



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2016. január 28.\*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések — 2008/118/EK irányelv — A jövedéki termékek szállítása során elkövetett szabálytalanság — Adófelfüggesztéssel szállított termékek — Az átvétel időpontjában hiányzó termékek — A jövedéki adónak a termékek megsemmisülésére vagy károsodására vonatkozó bizonyíték hiányában történő beszédése”

A C-64/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. február 12-én érkezett, 2014. november 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **BP Europa SE**

és

a **Hauptzollamt Hamburg-Stadt** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó) és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a BP Europa SE képviseletében D. Völker és A. Grin Rechtsanwältin,
- a Hauptzollamt Hamburg-Stadt képviseletében J. Thaler, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Collabolletta avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Tomat és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

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

\* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelme 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.) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a BP Europa SE (a továbbiakban: BP Europa) és a Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hamburg város fővámszolgálati hivatala) között azon adózás tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyet ez utóbbi energiaadó címén követelt a gázolajnak a Németországban található adóraktárban történő leadása során megállapított hiányzó mennyisége miatt.

### Jogi háttér

*Az uniós jog*

A 2008/118 irányelv

- 3 A 2008/118 irányelv többek között a következő preambulumbekendéseket tartalmazza:

„(1) A jövedékiadó–köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről, valamint e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25–i 92/12/EGK tanácsi irányelvet [(HL L 76., 1. o.)] többször lényegesen módosították. Mivel további módosításokra van szükség, az átláthatóság érdekében helyette újat kell alkotni.

(2) A belső piac megfelelő működésének biztosításához szükséges, hogy a 92/12/EGK irányelv hatálya alá tartozó termékeket [...] terhelő jövedéki adó kivetésének feltételei összehangoltak maradjanak.

[...]

(8) Mivel a belső piac megfelelő működésének érdekében továbbra is biztosítani kell, hogy a jövedéki adó fogalma és kivetésének feltételei minden tagállamban azonosak legyenek, közösségi szinten egyértelművé kell tenni, hogy mely időponttól kezdődik a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátása, és kit terhel jövedékiadó-fizetési kötelezettség.

(9) Mivel a jövedéki adó meghatározott termékek fogyasztását terheli, nem vehető ki a bizonyos körülmények között megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékekre.

[...]”

- 4 A 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

a) az [energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i] 2003/96/EK [tanácsi] irányelv [(HL L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.)] hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia;

[...]”

5 A 2008/118 irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv és végrehajtási rendelkezései alkalmazásában az alábbi fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

[...]

7. »adófüggesztés«: vámfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék előállítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót függesztő eljárás vagy intézkedés;

[...]

11. »adóraktár«: az a hely, ahol az adóraktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese üzleti tevékenysége során jövedéki terméket adófüggesztés alatt előállít, feldolgoz, tárol, átvesz vagy felad.”

6 Az említett irányelv 7. cikke szerint:

„(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 adófüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;

[...]

(4) Az adófüggesztés alatt álló jövedéki terméknek az áru tényleges jellege, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként, vagy a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként bekövetkező teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem tekintendő szabad forgalomba bocsátásnak.

Ezen irányelv alkalmazásában az árut teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, ha jövedéki termékként történő felhasználásra alkalmatlanná válik.

A kérdéses jövedéki termékek teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását a teljes megsemmisülés vagy helyrehozhatatlan károsodás helye szerinti, vagy – amennyiben a károsodás helye nem megállapítható – a károsodás észlelése szerinti tagállam illetékes hatósága számára megfelelő módon bizonyítani kell.

[...]”

7 Ugyanezen irányelv 10. cikke a következőket mondja ki:

„(1) Amennyiben a jövedéki termék adófüggesztéssel történő szállítása során olyan szabálytalanság történt, amely a jövedéki terméknek a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti szabad forgalomba bocsátását eredményezi, a szabad forgalomba bocsátásra a szabálytalanság elkövetésének helye szerinti tagállamban kerül sor.

(2) Amennyiben jövedéki termék adófelfüggesztéssel történő szállítása során olyan szabálytalanságot észleltek, amely a jövedéki terméknek a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti szabad forgalomba bocsátását eredményezi, és ha a szabálytalanság megtörténtének helye nem határozható meg, akkor ez utóbbinak a szabálytalanság észlelésének helye szerinti tagállamot, idejének pedig a szabálytalanság észlelésének idejét kell tekinteni.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tényleges vagy vélelmezett szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai értesítik a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságait.

(4) Amennyiben az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termék nem érkezett meg a rendeltetési helyére, és a szállítás során nem észleltek a terméknek a 7. cikk (2) bekezdése a) pontja szerinti szabad forgalomba bocsátását eredményező szabálytalanságot, a szabálytalanság előfordulási helyének a feladás szerinti tagállamot, idejének pedig a szállítás megkezdésének idejét kell tekinteni, kivéve, ha a szállítás 20. cikk (1) bekezdése szerinti megkezdésétől számított négy hónapon belül a szállítás 20. cikk (2) bekezdése szerinti befejezését, illetve a szabálytalanság előfordulási helyét igazoló bizonyítékot nyújtanak a feladás szerinti tagállam illetékes hatóságai részére.

[...]

(6) E cikk alkalmazásában »szabálytalanság« minden, a 7. cikk (4) bekezdésében említettől eltérő olyan helyzet, amely jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során áll elő, és amelynek következtében a jövedéki termékek szállítása vagy szállításának egy része nem a 20. cikk (2) bekezdésének megfelelően fejeződik be.”

8 A 2008/118 irányelv 16. cikke (2) bekezdésének c) és d) pontja alapján az adóraktár engedélyese köteles nyilvántartást vezetni a készletről és a jövedékiadó-köteles termékek szállításáról, és az adófelfüggesztéssel szállított valamennyi jövedéki terméket a szállítás befejezését követően haladéktalanul adóraktárába beraktározni és nyilvántartásba venni.

9 Az említett irányelv 17. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A jövedéki termékek a Közösség területén adófelfüggesztéssel mozgathatók, ideértve azt az esetet is, ha a termékeket valamely harmadik országon vagy harmadik területen keresztül szállítják:

a) valamely adóraktárból:

i. egy másik adóraktárba;

[...]”

10 Ugyanezen irányelv 19. cikke (2) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a bejegyzett címzettnek hozzá kell járulni minden olyan ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai számára, hogy megbizonyosodjanak a termékek tényleges átvételéről.

11 A 2008/118 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása a 17. cikk (1) bekezdése a) pontjának i. [...] alpontjában [...] akkor fejeződik be, amikor a címzett átvette a jövedéki termékeket [...]”

A 2003/96 irányelv

- 12 A 2003/96 irányelv 1. és 2. cikke alapján a tagállamok adót szednek be különösen a Kombinált Nomenklátúra 2710 19 41 kódja alá tartozó gázolaj után.

*A német jog*

- 13 Az energiaadóról szóló, 2006. július 15-i törvénynek (Energiesteuergesetz; BGBl. 2006. I, 1534. o.; a továbbiakban: EnergieStG) „Az adónak a szabad forgalomba bocsátás esetén történő felszámíthatósága” című 8. cikke alapján:

„(1) Az adó felszámíthatóvá válik, amikor a 4. cikk értelmében vett energiatermékeket anélkül veszik ki az adóraktárból, hogy azokat más felfüggesztő eljárás alá helyeznék, vagy azok abból az adóraktár keretében történő felhasználás vagy fogyasztás céljából kerülnek ki (szabad forgalomba bocsátás). Ha a szabad forgalomba bocsátást adómentességi eljárás követi (24. cikk (1) bekezdése), az adó nem válik felszámíthatóvá.

(1a) Nem számítható fel adó, ha az energiatermékek jellegük miatt, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként teljes mértékben megsemmisültek vagy helyrehozhatatlanul károsodtak. Az energiatermékek akkor tekinthetők teljes mértékben megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak, ha azok mint olyanok használhatatlanná váltak. Az energiatermékek teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását kielégítő módon kell bizonyítani.

[...]”

- 14 Az EnergieStG-nek „A más tagállamokból történő vagy azokba irányuló szállítás” című 11. cikke kimondja:

„(1) A 4. cikk értelmében vett energiatermékek harmadik országokon vagy harmadik területeken keresztül is szállíthatók adófelfüggesztéssel,

[...]

(2) más tagállamok adóraktáraiból vagy bejegyzett feladók által az importálás más tagállamok szerinti helyéről

a) adóraktárba

[...]

az adóterületen;

[...]

(4) [...] Az (1) bekezdés 2. pontja szerinti esetekben az adófelfüggesztéssel történő szállítás az energiatermékek fogadó adóraktárba történő felvételével fejeződik be [...]”

- 15 Az EnergieStG-nek „A szállítás közbeni szabálytalanság” című 14. cikke alapján:

„(1) »Szabálytalanság« minden, a 8. cikk (1a) bekezdésében említettől eltérő olyan helyzet, amely adófelfüggesztéssel történő szállítás során áll elő, és amelynek következtében a szállítás vagy a szállítás egy része nem szabályszerűen fejeződik be.

[...]

(3) Amennyiben valamely másik tagállam egyik adóraktárából vagy az importálás valamely másik tagállam szerinti helyéről adófelfüggesztéssel történő szállítás során szabálytalanságot észleltek az adóterületen, és ha a szabálytalanság megtörténtének helye nem határozható meg, akkor ez utóbbinak az adóterületet, idejének pedig a szabálytalanság észlelésének idejét kell tekinteni.

(4) Amennyiben adófelfüggesztés alatt álló energiatermékeket az adóterületről valamely másik tagállamba szállítottak (11. cikk (1) bekezdés 1. pontja, 13. cikk (1) bekezdése), és azok nem érkeztek meg a rendeltetési helyükre, anélkül, hogy a szállítás során szabálytalanságot észleltek volna, az (1) bekezdés szerinti szabálytalanság előfordulási helyének az adóterületet, idejének pedig a szállítás megkezdésének idejét kell tekinteni, kivéve, ha a szállítás megkezdésétől számított négy hónapon belül a feladó megfelelően bizonyítja, hogy az energiatermékek

1. megérkeztek a rendeltetési helyre, és a szállítás szabályszerűen befejeződött, vagy
2. az adóterületen kívül bekövetkezett szabálytalanság miatt nem érkeztek meg a rendeltetési helyre.

[...]”

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

- 16 A BP Europa 2011 januárjában 2,4 millió liter, a Kombinált Nomenklátúra 2710 19 41 kódja alá tartozó gázolajat szállított hajóval egy Hollandiában található adóraktárból egy Németországban található adóraktárba. A szállítás a jövedéki termékek olyan adófelfüggesztéssel történő szállításával történt, mint amelyet a 2008/118 irányelv 17–31. cikke előír.
- 17 A rendeltetési helyen a Németországban található adóraktár tulajdonosa a gázolaj átvételét követően megállapította, hogy 4854 literrel, vagyis a bejelentett mennyiség 0,202%-ával kevesebb mennyiséget kapott annál a mennyiségnél, mint amelyet a felfüggesztő eljárás alkalmazásához kiállított elektronikus adminisztratív okmányon feltüntettek, és átvételi elismervényében erről tájékoztatta a vámhatóságokat.
- 18 2012. január 16-i határozatával Hamburg város fővámhivatala 24,93 euró összegű energiaadót vetett ki a hiányzó gázolajmennyiség után, amely túllépte a német adóhatóság által általánosan elfogadott 0,2%-os toleranciaértéket.
- 19 A Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság) elutasította a BP Europa által ezen határozattal szemben benyújtott keresetet. Megállapította ugyanis, hogy a hiányzó gázolajmennyiség olyan szabálytalanságnak volt tulajdonítható, amelyet az adóterületen elkövetettnek kell tekinteni, és amelynek a következménye e termék szabad forgalomba bocsátása volt. A felülvizsgálati kérelem ügyében eljáró Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) arra vár választ, hogy a jogvita ezen jogi értékelése, amely a 2008/118 irányelvet átültető nemzeti jog alkalmazásából következik, megfelel-e ezen irányelv követelményeinek, és különösen azoknak, amelyek a jövedéki adó felszámíthatóságának és az annak a beszedésére hatáskörrel rendelkező tagállam meghatározásának a feltételeire vonatkoznak, amennyiben az adófelfüggesztéssel szállított termékeknek csak egy része nem érkezett meg a rendeltetési helyre.

- 20 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdését, hogy csak akkor teljesülnek annak feltételei, ha az adófelfüggesztéssel szállított termékek összmenyisége nem érkezik meg a rendeltetési helyére, vagy a 2008/118 irányelv 10. cikke (6) bekezdésének figyelembevételével az azokban a helyzetekben is alkalmazható a szabályozás, amelyekben az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termékeknek csak egy része nem érkezik meg a rendeltetési helyre?
  - 2) Úgy kell-e értelmezni a 2008/118/EK irányelv 20. cikkének (2) bekezdését, hogy a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása csak akkor fejeződik be, amikor a címzett teljesen kirakodta a hozzá érkezett szállítóeszközt, és így még a szállítás alatt kerül sor a hiányzó mennyiség kirakodási folyamat során való észlelésére?
  - 3) Ellentétes-e a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 10. cikkének (2) bekezdésével az olyan nemzeti rendelkezés, amelynek értelmében a rendeltetési hely szerinti tagállam adóztatási joghatósága (ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szabályozott helyzetek kizárása mellett) csak a szabálytalanság megtörténtének észlelésétől és a szabálytalanság helye felderítésének lehetetlenségétől függ, vagy annak megállapítása is szükséges, hogy az adófelfüggesztés alóli kikerüléssel szabad forgalomba bocsátották a jövedéki termékeket?
  - 4) Úgy kell-e értelmezni a 2008/118/EK irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy a szabálytalanság ezen irányelv 10. cikkének (2) bekezdése szerinti észlelése során minden olyan helyzetben feltételezni kell az adófelfüggesztéssel szállított és a rendeltetési helyre meg nem érkezett jövedéki termék szabad forgalomba bocsátását, amelyben nem nyújtható be az észlelt hiányzó mennyiség teljes megsemmisülésére vagy helyrehozhatatlan károsodására vonatkozó, az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdésben előírt bizonyíték?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

#### *Előzetes észrevételek*

- 21 A 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében az ezen irányelv 1. cikkében említett termékek – amelyek között szerepelnek a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek is – jövedékiadó-kötelesek az Európai Unió területén történő előállításukkor vagy az e területre történő behozatalukkor. Míg a jövedéki adó esetében az adóztatandó tényállás így az érintett termékeknek az említett területen történő előállítása vagy arra való behozatala, ezen adó a 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében csak e termékeknek a szabad forgalomba bocsátása során válik felszámíthatóvá.
- 22 A 2008/118 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának i. alpontja szerint a jövedéki termékek az Unió területén többek között – mint az alapügyben is – az egyik tagállamban található adóraktárból egy másik tagállamban található adóraktárba adófelfüggesztéssel szállíthatók. Egy ilyen felfüggesztési rendszerre jellemző, hogy a jövedéki adó az e szabályozás alá tartozó áruk tekintetében még nem válik felszámíthatóvá, habár az adóztatandó tényállás már megvalósult (lásd ebben az értelemben: Cipriani-ítélet, C-395/00, EU:C:2002:751, 42. pont). Következésképpen, ami a jövedéki termékeket illeti, e rendszer addig halasztja a jövedéki adó felszámíthatóságát, amíg a felszámíthatóság egyik feltétele nem teljesül (lásd ebben az értelemben: Dansk Transport og Logistik ítélet, C-230/08, EU:C:2010:231, 78. pont).
- 23 Az adófelfüggesztés alatt álló ilyen termékek esetében a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében szabad forgalomba bocsátásnak tekintendő az adófelfüggesztés alóli kikerülés, ideértve a szabálytalan kikerülést is.

- 24 Bár a 92/12 irányelv a 6. cikkének (1) bekezdése alapján előírta, hogy az adó nemcsak az érintett termékek szabad forgalomba bocsátása során válik felszámíthatóvá, hanem „hiány megállapítása esetén” is, a 2008/118 irányelv nem veszi át a felszámíthatóság hiányra vonatkozó ezen esetét.
- 25 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2008/118 irányelv alapján milyen felszámíthatósági szabályokat kell alkalmazni az adófelfüggesztéssel szállított termékekre, ha az átvétel pillanatában a termékek annál kevesebb mennyiségeit észlelik, mint amelyek a szállítás megkezdésének helyén fennálltak.
- 26 Mivel a 2008/118 irányelv a 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján az adófelfüggesztés alatt álló termékek esetében az adó felszámíthatóságát az ezen felfüggesztés alóli kikerüléshez köti, mindenekelőtt a második kérdést kell megválaszolni, amely a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének azon rendelkezéseire vonatkozik, amelyek szerint az ilyen termékek szállítása akkor fejeződik be, amikor a címzett átvette a jövedéki termékeket.

#### *A második kérdésről*

- 27 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása e rendelkezés értelmében – egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van – akkor fejeződik be, amikor e termékek címzettje a szóban forgó termékeket tartalmazó szállítóeszköztől való teljes kirakodás végén megállapítja, hogy e termékek mennyisége kevesebb annál, mint amelyet számára le kellett volna szállítani.
- 28 Mivel a 2008/118 irányelv nem határozza meg, hogy mit kell érteni azon kifejezés alatt, miszerint „a címzett átvette a jövedéki termékeket”, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezése esetén annak szövegét, összefüggéseit és célkitűzéseit együttesen kell figyelembe venni (lásd többek között: Spanyolország kontra Parlament és Tanács ítélet, C-44/14, EU:C:2015:554, 44. pont).
- 29 Ami először is a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének szövegét illeti, fontos megjegyezni, hogy ez magukat a termékeket említi anélkül, hogy bármiféle olyan eszközökre utalna, amelyekkel azokat szállítják. Tehát a termékek mint olyanok címzett által való tényleges átvételét kell figyelembe venni az azok átvétele időpontjának a meghatározása érdekében, nem pedig csak azon, bármilyen jellegű eszköz címezthez való eljuttatását, amely a termékeket tartalmazza.
- 30 Ami másodszer az összefüggést illeti, amelybe a 2008/118 irányelv szóban forgó rendelkezései illeszkednek, meg kell állapítani, hogy ezen irányelv 20. cikke annak a „Jövedéki termék jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítása” című IV. fejezetében található. E fejezet rendelkezései között szerepel az említett irányelv 19. cikke (2) bekezdésének c) pontja, amely szerint a címzettnek hozzá kell járulni minden olyan ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai számára, hogy megbizonyosodjanak az érintett termékek tényleges átvételéről. Az uniós jogalkotó így a termékek e tényleges átvételét azon feltételek meghatározó elemévé kívánta tenni, amelyek között az adófelfüggesztéssel szállított e termékek szállítását azok átvétele alkalmával értékelni kell. Az említett fejezet egyetlen más rendelkezése sem követel ettől eltérő értelmezést.
- 31 Harmadszor a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének rendelkezései annak pontosításával, hogy mikor fejeződik be a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása, azon időpont megállapítására irányulnak, amikor az ilyen termékeket úgy kell tekinteni – amint a jelen ítélet 23. pontjában szerepel –, mint amelyeket szabad forgalomba bocsátottak, következésképpen pedig azon időpont meghatározására irányulnak, amikor az e termékek utáni adó felszámíthatóvá válik.



- 32 Ezenkívül, mivel a jövedéki adó olyan fogyasztást terhelő adó, amint azt a 2008/118 irányelv (9) prambulumbekzdése kimondja, amely a fogyasztásra kínált termékek mennyiségén alapul, ezen adó felszámíthatóságának időpontját oly módon kell meghatározni, hogy az érintett termékek mennyiségét pontosan meg lehessen állapítani. E célkitűzést figyelembe véve úgy kell értelmezni ezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdését – amely pontosítja, hogy az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termékek szállítása akkor fejeződik be, amikor a címzett átvette e termékeket –, hogy ezen átvétel abban az időpontban bekövetkezőnek kell tekinteni, amikor a címzettnek módjában állt pontos ismerettel rendelkeznie az általa ténylegesen megkapott termékek mennyiségéről.
- 33 Ha az átvételt azon időponttól kezdve kellene megtörténtenek tekinteni, hogy a jövedéki termékeket szállító eszköz megérkezett azok rendeltetési helyére, anélkül, hogy a címzett már megállapíthatta volna azok ténylegesen leszállított mennyiségeit, akkor az adó felszámíthatósága a szóban forgó adó jellegéhez kapcsolódó követelmények figyelmen kívül hagyásával következne be, amely jelleg – amint a fenti pontban szerepel – feltételezi a szabad forgalomba bocsátott termékek mennyiségeinek pontos ismeretét. Ezért egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, a szóban forgó termékek átvételét nem lehet az e termékeket tartalmazó szállítóeszköz teljes kirakodása előtt megtörténtenek tekinteni.
- 34 Ezenkívül a 2008/118 irányelv 16. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján annak az adóraktár engedélyestől való megkövetelésével, hogy az adófelfüggesztéssel szállított valamennyi jövedéki terméket a szállítás befejezését követően raktározza be adóraktárába és vegye nyilvántartásba, így gondoskodva ezen árukezelési és könyvelési műveleteknek a szállítás befejezésével való egybeeséséről, az uniós jogalkotó ezt olyan időpontra kívánta tenni, amikor a szóban forgó termékeket ténylegesen megkapta az adóraktár-engedélyes, és amikor azok mennyiségét pontosan meg lehetett állapítani a raktárba történő nyilvántartásba vétel céljából.
- 35 Ilyen körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása e rendelkezés értelmében – egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van – akkor fejeződik be, amikor e termékek címzettje a szóban forgó termékeket tartalmazó szállítóeszköztől való teljes kirakodás végén megállapítja, hogy e termékek mennyisége kevesebb annál, mint amelyet számára le kellett volna szállítani.

*A harmadik és a negyedik kérdésről*

- 36 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket másodsor és együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 7. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezések által szabályozott helyzetek kizárják az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzetet, és hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely az említett irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültetve annak alkalmazását nem teszi azon feltételtől függővé, hogy a jövedéki termékek az adófelfüggesztésből való kikerülésük által szabad forgalomba kerüljenek.
- 37 A 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését szerint, amennyiben jövedéki termék adófelfüggesztéssel történő szállítása során szabálytalanságot észleltek, amely a jövedéki terméknek a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti szabad forgalomba bocsátását eredményezi, és ha a szabálytalanság megtörténtenek helye nem határozható meg, akkor ez utóbbinak a szabálytalanság észlelésének helye szerinti tagállamot, idejének pedig a szabálytalanság észlelésének idejét kell tekinteni.
- 38 E rendelkezésekből következik, hogy azok olyan esetre vonatkoznak, amelyben a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során észlelt szabálytalanság ezen adófelfüggesztés alóli kikerülés által azok szabad forgalomba bocsátását eredményezi.

- 39 Ezért egy olyan nemzeti rendelkezés, amely a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését ülteti át, főszabály szerint nem írhatja elő, hogy az ilyen szabálytalanság megtörténtének a helyét az észlelésének helye szerinti tagállamot, idejének pedig a szabálytalanság észlelésének idejét kell tekinteni, anélkül, hogy e vélelmet ne tenné azon feltételtől függővé, hogy e szabálytalanság az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását eredményezze.
- 40 Nem vitatott, hogy az EnergieStG 14. cikke, amely ezen átültetést végzi el, nem említ ilyen feltételt.
- 41 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a belső jog alkalmazásakor a tagállami bíróság köteles a belső jogot úgy értelmezni, hogy a szóban forgó irányelv eredményének eléréséhez a lehető legteljesebb mértékig figyelembe vegye annak szövegét és célját, következésképpen megfeleljen az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének. A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésének e követelménye ugyanis az EUM-Szerződés rendszeréből következik, amennyiben lehetővé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelelően biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését (lásd többek között: Dominguez-ítélet, C-282/10, EU:C:2012:33, 24. pont).
- 42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének alkalmazásában e cikk (6) bekezdése meghatározza a „szabálytalanságot”, amely minden, ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említettől eltérő olyan helyzet, amely jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során áll elő, és amelynek következtében e szállítás vagy e szállításnak egy része nem az említett irányelv 20. cikke (2) bekezdésének megfelelően fejeződik be.
- 43 Márpedig a hiányoknak az adófelfüggesztéssel szállított termékek átvétele során történő megállapítása szükségszerűen olyan megtörtént helyzetet fed fel, amely során a hiányzó termékeknek nem történt meg ezen átadása, és amelyek szállítása ezért nem a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének megfelelően fejeződött be. Ez a helyzet következésképpen az ezen irányelv 10. cikkének (6) bekezdése értelmében vett szabálytalanságnak minősül. Az ilyen jellegű szabálytalanság szükségszerűen az adófelfüggesztés alóli kikerülést eredményezi, és ezáltal olyan szabad forgalomba bocsátással jár, mint amelyet az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján vélelmezni lehet.
- 44 Ebben az összefüggésben, amennyiben a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültető olyan nemzeti rendelkezés, mint az EnergieStG 14. cikke, nem említi, hogy alkalmazása attól a feltételtől függ, hogy a szabálytalanság az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását eredményezze, ez nem képezheti akadályát e nemzeti rendelkezés azon hiányok észlelése során történő alkalmazásának, amelyek szükségszerűen ilyen szabad forgalomba bocsátással járnak.
- 45 Egyébiránt fontos megjegyezni, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésében előírt szabálytalanság, amint a jelen ítélet 42. pontjában szerepel, az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzettől, vagyis a „jövedéki termékek teljes megsemmisülés[ének] vagy helyrehozhatatlan károsodás[ának]” a helyzetétől eltérő helyzetre vonatkozik.
- 46 Ennélfogva, ha az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek ilyen teljes megsemmisülésére vagy helyrehozhatatlan károsodására bizonyítékot szolgáltatnak, ebben a helyzetben nem lehet azokat a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve szabad forgalomba bocsátani, következésképpen pedig ezen irányelv 10. cikkének (2) bekezdését alkalmazni. Az e rendelkezések alá tartozó helyzetek ezért kizárják az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzetet.
- 47 A fenti megfontolások fényében a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 7. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:
- az e rendelkezések által szabályozott helyzetek kizárják az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említettek helyzetet, és

- azon körülmény, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültető olyan nemzeti rendelkezés, mint amelyről az alapügyben szó van, nem említi kifejezetten, hogy az irányelv e rendelkezése által meghatározott szabálytalanságnak az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását kell eredményeznie, nem képezheti akadályát e nemzeti rendelkezés azon hiányok észlelése során történő alkalmazásának, amelyek szükségszerűen ilyen szabad forgalomba bocsátással járnak.

#### *Az első kérdésről*

- 48 Első kérdésével, amelyet utoljára kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az nemcsak akkor alkalmazandó, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezik meg azok rendeltetési helyére, hanem arra az esetre is, ha e termékeknek csak egy része nem érkezik meg oda.
- 49 Emlékeztetni kell arra, hogy az említett rendelkezés értelmében, amennyiben az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termék nem érkezett meg a rendeltetési helyére, és a szállítás során nem észleltek a terméknek a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti szabad forgalomba bocsátását eredményező szabálytalanságot, a szabálytalanság előfordulási helyének a feladás szerinti tagállamot, idejének pedig a szállítás megkezdésének idejét kell tekinteni.
- 50 Így maga a 2008/118 irányelv 10. cikke (4) bekezdésének szövege e rendelkezés alkalmazását egyáltalán nem csak arra az egyetlen esetre tartja fenn, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezett meg azok rendeltetési helyére.
- 51 Sem az említett rendelkezés szövegösszefüggése, sem pedig annak célja nem vezethet ahhoz, hogy annak más terjedelmet kelljen tulajdonítani.
- 52 Másrészt, mint a 2008/118 irányelv 10. cikke (1) és (2) bekezdésének rendelkezései, e cikk (4) bekezdésének rendelkezései is azokat az eseteket szabályozzák, amelyekben a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során szabálytalanságokat követnek el. Amint a jelen ítélet 42. pontjában szerepel, az említett cikk (6) bekezdése annak alkalmazásában meghatározza a „szabálytalanságot”, amely olyan helyzet, melynek következtében a jövedéki termékek e szállítása vagy e szállításának egy része nem az ezen irányelv 20. cikke (2) bekezdésének megfelelően fejeződött be. A 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdése így olyan kontextusba illeszkedik, amelyben az uniós jogalkotó valamennyi szabálytalan helyzetet számításba kívánt venni, beleértve tehát a szállításnak csak egy részét érintő szabálytalanságokat is.
- 53 Másrészt a 2008/118 irányelv 10. cikke rendelkezéseinek célja az azon tagállam meghatározására vonatkozó szabályok lefektetése, amelyben az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket a szállítás során elkövetett szabálytalanságok következtében szabad forgalomba bocsátottak. E célkitűzésre tekintettel semmi sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az uniós jogalkotó e cikk (4) bekezdésének az elfogadásával – amely rendelkezés arra az esetre vonatkozik, amelyben a szabálytalanság ugyan a szállítás során következett be, azt azonban annak során nem észlelték – az e bekezdésben megállapított rendszer alkalmazását csak arra az esetre kívánná fenntartani, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezik meg azok rendeltetési helyére.
- 54 A fenti megállapításokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak akkor alkalmazandó, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezik meg azok rendeltetési helyére, hanem arra az esetre is, ha e termékeknek csak egy része nem érkezik meg oda.

## A költségekről

55 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:

- 1) 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 20. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása e rendelkezés értelmében – egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van – akkor fejeződik be, amikor e termékek címzettje a szóban forgó termékeket tartalmazó szállítóeszköztől való teljes kirakodás végén megállapítja, hogy e termékek mennyisége kevesebb annál, mint amelyet számára le kellett volna szállítani.
- 2) A 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 7. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:
  - az e rendelkezések által szabályozott helyzetek kizárják az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzetet, és
  - azon körülmény, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültető olyan nemzeti rendelkezés, mint amelyről az alapügyben szó van, nem említi kifejezetten, hogy az irányelv e rendelkezése által meghatározott szabálytalanságnak az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását kell eredményeznie, nem képezheti akadályát e nemzeti rendelkezés azon hiányok észlelése során történő alkalmazásának, amelyek szükségszerűen ilyen szabad forgalomba bocsátással járnak.
- 3) A 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak akkor alkalmazandó, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezik meg azok rendeltetési helyére, hanem arra az esetre is, ha e termékeknek csak egy része nem érkezik meg oda.

Aláírások