



Határozatok Tára

ANTHONY MICHAEL COLLINS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2023. szeptember 28.¹

C-509/22. sz. ügy

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli
kontra
Girelli Alcool Srl

(a Corte suprema di cassazione [semmtűszék, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – A 7. cikk (4) bekezdése – Jövedékiadó-kötelezettség keletkezése – Termékek szabad forgalomba bocsátása – Adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termék teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása esetén alkalmazandó mentesség – Előre nem látható körülmények – A tagállam illetékes hatóságainak engedélye – Az adóraktár engedélyesének alkalmazottja által elkövetett, nem súlyos köteleességszegésből eredő helyrehozhatatlan károsodás”

Bevezetés

1. A Corte suprema di cassazione (semmtűszék, Olaszország) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem abban az összefüggésben merül fel, hogy az Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (vám- és monopóliumügyi hatóság, Olaszország; a továbbiakban: vámhatóság) megtagadta, hogy a Girelli Alcool Srl (a továbbiakban: Girelli), egy engedélyezett etil-alkohol vámraktárral és egy denaturáló és csomagoló üzemmel rendelkező olasz társaság számára jövedékiadó-mentességet biztosítson a tiszta etil-alkohol azon mennyisége tekintetében, amely a Girelli egy alkalmazottjának tulajdonítható hiba következtében visszafordíthatatlanul megsemmisült.

2. A kérdést előterjesztő bíróság a 2008/118/EK irányelv² 7. cikke (4) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban kér útmutatást. Arra keresi a választ, hogy az „előre nem látható körülmények” fogalmát ugyanúgy kell-e értelmezni, mint a „*vis maior*” fogalmát, és hogy az kiterjed-e egy olyan helyzetre, amelyben a jövedéki termékek helyrehozhatatlan károsodása az adóraktár engedélyesének egy alkalmazottja által elkövetett gondatlanság vagy nem súlyos köteleességszegés következménye. A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e ezzel a rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedéki adó

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.). A 2008/118 irányelvet 2023. február 13-ával hatályon kívül helyezte a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i (EU) 2020/262 tanácsi irányelv (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o.; HL 2021. L 84., 28. o.; HL 2023. L 188., 60. o.).

alóli mentesség megadása szempontjából a nem súlyos kötelességsszegést az előre nem látható körülményekkel és a *vis maiorral* egyenértékűnek tekinti. Végül a kérdést előterjesztő bíróság azon engedély hatályával kapcsolatban tesz fel kérdést, amelyet a tagállamok illetékes hatóságai e rendelkezés alapján megadhatnak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A 2008/118 irányelv (8) és (9) preambulumbekkezdése értelmében:

„(8) Mivel a belső piac megfelelő működésének érdekében továbbra is biztosítani kell, hogy a jövedéki adó fogalma és kivetésének feltételei [helyesen: a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei] minden tagállamban azonosak legyenek, [uniós] 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 vethető ki a bizonyos körülmények között megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékekre.”

4. Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„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:

[...]

b) [az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.)] és [az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedékiadó-mértékének közelítéséről szóló, 1992. október 19-i 92/84/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 29. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 213. o.)] hatálya alá tartozó alkohol és alkoholtartalmú italok;

[...]”

5. A 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében:

„A jövedéki termékekre jövedéki adókötelezettség keletkezik:

a) a[z Európai Unió]n belüli előállításukkor [...];

b) a[z Európai Unió] területére történő importálásukkor.”

6. Ezen irányelvnek „A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése, adó-visszatérítés, adómentesség” címet viselő II. fejezete tartalmazza „Az adókötelezettség keletkezésének helye és ideje” című 1. szakaszt, amelyen belül a 7. cikk a következőket írja elő:

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

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

- a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;
- b) olyan, adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása [helyesen: adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása], amennyiben a[z uniós] jog és a nemzeti jogszabályok alkalmazandó rendelkezéseinek értelmében nem vetettek ki jövedéki adót;
- c) jövedéki termék adófelfüggesztésen kívüli előállítás, ideértve a szabálytalan előállítást is;
- d) jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá.

[...]

(4) Az adófelfüggesztés 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 áru teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, ha jövedéki terméként történő felhasználásra alkalmatlanná válik.

A kérdéses jövedéki termék teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását megfelelő módon bizonyítani kell a teljes megsemmisülés vagy helyrehozhatatlan károsodás helye szerinti tagállam, vagy ha a károsodás helye nem állapítható meg, a kár észlelésének helye szerinti tagállam illetékes hatóságai számára.

(5) A tagállamok maguk állapítják meg a (4) bekezdésben említett károsodásra vonatkozó saját szabályait és feltételeiket.”

A nemzeti jog

7. A 2010. március 29-i decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2008/118/EK irányelv végrehajtásáról szóló 48. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)³ által módosított, 1995. október 26-i decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (a termelési és fogyasztási adókra, valamint a vonatkozó büntetőjogi és közigazgatási szankciókra irányadó rendelkezések egységes szövegéről szóló 504. sz.

³ A GURI 2010. március 31-i 75. száma.

felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)⁴2. cikkének (2) bekezdése értelmében „a jövedékiadó-kötelezettség a terméknek az állam területén történő szabad forgalomba bocsátása időpontjában keletkezik”.

8. Az 504/1995. sz. rendelet 4. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„Az adófelfüggesztés alatt álló termékek helyrehozhatatlan károsodása vagy teljes megsemmisülése esetén adókedvezményt kell biztosítani, ha az adóalany az adóhatóság által megfelelőnek ítélt módon bizonyítja, hogy a termékek károsodására vagy megsemmisülésére előre nem látható körülmények vagy *vis maior* következtében került sor. A dohánygyártmányok kivételével a harmadik személynek vagy ugyanazon adóalanynak nem súlyos köteleességszegés címén felróható cselekményeket előre nem látható körülményeknek és *vis maior*nak kell tekinteni.”

9. Az 504/1995. sz. rendelet 4. cikkének (5) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „az árut teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, ha jövedéki terméként történő felhasználásra alkalmatlanná válik”.

Az alapeljárás tényállása, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

10. 2014. március 26-án a Girelli etil-alkohol denaturáló üzeme egy tartályának a vámhatóság egyik tisztviselője jelenlétében történő töltése során a tartálynak a Girelli egyik alkalmazottja által figyelmetlenségéből nyitva hagyott szelepén tiszta etil-alkohol szivárgott ki és terült szét a helyiség padlóján. A termék egy részét összegyűjtötték és újra felhasználták, egy másik része visszafordíthatatlanul megsemmisült.

11. 2014. március 31-én a Girelli az 504/1995. sz. rendelet 4. cikkének (1) bekezdése alapján a véletlenül megsemmisült tiszta etil-alkohol mennyisége tekintetében a jövedéki adó alóli mentességet kért a vámhatóságtól.

12. 2014. június 5-én a vámhatóság elutasította ezt a kérelmet azzal az indokkal, hogy a kár a Girelli egy alkalmazottjának gondatlanságából és hanyagságából eredt, nem pedig előre nem látható körülményekből vagy *vis maior*ból.

13. 2014. július 25-én a Girelli észrevételeket nyújtott be a vámhatósághoz, amelyekben vitatta a tiszta etil-alkohol megsemmisült mennyisége tekintetében fennálló jövedékiadó-fizetési kötelezettséget.

14. 2014. október 3-án a vámhatóság elutasította ezeket az észrevételeket. A vámhatóság 17 476,24 euró összegű jövedéki adó megfizetésére vonatkozó felszólítást bocsátott ki, amellyel szemben a Girelli keresetet indított a Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt. A Girelli többek között azzal érvelt, hogy a jövedéki adó tekintetében nem áll fenn adóztatandó tényállás, mivel a tiszta etil-alkoholt nem bocsátották szabad forgalomba, mert az helyrehozhatatlanul károsodott. Arra is hivatkozott, hogy a káresemény előre nem látható körülményeknek vagy másodlagosan „nem súlyos köteleességszegésnek” volt betudható, mivel az az egyik alkalmazott figyelmetlenségéből eredt.

⁴ A GURI 1995. november 29-i 279. számának rendes melléklete (a továbbiakban: 504/1995. sz. rendelet).

15. A Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói megyei adóügyi bíróság) helyt adott a Girelli keresetének. Azt az álláspontot képviselte, hogy a károsodás „kétségtávol a gondosság hiányának [volt betudható], amely azonban nem minősíthető »súlyosnak«”.

16. A vámhatóság e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be a Commissione tributaria regionale della Lombardia-hoz (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország), amely úgy határozott, hogy a mentességet meg kell adni, mivel a tiszta etil-alkohol megsemmisülése helyrehozhatatlan volt, és előre nem látható körülmények miatt történt.

17. A vámhatóság ez utóbbi határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, lényegében arra hivatkozva, hogy a Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága) megsértette az 504/1995. sz. rendelet 4. cikkét azáltal, hogy azt állapította meg, hogy a Girelli alkalmazottjának gondatlan magatartása az „előre nem látható körülmények” fogalmának körébe tartozik, és hogy mindenestre ezen alkalmazott kötelességszegése „nem súlyos”.

18. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ítélezési gyakorlata az előre nem látható körülmények fogalmát illetően két különböző megközelítést alkalmaz. Az első, szubjektív jellegű megközelítés szerint a kötelezettnek bizonyítania kell, hogy nem követett el kötelességszegést, és hogy a kár nem előre látható módon következett be, és nem is volt elhárítható az adott ügy konkrét körülményeinek megfelelő gondos erőfeszítés útján. A második, objektív jellegű megközelítés szerint nem releváns, hogy ez a személy gondosan vagy gondatlanul járt-e el.

19. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a Bíróság Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítéletéből⁵ és Latvijās Dzēlceļš ítéletéből⁶ arra lehet következtetni, hogy a jövedéki adó területén a „*vis maior*” és az „előre nem látható körülmények” fogalma egyfelől egy objektív, a gazdasági szereplőtől független és rendkívüli körülményekre vonatkozó elemet foglal magában, másfelől pedig egy olyan szubjektív elemet, amely azzal függ össze, hogy az érdekelt köteles védekezni a rendkívüli esemény következményei ellen, megtéve ennek során – anélkül, hogy túlzott áldozatot hozna – a megfelelő intézkedéseket. Úgy tűnik, hogy e két fogalom azonos jellemzőkkel bír. Még az előre nem látható körülmények tekintetében is „olyan, az adóaktár engedélyesén kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülmények[nek kell fennállniuk], amelyeknek a következményei az adóaktár engedélyese által tanúsított minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek”, és az „a feltétel, amely szerint e körülményeknek az adóaktár engedélyesén kívül állóknak kell lenniük, nem korlátozódik a [rajta] anyagi, illetve fizikai értelemben kívül álló körülményekre, hanem az olyan körülményekre is kiterjed, amelyek objektíve nem állnak az adóaktár engedélyesének ellenőrzése alatt, illetőleg annak felelősségi körén kívül esnek”.⁷

20. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében előírt mentesség megadható-e, ha a jövedéki termékek helyrehozhatatlan károsodását okozó esemény az adóaktár engedélyese vagy annak alkalmazottja részéről a gondosság, a körültekintés vagy a szakértelem hiányából ered. Objektív és szubjektív elemeire tekintettel a „*vis maior*” és az „előre nem látható körülmények” fogalma nem vonatkozik az olyan magatartásra, amelyet kötelességszegés, különösen gondatlan hiba jellemez, amely jellegénél fogva mind előre látható, mind pedig elkerülhető.

⁵ 2007. december 18-i ítélet (C-314/06, a továbbiakban: SPMR ítélet, EU:C:2007:817).

⁶ 2017. május 18-i ítélet (C-154/16, a továbbiakban: Latvijās Dzēlceļš ítélet, EU:C:2017:392).

⁷ A kérdést előterjesztő bíróság az SPMR ítélet 40. pontját idézi. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés végét ezen idézet fényében kell értelmezni.

21. A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy az „előre nem látható körülmények” fogalma különbözik-e a „*vis maior*” fogalmától azon gondosság szintjét illetően, amelyet az érintett személynek a káresemény elkerüléséhez szükséges óvintézkedéseket megtétele során tanúsítania kell.

22. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy úgy tűnik, hogy az 504/1995. sz. rendelet 4. cikkének (1) bekezdése azzal, hogy a nem súlyos kötelességzegést a „*vis maiorral*” és az „előre nem látható körülményekkel” tekinti egyenértékűnek, – az érintett személy által tanúsított gondosság szubjektív kritériumához kapcsolódóan – a jövedéki adó alóli mentesség egy további okát határozza meg.

23. Végül a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében szereplő, „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” fordulat értelmezhető-e úgy, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a jövedéki adó alóli mentességhez vezető további általános kategóriákat határozzanak meg. Úgy véli, hogy ezen – „az áru tényleges jellegére”, „előre nem látható körülményekre” és „*vis maiorra*” hivatkozó – rendelkezés rendszere arra enged következtetni, hogy e fordulat lezáró és maradvány jellegű. E kifejezés tehát olyan további különös eseményekre vonatkozik, amelyek *a priori* nem azonosíthatók, hanem olyan sajátos tényekhez kapcsolódnak, amelyek – az illetékes hatóságok konkrét vizsgálata során – igazolhatják a termék megsemmisülésére vonatkozó határozat elfogadását. Ezt az álláspontot alátámasztja az, hogy az általános adózási szabályoktól való eltérésként a mentesség okait szigorúan kell értelmezni, valamint a „körülmények” kifejezésnek a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekkezdésében történő használata.

24. A Corte suprema di cassazione (semmtíószer) ennek megfelelően úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Először is, úgy kell-e értelmezni az adófelfüggesztés alatt bekövetkezett károsodáshoz vezető előre nem látható körülményeknek a [2008/118] irányelv 7. cikke (4) bekezdése értelmében vett fogalmát a *vis maior* esethez hasonlóan, hogy olyan, az adóraktár engedélyes körén kívül eső, rendkívüli és előre nem látható körülményekről van szó, amelyek minden gondossága ellenére elkerülhetetlenek, és amelyeket az objektíve semmilyen módon nem ellenőrizhet?
- 2) Továbbá, a felelősségnek az előre nem látható körülmények fennállása esetén való kizárása szempontjából releváns-e, és ha igen, milyen mértékben, a káresemény elkerüléséhez szükséges óvintézkedések megtétele során tanúsított gondosság?
- 3) Az első két kérdéshez képest másodlagosan, az [504/1995. sz. rendelet] 4. cikkének (1) bekezdéséhez hasonló rendelkezés, amely az előre nem látható körülményekkel és a *vis maiorral* egyenértékűnek tekinti (ugyanazon személy vagy harmadik személyek) nem súlyos kötelességzegését, összeegyeztethető-e a [2008/118] irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében foglalt szabályozással, amely nem állapít meg további feltételeket, különösen a cselekmény elkövetőjének »kötelességzegését« illetően?
- 4) Végül, lehet-e úgy értelmezni az említett 7. cikk (4) bekezdésében is szereplő, a »vagy a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként« rendelkezést, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára, hogy a termék megsemmisülése vagy károsodása esetén a szabad forgalomba bocsátás meghatározását érintő további általános kategóriát (enyhe

kötelességszegés) jelöljön meg, vagy ez a fordulat nem tartalmazhat ilyen rendelkezést, mivel azt ezzel szemben úgy kell érteni, hogy olyan különös esetekre utal, amelyeket eseti alapon engedélyeznek, vagy egyébként objektív elemeikben meghatározott esetekként azonosítanak?”

25. A Girelli, az olasz kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A Bíróság írásban megválaszolandó kérdéseket intézett az Európai Parlamenthez, a Tanácshoz és a Bizottsághoz. Ezek az intézmények a megállapított határidőn belül válaszoltak. A 2023. június 7-i tárgyaláson a Girelli és a Bizottság szóbeli észrevételeket terjesztett elő, és válaszolt a Bíróság kérdéseire.

Jogi értékelés

Elfogadhatóság

26. A Girelli – anélkül, hogy formálisan az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozna – azt állítja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nem tartoznak az alapeljárásban fennálló jogvita körébe. A 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése és az 504/1995. sz. rendelet 2. cikkének (2) bekezdése értelmében a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában keletkezik. A denaturáló üzem padlójára történő kiszivárgását követően a tiszta etil-alkohol jövedéki terméként történő „felhasználásra alkalmatlanná” vált, és így helyrehozhatatlanul károsodott,⁸ amely folytán semmiképpen sem tekinthető úgy, hogy azt szabad forgalomba bocsátották.

27. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag az ügyben eljáró és a meghozandó határozatért felelős nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy az ügy sajátos jellemzőire tekintettel az ítélet meghozatalához szükség van-e az előzetes döntéshozatalra, és hogy a feltett kérdések relevánsak-e. Következésképpen, ha a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni. E kérdések relevánsok voltak tehát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor tagadhatja meg a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéstről való határozathozatalt, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a jogi vagy ténybeli elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.⁹

28. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem annak meghatározását feltételezi, hogy az ott leírt körülmények között a jövedéki termékek helyrehozhatatlanul károsodása tekinthető-e a 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szabad forgalomba bocsátásnak. A Girelli állításával ellentétben az a tény, hogy a jövedéki termékek teljesen megsemmisültek vagy helyrehozhatatlanul károsodtak, nem feltétlenül összeegyeztethetetlen a szabad forgalomba bocsátásukkal. Amint az a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekkezdéséből kitűnik, jövedéki adó csak az irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében meghatározott „bizonyos körülmények között” nem vehető ki a teljesen megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott e termékekre. A kérdést előterjesztő bíróság annak tisztázásával kapcsolatban kéri a Bíróság segítségét, hogy egy olyan helyzet, mint amely az alapeljárásban felmerült, e körülmények körébe tartozik-e.

⁸ A Girelli a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére és az 504/1995. sz. rendelet 4. cikkének (5) bekezdésére hivatkozik.

⁹ 2022. október 13-i Baltijas Starptautiskā Akadēmija és Stockholm School of Economics in Riga ítélet (C-164/21 és C-318/21, EU:C:2022:785, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29. Ebből következik, hogy az előterjesztett kérdések hasznosak és relevánsak a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita megoldása szempontjából. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy válaszoljon azokra.

Az ügy érdeméről

Az első kérdés

30. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” fogalmát a „*vis maior*” fogalmához hasonlóan úgy kell-e értelmezni, mint olyan, az adóraktár engedélyese körén kívül eső, rendkívüli és előre nem látható körülményeket, amelyeknek a következményei minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek, és amelyek objektíve nem állnak az adóraktár engedélyesének ellenőrzése alatt, illetőleg annak felelősségi körén kívül esnek.¹⁰

31. A 2008/118 irányelv nem határozza meg az „előre nem látható körülmények” és a „*vis maior*” fogalmát, és e tekintetben a tagállamok jogára sem hivatkozik.¹¹

32. Úgy tűnik, hogy a Girelli írásbeli észrevételei a 2008/118 irányelv 7. cikkének (5) bekezdésén alapulnak annak állítása érdekében, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a jövedéki adó alóli mentesség biztosítása során. Az olasz kormány és a Bizottság véleményem szerint helyesen jegyzi meg, hogy az e rendelkezésben szereplő, a nemzeti szabályokra és feltételekre való hivatkozás nem módosítja a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” és „*vis maior*” fogalmának jelentését.¹² Amint azt a Bizottság a tárgyaláson kifejtette, a 2008/118 irányelv 7. cikkének (5) bekezdése által a tagállamok számára hagyott mérlegelési mozgástér járulékos kérdésekre korlátozódik. E kérdések közé tartoznak különösen a teljesítendő alakiságok és a jövedéki termékek megsemmisülése vagy károsodása bejelentésének, vagy az ilyen termékek megsemmisítésére vonatkozó engedély illetékes hatóságoktól való kérésének, vagy az annak érdekében benyújtandó bizonyítékok előterjesztésének határideje, hogy igazolják az ilyen megsemmisülés vagy károsodás bekövetkezését, illetve előre nem látható körülmények vagy *vis maior* fennállását.

33. Annak rögzítésével, hogy a belső piac megfelelő működésének érdekében biztosítani kell, hogy a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei minden tagállamban azonosak legyenek, a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekkezdése megerősíti az olasz kormány és a Bizottság által képviselt megközelítést. Ez a preambulumbekkezdés azt is megmagyarázza, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése miért határozza meg pontosan azt az időpontot, amikor a jövedéki termékeket szabad forgalomba bocsátottnak kell tekinteni, és ennél fogva, hogy e termékek tekintetében a 7. cikk (1) bekezdése alapján mikor keletkezik a jövedékiadó-kötelezettség. Amennyiben az „előre nem látható körülmények” és a „*vis maior*”

¹⁰ E kérdés szövege lényegében azon a megfogalmazáson alapul, amelyet a Bíróság az SPMR ítélet 23. és 33. pontjában használt a „*vis maior*” fogalmának az 1994. december 22-i 94/74/EK tanácsi irányelvvél (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 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) kontextusában történő meghatározása érdekében. Lásd még a jelen indítvány 36. pontját.

¹¹ Az uniós jogrend a fogalmait erre vonatkozó külön rendelkezés hiányában főszabály szerint nem valamely nemzeti jog vagy jogok alapján határozza meg. Lásd ebben az értelemben: SPMR ítélet (21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹² Ugyanott.

fogalmának jelentése és hatálya releváns tényező a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének meghatározása szempontjából,¹³ e fogalmak szükségszerűen önálló jellegűek, és azokat az Európai Unió egész területén egységesen kell alkalmazni.¹⁴

34. Ebből következik, hogy amennyiben a 2008/118 irányelv 7. cikkének (5) bekezdése mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamok számára a jövedéki adó alóli mentességek nyújtása tekintetében, e mozgáster nem befolyásolja az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” és „*vis maior*” fogalmának meghatározását.

35. A Bíróság még nem értelmezte a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” és „*vis maior*” fogalmát. Az SPMR ítéletben, amely a 2008/118 irányelv elődjének, a 92/12 irányelvnek a 14. cikke (1) bekezdésének első mondatát értelmezte, a Bíróság a jövedéki adók összefüggésében vizsgálta a „*vis maior*” fogalmát.¹⁵ A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a „*vis maior*” fogalmát a Bíróság uniós jog más területeire¹⁶ vonatkozó ítélkezési gyakorlata által meghatározott tartalmi elemeit a 92/12 irányelv általános rendszerére és céljára való tekintettel nem kell sajátosan értelmezni és alkalmazni.¹⁷ A Bíróság így megállapította, hogy a *vis maior* fogalmát a Bíróság által az uniós jog e más területein elfogadott meghatározása a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatára is alkalmazandó.¹⁸ Ezen – „szokásosnak” minősíthető – meghatározás szerint a „*vis maior*” fogalma nem követeli meg a teljes lehetetlenséget, hanem azt úgy kell értelmezni, mint amely az érdekelt körén kívül eső, rendkívüli és előre nem látható körülményekből áll, amelyeknek a következményei minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek.¹⁹ A *vis maior* tehát két elemet foglal magában: egy objektív, az – érdekelt körén kívül eső és rendkívüli – körülmények jellegére vonatkozó elemet, és egy szubjektív elemet, amely azzal függ össze, hogy az érdekelt köteles védekezni a rendkívüli esemény következményei ellen, megtéve ennek során – anélkül azonban, hogy túlzott áldozatot hozna – a megfelelő intézkedéseket.²⁰

36. A Bíróság következőképpen megállapította, hogy az adóraktár engedélyese csak akkor hivatkozhat a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata szerinti adómentességre, „ha bizonyítja olyan, rajta kívül álló okból származó, rendkívüli és előre nem látható körülmények fennállását, amelyeknek a következményei minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek”. E feltételeknek az e rendelkezés vonatkozásában történő alkalmazása nem vezethet arra, hogy az adóraktár engedélyesét az adófelfüggesztés során a termékekben bekövetkezett veszteségért korlátlan felelősség terhelje. Az a feltétel, amely szerint e körülményeknek az adóraktár engedélyesén kívül állóknak kell lenniük, nem korlátozódik a rajta anyagi, illetve fizikai

¹³ Lásd a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését.

¹⁴ Lásd ebben az értelemben: SPMR ítélet (22. pont).

¹⁵ A 2008/118 irányelv 2010. augusztus 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte és felváltotta a 92/12 irányelvet. A 92/12 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében „[a]z adóraktár engedélyesei mentesülnek az adó alól az olyan veszteségek tekintetében, amelyek az adófelfüggesztés keretében váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok miatt következtek be, és amelyeket az érintett tagállam [hatóságai] állapított[ak] meg”.

¹⁶ Így például a mezőgazdasági szabályozás vagy a keresetek előterjesztési határidejének a Bíróság alapokmányának 45. cikkében meghatározott szabályai.

¹⁷ Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mivel a *vis maior* fogalmának tartalma az uniós jog különböző alkalmazási területein eltérő, annak jelentését mindig arra a jogi háttérre tekintettel kell meghatározni, amelyben az joghatással jár (lásd: az SPMR ítélet 25. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Amint arra Kokott főtanácsnok a *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* ügyre vonatkozó indítványában (C-314/06, EU:C:2007:457, 31. pont) és a Bizottság kontra Olaszország ügyre vonatkozó indítványában (C-334/08, EU:C:2010:187, 21. pont) rámutat, a „*vis maior*” meghatározása általánosan alkalmazandó.

¹⁸ SPMR ítélet (25–31. pont).

¹⁹ SPMR ítélet (23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁰ SPMR ítélet (24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

értelemben kívül álló körülményekre, hanem az olyan körülményekre is kiterjed, „amelyek objektíve nem állnak az adóraktár engedélyesének ellenőrzése alatt, illetőleg annak felelősségi körén kívül esnek”.²¹

37. Véleményem szerint a Bíróság által az e megállapításokra alkalmazott érvelés szakaszai átültethetők a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „*vis maior*” fogalmának meghatározására.

38. Először is, a 2008/118 irányelv (2) és (8) preambulumbekzdésének és 1. cikke (1) bekezdésének együttes olvasatából egyértelműen kitűnik, hogy ezen irányelv célja a jövedéki termékek belső piaca megfelelő működésének biztosítása. E célból általános rendelkezéseket tartalmaz, amelyek alapján a jövedéki adó kivetése fogalmának és feltételeinek minden tagállamban azonosaknak kell lenniük.²²

39. Ezt követően a 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében a jövedéki termékekre²³ jövedéki adókötelezettség keletkezik az Unión belüli előállításukkor vagy az Unió területére történő importálásukkor. A 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében az e jövedéki adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség csak a termékek szabad forgalomba bocsátásának időpontjában keletkezik. Az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében a szabad forgalomba bocsátás magában foglalja többek között a jövedéki termékek adófelfüggesztés alóli kikerülését, ideértve azok szabálytalan kikerülését is.²⁴

40. Végül, a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdése első albekezdésének *a contrario* értelmezésével ebből arra lehet következtetni, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását szabad forgalomba bocsátásnak kell tekinteni, az e rendelkezésben kimerítően felsorolt esetek kivételével, amelyek között szerepelnek az előre nem látható körülmények vagy a *vis maior*.²⁵

41. Ebből következik, hogy a 2008/118 irányelv keretében főszabály szerint az adófelfüggesztés alatt álló és teljesen megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékek tekintetében is jövedéki adót kell fizetni. Amint arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben és a Bíróság egyik írásbeli kérdésére adott válaszában helyesen rámutat, a mentesség, amelyet a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése a jövedéki termékek többek között előre nem látható körülmények vagy *vis maior* miatti megsemmisülése vagy károsodása esetére biztosít, az ezen általános szabálytól való eltérést jelent, ezért azt szigorúan kell értelmezni.²⁶

42. Ennek megfelelően véleményem szerint a „*vis maior*” „szokásos” meghatározása, amelyet a Bíróság az SPMR ítéletben a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatával összefüggésben elfogadott – az ezen ítélet 32. és 33. pontjában szereplő pontosításokkal együtt –,²⁷ a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdésével összefüggésben is alkalmazandó. Ezt az álláspontot megerősíteni látszik a Bíróság által az IMPERIAL TOBACCO

²¹ SPMR ítélet (31–33. pont).

²² Vö. az SPMR ítélet 27. pontjában szereplő megállapításokkal.

²³ A 2008/118 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az alkohol a jövedéki termékek közé tartozik.

²⁴ Vö. az SPMR ítélet 28. pontjában szereplő megállapításokkal.

²⁵ A 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének második albekezdése rögzíti azokat a feltételeket, amelyek mellett valamely árut teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, és e rendelkezés harmadik bekezdése határozza meg azon feltételeket, amelyek mellett e megsemmisülést vagy károsodást bizonyítani kell.

²⁶ Vö. az SPMR ítélet 30. pontjában szereplő megállapításokkal. Lásd még a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekzdését, amely „bizonyos körülményekre” hivatkozik.

²⁷ Lásd a jelen indítvány 35. és 36. pontját.

BULGARIA ítéletben tett azon megállapítás, amely szerint, mivel a 92/12 irányelv vonatkozó rendelkezései lényegében azonosak a 2008/118 irányelv rendelkezéseivel, a Bíróságnak az előbbi irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata az utóbbi irányelvre is alkalmazandó.²⁸

43. Ami a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” fogalmának jelentését és hatályát illeti, a kérdést előterjesztő bíróság, az olasz kormány és a Bizottság által a Latvijai Dzelzelcs ítéletre tett hivatkozások különösen helyénvalónak tűnnek. Ezen ügyben az volt a kérdés, hogy egy tartályból való oldószerzivárgás, amelyet az okozott, hogy egy tartályvagon alsó leeresztő csapját nem zárták el rendesen, vagy az meghibásodott, előre nem látható körülménynek vagy *vis maior*nak tekinthető-e a 2913/92/EGK rendelet²⁹ 206. cikkének (1) bekezdése értelmében. Ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a vámszabályozás szöveggörnyezetében a „*vis maior*” és az „előre nem látható körülmények” fogalmát egyaránt a jelen indítvány 35. pontjában leírt objektív és szubjektív elemek jellemzik.³⁰ A Bíróság így a két fogalomnak azonos tartalmat tulajdonított, és megismételte a *vis maior* általa használt „szokásos” meghatározását.³¹ Úgy tűnik, hogy nincs ok arra, hogy a „*vis maior*” és az „előre nem látható körülmények” fogalmának a Latvijai Dzelzelcs ítéletben a Vámkódex 206. cikke (1) bekezdése alkalmazásában történő azonosítása ne lenne alkalmazandó a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdésére is.³²

44. E következtetés alátámasztása érdekében először is megjegyzem, hogy a két rendelkezés tartalma hasonló.

45. Másodszor, a Latvijai Dzelzelcs ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a Vámkódex 206. cikkének (1) bekezdése az ugyanezen kódex 204. cikke – a behozatali vámtartozás keletkezésének körülményeit meghatározó – (1) bekezdésének a) pontjában rögzített szabálytól való eltérésnek minősül, és következésképpen a „*vis maior*nak” és az „előre nem látható körülményeknek” ez előbbi rendelkezés értelmében vett fogalmát szigorúan kell értelmezni.³³ A jövedéki adó alóli, a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő mentesség kontextusában mindkét fogalom befolyásolhatja a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését. Mivel általános szabálytól való eltérésről van szó, ezeket is szigorúan kell értelmezni.³⁴

46. Amint arra az olasz kormány írásbeli észrevételeiben rámutat, a Bíróság a Dansk Transport og Logistik ítéletében³⁵ hangsúlyozta a „vámok és a jövedéki adó közötti annyiban fennálló hasonlóságokat, amennyiben azok az áruknak a [z Unióba] történő importjából és azoknak a tagállamok gazdasági körforgásába történő bekerüléséből fakadóan válnak felszámíthatóvá”. E

²⁸ 2022. június 9-i IMPERIAL TOBACCO BULGARIA ítélet (C-55/21, EU:C:2022:459, 37. pont).

²⁹ A 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2005. L 117., 13. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.) (a továbbiakban: Vámkódex). A Vámkódex 206. cikkének (1) bekezdése többek között úgy rendelkezik, hogy a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően úgy kell tekinteni, hogy a behozatalkor nem keletkezik vámtartozás azon meghatározott áruk vonatkozásában, amelyeknél az érintett személy bizonyítja, hogy az annak a vámeljárásnak az alkalmazásából származó kötelezettségek nem teljesítése, amely alá az árut helyezték, az áru tényleges jellege, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként az említett áru teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása miatt következett be.

³⁰ Latvijai Dzelzelcs ítélet (61. pont). Lásd még a vámszabályozással összefüggésben: 2016. február 4-i C & J Clark International és Puma ítélet (C-659/13 és C-34/14, EU:C:2016:74, 192. pont).

³¹ Lásd a jelen indítvány 35. pontját.

³² A Latvijai Dzelzelcs ítélet 61. pontjában szereplő állításának alátámasztása érdekében a Bíróság többek között az SPMR ítéletre hivatkozik. Amint azt a jelen indítvány 35. pontja kifejti, a Bíróság ezenkívül a „*vis maior*” 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata értelmében vett fogalmát illetően e fogalomnak az uniós jog más területein „szokásos” meghatározását fogadta el.

³³ Latvijai Dzelzelcs ítélet (58. és 62. pont).

³⁴ Lásd a jelen indítvány 39–41. pontját.

³⁵ 2010. április 29-i ítélet (C-230/08, EU:C:2010:231, 84. pont).

hasonlóságokat figyelembe véve és az alkalmazandó uniós szabályozás koherens értelmezésének biztosítása érdekében a Bíróság megállapította, hogy úgy tekintendő, hogy a jövedéki adó ugyanolyan körülmények között szűnik meg, mint a vám.

47. Végül, a Bíróságnak az uniós jog más területeire vonatkozó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a Bíróság nem különbözteti meg egyértelműen az „előre nem látható körülmények” és a „*vis maior*” fogalmát, hanem azokat valójában azonosként kezeli.³⁶ Amint arra Kokott főtanácsnok az SPMR ügyre vonatkozó indítványában³⁷ rámutatott, a Bíróság ezeket a fogalmakat gyakran ugyanazon szempontok alapján és a közöttük fennálló különbségekre vonatkozó közelebbi magyarázat nélkül, együttesen vizsgálja. Például az RF kontra Bizottság ítéletben,³⁸ amely az eljárási határidőkre vonatkozó, a Bíróság alapokmányának 45. cikkében előírt szabályokra vonatkozott, a Bíróság kimondta, hogy „az »előre nem látható körülmény« fogalma és a »*vis maior*« fogalma ugyanazokat az elemeket tartalmazza, és ugyanazok a jogkövetkezményeik”. Hasonlóképpen megfigyelhető, hogy azokban az igen ritka esetekben, amikor a Bíróság külön határozta meg az „előre nem látható körülmények” fogalmát, pontosan ugyanazokat a kifejezéseket vette át, mint amelyeket a „*vis maior*” fogalmának meghatározásához használt.³⁹

48. Ami az első kérdés végén szereplő, arra való hivatkozást illeti, hogy a körülményeket az adóraktár engedélyese „objektíve semmilyen módon nem ellenőrizheti”, ez az „előre nem látható körülmények” fogalmának objektív elemére vonatkozik, és azt az SPMR ítélet 32. és 33. pontjának fényében kell értelmezni, amint azt a jelen indítvány 36. pontja kifejti. Itt sem látok okot arra, hogy az e pontokban szereplő, a „*vis maior*” fogalmával kapcsolatban kifejtett megállapítások miért ne lennének alkalmazandók az „előre nem látható körülmények” fogalmára.

49. A fentiekre tekintettel egyetértek az olasz kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „előre nem látható körülmények” fogalmát a „*vis maior*” e rendelkezésben szereplő fogalomhoz hasonlóan úgy kell értelmezni, hogy az az adóraktár engedélyesén kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozik, amelyeknek a következményei az adóraktár engedélyese által tanúsított minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek.⁴⁰ Az a feltétel, amely szerint e körülményeknek az adóraktár engedélyesén kívül állóknak kell lenniük, nem korlátozódik a rajta anyagi, illetve fizikai értelemben kívül álló körülményekre, hanem az olyan körülményekre is kiterjed, amelyek objektíve nem állnak az adóraktár engedélyesének ellenőrzése alatt, illetőleg annak felelősségi körén kívül esnek.

³⁶ A C & J Clark International és Puma ügyekre vonatkozó indítványában (C-659/13 és C-34/14, EU:C:2015:620) Bot főtanácsnok odáig ment, hogy azt állította, „[v]oltaképpen az előre nem látható körülmény fogalma egybevág a *vis maior* fogalmával” (135. pont). Az RF kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványában (C-660/17 P, EU:C:2019:67) Wahl főtanácsnok árnyaltabb megközelítést követett, amikor megjegyezte, hogy „[n]oha a Bíróság [...] soha nem tett világosan különbséget a két fogalom között, észszerűnek tűnik azt feltételezni, hogy alkalmazási körük nem pontosan azonos” (33. pont). Álláspontja szerint a *vis maior* „szélsőséges események [...] szűkebb körére vonatkozik”, „egy külső erőre utal, amely megakadályozza a felet valamely kötelezettség teljesítésében, és nem hagy számára alternatív cselekvési lehetőséget” (35. pont), míg az „előre nem látható körülmények” fogalma „valamivel rugalmasabb”, és „a *vis maior* alá nem tartozó körülmények szélesebb körét foglalhatja magában” (36. pont). Mindazonáltal úgy ítéli meg, hogy „[e] fogalmak egymáshoz képest történő meghatározása bizonyos fokig személyes megítélés kérdése”, hogy „részben átfedések is lehetnek közöttük”, és [a]kárhogy is határoljuk el [...] a két fogalmat, egyértelmű, hogy rendkívül szorosan összefüggnek, és [...] kivételes körülményeket jelölnek” (37. pont). Wahl főtanácsnok arra a következtetésre jut, hogy „az »előre nem látható körülmények« vagy »*vis maior*« fennállását ezért fogalomcsoporthként kell vizsgálni” (41. pont).

³⁷ Kokott főtanácsnok SPMR ügyre vonatkozó indítványában (C-314/06, EU:C:2007:457, 27. pont). Lásd még hasonlóképpen: Wahl főtanácsnok RF kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványában (C-660/17 P, EU:C:2019:67, 30. pont).

³⁸ 2019. június 19-i ítélet (C-660/17 P, EU:C:2019:509, 37. pont). Lásd még: a Bíróság elnökének 2014. szeptember 30-i Faktor B. i W. Gęsina kontra Bizottság végzése (C-138/14 P, EU:C:2014:2256, 19. pont).

³⁹ Lásd például: 2012. szeptember 21-i Noscira kontra OHIM végzés (C-69/12 P, EU:C:2012:589, 39. pont).

⁴⁰ Megjegyezhető, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés végével ellentétben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a „következményeket”, nem pedig a „körülményeket” nem lehetett volna elkerülni.

A második kérdés

50. A második kérdés lényegében arra kérdez rá, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett előre nem látható körülmények elismeréséhez szükséges-e, hogy az adóraktár engedélyese a káresemény bekövetkezésének elkerülése érdekében a lehető legnagyobb gondosságot tanúsítsa.

51. Az olasz kormány és a Bizottság ezt a kérdést úgy értelmezi, hogy az az „előre nem látható körülmények” fogalmának szubjektív elemére vonatkozik. A Bizottság ezért úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az elvárható gondosság releváns lehet-e az adóraktár engedélyesének azon kötelezettségével kapcsolatban, hogy védekezzen a rendkívüli esemény következményei ellen, megtéve ennek során – anélkül, hogy túlzott áldozatot hozna – a megfelelő intézkedéseket.

52. Ebből a szempontból osztom a Bizottság azon álláspontját, amely szerint a Bíróság SPMR ítéletben⁴¹ foglalt következtetései analógia útján alkalmazhatók annak meghatározása érdekében, hogy a szubjektív elem a jelen ügy körülményei között fennáll-e. Ezen ítélet 37. pontjából ugyanis kitűnik, hogy noha az elvégzendő műveletre vonatkozó műszaki előírások betartása szükséges feltételt jelenthet a gondosság megállapításának alátámasztásához, a megfelelő gondosság ezen túlmenően egy folyamatos aktív magatartást is feltételez, amely a lehetséges kockázatok felismerésére és értékelésére irányul, továbbá az ilyen kockázatok bekövetkezésének megelőzésére irányuló megfelelő és hatékony intézkedések megtételére vonatkozó képességet.

53. E megállapítások fényében a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapeljárásban az adóraktár engedélyese nemcsak betartotta-e az etil-alkohol tartályba töltésének műveletére vonatkozó műszaki előírásokat, hanem ezenkívül a tartály töltéséhez használt mechanikus berendezésekre tekintettel azonosította és értékelte-e a szivárgás potenciális kockázatát is, és megtette-e az e kockázatok bekövetkezésének megelőzéséhez szükséges intézkedéseket. Ez utóbbi kérdést illetően, amint azt maga a kérdést előterjesztő bíróság is javasolja, e bíróság megvizsgálhatná, hogy az adóraktár engedélyese beszerelt-e a szelepek tartály töltése során történő kinyitásának megakadályozására szolgáló biztonsági elemeket. Egyetértek az olasz kormánnyal abban, hogy az ilyen megelőző intézkedés nem járt volna túlzott áldozattal.

54. Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés szövegéből, valamint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság arról kérdezi a Bíróságot, hogy milyen szintű gondosságot kell tanúsítania az adóraktár engedélyesének, nem annyira azért, hogy védekezzen a rendkívüli esemény következményei ellen, hanem inkább azért, hogy eleve elkerülje annak bekövetkezését.

55. Így értelmezve az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés a szubjektív és az objektív elemekre is kiterjed, amelyek együtt alkotják az előre nem látható körülményeket.

56. E tekintetben párhuzam vonható a Latvijai Dzelcēļš ítélet alapjául szolgáló tényállással, amely ítélet többek között azzal a kérdéssel foglalkozott, hogy a tartályból való oldószer-szivárgást előre nem látható körülménynek vagy *vis maior*nak lehet-e tekinteni. Arra az esetre, ha az oldószer szivárgását a leeresztőcsap nem megfelelő elzárása okozta, a Bíróság megállapította,

⁴¹ Ebben az ügyben üzemanyag szivárgott ki egy olajvezetékéből, amelyben azt a jövedéki adó felfüggesztése keretében szállították. Az üzemeltető a szivárgást és a vezeték szétrobbanását repedéseket okozó korrózió következményének tulajdonította. Az odavesztett üzemanyag tekintetében a jövedéki adó alóli mentességet kérelmezett. A hatóság elutasította e kérelmet, mivel úgy ítélte meg, hogy az üzemeltető nem felel meg azoknak a feltételeknek, amelyek lehetővé tennék számára, hogy *vis maiorra* hivatkozzon.

hogyan ez nem rendkívüli, vagy a folyadékok szállításának területén tevékenységet végző gazdasági szereplőtől független körülmény, hanem inkább e gazdasági szereplő tevékenysége keretében szokásos gondosság elmulasztásának következménye. Következésképpen úgy ítélte meg, hogy a „*vis maior*” és az „előre nem látható körülmények” fogalmának sem objektív, sem szubjektív elemei nem állnak fenn.⁴²

57. A jelen ügyben úgy vélem, hogy abban az esetben, ha a jövedéki termékek helyrehozhatatlan károsodása az adóraktár engedélyesének alkalmazottja által a feladatai ellátása során tanúsított gondatlan magatartásnak tudható be – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, úgy hiányozna az előre nem látható körülmények objektív eleme. Az ilyen magatartás nem minősül rendkívüli és e gazdasági szereplőtől független körülménynek, és egyértelműen annak ellenőrzése alá vagy felelősségi körébe tartozik.

58. Ami a szubjektív elemet illeti, amely az érintett magatartásának értékelését foglalja magában, úgy vélem, hogy az – akár „nem súlyosnak”, akár gondatlannak tekintett – kötelességszegés hiánya az előre nem látható körülmények fennállásának elengedhetetlen feltétele. Nem állnak fenn ilyen körülmények, ha a fél nem tanúsítja a kereskedelmi tevékenységet folytató személyektől megkövetelt szokásos gondosságot.

59. Ezen észrevételek fényében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a második kérdésre azt a választ adja, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az előre nem látható körülmények elismerése megköveteli, hogy az adóraktár engedélyese a káresemény bekövetkezésének elkerülése érdekében a lehető legnagyobb gondosságot tanúsítsa.

A harmadik kérdés

60. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében a nem súlyos kötelességszegést megvalósító – akár az adó megfizetésére kötelezett személynek, akár harmadik személynek betudható – magatartást az előre nem látható körülményekkel és a *vis maiorral* egyenértékűnek kell tekinteni.

61. Az első és a második kérdésre vonatkozó elemzésből kitűnik, hogy az érintett gazdasági szereplőnek vagy valamely alkalmazottjának betudható gondatlan magatartás vagy „nem súlyosnak” minősíthető kötelességszegés nem minősül a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett előre nem látható körülményeknek vagy *vis maior*nak. A harmadik személy, és nem az adófizetésre kötelezett személy vagy valamely alkalmazottja által elkövetett nem súlyos kötelességszegés e rendelkezés alkalmazásában csak akkor minősülhet előre nem látható körülményeknek vagy *vis maior*nak, ha az e két fogalmat jellemző objektív és szubjektív elemek fennállnak.

62. Ebben az összefüggésben a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése kimerítő felsorolását tartalmazza azon körülményeknek, amelyek között az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem tekinthető szabad forgalomba bocsátásnak, és következésképpen nem keletkeztet jövedékiadó-kötelezettséget; ez a rendelkezés nem hivatkozik nem súlyos kötelességszegésre. Amint arra a Bizottság a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában rámutat, a jövedéki adó alóli mentességnek az ott leírt három körülményre való korlátozását az magyarázza, hogy a 2008/118 irányelv többek között a csalás és

⁴² Latvijas Dzēlceļš ítélet (63. pont).

a visszaélés megelőzésére irányul. Az uniós jogalkotó úgy ítélte meg, hogy az e rendelkezésben felsorolt körülmények olyan vélelmen alapulnak, amely kizárja a csalás vagy visszaélés kockázatát. Ez a vélelem nem alkalmazható a nem súlyos kötelességszegés esetén, függetlenül attól, hogy az az adófizetésre kötelezett személynek vagy valamely harmadik személynek tudható be.

63. Mivel a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése eltér attól az általános szabálytól, amely szerint az adófelfüggesztés alatt álló, teljesen megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékek tekintetében is jövedékiadó-kötelezettség keletkezik,⁴³ azt szigorúan kell értelmezni. Ebből következik, hogy a tagállamok nem iktathatnak be a jövedéki adó alóli mentességet megalapozó olyan indokokat, amelyek e rendelkezésben nem szerepelnek. Amint azt az olasz kormány írásbeli észrevételeiben elismerni látszik, ennek a tagállamok számára történő lehetővé tétele sértené a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekzdésében szereplő célt, amely szerint a belső piac megfelelő működése érdekében biztosítani kell, hogy a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei minden tagállamban azonosak legyenek.

64. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a harmadik kérdésre azt a választ adja, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében a nem súlyos kötelességszegést megvalósító magatartást az előre nem látható körülményekkel és a *vis maiorral* egyenértékűnek kell tekinteni.

A negyedik kérdés

65. A negyedik kérdés arra irányul, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében szereplő „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” fordulatot úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e rendelkezésben felsoroltakat egy, nem súlyos kötelességszegésen alapuló általános körülménnyel egészítsék ki, amennyiben a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak.

66. Egyetértek az olasz kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy a vizsgált fordulatot úgy kell értelmezni, hogy az az illetékes nemzeti hatóságok azon lehetőségére utal, hogy eseti alapon engedélyezzék a jövedéki termékek megsemmisítését, amennyiben különleges feltételek vagy követelmények igazolják a jövedéki adó alóli mentességet. Közelebbről, az „engedély” kifejezés a szöveggörnyezetében értelmezve e hatóságok azon jogára utal, hogy egyedi esetekben engedélyt adjanak meg. Nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy jogalkotás útján további körülményekkel egészítsék ki azokat, amelyeket a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése előír.

67. Az a tény, hogy a vizsgált fordulat a „következményeként” szóval végződik, azt is egyértelművé teszi, hogy – amint azt a Bizottság helyesen állítja – az engedélynek meg kell előznie az eseményt, amelyet megenged. Az előre nem látható események, így például a jövedéki termékek helyrehozhatatlan károsodása, jellegüknél fogva nem képezhetik előzetes engedélyezés tárgyát.

68. Amint azt a jelen indítvány 63. pontja kifejti, ha a tagállamoknak lehetőségük lenne arra, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése szerinti engedélyek útján további körülményeket iktassanak be, amelyek esetén a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak, ez lehetővé tenné számukra, hogy önállóan határozzák meg a jövedéki adó kivetésének feltételeit, veszélyeztetve ezáltal

⁴³ Lásd a jelen indítvány 41. pontját.

a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekzdésében szereplő harmonizációs célt. Ez a lehetőség ellentétes lenne azzal az elvvel is, amely szerint egy eltérést engedő rendelkezést, mint amilyen a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése is, szigorúan kell értelmezni.

69. A fenti megfontolásokból következik, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” fordulat nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy egy, nem súlyos köteleességszegésen alapuló általános körülménnyel egészítsék ki azokat, amelyek esetén a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak.

Záró megjegyzések

70. Írásbeli észrevételeiben a Girelli hangsúlyozza, hogy a jelen ügyben vitathatatlan, hogy az etil-alkohol, amely az egyik alkalmazottja által elkövetett hiba miatt a denaturáló üzemének padlójára kiszivárgott, helyrehozhatatlanul károsodott, és már nem volt szabad forgalomba bocsátható. Mivel az esemény bekövetkezésekor jelen volt a vámhatóság egy tisztviselője, aki jelentésben rögzítette az incidenst, nem állt fenn csalás vagy visszaélés kockázata.

71. Felvethető a kérdés, hogy összeegyeztethető-e az arányosság elvével az, hogy a 2008/118 irányelv ilyen helyzetben nem ír elő a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésétől való eltérést, amint az az előzetes döntéshozatalra előterjesztett négy kérdésre általam javasolt válaszokból következik.

72. Véleményem szerint ezt a kérdést nem terjesztették a Bíróság elé.

73. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének értelmezésével, nem pedig érvényességével kapcsolatban kéri a Bíróság útmutatását. A nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikk keretében fennálló feladatmegosztás keretében az előbbiek feladata annak megítélése, hogy az általuk előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevánsak-e. A Bíróság mindazonáltal a nemzeti bíróság által bemutatott valamennyi tényező alapján meghatározhatja a jogvita tárgyára tekintettel értelmezésre vagy az érvényesség értékelésére szoruló uniós jogi elemeket.⁴⁴ A kérdést előterjesztő bíróság által valamely uniós intézkedés érvényességét illetően adott esetben tanúsított kétségek vagy az a körülmény, hogy ilyen kérdés merült fel az alapeljárásban, olyan tényezők, amelyeket a Bíróság figyelembe vehet annak értékelése során, hogy hivatalból kell-e vizsgálni egy olyan intézkedés érvényességét, amelynek a kérdést előterjesztő bíróság csupán az értelmezését kérte.⁴⁵

74. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki, hogy a felek vitatni kívánják a 2008/118 irányelv érvényességét. Ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság sem foglal állást. Ilyen körülmények között véleményem szerint a Bíróságnak nem kell megvizsgálnia ezt a kérdést.

75. Mindenesetre egyetértek a Bizottsággal abban, hogy az a tény, hogy a 2008/118 irányelv a jelen indítvány 70. pontjában leírthoz hasonló helyzetben nem ír elő eltérést a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése tekintetében, nem ellentétes az arányosság elvével.

⁴⁴ 2020. szeptember 17-i *Compagnie des pêches de Saint-Malo* ítélet (C-212/19, EU:C:2020:726, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴⁵ Ugyanott, 28. pont.

76. Úgy vélem, hogy azt, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékeknek az adóraktár engedélyese vagy annak valamely alkalmazottja gondatlan magatartása következtében történő helyrehozhatatlan károsodását szabad forgalomba bocsátásként kezeljék, minden esetben igazolja az a jogszerű cél, hogy a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében uniós szinten rögzítsék a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének valamennyi feltételét. Úgy vélem továbbá, hogy az ekként való kezelés nem lépi túl az e cél elérésére alkalmas és ahhoz szükséges mértéket. Amint arra a Bizottság mind a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában, mind pedig a tárgyaláson hivatkozott, a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének ilyen körülmények közötti elmaradása veszélyeztetheti a jövedéki adó kivetésének és beszedésének teljes rendszerét azáltal, hogy megengedi ezen adó megfizetésének megkerülését.

77. Figyelembe kell venni, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése továbbá egyértelműen különbséget tesz a helyrehozhatatlan károsodásnak a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését megalapozó esetei, illetve a kivételes jelleggel mentességet megalapozó esetei között. Ekképpen meghatározza azokat a kockázatokat, amelyeket az adófelfüggesztés alkalmazásáért felelős gazdasági szereplők önként vállalnak. A jelen ügyben álláspontom szerint a szabályozás kellően egyértelmű ahhoz, hogy lehetővé tegye az adóraktár engedélyesei számára, hogy megismerjék azon kockázatok jellegét és mértékét – a gondatlan magatartás által okozott veszteségeket is ideértve –, amelyeket azon különös rendszer keretében vállalnak, amelynek előnyeit élvezik, és amelyek tekintetében következképpen dönthetnek úgy, hogy azokra biztosítást kötnek.⁴⁶

78. Végül a Bíróság egyik írásbeli kérdésére adott válaszában és a tárgyaláson a Bizottság hivatkozott annak lehetőségére, hogy a jelen indítvány 70. pontjában leírthoz hasonló igen sajátos helyzetben az illetékes nemzeti hatóságok a helyrehozhatatlan károsodás bekövetkezését követően közigazgatási határozat útján a jövedéki adó alóli mentességet biztosíthatnak. Véleményem szerint az ilyen adómentesség megadásának nincs jogalapja. A tárgyaláson ezzel kapcsolatban feltett kérdésre válaszolva a Bizottság nem tudta meghatározni megközelítésének jogalapját.⁴⁷ Ez a lehetőség mindenesetre nyilvánvalóan ellentétes lenne a 2008/118 irányelv által követett harmonizációs céllal és az ebből következő azon követelménnyel, amely szerint 7. cikke (4) bekezdését megszorítóan értelmezni.

Végkövetkeztetések

79. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- 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 7. cikkének (4) bekezdését

⁴⁶ A 2021. február 24-i Silcompa ítélet (C-95/19, EU:C:2021:128) 52. pontjában a Bíróság a következőket állapította meg: „Így az uniós jogalkotó központi szerepet biztosított az adóraktár-engedélyesnek a jövedékiadó-köteles és adófelfüggesztés alatt álló termékek szállítási eljárásában, ami az e szállítással járó valamennyi kockázatra kiterjedő felelősségi rendszerben fejeződik ki. Ezen adóraktár-engedélyes következképpen köteles a jövedéki adót az ilyen termékek szállítása közben elkövetett olyan szabálytalanság vagy jogsértés esetén megfizetni, amelynek következményeként jövedékiadó-kötelezettség keletkezik. E felelősség ezenkívül objektív, és nem az adóraktár-engedélyes bizonyított vagy vélelmezett vétkességén, hanem valamely gazdasági tevékenységben való részvételén alapul”.

⁴⁷ Különösen nem minősülhetne a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése szerinti, „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének”, mivel – amint azt a jelen indítvány 67. pontja kifejti – az ilyen engedélyt előzetesen kell megadni annak érdekében, hogy megengedje valamely jövőbeli esemény bekövetkezését.

úgy kell értelmezni, hogy az „előre nem látható körülmények” e rendelkezésben szereplő fogalma a „*vis maior*” e rendelkezésben szereplő fogalmához hasonlóan az az adóraktár engedélyesén kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozik, amelyeknek a következményei az adóraktár engedélyese által tanúsított minden gondosság ellenére elkerülhetetlenek. Az a feltétel, amely szerint e körülményeknek az adóraktár engedélyesén kívül állóknak kell lenniük, nem korlátozódik a rajta anyagi, illetve fizikai értelemben kívül álló körülményekre, hanem az olyan körülményekre is kiterjed, amelyek objektíve nem állnak az adóraktár engedélyesének ellenőrzése alatt, illetőleg annak felelősségi körén kívül esnek.

2) A 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését

úgy kell értelmezni, hogy az előre nem látható körülmények elismerése megköveteli, hogy az adóraktár engedélyese a káresemény bekövetkezésének elkerülése érdekében a lehető legnagyobb gondosságot tanúsítsa.

3) A 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését

úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében a nem súlyos kötelességzegést megvalósító magatartást az előre nem látható körülményekkel és a *vis maiorral* egyenértékűnek kell tekinteni.

4) A 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését

úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben szereplő, „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” fordulat nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy egy, nem súlyos kötelességzegésen alapuló általános körülménnyel egészítsék ki azokat a körülményeket, amelyek esetén a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak.