



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. március 24.\*

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adó – 92/12/EK irányelv – 4. cikk –  
Termékek jövedékiadó-függesztéssel történő szállítása – Feltételek – 6. és 20. cikk –  
Termékek szabad forgalomba bocsátása – Az adminisztratív kísérőokmány meghamisítása –  
Jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során elkövetett jogsértés vagy  
szabálytalanság – Termékek adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépése –  
A szállításról tudomással nem bíró címzett – Harmadik személy által elkövetett csalás – A  
13. cikk a) pontja és a 15. cikk (3) bekezdése – Szállításra nyújtott kötelező biztosíték –  
Terjedelem”

A C-711/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2020. december 31-én érkezett, 2020. december 16-i határozatával terjesztett elő

a **Generální ředitelství cel**

és

a **TanQuid Polska sp. z o.o.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, M. Ilešič (előadó) és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a TanQuid Polska sp. z o.o. képviseletében R. Halíček advokát,

\* Az eljárás nyelve: cseh.

- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, O. Serdula és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Salyková és C. Perrin, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1994. december 22-i 94/74/EK tanácsi irányelvvel (HL 1994. L 365., 46. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 264. 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 1994. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o., a továbbiakban: 92/12 irányelv) 13., 15. és 16. cikkével összefüggésben értelmezett 4. cikke c) pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Generální ředitelství cel (vámügyi főigazgatóság, Cseh Köztársaság) és a Lengyelországban letelepedett TanQuid Polska sp. z o.o. társaság (a továbbiakban: TanQuid) között az adófelfüggesztési eljárás ásványolajok szállítása során történő megsértése miatti jövedékiadó-beszedés tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A 92/12 irányelv*

- 3 A 92/12 irányelvet 2010. április 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte 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.), és annak helyébe lépett. Az alapügy tényállásának idejére figyelemmel azonban a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a 92/12 irányelvre tekintettel kell vizsgálni.
- 4 A 92/12 irányelv negyedik, tizedik és tizenharmadik preambulumbekzdése a következőket mondja ki:

„[...] a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a jövedéki adó felszámíthatóságának minden tagállamban azonosnak kell lennie;

[...]

[...] az egyik tagállam területéről a másikra való szállítás nem eredményezheti a Közösségen belüli szabad árumozgást akadályozó ellenőrzések számának növekedését [helyesen: nem eredményezhet a Közösségen belüli árumozgást akadályozó ellenőrzést], [...] az adó felszámíthatóságának szempontjából mindazonáltal szükség van a jövedéki termékek szállításának ismeretére; [...] ezért rendelkezni kell az ilyen termékek kísérőokmányáról;

[...]

[...] e tekintetben elsősorban az egyes szállítmányok könnyű azonosíthatóságáról kell gondoskodni; [...] rendelkezni kell a szállítmány adóhelyzetének azonnali azonosíthatóságáról; [...] ennek érdekében szükséges ezen igényeknek megfelelni képes olyan kísérőokmány biztosítása, amely lehet akár adminisztratív, akár kereskedelmi okmány; [...] az alkalmazott kereskedelmi okmánynak tartalmaznia kell az adminisztratív okmányon megjelenő lényeges elemeket.”

5 Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Ez az irányelv rögzíti az olyan jövedéki adó és egyéb közvetett adók alá tartozó termékekre vonatkozó rendelkezéseket, amelyeket közvetlen vagy közvetett módon az ilyen termék fogyasztására vetnek ki, kivéve a hozzáadottérték-adót és a[z Európai Unió] által megállapított adókat.”

6 Az említett irányelvet a 3. cikke (1) bekezdésének megfelelően európai uniós szinten többek között az ásványolajokra kell alkalmazni.

7 Ugyanezen irányelv 4. cikke a következőképpen szól:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) *adóraktár engedélyese*: azon természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet a tagállam illetékes hatósága feljogosított a jövedéki adónak az adóraktározási rendelkezések keretében való felfüggesztése mellett a jövedéki termékek üzleti tevékenység során történő előállítására, feldolgozására, birtokban tartására, átvételére és átadására;
- b) *adóraktár*: azon hely, ahol a raktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese a jövedéki termékeket üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés keretében előállítja, feldolgozza, tárolja, átveszi vagy átadja;
- c) *adófelfüggesztés*: olyan adózási rendszer, amelynek keretében a termékek előállítása, feldolgozása, birtokban tartása, átvétele vagy szállítása a jövedéki adó felfüggesztése mellett történik;
- d) *bejegyzett kereskedő*: adóraktári engedély nélküli természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet egy tagállam illetékes hatósága feljogosított, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés mellett más tagállamból származó jövedéki termékeket átvegyen. Az ilyen kereskedő adófelfüggesztéssel nem tárolhat és nem adhat át adóköteles termékeket.

[...]”

8 A 92/12 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 3. cikk (1) bekezdésében említett termékek jövedékiadó-kötelesek a[z Unió] [...] területén történt előállításukkor vagy az e területre történt importálásukkor.”

9 Ezen irányelv 6. cikke a következőket írja elő:

„(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 bocsátása a következőket jelenti:

a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;

[...]

(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. 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.”

10 A 92/12 irányelv 13. cikkének a) pontja értelmében az adóraktár engedélyese szükség esetén biztosítékot nyújt a termék előállítására, feldolgozására és tartására, valamint kötelező biztosítékot nyújt szállításukra ezen irányelv 15. cikkének (3) bekezdése szerint, amelynek a feltételeit az adóraktár engedélyezése szerinti tagállam illetékes hatóságai állapítják meg.

11 Ezen irányelv 15. cikke szerint:

„(1) [...] [A] jövedéki termékek adófelfüggesztés mellett történő szállítása az adóraktárak között valósul meg.

[...]

(3) A[z Unió]n] belüli szállítással együtt járó kockázatokra olyan biztosíték nyújt fedezetet, amelyet a 13. cikk szerint az átadó adóraktár engedélyese nyújt, vagy adott esetben egy, mind a feladót, mind pedig a fuvarozót együttesen és egyetemlegesen kötelező biztosíték. A tagállamok illetékes hatóságai engedélyezhetik a szállítónak vagy az áru tulajdonosának, hogy a feladó adóraktár engedélyese helyett ők nyújtsanak biztosítékot. Adott esetben a tagállamok a címzettől is kérhetik a biztosíték nyújtását.

[...]

A biztosítékra vonatkozó részletes szabályozást a tagállamok állapítják meg. A biztosíték a[z Unió]n] belül mindenütt érvényes.

(4) A 20. cikk rendelkezéseinek sérelme nélkül a feladó adóraktár engedélyese, valamint, amennyiben felelőssége fennáll, a fuvarozó csak azon esetben mentesül az adó alól, ha elsődlegesen a 18. cikkben említett termékkísérő-okmánnyal a 19. cikkben meghatározott feltételek mellett bizonyítja, hogy a címzett átvette a részére szállított terméket.

[...]

- 12 Az említett irányelv 16. cikke (1) bekezdése első albekezdésének megfelelően:

„A 15. cikk (1) bekezdése ellenére a címzett lehet adóraktári engedély nélküli hivatásos kereskedő is. E kereskedő üzleti tevékenysége során más tagállamból származó jövedéki terméket adófelfüggesztés keretében vehet át. Azonban adófelfüggesztés mellett nem tarthat, és nem adhat tovább ilyen terméket.”

- 13 A 92/12 irányelv 16. cikkének (2) és (3) bekezdése meghatározza azokat a követelményeket, amelyeknek az adóraktár engedélyesének nem minősülő kereskedőnek meg kell felelnie attól függően, hogy a tagállamának adóhatóságánál bejegyezték-e, vagy sem.

- 14 Ugyanezen irányelv 18. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„[...] [A] tagállamok közötti adófelfüggesztéssel szállított minden jövedéki terméket [...] egy, a feladó által kiállított okmány kíséri. Ez vagy egy adminisztratív okmány, vagy pedig egy kereskedelmi okmány. [...]”

- 15 Az említett irányelv 19. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 18. cikkben meghatározott okmánnyal vagy az okmányra való hivatkozással elküldött vagy átvett szállítmányok kereskedőinek értesíteniük kell a tagállam adóhatóságait. Az okmányt négy példányban kell elkészíteni:

- egy példány a feladónak,
- egy példány a címzettnek,
- egy példányt visszaküldenek a feladónak teljesítési elismervényként,
- egy példány a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságáé.

Az egyes elküldés szerinti tagállamok illetékes hatóságai biztosíthatnak az okmányból egy további példányt az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságai számára.

[...]

A rendeltetés szerinti tagállamok kiköthetik, hogy a teljesítés elismerésére a feladónak visszaküldött példányt a nemzeti hatóságoknak igazolniuk kell vagy hátirattal kell ellátniuk. [...]

[...]

(2) Amennyiben a jövedéki termék adófelfüggesztés keretében egy adóraktár engedélyeséhez, illetve egy bejegyzett vagy nem bejegyzett kereskedőhöz kerül, a kísérő adminisztratív vagy kereskedelmi okmány egy példányát megfelelően kitöltve a címzett a teljesítés elismerésére legkésőbb az átvétel hónapja utáni 15 napon belül visszaküldi a feladónak.

A fenti rendelkezések ellenére a feladási tagállam rendelkezhet úgy, hogy a visszaküldendő példány másolatát faxon azonnal küldjék meg a feladónak, hogy ezáltal a biztosíték gyorsan feloldható

legyen. Ez nem érinti az első mondat szerinti, az eredeti példány visszaküldésére vonatkozó kötelezettséget.

[...]

(3) A 4. cikk c) pontja szerint meghatározott adófelfüggesztés úgy zárul le, hogy a jövedéki terméket az 5. cikk (2) bekezdésében említett rendelkezések alá helyezik, és az ott említett feltételekre figyelemmel, miután a feladó átvette a visszaküldött adminisztratív kísérőokmány vagy kereskedelmi okmány egy megfelelően kitöltött példányát, amelyben fel kell tüntetni, hogy a termék az 5. cikk (2) bekezdésében említett eljárások alá került.”

16 Az említett irányelv 20. cikke 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, kivéve ha négy hónapon belül az illetékes hatóságok megállapítják az ügylet szabályszerűségét vagy a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság tényleges elkövetési helyét. 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.”

*A 2719/92 rendelet*

17 Az 1993. július 27-i 2225/93/EGK bizottsági rendelettel (HL 1993. L 198., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 238. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéses eljárás mellett történő szállításához szükséges adminisztratív kísérőokmányról

szóló, 1992. szeptember 11-i 2719/92/EGK bizottsági rendelet (HL 1992. L 276., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 192. o.; a továbbiakban: 2719/92 rendelet) 1. cikke a következőket írja elő:

„A jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítását kísérő adminisztratív okmányként a 92/12/EGK irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében az I. mellékletben szereplő okmányt kell használni. Az okmány kitöltésére és használatának módjára vonatkozó útmutatót ezen okmány 1. példányának hátoldalán lehet megtalálni.”

- 18 E rendelet 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adminisztratív okmány helyettesíthető kereskedelmi okmánnyal, amennyiben az tartalmazza ugyanazon adatokat, amelyeket az adminisztratív okmányon fel kell tüntetni.

### ***A cseh jog***

- 19 A zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (a jövedéki adóról szóló 353/2003. sz. törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: a jövedéki adóról szóló törvény) 25. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerint a szabályozott termékek csak kísérőokmánnyal szállíthatók jövedékiadó-felfüggesztéssel a tagállamok között abban az esetben, ha a szabályozott termékeket egy másik tagállam adóraktárából olyan adóraktár-üzemeltetőnek, engedélyezett címzettnak vagy adóügyi képviselőnek szállítják, aki a Cseh Köztársaság adóterületére vonatkozóan engedélyt kapott.
- 20 A jövedéki adóról szóló törvény 26. §-ának (1) bekezdése alapján a szabályozott termékek csak kísérőokmánnyal szállíthatók jövedékiadó-felfüggesztéssel, hacsak a jelen törvény másként nem rendelkezik.
- 21 A jövedéki adóról szóló törvény 28. §-ának (1) bekezdése szerint főszabály szerint a jövedékiadó-felfüggesztési eljárást megsértik a szállítás során, ha a szabályozott termékek adóraktárba, engedélyezett címzetthez, közvetlen kézbesítési helyre, kiviteli helyre, a 11. cikk (1) bekezdésének d) vagy e) pontjában említett személyhez vagy egy másik tagállamban a 92/12 irányelv szerinti címzetthez történő szállítása nem fejeződik be a megadott határidőn belül.

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

- 22 2010. január 5-én a Celní úřad Náchod (náchodi vámhivatal, Cseh Köztársaság) tisztviselői három tartálykocsit ellenőriztek, amelyek a benyújtott kísérőokmányok szerint a TanQuid által üzemeltetett, lengyel területen található adóraktárból az EKOL GAS PB, s. r. o. (a továbbiakban: EKOL GAS) cseh jog szerinti kereskedelmi társaságnak szánt ásványolajat szállítottak. Az ellenőrzés során megállapították, hogy az e kísérőokmányokon szereplő információk hamisak voltak. Ezt követően az EKOL GAS tagadta, hogy bármilyen kereskedelmi kapcsolatban állna a TanQuiddal.
- 23 A cseh vámhatóságtól származó tájékoztatáskérésre válaszul a lengyel vámhatóság mellékletekkel együtt 38 kísérőokmányt juttatott el neki, amely kísérőokmányokból kitűnik, hogy állítólag további ásványolaj-mennyiségeket adtak fel az EKOL GAS-nak.

- 24 Ezenkívül megállapításra került, hogy e kísérőokmányokat nem nyújtották be a vámhivatalhoz az adatok pontosságának és érvényességének az ellenőrzése céljából, és hogy a cseh vámhivatal 35 kísérőokmányt megerősítő bélyegzői hamisak voltak.
- 25 Végül az útdíjszedő rendszerek nyilvántartásai alapján megállapították, hogy az ásványolajokat ismeretlen személy részére szállították, és azokat Žďár nad Sázavounál (Cseh Köztársaság) kipakolták. Ezzel összefüggésben a cseh rendőrség büntetőeljárást indított harmadik személyek által elkövetett csalás miatt, azonban ezt a nyomozást eljárási okokból lezárták.
- 26 2016. március 3-án a Celní úřad pro Jihočeský kraj (a dél-csehországi régió vámhivatala, Cseh Köztársaság) egy 2016. január 11-i adóellenőrzési jelentés alapján több adómegállapító határozatot hozott az ásványolajok jövedéki adójára vonatkozóan, amely határozatokban a TanQuid terhére összesen 10 207 850 cseh korona (CZK) (hosszvetőleg 42 000 euró) összegű adókötelezettséget állapított meg.
- 27 Mivel az ezen adómegállapító határozatokkal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslatokat a vámügyi főigazgatóság elutasította, a TanQuid az elutasító határozatok ellen keresetet indított a Krajský soud v Českých Budějovicíchnél (České Budějovice-i regionális bíróság, Cseh Köztársaság).
- 28 2018. szeptember 12-i ítéletével e bíróság azzal az indokkal semmisítette meg az elutasító határozatokat, hogy egyrészt az elkövetett csalások miatt a Cseh Köztársaság területén nem került sor termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására, másrészt pedig, hogy az alapügyben szóban forgó értékesítéseket nem fedezte biztosíték, mivel a nyújtott biztosíték kizárólag az adóraktárak közötti szállításra vonatkozik. Az említett bíróság az ásványolajoknak a TanQuid adóraktárából való kilépését szabad forgalomba bocsátásnak minősítette.
- 29 A vámügyi főigazgatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság).
- 30 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy teljesülnek-e a termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítása megkezdésének alakí és anyagi jogi feltételei, ha egyrészt harmadik személyek csalárd magatartással egy másik tagállamban letelepedett, engedélyezett címettnek adták ki magukat, másrészt pedig az e szállítás céljából nyújtott biztosítéknak nem megfelelő a terjedelme.
- 31 Először is a kérdést előterjesztő bíróság rámutat egyrészt arra, hogy abban az esetben, ha személyek bejegyzett kereskedőként (címettn) lépnek fel, miközben erre semmiféle érvényes engedéllyel nem rendelkeznek, a bejegyzett kereskedőnek nincs tudomása arról, hogy a termékeket esetében jövedékiadó-felfüggesztéssel kell szállítani. Így a Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovice-i regionális bíróság) által kimondottakhoz hasonlóan úgy tekinthető, hogy e helyzet hasonló ahhoz a helyzethez, amelyben a szóban forgó szabályozott termékek azon címettnje, akit a kísérőokmányokban ilyenként tüntettek fel, nem rendelkezik a szükséges engedéllyel. Ebből a szempontból az alapügyben szóban forgó ásványolajoknak a TanQuid adóraktárából történő kilépését szabad forgalomba bocsátásnak kell tekinteni.
- 32 Másrészt azonban a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az adóraktár engedélyese kezdi meg a termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítását, mivel ő tölti ki az adminisztratív kísérőokmány A. részét. Ezenkívül az adóraktár engedélyese annyiban, amennyiben a szállítás során bekövetkezett valamennyi jogsértésért vagy szabálytalanságért



objektív felelősséggel tartozik, a jogsértés vagy szabálytalanság elkövetésének helye szerint köteles a jövedéki adót megfizetni, mivel a címzett csak az ügylet végén vesz részt abban. A címzett részvételére tehát nincs szükség ahhoz, hogy a szállítás megkezdődjön.

- 33 Így a termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításának megkezdése szempontjából nem releváns az a kérdés, hogy a termékek címzettje tudott-e az ügyletről, vagy sem. Ugyanígy nincs jelentősége azon későbbi megállapításnak sem, hogy harmadik személyek jogellenesen adták ki magukat bejegyzett kereskedő érdekében eljáró személyeknek. Ebben az összefüggésben a vámhatóságok csak azt kötelesek vizsgálni, hogy a szállítás a bejegyzett kereskedők között valósul-e meg, és hogy nyújtottak-e biztosítékot a jövedéki adóra.
- 34 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a jövedéki adó – termékek ezen adó felfüggesztésével történő szállítása során való – megfizetésének biztosítása érdekében nyújtott biztosíték jellegét és célját illetően. Hajlik arra az álláspontra, hogy amennyiben a biztosíték nyújtását a termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására szolgáló kísérőokmányokon név szerint megjelölt, engedélyezett címzett tekintetében tüntették fel, egy másik tagállam vámhatóságai nem ellenőrizhetik a biztosíték indokát, és nem is vizsgálhatják a kísérőokmányokon szereplő adatok hitelességét sem.
- 35 Márpedig a jelen ügyben a nyújtott biztosíték, amelyet formálisan az adóraktárak közötti szállítás céljából nyújtottak, az általa fedezett adókötelezettségek típusaként a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás alá vont jövedéki termékek adóraktárból való kilépését említette. Ezenkívül e biztosítékot azért nyújtották, hogy biztosítsák a szabályozott termékek jövedékiadó-felfüggesztési eljárással a TanQuid adóraktárából az EKOL GAS, egy bejegyzett kereskedő részére történő szállítását.
- 36 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A jövedékiadó-köteles termékek szállítása a [92/12] irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett adófelfüggesztési eljárás keretében történik-e abban az esetben, amikor az egyik tagállam vámhatósága hozzájárult, hogy a termékeket adófelfüggesztési eljárás keretében szállítsák az adóraktárból a másik tagállamban letelepedett bejegyzett kereskedőhöz, ugyanakkor nem teljesültek a termék adófelfüggesztési eljárás keretében történő szállításának objektív feltételei, mivel egy későbbi eljárás során megállapították, hogy a bejegyzett kereskedőnek valamely harmadik személyek csalása miatt nem volt tudomása a termékek szállításáról?
- 2) Akadályozza-e a jövedéki biztosítéknak a [92/12] irányelv 15. cikkének (3) bekezdése értelmében vett, de a termék adóraktár és másik tagállamban letelepedett bejegyzett kereskedő között adófelfüggesztési eljárás keretében történő szállításától eltérő célból történt nyújtása a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében történő szállítás szabályszerű megkezdését, ha a biztosíték nyújtásának tényét feltüntették a termékek bejegyzett kereskedőhöz adófelfüggesztési eljárás keretében történő szállítását kísérő okmányokban, és azt a tagállam vámhatóságai igazolták?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 37 Két kérdésével, amelyeket együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 92/12 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy a jövedéki termékeknek az adóraktár engedélyese által kísérőokmánnyal és kötelező biztosítékkal való feladása termékek ezen irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításának minősül olyan helyzetben, amelyben valamely harmadik személy csalárd magatartása miatt az e kísérőokmányon és e biztosítékon feltüntetett címzettnek nincs tudomása arról, hogy e termékeket számára feladták.
- 38 Egyébiránt e bíróság arra is keresi a választ, hogy befolyásolja-e az ilyen szállítás szabályszerű jellegét az, hogy az adóraktár engedélyese által e feladás céljából nyújtott kötelező biztosítékon pontosan megjelölik az engedélyezett címzett nevét, a 92/12 irányelv 15. vagy 16. cikkének alkalmazása céljából annak bejegyzett kereskedői minőségét azonban nem.
- 39 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a 92/12 irányelv célja, hogy megállapítson a jövedékiadó-köteles termékek – mint például az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett ásványolajok – birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó bizonyos szabályokat, különösen, amint a negyedik preambulumbekzdésből kitűnik, annak biztosítása érdekében, hogy a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése minden tagállamban azonos legyen. Ez a harmonizáció főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamok közötti kettős adóztatás elkerülését (2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Az adóztatandó tényállást ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének megfelelően a jövedékiadó-köteles termékeknek az Unió területén történő előállítására vagy az e területre történő importja képezi (2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Ezzel szemben a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében jövedékiadó-kötelezettség keletkezik többek között a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátásakor. Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdése második albekezdésének a) pontja értelmében e fogalom magában foglalja az említett irányelv 4. cikkének c) pontjában meghatározott, adófelfüggesztési eljárásból való kilépést is, ideértve a szabálytalan kilépést is (2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Az ilyen szabályozásra az jellemző, hogy az alá tartozó áruk tekintetében még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, bár az adóztatandó tényállás már megvalósult. Következésképpen, ami a jövedékiadó-köteles termékeket illeti, e szabályozás addig halasztja a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését, amíg annak egyik – az előző pontban leírt feltételhez hasonló feltétele – nem teljesül (2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Márpedig, tekintettel arra a központi szerepre, amelyet az uniós jogalkotó a 92/12 irányelvnek megfelelően az adófelfüggesztési eljárás keretében számára biztosít, az adóraktár engedélyese főszabály szerint viseli az ezen eljárással járó valamennyi kockázatot, különösen akkor, ha e termékek szállítása során olyan szabálytalanságot vagy jogsértést követtek el, amelyek következményeként jövedékiadó-kötelezettség keletkezik. E felelősség ezenkívül objektív, és nem

- az adóraktár-engedélyes bizonyított vagy vélelmezett vétkességén, hanem valamely gazdasági tevékenységben való részvételén alapul (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 44 Következésképpen a 92/12 irányelv rendszerében a feladó adóraktár-engedélyes felelősségét adott esetben nem válthatja fel a jövedékiadó-köteles termékek tulajdonosának a felelőssége.
- 45 Ami közelebről a jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéssel történő szállítását illeti, a 92/12 irányelv számos olyan feltételt ír elő, amelyeknek e termékek feladásának meg kell felelnie annak érdekében, hogy e szállítás során a feladó adóraktár-engedélyes továbbra is ezen eljárás hatálya alá tartozhasson.
- 46 A 92/12 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása főszabály szerint az ezen irányelv 4. cikkének a) pontja értelmében vett adóraktár-engedélyes által üzemeltetett, annak 4. cikkének b) pontjában meghatározott adóraktárak között valósul meg.
- 47 Az említett irányelv 16. cikke (1) és (2) bekezdésének megfelelően az ilyen szállítás kivételesen bejegyzett kereskedő részére is lehetséges, amely utóbbit ugyanezen irányelv 4. cikkének d) pontja úgy határoz meg, mint adóraktári engedély nélküli természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet egy tagállam illetékes hatósága feljogosított, hogy üzleti tevékenysége során jövedékiadó-felfüggesztés mellett más tagállamból származó jövedéki termékeket átvegyen.
- 48 Amennyiben a jövedéki termékek szállítása közben olyan szabálytalanságot vagy jogsértést – beleértve a csalás esetét is – követnek el vagy állapítanak meg, amelynek következményeként jövedékiadó-kötelezettség keletkezik, az adóraktár engedélyesének meg kell fizetnie a jövedéki-adót (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 A 92/12 irányelv 15. cikkének (4) bekezdése alapján ugyanis a feladó adóraktár-engedélyes csak abban az esetben mentesül a felelősség alól, ha többek között az ezen irányelv 18. cikkében említett adminisztratív kísérőokmánnyal és az ezen irányelv 19. cikkében meghatározott feltételek mellett bizonyítja, hogy a címzett átvette a terméket.
- 50 Amennyiben, amint a jelen ügyben is, harmadik személyek által elkövetett csalás a fő oka a jövedéki termékek adóraktár engedélyese általi feladásának, az adófelfüggesztéssel történő szállítás megkezdésének időpontja egybeeshet az olyan szabálytalanság vagy jogsértés elkövetésével, amely e termékek szabad forgalomba bocsátását és jövedékiadó-kötelezettség keletkezését vonja maga után.
- 51 Abban az esetben, ha a szállítás során olyan szabálytalanságot vagy szabálysértést követtek el, amely jövedékiadó-kötelezettséget keletkeztet, a 92/12 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése elsődlegesen a szabálytalanság vagy jogsértés elkövetésének helye szerinti tagállamot jelöli meg olyan tagállamként, amelyben a jövedéki adót meg kell fizetni.
- 52 Mindazonáltal az a tagállam, amelyben e jogsértést vagy szabálytalanságot megállapították, a 92/12 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése értelmében a jövedéki adó beszedésére joghatósággal rendelkezhet – még akkor is, ha az említett jogsértést vagy szabálytalanságot nem e tagállamban követték el –, ha az elkövetés helye nem állapítható meg.

- 53 Következésképpen a jövedéki termékeknek az adóraktár engedélyese által történő feladása a 92/12 irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításnak minősülhet, annak ellenére, hogy harmadik személyek csalárd magatartása miatt a feltételezett címzettnek nincs tudomása arról, hogy e termékeket neki feladták, mindaddig, amíg az érintett tagállam illetékes hatóságai által ennek ténye, vagy más szabálytalanság vagy jogsértés nem kerül megállapításra.
- 54 Másodszor, a 92/12 irányelv 15. cikke (3) bekezdésének első albekezdése kimondja, hogy az Unión belüli szállítással együtt járó kockázatokra rendszerint olyan kötelező biztosíték nyújt fedezetet, amelyet ezen irányelv 13. cikke szerint a feladó adóraktár-engedélyes nyújt, vagy adott esetben egy, mind a feladót, mind pedig a fuvarozót együttesen és egyetemlegesen kötelező biztosíték. Ezen irányelv 13. cikke a) pontjának és 15. cikke (3) bekezdése harmadik albekezdésének együttes olvasatából kitűnik, hogy az e biztosítékre vonatkozó feltételeket és részletes szabályozást az adóraktár engedélyezése szerinti tagállam illetékes hatóságai állapítják meg, és hogy e biztosíték az Unión belül mindenütt érvényes.
- 55 Ezenkívül az említett biztosítéknak az adóraktárból való kilépés és a teljesítés időpontja közötti időszakot kell lefednie, mivel azt ezen irányelv 19. cikke (2) bekezdésének megfelelően csak abban az időpontban lehet feloldani, ha az adminisztratív vagy kereskedelmi kísérőokmány egy példányát megfelelően kitöltve a címzett a teljesítés elismerésére visszaküldi a feladónak.
- 56 A 92/12 irányelv 15. cikke (3) bekezdésének első albekezdése előírja, hogy a tagállamok illetékes hatóságai engedélyezhetik a termékek fuvarozója vagy tulajdonosa számára, hogy a feladó adóraktár-engedélyes által nyújtott biztosíték helyett ők nyújtsanak biztosítékot, és hogy adott esetben a tagállamok a címzettől is követelhetnek biztosítékot.
- 57 Egyébiránt a 2719/92 rendelet I. mellékletében szereplő adminisztratív kísérőokmány mintájából kitűnik, hogy e dokumentum „Biztosíték” című 10. rovatában fel kell tüntetni „a biztosítéknyújtásért felelős fél vagy felek”-et a 92/12 irányelv 15. cikkének (3) bekezdésében említett esetektől függően a „feladó”, a „szállítmányozó” vagy a „címzett” megjelöléssel. További részletesebb információk nem szükségesek.
- 58 Ezzel szemben a 92/12 irányelvből nem tűnik ki, hogy az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságainak a jövedékiadó-felfüggesztés alatt álló termékek szállításának megkezdése előtt meg kell vizsgálniuk a biztosíték tartalmát, vagy hogy ebben az összefüggésben beleegyezésüket kell adniuk e szállításhoz, mivel e lépések jelentősen akadályozhatják a jövedéki termékek Unión belüli szabad mozgását.
- 59 Ebből következik, hogy azon ellenőrzésnek, amelyet az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságainak kell elvégezniük, az ilyen biztosíték formális fennállására kell korlátozódnia.
- 60 Kétségtelen, hogy a tagállamok vagy az illetékes hatóságaik által megállapított feltételek vagy szabályozás be nem tartása a 92/12 irányelv 20. cikke értelmében vett szabálytalanságnak vagy jogsértésnek minősülhet.
- 61 Meg kell azonban állapítani, hogy a jelen ítélet 54. és 55. pontjában említett azon feltételek kivételével, amelyek az Unión belüli szállítással járó kockázatoknak a biztosíték általi fedezetére, valamint e biztosíték bizonyos területi és időbeli kiterjedésére vonatkoznak, a biztosítékkal kapcsolatban semmiféle más követelmény nem áll fenn ahhoz, hogy valamely árut a 92/12 irányelvben előírt, jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében érvényesen szállíthassanak.

- 62 Így a biztosítéknyújtásban fennálló esetleges pontatlanságok – mint az a tény, hogy a címzett, vagyis egy bejegyzett kereskedő nevét helyesen feltüntették, e biztosíték kikötései azonban a 92/12 irányelv 15. cikke értelmében véve csak az adóraktárak közötti szállításra vonatkoznak – nem befolyásolhatják az adóraktár engedélyese és a bejegyzett kereskedő közötti, ezen irányelv 16. cikke értelmében vett szállítás fennállását.
- 63 Harmadszor, a 92/12 irányelv 18. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a különböző tagállamok között adófelfüggesztéssel szállított minden jövedéki terméket egy, a feladó által kiállított okmánynak kell kísérnie, amely okmány lehet vagy adminisztratív okmány, vagy kereskedelmi okmány, amelynek formáját és tartalmát a 2719/92 rendelet határozza meg.
- 64 Ami a 92/12 irányelv 19. cikke (1) bekezdésének első albekezdését illeti, az előírja, hogy a gazdasági szereplők ezen okmánnyal vagy az arra való hivatkozással értesítik a tagállamok adóhatóságait a feladott és átvett szállítmányokról, és pontosítja, hogy az említett okmányt négy példányban kell elkészíteni, vagyis egy példány a feladóé, egy példány a címzetté, egy példányt visszaküldenek a feladónak teljesítési elismervényként, egy példány pedig a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságáé.
- 65 Ami az említett irányelv 19. cikkének (2) bekezdését illeti, az kimondja, hogy amennyiben a jövedéki termék adófelfüggesztés keretében egy adóraktár engedélyeséhez, illetve egy bejegyzett vagy nem bejegyzett kereskedőhöz kerül, a címzett a kísérő adminisztratív vagy kereskedelmi okmány egy példányát megfelelően kitöltve a teljesítés elismerésére legkésőbb az átvétel hónapja utáni tizenöt napon belül visszaküldi a feladónak.
- 66 Ebben az összefüggésben ugyanezen irányelv 19. cikke (1) bekezdése negyedik albekezdésének megfelelően a rendeltetés szerinti tagállamok kiköthetik, hogy a teljesítés elismerésére a feladónak visszaküldött példányt a nemzeti hatóságoknak igazolniuk kell vagy hátirattal kell ellátniuk, amely lehetőséggel – amint a jelen ítélet 24. pontjából kitűnik – úgy tűnik, hogy élt a Cseh Köztársaság.
- 67 Márpedig meg kell állapítani, hogy a 92/12 irányelv nem követel meg ilyen alakiségot az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságaitól ahhoz, hogy megkezdődjön a termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítása. Amint ugyanis annak tizedik és tizenharmadik preambulumbekkezdéséből kitűnik, a kísérőokmány csak annak lehetővé tételére szolgál, hogy ismeretes legyen a jövedéki termékek szállítása, és minden egyes szállítmány könnyen azonosítható legyen annak érdekében, hogy azonnal meg tudja határozni annak az adótartozásra tekintettel fennálló helyzetét.
- 68 E tekintetben ezen irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében az egyes feladás szerinti tagállamok illetékes hatóságai számára csak lehetőség, nem pedig kötelezettség, hogy az okmányból egy további példányt biztosítsanak az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságai számára.
- 69 Ennélfogva, még ha a jelen ítélet 66. pontjában említett alaki követelményt az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságai adott esetben a nemzeti jog alapján meg is követelik, az legfeljebb az esetleges szabálytalanságok vagy jogsértések jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítására irányuló eljárás korai szakaszában való megakadályozására vagy megállapítására szolgálhat. Ezzel szemben az indulás szerinti tagállam illetékes hatóságai által annak elmulasztása, hogy ebben a szakaszban szabálytalanságot vagy jogsértést állapítsanak meg,

semmilyen hatással nincs a feladó adóraktár-engedélyes olyan felelősségére, mint amely a jelen ítélet 43. és 48. pontjában szerepel, még akkor sem, ha utólag pontatlanságokat állapítanak meg az általuk igazolt vagy hátirattal ellátott kísérőokmányban.

- 70 Mindenesetre ebben a szakaszban egy olyan alaposabb ellenőrzés megkövetelése, amely a kísérőokmányban szereplő megjegyzések pontosságának a vizsgálatára irányul, ellentétes lenne a 92/12 irányelv egyik, a jövedékiadó-köteles áruk szabad mozgásához való hozzájárulásra irányuló céljával, mivel ezen alapos ellenőrzés alkalmas lenne az ilyen szabad mozgás megakadályozására.
- 71 Következésképpen ahhoz, hogy ezen irányelv értelmében vett szállításról legyen szó, főszabály szerint elegendő, hogy a feladó adóraktár-engedélyes a kísérőokmány kiállításához szükséges alakosságokat elvégezze, és kötelező biztosítékot nyújtson, valamint hogy a jövedéki termékek – még ha csak formálisan is – az említett irányelv 15. és 16. cikke értelmében engedélyezett személy részére való szállítás céljából elhagyják az adóraktárt.
- 72 Ilyen körülmények között az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 92/12 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékeknek az adóraktár engedélyese által kísérőokmánnyal és kötelező biztosítékkal való feladása termékek ezen irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításának minősül, annak ellenére, hogy valamely harmadik személy csalárd magatartása miatt az e kísérőokmányon és e biztosítékon feltüntetett címzettnek nincs tudomása arról, hogy e termékeket számára feladták, mindaddig, amíg az érintett tagállam illetékes hatóságai által ennek ténye, vagy más szabálytalanság vagy jogsértés nem kerül megállapításra. Az ilyen szállítás szabályszerű jellegét nem befolyásolja az a körülmény, hogy az adóraktár engedélyese által e feladás céljából nyújtott kötelező biztosítékon pontosan megjelölik az engedélyezett címzett nevét, annak bejegyzett kereskedői minőségét azonban nem.

### A költségekről

- 73 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

**Az 1994. december 22-i 94/74/EK 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 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékeknek az adóraktár engedélyese által kísérőokmánnyal és kötelező biztosítékkal való feladása termékek ezen irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításának minősül, annak ellenére, hogy valamely harmadik személy csalárd magatartása miatt az e kísérőokmányon és e biztosítékon feltüntetett címzettnek nincs tudomása arról, hogy e termékeket számára feladták, mindaddig, amíg az érintett tagállam illetékes hatóságai által ennek ténye, vagy más szabálytalanság vagy jogsértés nem kerül megállapításra.**

**Az ilyen szállítás szabályszerű jellegét nem befolyásolja az a körülmény, hogy az adóraktár engedélyese által e feladás céljából nyújtott kötelező biztosítékon pontosan megjelölik az engedélyezett címzett nevét, annak bejegyzett kereskedői minőségét azonban nem.**

Aláírások