



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2015. március 5.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — 92/12/EGK irányelv — A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezések — Csempészett áruk adóztatása — Az egyik tagállamban szabad forgalomba bocsátott és egy másik tagállamba elszállított áruk — Az illetékes tagállam meghatározása — A tranzitállamnak az említett áruk adóztatására vonatkozó joga”

A C-175/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2014. április 10-én érkezett, 2014. március 28-i határozatával terjesztett elő a

Ralph Prankl által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, M. Berger és F. Biltgen (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 390., 124. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.; a továbbiakban: 92/12 irányelv) 7. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az R. Prankl, közúti járművezető, és a Zollamt Wien (bécsi adóhatóság) között ez utóbbi azon határozata tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyben R. Pranklot dohánytermékek utáni jövedéki adó fizetésére kötelezi.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 92/12 irányelv ötödik, hatodik és hetedik preambulumbekzdésének szövege a következő:

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

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

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

- 4 Ezen irányelv 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely a 14. cikk (3) bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.

Jövedéki termékek szabadforgalomba [helyesen: fogyasztásra] bocsátása a következőket jelenti:

- a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;
- b) termékek adófelfüggesztési eljáráson kívül történő előállítás, ideértve a szabálytalan előállítást is;
- c) azon termékek bármilyen importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, amelyek nem kerültek adófelfüggesztés alá.

(2) Az érvényesítendő jövedéki adó kivetésének feltétele és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabadforgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel [helyesen: A jövedéki adónak azon adókivetési feltételeit és mértékét kell alkalmazni, amelyek a szabad forgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban az adókötelezettség keletkezésének időpontjában hatályban voltak.] A jövedéki

adót az egyes tagállamok az általuk meghatározott eljárás szerint állapítják meg és szedik be azzal, hogy a tagállamok a nemzeti, illetve a más tagállamból származó termékekre ugyanazon szabályozást alkalmazzák.”

5 Az említett irányelv 7. cikkének (1)–(6) bekezdése a következőket mondja ki:

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

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

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

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

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

- a) az áru feladása előtt nyilatkozatot tesz a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságai részére, és biztosítja a jövedéki adó megfizetését;
- b) a tagállam által meghatározott eljárás szerint megfizeti a rendeltetési hely szerinti tagállamban előírt jövedéki adót;
- c) hozzájárul bármely ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam adóigazgatása számára, hogy meggyőződjön a termék átvételéről és a terméket terhelő jövedéki adó megfizetéséről.

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

6 Ugyanezen irányelv 8. cikke előírja:

„A magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk elszállított termék esetében a belső piacot szabályozó alapelv alapján, a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell felszámítani.”

7 A 92/12 irányelv 9. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

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

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

- a termékek birtokban tartójának kereskedelmi státusza és a birtokban tartás oka,
- a termékek birtokban tartásának helye vagy adott esetben a szállítás módja,
- a termékekkel kapcsolatos minden okmány,
- a termékek jellege,
- a termék mennyisége.

[...]”

8 Ezen irányelv 10. cikke szerint:

„(1) A rendeltetési hely szerinti tagállamban kell jövedéki adót fizetni az olyan jövedéki termék esetében, amelyet nem az adóraktári engedéllyel rendelkező személy vagy nem a bejegyzett/nem bejegyzett kereskedő szerzett be, és amelyet az eladó vagy képviselője közvetlenül vagy közvetetten ad át vagy szállít. E cikk alkalmazásában »rendeltetési hely szerinti tagállam« azon tagállam, ahova a szállítmány vagy a küldemény (végcélként) megérkezik.

(2) Ennek alapján a jövedéki adót felszámíthatóvá teszi a rendeltetési hely szerinti tagállamban az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott termékek feladása és az, hogy az eladó közvetlenül vagy képviselője által közvetetten jövedéki terméket küldött vagy szállított az (1) bekezdésben említett egy másik tagállamban illetőséggel bíró személy részére [helyesen: Ennek alapján a jövedéki adót a rendeltetési hely szerinti tagállamban felszámíthatóvá teszi az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott olyan termékek feladása, amelyeket az eladó közvetlenül vagy képviselője által közvetetten küldött vagy szállított az (1) bekezdésben említett, másik tagállamban illetőséggel bíró személy részére].

(3) A rendeltetési hely szerinti tagállamban a jövedéki adót a kézbesítéskor az eladónak kell megfizetnie. A tagállamok azonban olyan rendelkezéseket is elfogadhatnak, amik kikötik, hogy a jövedéki adót egy adóképviseelő fizesse meg, aki nem lehet azonos a termék címezettjével. Az ilyen adóképviseelőnek a rendeltetés helye szerinti tagállamban kell illetőséggel rendelkeznie és e tagállam adóhatóságai által elismertnek kell lennie.

Az eladó illetősége szerinti tagállam biztosítja, hogy az eladó megfelel a következő követelményeknek:

- garantálja a termék feladása előtt a jövedéki adó megfizetését a tagállam [helyesen: rendeltetés helye szerinti tagállam] által meghatározott feltételek szerint, és biztosítja, hogy a jövedéki adót a termék megérkezését követően megfizessék,
- nyilvántartást vezet a szállításokról.

(4) A (2) bekezdésben említett esetben az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére a 22. cikk (4) bekezdése alapján kerül sor.

(5) A Közösség jogára figyelemmel a tagállamok különös szabályokat állapíthatnak meg a rendelkezés olyan jövedéki termékekre történő alkalmazása tárgyában, amelyekre a Szerződéssel összhangban lévő különleges nemzeti elosztási szabályok vonatkoznak.”

- 9 Az említett irányelv 20. cikke, amely annak „Az áruk mozgása” elnevezésű III. címe alatt található, a következőket mondja ki:

„(1) Amennyiben a termék szállítása közben a jövedéki adó kivetésével járó jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság történik, a jövedéki adót azon tagállamban kell megfizetni, ahol a jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot elkövették, és a büntetőjogi eljárás lehetőségének sérelme nélkül azon természetes vagy jogi személy fizeti meg, aki, illetve amely a 15. cikk (3) bekezdése alapján biztosítékot nyújt a jövedéki adó megfizetésére.

Ha a jövedéki adót nem a feladás szerinti tagállam szedi be, az adót beszedő tagállamnak tájékoztatnia kell a feladás szerinti ország illetékes hatóságait.

(2) Amennyiben a szállítás során jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot észlelnek anélkül, hogy annak elkövetési helyét meg lehetne állapítani, úgy kell tekinteni, mint amelyet az észlelés tagállamában követtek el.

(3) A 6. cikk (2) bekezdése rendelkezéseinek sérelme nélkül, amikor a jövedéki termék nem érkezik meg rendeltetési helyére, és nem lehet megállapítani a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetésének a helyét, úgy kell tekinteni, hogy a jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot a feladás helye szerinti tagállamban követték el, amely beszedi a jövedéki adót az áru feladásakor hatályos adómértékkel [...] A tagállamok meghozzák a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elleni fellépéshez és a hatékony bírságok kiszabásához szükséges intézkedéseket.

(4) Amennyiben a kísérőokmány kiállításától számított három év eltelte előtt megállapításra kerül, hogy melyik tagállamban követték el ténylegesen a jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot, ez a tagállam jogosult beszedni a jövedéki adót az áru feladásakor esedékes mértékben. Ebben az esetben, amint a beszedés ténye bizonyítottá vált, az eredetileg kivetett jövedéki adó visszatérítésre kerül.”

- 10 A 92/12 irányelv 22. cikke, amely annak az „Adó-visszatérítés” elnevezésű IV. címe alatt szerepel, a következőket írja elő:

„(1) A megfelelő esetekben a szabadforgalomba bocsátott jövedéki termék jövedéki adója a kereskedő üzletvitele során tett kérelmére a forgalomba bocsátás szerinti tagállam adóhatóságai által visszatéríthető, ha abban a tagállamban nem szándékozzák azokat elfogyasztani.

A tagállamok azonban elutasíthatják a visszatérítési kérelmet, ha az teljes mértékben nem felel meg az általuk meghatározott feltételeknek.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában a következő rendelkezéseket kell alkalmazni:

- a) az áru elküldése előtt a feladónak visszatérítési kérelmet kell benyújtania a tagállama illetékes hatóságaihoz, és bizonyítania kell, hogy a jövedéki adót megfizették. Az illetékes hatóságok azonban nem utasíthatják el a visszatérítést kizárólag azon az alapon, hogy olyan, általuk kiadott dokumentumot nem mutattak be, amely a kezdeti fizetés megtörténtét igazolja;
- b) az a) pontban említett áruk szállítása a III. cím rendelkezéseinek megfelelően történik;

- c) a feladó bemutatja a tagállama illetékes hatóságainak a b) pontban említett okmány címzett által megfelelően kitöltött példányát, amelyet vagy egy olyan okmánynak kell kísérnie, amely igazolja a jövedéki adó biztosítását a fogyasztás szerinti tagállamban vagy olyanak, amely tartalmazza a következő adatokat:
- a rendeltetés szerinti tagállam adóhatóságai érintett hivatalának címe,
 - a nyilatkozat e hivatal általi elfogadásának dátuma e nyilatkozat hivatkozási vagy iktatási számával együtt;
- d) egy tagállamban szabadforgalomba bocsátott és ennél fogva a tagállam adózási vagy nemzeti azonosító jelét viselő jövedéki termékek után a jövedéki adó visszatérítésének jogosultsága fennáll, feltéve ha a kibocsátó tagállam adóhatóságai megállapították, hogy az ilyen jelzéseket megsemmisítették [helyesen: egy tagállamban szabadforgalomba bocsátott és ennél fogva a tagállam adózási vagy nemzeti azonosító jelét viselő jövedéki termékek után kérhető a jövedéki adó visszatérítése a tagállam ezen adózási vagy azonosító jelet kibocsátó hatóságától, feltéve ha a kibocsátó tagállam adóhatóságai megállapították, hogy az ilyen jelzések megsemmisültek].

(3) A 7. cikkben említett esetekben az áru feladása szerinti tagállam csak akkor köteles visszatéríteni a megfizetett jövedéki adót, ha azt a 7. cikk (5) bekezdésében meghatározott eljárással összhangban a rendeltetési hely szerinti tagállamban korábban már megfizették.

A tagállamok azonban elutasíthatják a visszatérítési kérelmet, ha az teljes mértékben nem felel meg az általuk meghatározott feltételeknek.

(4) A 10. cikkben említett esetekben az áru feladása szerinti tagállam az eladó kérelmére visszatéríti a megfizetett jövedéki adót, amennyiben az eladó a 10. cikk (3) bekezdésében meghatározott eljárásnak megfelelően járt el.

A tagállamok azonban elutasíthatják a visszatérítési kérelmet, ha az teljes mértékben nem felel meg az általuk meghatározott feltételeknek.

Amennyiben az eladó rendelkezik adóraktári engedéllyel, a tagállamok egyszerűsített visszatérítési eljárásról is rendelkezhetnek.

(5) Az egyes tagállamok adóhatóságai meghatározzák a területükön történő visszatérítéshez szükséges ellenőrzési eljárásokat és módszereket. A tagállamok biztosítják, hogy a visszatérített jövedéki adó ne haladja meg a ténylegesen befizetett összeget.”

Az osztrák jog

- 11 A dohánytermékek adóztatásáról szóló, 1995. évi törvény (Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. 704/1994; a továbbiakban: TabStG) 27. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha egy tagállamban szabad forgalomba bocsátott dohányterméket kereskedelmi célból szereznek be, adófizetési kötelezettség keletkezik azáltal, hogy a beszerző

1. a dohányterméket az adóterületen átveszi, vagy
2. az adóterületen kívül átvett terméket az adóterületre viszi, vagy viteti.

Az adót a beszerző köteles megfizetni. A közjogi intézmény általi beszerzés a kereskedelmi célú beszerzéssel esik egy tekintet alá.

(2) Ha egy tagállamban szabad forgalomba bocsátott dohányterméket az (1) bekezdésben említett esetektől eltérő esetekben vizsik az adóterületre, az adófizetési kötelezettség azáltal keletkezik, hogy a dohányterméket első ízben tartják birtokban vagy használják fel az adóterületen kereskedelmi célból. Az adó alanya a dohánytermék birtokba vevője vagy felhasználója.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 12 R. Prankl 2005. áprilisa és októbere között egy Ausztriában letelepedett személy biztatására 12 650 000 darab cigarettát szállított Magyarországról az Egyesült Királyságba. Ismeretlen személyek által az Európai Unió vámterületére csempészett e cigarettákat R. Prankl egymást követő öt fuvarral többek között Ausztrián áthaladva szállította. Azokat a fuvarokmányokon teljes rakományként feltüntetett rakomány alatt rejtette el. Az Egyesült Királyságban az említett cigarettákat négy esetben ismeretlen személyek lerakodták a kamionról, egy esetben pedig azokat lefoglalták a brit hatóságok.
- 13 A Zollamt Wien 2011. április 11-i határozatával 1 249 820 euró összegű dohányadót állapított meg R. Prankllal szemben azzal az indokkal, hogy R. Prankl kapta a szóban forgó cigarettákat, és vitte be azokat Ausztriába.
- 14 R. Prankl keresetet nyújtott be e határozattal szemben. Keresetének alátámasztására előadta, hogy őt egy harmadik személy kérte fel az említett cigaretták Magyarországról az Egyesült Királyságba történő jogellenes szállítására. Szerinte neki csak alsórendű szerepe volt azon nagyszabású cigarettacsempészetet végző szervezetnek a hierarchiájában, amelynek a szállításokat végezte. Egyébiránt nem rendelkezett információval az általa vezetett gépjárművön elhelyezett cigaretta mennyiségéről, és a cigaretta forgalmazási csatornáit sem voltak előtte ismertek. Ezenkívül egyszerű teherautó-sofőrként gazdasági értelemben nem rendelkezett e cigarettákkal, tehát ő nem is volt azok TabStG 27. cikke értelmében vett beszerzője. Továbbá a szóban forgó cigarettákat Ausztriában nem bocsátotta forgalomba, és a dohánytermékek Ausztrián keresztül történő egyesítő „átszállítását” e cikk nem foglalja magában.
- 15 Az Unabhängiger Finanzsenat a TabStG 27. cikkének (2) bekezdésére támaszkodva megerősítette a dohányadó fent említett összegben történő megállapítását. E bíróság szerint R. Prankl, bár nem volt a szóban forgó cigaretták beszerzője, tudott azon szállítások jogellenességéről, amelyek után egyébiránt díjazást kapott. Az említett cigarettákat az osztrák adóterületen kereskedelmi célból első ízben az azok szállítására használt teherautó sofőrjeként R. Prankl tartotta birtokában, és ezért Ausztriában dohányadó fizetésére köteles.
- 16 Az R. Prankl által az említett bíróság határozatával szemben benyújtott felülvizsgálat iránti kérelem tárgyában eljáró Verwaltungsgerichtshof azt kívánja megtudni, hogy a 92/12 irányelv rendelkezéseivel, és különösen annak 7. cikkével nem ellentétes-e az az eredmény, amelyre az Unabhängiger Finanzsenat a nemzeti jogszabály alapján jutott. Ugyanis azon következtetés, miszerint az olyan szállítás alkalmával, mint amelyről az alapügyben szó van, minden egyes tranzittagállamban jövedéki adót kell kivetni, ellentmond az ezen irányelv szerves részét képező rendszerrel, vagyis hogy a kereskedelmi célból tartott jövedéki termékeket a rendeltetés helye szerinti tagállamban kell megadóztatni.
- 17 A Bíróság kétségek nélkül már megállapította, hogy az uniós jogalkotó a kettős adóztatás elkerülését nem tette mindenekfeletti alapelvvé (BATIG-ítélet, C-374/06, EU:C:2007:788). Azonban a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e megállapítást a szóban forgó alapügy alapját képező tényállás azon kontextusába kell helyezni, amelyben a jövedéki termékeket jogellenesen bocsátották forgalomba azon tagállamtól eltérő tagállamban, amelynek az adójegeit azok már viselik.

- 18 Ilyen körülmények között a Verwaltungsgerichtshof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 9. cikkének (1) bekezdését, hogy azokkal ellentétesek az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek alapján azon jövedékiadó-köteles termékekre [...], amelyeket egy (az első) tagállamban szabad forgalomba bocsátottak, és az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdése szerinti kísérőokmány használata nélkül szárazföldi úton egy vagy több [tranzittagállamon] keresztül egy további tagállamba (a rendeltetési hely szerinti tagállamba) szállítottak a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő értékesítés céljából, a jövedéki adót [...] a tranzittagállamban is ki kell vetni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 9. cikkének (1) bekezdését, hogy amennyiben a valamely állam területére titokban bevitt jövedékiadó-köteles árukat az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében előírt kísérőokmány használata nélkül másik olyan tagállamba szállítják, amelynek a területén ezen árukat felfedezik a hatáskörrel rendelkező hatóságok, a tranzittagállamoknak is joguk van jövedéki adót kivetni az említett szállítást végző teherautó-sofőrre azért, mert az említett árukat kereskedelmi célból e tagállamok területén birtokában tartotta.
- 20 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a 92/12 irányelv célja, hogy megállapítsa a jövedékiadó-köteles termékek birtokban tartásának, forgalmának és ellenőrzésének egyes szabályait, különösen annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó minden tagállamban azonos módon legyen felszámítható. E harmonizáció főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamok közötti kettős adóztatás elkerülését (Scandic Distilleries ítélet, C-663/11, EU:C:2013:347, 22. és 23. pont; Gross-ítélet, C-165/13, EU:C:2014:2042, 17. pont).
- 21 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése azt az általános szabályt állítja fel, hogy az egyik tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedékiadó-köteles terméket, amelyet valamely másik tagállamban kereskedelmi célból tartanak, ezen utóbbi tagállamban adóztatják meg. Az adó tehát a termék rendeltetési helye szerinti tagállamban számítható fel, és nem abban, ahol szabad forgalomba bocsátották (Meiland Azewijn ítélet, C-292/02, EU:C:2004:499, 35. pont).
- 22 Azon értelmezést, miszerint a jövedéki adó kivetésére általában egyetlen tagállamban, vagyis az érintett termék rendeltetésének és felhasználásának a helye szerinti tagállamban kerül sor, egyébiránt megerősíti a 92/12 irányelv 22. cikke, amely bizonyos feltételek mellett előírja a más tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítését (Scandic Distilleries ítélet, EU:C:2013:347, 24. pont).
- 23 Kétségtől sem a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése, sem annak 9. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki kifejezetten az ezen áruk utáni jövedéki adó azon tagállamban történő kivetését, amelyen keresztül a csempészett árukat átszállították, jóllehet ezen áruk már nem tartózkodnak e tagállam területén, és megérkeztek a rendeltetési helye szerinti tagállamba.
- 24 Azonban a Bíróság megállapította, hogy amennyiben az Unió területére jogellenesen beléptetett termékeket, mint az alapügyben szóban forgó árukat, kereskedelmi célból tartják, az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 7. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy azon tagállam hatóságai illetékesek a jövedéki adó beszedésére, amelyben e termékeket felfedezték (Dansk Transport og Logistik ítélet, C-230/08, EU:C:2010:231, 114. pont; Febetra-végzés, C-333/11, EU:C:2012:134, 41. pont). Az alapügyben az Egyesült Királyság hatóságairól van szó.

- 25 Ezzel szemben a 92/12 irányelv 6. cikkének megfelelően a feladás szerinti tagállam csak abban az esetben marad illetékes a jövedéki adó beszedésére, ha a szóban forgó termékeket nem kereskedelmi célból tartják, még akkor is, ha a jogellenesen beléptetett termékeket csak utólag fedezték fel egy másik tagállam hatóságai (lásd ebben az értelemben: Dansk Transport og Logistik ítélet, EU:C:2010:231, 115. pont; Febetra-végzés, EU:C:2012:134, 42. pont).
- 26 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a feladás szerinti tagállamhoz hasonló módon a tranzittagállamok nem illetékesek a jövedéki adó beszedésére, ha az ilyen termékeket azon másik tagállam hatóságai fedezik fel, amelynek a területén azokat kereskedelmi célból tartják.
- 27 Ugyanis nem lehet érvényesen arra hivatkozni, hogy az uniós jogalkotó a visszaélések és csalások megelőzését kívánta előnyben részesíteni annak általános módon való lehetővé tételével, hogy a jövedéki termékek jogellenes szállítása esetén valamennyi tranzittagállam jövedéki adót vethessen ki.
- 28 Ezen értelmezést nem gyengíti az a tény, hogy a Bíróság a BATIG-ítélet (EU:C:2007:788) 57. pontjában megállapította, hogy az uniós jogalkotó előnyben részesítette a visszaélések és csalások megelőzését az egyetlen tagállamban való adóztatás elvével szemben. Ugyanis ezen értékelés, amint az említett pont első mondatából kitűnik, az ezen ítélet alapját képező ügy különleges ténybeli kontextusába illeszkedik, amely ügy az adófelfüggesztési eljárásból való, olyan termékek ellopása miatti szabálytalan kilépés esetére vonatkozott, amelyekre a feladás szerinti tagállamban felragasztották az adójegyeket, és amelyet az a körülmény jellemezett, hogy azon tagállam számára, amelyben ezen adójegyeket kibocsátották, lehetetlen volt azok megsemmisítésének a megállapítása. Így e termékek után jövedéki adót kellett fizetni mind abban a tagállamban, amelyben azokat szabad forgalomba bocsátották, mind pedig abban, amelyben azokat felhasználásra szánták, és amelynek már viselték az adójegyt.
- 29 A BATIG-ítéllethez (EU:C:2007:788) vezető ügy alapját képező helyzettől eltérően az alapügyben szóban forgó áruk nem volt adójegy, és nem tűntek el a szállítás kiindulópontja és a rendeltetés helye szerinti tagállam között. Ilyen körülmények között, amint az Európai Bizottság megjegyezte, a jövedéki adó tranzittagállamokban történő ilyen kivetése, amely többszörös adóztatáshoz vezethet, nem szükséges a visszaélések és csalások megelőzéséhez, mivel mind a behozatali tagállam, mind a rendeltetés helye szerinti tagállam ismert, és nem vitatott, hogy az árukat ez utóbbiba szállították.
- 30 Hozzá kell továbbá tenni, hogy ezen értelmezést nem kérdőjelezi meg azon érvelés sem, miszerint a jogellenes szállítás esetén a jövedéki adó felszámíthatóságát a 92/12 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében előírt szabályok határozzák meg.
- 31 Ugyanis – függetlenül attól a kérdéstől, hogy a 92/12 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését lehet-e, amint a német kormány érvel, olyannak tekinteni, mint amely egy akkor alkalmazandó fennmaradó rendelkezésnek minősül, ha jogellenes átszállítás esetén a jövedéki termékeket kereskedelmi célból tartják anélkül, hogy e birtokbantartást megrendelés vagy szállítás igazolná – elég emlékeztetni arra, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, a jövedéki adó a rendeltetés helye szerinti tagállamban válik felszámíthatóvá, ahol az érintett termékeket ténylegesen szabad forgalomba bocsátották, és hogy – amint a jelen ítélet 29. pontjából kitűnik – a jövedéki adó más vagy akár több más tagállamban történő kivetése nem szükséges a visszaélések és a csalások megelőzéséhez.
- 32 E megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 92/12 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a valamely állam területére titokban bevitt jövedékiadó-köteles árukat az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében előírt kísérőokmány használata nélkül másik olyan tagállamba szállítják, amelynek a területén ezen árukat felfedezik a hatáskörrel rendelkező hatóságok, a tranzittagállamoknak nincs joguk jövedéki adót kivetni az említett szállítást végző teherautó-sofőrre azért, mert az említett árukat kereskedelmi célból e tagállamok területén birtokában tartotta.

A költségekről

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

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

Az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a valamely állam területére titokban bevitt jövedékiadó-köteles árukat az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében előírt kísérőokmány használata nélkül másik olyan tagállamba szállítják, amelynek a területén ezen árukat felfedezik a hatáskörrel rendelkező hatóságok, a tranzitállamoknak nincs joguk jövedéki adót kivetni az említett szállítást végző teherautó-sofőrre azért, mert az említett árukat kereskedelmi célból e tagállamok területén birtokában tartotta.

Aláírások