

64. A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy eltérés van a Lengyelországban előállított, majd Litvániába szállított termék hivatalos megnevezése (kozmetikai vagy ápolási) és annak a Litvániában egyes személyek által valójában alkoholos italként történő fogyasztása között. Azt kérdezi, hogy ez utóbbi tényező elégséges-e annak megállapításához, hogy az „nem emberi fogyasztásra való termék”, amely az igénybe vett adómentesség megszüntetését eredményezi.

65. Annak felmérése jelent problémát, hogy mely tényezők alapján juthatnak a litván adóhatóságok (és az adóhatóságok határozatait felülvizsgáló bíróság) arra a következtetésre, hogy a tartalmi jellemzők túlmutatnak a termék rendeltetésének puszta hivatalos megjelölése szerinti korlátokon.

66. A nemzeti hatóságnak a tényezők, jellemzők és objektív tulajdonságok együttesének a termék helyes besorolása céljából történő értékelésekor mérlegelnie kell annak rendeltetését, azaz amely elválaszthatatlanul összeforr annak jellegével és tulajdonságaival. Semmi sem utal arra, hogy a lengyel hatóságok nem teljesítették ezt a feltételt a szóban forgó terméknek a kozmetikumok kategóriájába történő besorolásakor.

67. A Repertorie Culinaire [39] ítélet elismeri, hogy a csalás, az adókikerülés és a visszaélés esetétől eltekintve egy adott termék valamely tagállam által alkalmazott téves (a szóban forgó mentesség céljából eszközölt) besorolását egy másik tagállam helyesbítheti. [40] A jelen ügyben azonban a litván hatóságok nem a lengyel hatóságok azon hibájára hivatkoznak, hogy miért kozmetikumként és miért nem élelmiszerként sorolták be a Bene Factum termékeit.

68. A litván hatóságok és maga a kérdést előterjesztő bíróság is elismerik ezenfelül, hogy az említett termékek *elsődleges* rendeltetése a kozmetikumként való felhasználás. Hozzáteszik azonban, hogy a Bene Factum kereskedelmi stratégiája abban áll, hogy azokat jövedékiadó-mentesen értékesíti azzal a szándékkal, hogy a lakosság meghatározott része azokat italként fogyassza, és így az eladások növeléséből hasznot húzzon.

69. Úgy gondolom, hogy ez az inkább *szociológiai* természetű tényező nem elégséges a termékek vonatkozásában Lengyelországban elismert mentesség visszavonásához. Emlékeztetek arra, hogy az Olaszország kontra Bizottság ítélet szerint „a 92/83 irányelvvel ellentétes a mentesség megtagadása olyan termék esetében, amely teljesíti a szóban forgó irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt feltételeket, kizárólag amiatt, hogy bizonyítást nyert, hogy annak *valódi rendeltetése* nem felel meg a gazdasági szereplő által adott megnevezésnek.” [41]

70. Más megoldás jogbizonytalanságot eredményezne néhány hasonló termék Közösségen belüli szállításánál, az azzal együtt járó piaci torzulásokkal, mivel az egyes tagállamokban jövedékiadó-köteles termékeket más tagállamokban adómentesen értékesítenék. Annak megítélése, hogy az egyes emberi fogyasztásra nem való árucikkek rendeltetését mikor és milyen arányban váltják fel *de facto* és a gyakorlatban az emberi fogyasztásra alkalmas termékek, változó megítéléstől függ, az időpont és azon országok (vagy akár azok egyes régiói) szerint, amelyek a 92/83 irányelv által előírt adóharmonizációval küzdenek.

39 2010. december 9-i ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752), 43. pont.

40 Logikusan, az általam a későbbiekben hivatkozott összetett eljárás keretében.

41 2000. december 7-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-482/98, EU:C:2000:672), 42. pont (kiemelés tőlem).

2. A csalás, az adókikerülés és a visszaélés

71. A már elismert mentesség azonban megszüntethető, ha „az érintett tagállam valós körülményekre hivatkozik, amelyek alátámasztják, hogy komoly veszélye van a csalásnak, adókikerülésnek vagy visszaélésnek”,[42] ami a jogvitát áthelyezné a 92/83 irányelv 27. cikke (5) bekezdésének alkalmazásának területére.

72. Nem zárom ki, hogy a Bene Factum magatartása, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság leírja, adott esetben az egyik ilyen kategóriába sorolható.[43] A helyzet azonban az, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint[44] a litván hatóságok nem a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdésére támaszkodtak a Bene Factum termékei által megszerzett mentesség elutasítása céljából. Emellett az előzetes döntéshozatalra előterjesztett egyik kérdés sem irányul e rendelkezés értelmezésére.

73. Amennyiben ez a helyzet, amelynek megítélése kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik, a mentesség ezen megszüntetési oka nehezen jöhet szóba. A tényleges érvényesülése, ahogyan azt már megállapítottam, attól függ, hogy az érintett tagállam alkalmazza-e a már említett „valós, objektív és ellenőrizhető körülményeket, amelyek alátámasztják, hogy komoly veszélye van a csalásnak, adókikerülésnek vagy visszaélésnek”, és hivatkozik-e ezen körülményekre.

74. A következő megfontolások tehát másodlagos jellegűek, arra az esetre szólnak, ha a Bíróság elfogadná, hogy mindennek ellenére célszerű a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdésére hivatkozni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára olyan hasznos elbírálási szempontokat biztosítson, amelyekkel kapcsolatban – legalábbis közvetlenül – az nem tett fel kérdést.

E. Csalás, adókikerülés vagy visszaélés súlyos kockázata esetén a mentesség megszüntetésére irányuló eljárásról

75. A Bizottság az írásbeli észrevételeiben a 92/83 irányelv 27. cikke (5) bekezdésének szövegéből arra következtetett, hogy a mentesség csak csalás, adókikerülés vagy visszaélés esetén utasítható el, ha ezeket az említett rendelkezésben foglalt eljárás szerint megállapították.

76. Ez a megállapítás részben igaz, és részben pontatlan.

77. Igaz annyiban, hogy az e cikkben foglalt mechanizmus arra kötelezi azon tagállamot, amely megtagadja valamely mentesség megadását, vagy megszünteti a már megadott mentességet, hogy a cikkben előírt eljárást indítsa meg. Ha a Bizottságot nem tájékoztatják a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerint, megsértik a rendelkezés által kitűzött célt, és nem tesznek eleget az uniós jogrend betartására vonatkozó kötelezettségüknek.

78. Részben azonban pontatlan, ha úgy tűnik, hogy azt írja elő, hogy a tagállamnak minden esetben a Bizottság döntését követően kell határoznia.

42 Uo., 52. pont. A 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752) 52. pontja hasonlóképpen megköveteli, hogy az érintett tagállam hivatkozzon „valós, objektív és ellenőrizhető körülményekre, amelyek alátámasztják, hogy komoly veszélye van a csalásnak, adókikerülésnek vagy visszaélésnek”.

43 Hipotetikusan megállapítható a joggal való visszaélés, amennyiben egy vállalkozás valamely normaszövegre (amely a jövedéki adó alóli mentességet szabályozza a nem emberi fogyasztásra való termékek esetén) hivatkozik úgy, hogy valójában azzal ellentétes eredmény (nevezetesen, hogy ugyanezt a terméket alkoholos italként fogyasszák) elérését célozza, könnyíti meg vagy ösztönzi.

44 30. pont.

79. Valójában a jogszabály szó szerinti tartalmából nem következik az, hogy a mentesség megtagadása (elutasításához vagy megszüntetéséhez) a Bizottság részvételével történő előzetes eljárást igényel. Ezzel ellentétesen, a rendelkezés megfogalmazása saját jogkörrel ruházza fel a tagállamokat a mentességek helyes alkalmazásának biztosítása, és a csalás, adókikerülés és visszaélés elkerülése céljából.[45]

80. A 92/83 irányelv 27. cikke (5) bekezdésének szerkezete szerint a cselekmények sorrendje a következő:

– Az eljárást a tagállamnak a mentesség elutasításáról vagy a már megadott mentesség megszüntetéséről szóló nyilatkozatával kell megindítani.

– Folytatásképpen ez a tagállam „haladéktalanul tájékoztatja a Bizottságot", amely „az átvételtől számított egy hónapon belül […] a tájékoztatót megküldi a többi tagállam részére".

– Végül a végső döntést a hivatkozott (a 92/12/EGK irányelv 24. cikke szerinti) eljárásnak megfelelően hozzák meg.[46]

81. Az Olaszország kontra Bizottság ítélet azon ellenőrzésre hivatkozik, amelyet a többi tagállam és a közösségi intézmények a más tagállamok által a csalás, adókikerülés és visszaélés elleni küzdelem céljából „utóbb elfogadott" (mentességgel szembeni) intézkedések felett gyakorolnak. Ez az ellenőrzés logikusan az intézkedésnek az érintett tagállam általi elfogadását követi, amely intézkedés hangsúlyozottan egyoldalú jellegű.[47]

82. Ezt az elvet erősíti meg a 92/83 irányelv 27. cikke (5) bekezdésének utolsó mondata, amikor megállapítja, hogy a tagállamok számára nem kötelező a Bizottság által elfogadott határozatot visszamenőleges hatállyal alkalmazni. Más szóval a Bizottság határozata a Jövedékiadó-bizottság döntésének beszerzését követően nem helyezi hatályon kívül a tagállam előzetesen meghozott, *egyoldalú* határozatát.[48]

83. A Bizottság azonban pontosította az álláspontját a tárgyaláson. Bár megerősítette, hogy a tagállam kötelezettsége a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti eljárás megindítása, elismerte, hogy e tagállam hatóságai rendelkeznek olyan jogkörrel, hogy egyoldalúan hatályon kívül helyezzék a mentességet, ha csalást vagy visszaélést állapítanak meg. Hozzáteszi, hogy a megállapító határozat a Bizottság végleges döntésének meghozataláig azonnali hatállyal bír.

84. Emellett a Bizottság a tárgyaláson kiegészítő információkat nyújtott a Litvánia által 2016-ban megindított eljárásról.[49] Annak elismerését követően, hogy Litvánia értesítést küldött az említett eljárás megindításáról, amely értesítés kiterjedt a jogvita tárgyát képező termékekre, a Bizottság kifejtette, hogy valójában annak tartalma tágabb volt, mivel megkérdőjelezte a részleges denaturálás módszerét, és ezen oknál fogva az eljárás még nem zárult le.[50]

45 Ezt támasztja alá a 92/83 irányelv huszonkettedik preambulumbekezdése, amikor kimondja, hogy a tagállamok nem foszthatók meg a csalás, az adókikerülés vagy a visszaélés elleni küzdelemre szolgáló eszközöktől.

46 A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről, valamint 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.). Az utalást jelenleg az azt hatályon kívül helyező 2008/118 irányelv 43. és 44. cikkére tett utalásként kell érteni.

47 2000. december 7-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-482/98, EU:C:2000:672), 51. pont.

48 Annak érvényessége a belső jog szempontjából a közigazgatási aktusok felülvizsgálatára vonatkozó nemzeti jogszabályoktól függ.

49 Lásd a jelen indítvány 35. pontját.

50 A tájékoztatás tartalma azt eredményezte, hogy a Jövedékiadó-bizottság semmilyen határozatot nem hozott, mivel nincs hatásköre a részleges denaturálási módszerek harmonizációjával kapcsolatos döntés meghozatalára. A Bizottság azonban hangsúlyozza, hogy az eljárás nem zárult le, és hogy a Jövedékiadó-bizottság következő ülésén, amelyet 2018 novemberében tartanak, javaslatot tesznek arra, hogy Litvánia pontosítsa a kérelmét olyan módon, hogy az kifejezetten e termékek vonatkozásában releváns legyen, anélkül hogy magát a denaturálási módszert kifogásolná.

85. Ezen pontosításokból kiindulva igazoltnak tekinthető, hogy:

– a litván hatóságok, bár némi késedelemmel, alkalmazták a 92/83 irányelv 27. cikke (5) bekezdését, amely főszabály szerint hatályossá teszi a már megadott mentesség abban foglalt el nem ismerését;

– ezeket a hatóságokat kizárólag a jövőre nézve[51] köti a Bizottság által a hivatkozott eljárás lezárásakor hozott határozat, kivéve ha – az érdekük sérelméről lévén szó – a Bíróság előtt a határozatot megtámadnák,[52] és a Bíróság megsemmisítené azt.

86. Az uniós jog szempontjából tehát így nincs akadálya annak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság értékelje, az adott eset csak általa megállapítható körülményeit figyelembe véve, hogy a mentesség megtagadásának van-e amiatt oka, hogy a szóban forgó termékek Litvániában történő forgalmazása csalást, adókikerülést vagy visszaélést eredményezett.

VI. Végkövetkeztetés

87. Az előző megállapításokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

„1) Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv 27. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt mentesség alkalmazandó a denaturált etil-alkoholt tartalmazó, és alapvető (közvetlen) rendeltetésük szerint nem emberi fogyasztásra szánt kozmetikai termékekre, függetlenül attól, hogy azokat egyes személyek alkoholos italként fogyasztják.

2) A fentiek irányadóak akkor is, ha az említett termékek előállítása szerinti azon tagállamtól, amelynek hatóságai mentesítik a termékeket, eltérő tagállambeli importőre vagy forgalmazója tudja, hogy egyes személyek e termékeket alkoholos italként fogyasztják a rendeltetési országban, és azok előállítását és címkézését azzal a céllal rendeli meg, hogy e körülményre figyelemmel a lehető legnagyobb számú értékesítést érjen el.

3) Amennyiben a litván hatóságok megállapítják, hogy ilyen körülmények között csalás, adókikerülés vagy visszaélés elkövetésére kerül sor, megtagadhatják a mentesség megadását vagy megszüntethetik a már megadott mentességet a 92/83 irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti eljárás lefolytatásával.”

51 Kivéve, ha a nemzeti közigazgatási eljárást szabályozó rendelkezések megállapítják a Bizottság határozatának visszaható hatályát.

52 Amint az Olaszország kontra Bizottság ügyben történt (2000. december 7-i ítélet, C-482/98, EU:C:2000:672).