



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2024. április 18.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – A 7. cikk (4) bekezdése – A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése – Szabad forgalomba bocsátás – Adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termék teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása – Az »előre nem látható körülmények« fogalma – A tagállam illetékes hatóságaitól származó engedély – Az adóraktár engedélyesének alkalmazottja által elkövetett, nem súlyos kötelességzegésből eredő helyrehozhatatlan károsodás”

A C-509/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bírósághoz 2022. július 27-én érkezett, 2022. július 20-i határozatával terjesztett elő

az **Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

és

a **Girelli Alcool Srl**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírójaként eljárva, Csehi Z., M. Ilešič (előadó) és D. Gratsias bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. június 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Girelli Alcool Srl képviseletében P. Castellano avvocata,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: F. Meloncelli avvocato dello Stato,

* Az eljárás nyelve: olasz.

- az Európai Parlament képviselőjében E. Paladini és Tamás A., meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Unió Tanácsa képviselőjében E. d’Ursel és G. Rugge, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében M. Björkland és F. Moro, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2023. szeptember 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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.) 7. cikke (4) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (vám- és monopóliumügyi hatóság, Olaszország; a továbbiakban: vámhatóság) és a Girelli Alcool Srl (a továbbiakban: Girelli) között a denaturálás során visszafordíthatatlanul megsemmisült tiszta etil-alkohol mennyiségére vonatkozó jövedékiadó-kötelezettség tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2008/118 irányelv

- 3 A 2008/118 irányelv (8) és (9) preambulumbekzdése kimondja:
 - „(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, közösségi szinten egyértelművé kell tenni, hogy mely időponttól kezdődik a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátása, és kit terhel jövedékiadó fizetési kötelezettség.
 - (9) Mivel a jövedéki adó meghatározott termékek fogyasztását terheli, nem vethető ki a bizonyos körülmények között megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékekre.”
- 4 Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„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) a[z 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 a[z 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] Közösségen belüli előállításukkor, adott esetben ideértve a kitermelésüket is;

b) a Közösség területére történő importálásukkor.”

6 Ezen irányelv 7. cikke előírja:

„(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 közösségi jog és a nemzeti jogszabályok alkalmazandó rendelkezéseinek értelmében nem vetettek ki jövedéki adót;

c) jövedéki termék adófelfüggesztésen kívüli előállítása, ideértve a szabálytalan előállítást is;

d) jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá.

[...]

(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 termékként 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 92/12/EGK irányelv

- 7 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.) 14. cikke (1) bekezdésének első mondata előírja:

„Az 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 meghatalmazott képviselője [helyesen: az érintett tagállam valamely hatósága] állapított meg. [...]”

A 92/83 irányelv

- 8 A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

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

- a) olyan alkohol formájában forgalmazzák, amelyet valamely tagállam előírásainak megfelelően teljesen denaturálnak, és ezeket az előírásokat e cikk (3) és (4) bekezdésének megfelelően szabályszerűen bejelentenek és elfogadnak [helyesen: szabályszerűen bejelentik és engedélyezik]. Ez a mentesség a 92/12/EGK irányelvnek a teljesen denaturált alkohol mozgására vonatkozó előírásainak az alkalmazásától függ;

[...]”

A Vámkódex

- 9 A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 204. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

- a) behozatalivám-köteles áru vonatkozásában, annak átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt, vagy

[...]

a 203. cikkben említett eseteken kívül, kivéve, ha megállapítják, hogy e mulasztások nincsenek jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására.”

10 A Vámkódex 206. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A 202. cikk és a 204. cikk (1) bekezdésének a) pontjától eltérően, úgy kell tekinteni, hogy a behozatalkor nem keletkezik vámtartozás azon meghatározott áruk vonatkozásában, amelyeknél az érintett személy bizonyítja, hogy:

- a 38–41. cikk és a 177. cikk második francia bekezdésének rendelkezéseiből, vagy
- a szóban forgó áru átmeneti megőrzés alatt tartásából, vagy
- annak a vám eljárásnak az alkalmazásából, amely alá az árut helyezték,

származó kötelezettségek nem teljesítése az áru tényleges jellege, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként, vagy a vámhatóság engedélyének következményeként az említett áru teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása miatt következett be.

E bekezdés alkalmazásában az áru helyrehozhatatlanul károsodott, ha azt használhatatlannak minősítik.”

Az olasz jog

11 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) (a GURI 2010. március 31-i 75. száma) 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. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) (a GURI 1995. november 29-i 279. számának rendes melléklete) (a továbbiakban: 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) 2. cikkének (2) bekezdése előírja:

„A jövedékiadó-kötelezettség a terméknek az állam területén történő szabad forgalomba bocsátása időpontjában keletkezik. [...]”

12 Az 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 4. cikke (1) és (5) bekezdésének szövege a következő:

„(1) 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 kötelességszegés címén felróható cselekményeket előre nem látható körülményeknek és *vis maior*nak kell tekinteni.

[...]

(5) Ezen irányelv alkalmazásában az árut teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, ha jövedéki terméként történő felhasználásra alkalmatlanná válik.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 A Girelli Olaszországban székhellyel rendelkező vállalkozás, amelynek tevékenysége etil-alkohol denaturálására irányul. Egy olyan eljárásról van szó, amellyel az alkoholt emberi fogyasztásra alkalmatlanná teszik. E célból egy engedélyezett etil-alkohol vámraktárral és egy denaturáló és csomagoló üzemmel rendelkezik.
- 14 2014. március 26-án a Girelli etil-alkohol denaturáló üzeme egy tartályának a vámhatóság egyik tisztviselője jelenlétében történő töltése során a Girelli egyik alkalmazottja által nyitva hagyott szelepe okozta szivárgás okán tiszta etil-alkohol terült szét a helyiség padlóján. A termék egy részét össze tudták gyűjteni és újra fel tudták használni, a másik része viszont visszafordíthatatlanul megsemmisült.
- 15 2014. március 31-én a Girelli az 504/1995. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 4. cikkének (1) bekezdése alapján a véletlenül megsemmisült tiszta etil-alkohol mennyisége tekintetében a jövedékiadó-mentességet kért a vámhatóságtól.
- 16 2014. június 5-én a vámhatóság elutasította ezt a kérelmet azzal az indokkal, hogy a szóban forgó kár nem előre nem látható körülményekből vagy *vis maiorból*, hanem a Girelli egy alkalmazottjának gondatlanságából és kötelezettségzegéséből eredt, aki figyelmetlenségből nyitva hagyta a tartály szelepét.
- 17 2014. július 25-én a Girelli észrevételeket nyújtott be a vámhatósághoz, amelyben vitatta az etil-alkohol megsemmisült mennyisége tekintetében fennálló jövedékiadó-fizetési kötelezettséget, arra hivatkozva, hogy annak lehetetlen a szabad forgalomba bocsátása.
- 18 2014. október 3-án a vámhatóság elutasította ezen észrevételeket, és összesen 17 476,24 euró összegű jövedéki adó megfizetésére vonatkozó felszólítást bocsátott ki.
- 19 A Girelli keresetet indított e határozattal szemben a Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt, amelynek alátámasztására többek között arra hivatkozott, hogy a vitatott jövedéki adó tekintetében nem áll fenn adóztatandó tényállás, mivel a termék megsemmisült részét nem bocsátották szabad forgalomba, valamint arra, hogy a káresemény előre nem látható körülményeknek vagy másodlagosan nem súlyos kötelezettségzegésnek tudható be.
- 20 E bíróság helyt adott e keresetnek, és ítéletében megállapította, hogy a szóban forgó termék – „súlyosnak” nem minősíthető – gondosság hiánya miatti elvesztése, nem súlyos kötelezettségzegésnek minősül, amely az 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 4. cikkének (1) bekezdése alapján előre nem látható körülménynek és *vis maior*nak minősül.
- 21 A vámhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Commissione tributaria regionale della Lombardia-hoz (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország), amely úgy ítélte meg, hogy a kért jövedékiadó-mentességben való részesüléshez szükséges két feltétel, nevezetesen az, hogy az érintett termék megsemmisülése helyrehozhatatlannak és előre nem látható körülményeknek vagy *vis maior*nak legyen betudható, a jelen esetben teljesül.
- 22 A vámhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága) ítélete ellen, amelynek alátámasztására arra hivatkozott, hogy e bíróság megsértette az 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet

4. cikkét annak megállapításával, hogy az érintett alkalmazott gondatlan magatartása az „előre nem látható körülmények” fogalmába tartozik, és hogy mindenesetre e munkavállaló köteleességszegése „nem súlyos”.

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság, a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita azt a kérdést veti fel, hogy az „előre nem látható körülmény” és a *vis maior* uniós jog értelmében vett fogalma magában foglalja-e a jogsértő magatartásokat, és adott esetben milyen feltételek mellett. Ennek hiányában a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az, ha egy tagállam úgy tekinti, hogy e fogalmak körébe tartoznak a „nem súlyosnak” minősíthető köteleességszegést megvalósító magatartások.
- 24 E bíróság rámutat, hogy ítélezési gyakorlatában az „előre nem látható körülmények” fogalmának értelmezése tekintetében két különböző megközelítés határozható meg. Az első, szubjektív jellegű megközelítés szerint a kötelezettnek bizonyítania kell, hogy nem követett el köteleességszegést, 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 az a tény, hogy e személy gondosan járt-e el, vagy sem.
- 25 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítéletből (C-314/06, EU:C:2007:817, 24., 25. és 40. pont) és a 2017. május 18-i Latvijās Dzēlcelš ítéletből (C-154/16, EU:C:2017:392, 61. pont) eredő ítélezési gyakorlat fényében az „előre nem látható körülmények” és a *vis maior* fogalma a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében egy objektív, a rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozó elemet foglal magában, és 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, nem tűnik úgy, hogy a vétkes magatartásokra, és különösen az egyszerű gondatlansággal jellemezhető, természeténél fogva előre látható és könnyen elkerülhető magatartásra irányulnak.
- 26 E bíróság tehát úgy véli, hogy az olyan tagállami szabályozás, amely az enyhe köteleességszegést az előre nem látható körülményekhez és a *vis maiorhoz* hasonlítja, a jövedéki adó alóli mentesség külön indokaként egy további eset előírását jelenti, amely azonban nem tűnik ki ezen irányelv rendelkezéseiből.
- 27 E bíróságban ugyanakkor felmerül a kérdés, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdését, amelynek értelmében nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak „[a] terméknek [...] a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként bekövetkező teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása”, értelmezhető-e úgy, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adómentességet megalapozó előre nem látható körülményektől és *vis maior*tól eltérő általános kategóriákat határozzanak meg.
- 28 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e rendelkezés rendszere, amely egymást követően „terméknek az áru tényleges jellegét”, az „előre nem látható körülményt” és a *vis maior* idézi fel, arra enged következtetni, hogy „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” kifejezés korlátozó és ismétlődő jellegű, és így az előre nem látható körülmények és *vis maior* tárgyát képező eseményektől eltérő, *a priori* nem azonosítható, különleges eseményekre utal, amelyek azonban olyan konkrét tényekre vonatkoznak, amelyek – amennyiben az illetékes hatóság előzetes értékelésének van alávetve – indokolhatják a termék megsemmisítéséről szóló határozat meghozatalát.

- 29 Végül a kérdést előterjesztő bíróság felveti azt a kérdést, hogy az „előre nem látható körülmény” fogalmának jelentősége eltérhet-e a *vis maior* fogalmától, különösen az e két fogalom jellegzetes szubjektív elemére vonatkozó feltételt illetően, a jelen ítélet 25. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében.
- 30 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmitűszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést 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 és a második kérdéshez képest másodlagosan, az [...] 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű 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 kötelességszegését, összeegyeztethető-e a [2008/118] irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében foglalt szabályozással, amely nem állapít meg további feltételeket, különösen a cselekmény elkövetőjének »kötelességszegését« illetően?
- 4) Végül, lehet-e úgy értelmezni a [2008/118 irányelv] 7. cikk[ének] (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?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

- 31 A Girelli, anélkül hogy hivatkozna formálisan az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára, megkérdőjelezi a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések relevanciáját, többek között azzal érvelve, hogy a jelen ügyben a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó feltétel, amelyhez a 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedékiadó-fizetési kötelezettség vonatkozik, nem teljesül, mivel az alapügyben szóban forgó termék helyrehozhatatlanul károsodott.
- 32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak az ítélete meghozatala tekintetében fennálló szükségességét, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések valamely

uniós jogi szabály értelmezésére vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (2023. október 12-i KBC Verzekeringen ítélet, C-286/22, EU:C:2023:767, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 33 Ennélfogva az uniós jogra vonatkozó kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéséről való határozathozatalt, ha valamely uniós jogi szabály kért értelmezése vagy érvényességének kért értékelése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2023. október 12-i KBC Verzekeringen ítélet, C-286/22, EU:C:2023:767, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem, amely az uniós jog, a jelen esetben a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, pontosan annak meghatározására irányul, hogy amennyiben valamely jövedéki termék az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között helyrehozhatatlanul károsodott, e terméket e rendelkezésnek megfelelően úgy kell-e tekinteni, mint amelyet nem bocsátottak szabad forgalomba ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdése értelmében. Ebből következik, hogy a Girelli által kifejezett kétségek nem az előterjesztett kérdések elfogadhatóságára, hanem az azokra adott érdemi válaszra vonatkoznak.
- 35 Ennélfogva az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az „előre nem látható körülmény” e rendelkezés értelmében vett fogalmát a *vis maior* fogalmához hasonlóan úgy kell érteni, hogy az az arra hivatkozón kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozik, amelyek következményeit a legnagyobb gondosság mellett sem lehetett volna elkerülni.
- 37 Előljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv célja – amint azt az 1. cikkének (1) bekezdése kimondja – a jövedéki termékek, köztük az alkohol és az alkoholtartalmú italok fogyasztását közvetlenül vagy közvetve terhelő jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapítása.
- 38 A 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik. E cikk (2) bekezdése meghatározza a „szabad forgalomba bocsátás” fogalmát. Ebbe tartozik többek között az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termék szabálytalan kilépése.
- 39 A 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése pontosítja mindazonáltal, hogy 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. Az e 7. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett ezen rendelkezésből az következik, hogy a jövedéki termékekre nem vehető ki jövedéki adó az említett rendelkezésben felsorolt esetekben.

- 40 Márpedig, míg a 2008/118 irányelv 7. cikkének (5) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok maguk állapítják meg az e cikk (4) bekezdésében említett károsodásra vonatkozó saját szabályait és feltételeiket, sem ezen irányelv 7. cikkének (5) bekezdése, sem 7. cikkének (4) bekezdése nem utal a tagállamok jogára az „előre nem látható körülmények” és a *vis maior* fogalmának tulajdonítandó jelentést és hatályt illetően.
- 41 Ezenkívül a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekzdése hangsúlyozza, hogy a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének valamennyi tagállamban azonosnak kell lennie. E célból ezen irányelv 7. cikke meghatározza azt az időpontot, amikor a jövedéki terméket szabad forgalomba bocsátják. Márpedig, mivel az „előre nem látható körülmény” és a *vis maior* fogalmának terjedelme hatással lehet a jövedékiadó-kötelezettségre, e fogalmak szükségszerűen önálló jellegűek, és egységes értelmezésüket valamennyi tagállamban biztosítani kell (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 22. pont).
- 42 Az uniós jog e két önálló fogalmának értelmezéséhez az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően nemcsak annak a rendelkezésnek a szövegét kell figyelembe venni, amelynek azok részét képezik, hanem szöveggörnyezetét, valamint azon jogi aktus céljait is figyelembe kell venni, amelynek az a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2023. február 16-i Lufthansa Technik AERO Alzey ítélet, C-393/21, EU:C:2023:104, 33. pont).
- 43 Ami először is a *vis maior* fogalmát illeti, előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ez a fogalom általában az uniós jog különböző területein, amelyeken e fogalom alkalmazandó, rendkívüli és előreláthatatlan, az arra hivatkozón kívül álló körülményekre vonatkozik, amelyek következményeit a legnagyobb gondosság mellett sem lehet elkerülni (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 23. pont; 2017. január 25-i Vilkas ítélet, C-640/15, EU:C:2017:39, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így a *vis maior* fogalma általában magában foglal egy objektív, az érdekelt körén kívül eső, rendkívüli, előre nem látható és rendkívüli körülményekre vonatkozó elemet, valamint egy szubjektív elemet, amely azzal függ össze, hogy ez utóbbi köteles védekezni a szóban forgó esemény következményei ellen, megtéve ennek során anélkül, hogy túlzott áldozatot kellene hoznia (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 24. pont).
- 44 Mindemellett 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 ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 25. pont; 2017. január 25-i Vilkas ítélet, C-640/15, EU:C:2017:39, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 A jövedéki adóra vonatkozó szabályozás összefüggésében a Bíróság a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata értelmében vett „*vis maior*” fogalmával kapcsolatban megállapította, hogy ezen irányelv rendszere és célja nem követeli meg a *vis maior*nak az

ítélkezési gyakorlat által az uniós jog más területein megállapított jellemző elemeinek sajátos értelmezését vagy alkalmazását (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 26–31. pont).

- 46 Közelebbről, a Bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy a termékek pusztán az Unió területén történő előállításuk vagy az e területre való behozataluk tényénél fogva válnak jövedékiadó-kötelesté, hogy főszabály szerint a jövedéki adó kivethető olyan hiányokra és veszteségekre vonatkozóan is, amelyekre vonatkozóan az illetékes hatóságok nem adtak az adó alól mentesítést, és hogy a *vis maior* miatt bekövetkezett veszteségekre vonatkozó, a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata szerinti mentesítés ezen általános szabály alól teremt kivételt, amelyet következőképpen szigorúan kell értelmezni (2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 30. pont).
- 47 Ez az értelmezés átültethető a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésére. E rendelkezés szövegéből és e cikknek a jelen ítélet 38. és 39. pontjában vizsgált rendszeréből ugyanis kitűnik, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése eltérést jelent azon általános szabálytól, amely szerint a megsemmisült vagy károsodott termékek után főszabály szerint jövedékiadó-kötelezettség keletkezik, így e rendelkezést a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatához hasonlóan szigorúan kell értelmezni.
- 48 Ebből következik, hogy a „*vis maior*nak” a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett fogalma rendkívüli és előre nem látható, az arra hivatkozón kívül álló körülményekre vonatkozik, amelyek következményei minden gondossággal ellenére elkerülhetetlenek (2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 31. pont).
- 49 Másodsor, ami az „előre nem látható körülmény” fogalmát illeti, annak – a *vis maior* fogalmához hasonlóan – nem feltétlenül azonos a tartalma az uniós jog különböző alkalmazási területein, így annak jelentését azon jogi háttérre tekintettel is meg kell határozni, amelyben az joghatással jár (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Latvijās Dzēlceļš ítélet, C-154/16, EU:C:2017:392, 60–62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 Az „előre nem látható körülménynek” a Vámkódex 206. cikkének (1) bekezdése értelmében vett fogalmát értelmezve a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a *vis maior* fogalmához hasonlóan e fogalmat általában egy objektív, az érdekelt körén kívül eső, rendkívüli, előre nem látható és rendkívüli körülményekre vonatkozó elem jellemzi, valamint egy szubjektív elem, amely azzal függ össze, hogy ez utóbbi köteles védekezni a szóban forgó esemény következményei ellen, megtéve ennek során anélkül, hogy túlzott áldozatot kellene hoznia (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Latvijās Dzēlceļš ítélet, C-154/16, EU:C:2017:392, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 E rendelkezés szerint 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 (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Latvijās Dzēlceļš ítélet, C-154/16, EU:C:2017:392, 58. pont).

- 52 Tekintettel arra, hogy e kódex 206. cikkének (1) bekezdése eltérést állapít meg az említett kódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt azon szabálytól, amely szerint az árura vonatkozó vám eljárás alkalmazásából eredő valamely kötelezettség nemteljesítése vámtartozást keletkeztet, a Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az első rendelkezés értelmében vett „*vis maior*” és „előre nem látható körülmény” fogalmát szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Latvijai Dzelzceļš ítélet, C-154/16, EU:C:2017:392, 62. pont).
- 53 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdése első albekezdésének szövege hasonló a Vámkódex 206. cikke (1) bekezdésének szövegéhez, és hogy e rendelkezéshez hasonlóan eltérést állapít meg azon általános szabály alól, amely szerint a megsemmisült vagy károsodott termékek után továbbra is jövedékiadó-kötelezettség keletkezik.
- 54 E körülmények között, figyelembe véve a vámok és a jövedéki adók közötti hasonlóságokat, az uniós jog koherens értelmezésének biztosítása érdekében az „előre nem látható körülmény” 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének első albekezdése értelmében vett fogalmának ugyanolyan hatályt kell tulajdonítani, mint amelyet a Bíróság a Vámkódex 206. cikkének (1) bekezdése kapcsán megállapított, és amelyre a jelen ítélet 50. pontja emlékeztet (lásd analógia útján: 2010. április 29-i Dansk Transport og Logistik ítélet, C-230/08, EU:C:2010:231, 84. pont).
- 55 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „előre nem látható körülmény” e rendelkezés értelmében vett fogalmát a „*vis maior*” fogalmához hasonlóan úgy kell értelmezni, hogy az az arra hivatkozón kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozik, amelyek következményeit a legnagyobb gondossággal mellett sem lehetett volna elkerülni.

A második kérdéssel

- 56 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy olyan körülmények között, amelyek a jövedéki termékek teljes megsemmisüléséhez vagy helyrehozhatatlan károsodásához vezettek, az e rendelkezés értelmében vett „előre nem látható körülmény” fennállásának elismerése megköveteli annak megállapítását, hogy az érintett gazdasági szereplő kellő gondossággal járt el a káresemény bekövetkezésének megakadályozása érdekében.
- 57 E tekintetben először is hangsúlyozni kell, hogy amint az az első kérdésre adott válaszból kitűnik, az „előre nem látható körülmény” 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett fogalmát egyszerre jellemzi egy szubjektív elem, amely ahhoz kapcsolódik, hogy az érdekelt köteles védekezni a szóban forgó esemény következményei ellen, megtéve a megfelelő intézkedéseket anélkül, hogy túlzott áldozatot kellene hoznia, valamint egy objektív, az érdekelt körén kívül eső, rendkívüli, előre nem látható körülményekre vonatkozó elem.
- 58 Következésképpen az e rendelkezés értelmében vett előre nem látható körülmény fennállásának elismerése nem csupán azt jelenti, hogy az érintett gazdasági szereplő a tevékenysége keretében a szokásosan megkövetelt gondosságot tanúsította annak érdekében, hogy védekezzen az ilyen kockázattal szemben, ami a potenciális kockázatok azonosítására és értékelésére irányuló folyamatos aktív magatartást, valamint az ilyen kockázatok bekövetkezésének megelőzésére irányuló megfelelő és hatékony intézkedések megtételére vonatkozó képességet feltételez (lásd

ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rh ne  t let, C-314/06, EU:C:2007:817, 37. pont), hanem azt is, hogy e kockázat felmerülése rendkívüli, előre nem látható és e gazdasági szereplőn kívül álló k r m nyek következménye.

- 59 Ebből következik, hogy amennyiben a jövedéki termékek teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását eredményező k r m nyek az adóraktári engedélyes felelősségi körébe tartoznak, nem teljesül az érintett gazdasági szereplőn kívül álló k r m nyek fennl ll s ra vonatkozó feltétel, következésképpen hiányzik az előre nem látható k r m ny objektív alkotóeleme, ami ily módon megakadályozza az előre nem látható k r m nyek fennl ll s nak megállapítását.
- 60 Márpedig a jövedékiadó-köteles folyékony terméknek a szivárgás által okozott helyrehozhatatlan károsodása, amelyet a folyadék  tt lt s t követően a tartály szelepe nek bezárását elmulaszt  alkalmazott figyelmetlensége okoz, nem tekinthető rendkívüli vagy az etil-alkohol denaturálását végző gazdasági szereplőtől független k r m nynek. Ellenkez l leg, az ilyen károsodást  gy kell tekinteni, mint amely e gazdasági szereplő felelősségi körébe tartozik, és mint az utóbbi tevek nysege keretében szokásosan megkövetelt gondosság elmulasztásának a következménye,  gy ilyen k r m nyek között mind az objektív elem, mind az „előre nem látható k r m ny” 2008/118 írányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett fogalmát jellemző szubjektív elem hiányzik (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Latvij s Dzelzcel s  t let, C-154/16, EU:C:2017:392, 63. pont).
- 61 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 írányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett „előre nem látható k r m ny” fennl ll s nak elismerése megköveteli egyrészét, hogy a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása rendkívüli, előre nem látható és az érintett gazdasági szereplőn kívül álló k r m nyek következménye legyen, ami k z rt, amennyiben e k r m nyek az   felelősségi körébe tartoznak, m sr sz t pedig azt, hogy ez utóbbi a tevek nysege keretében szokásosan megkövetelt gondosságot tan s ts  annak érdekében, hogy védekezzen az ilyen esemény következményei ellen.

A harmadik kérdésről

- 62 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő b ros g lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 írányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amelynek értelmében a nem súlyos k teleless gszeg st megvalósító – az érintett adófizetésre kötelezett személynek betudható – magatartást az előre nem látható k r m nyekkel és a *vis maiorral* egyen rt k nek kell tekinteni.
- 63 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy – amint az az első és a második kérdésre adott válaszból kitűnik – az e rendelkezés értelmében vett „előre nem látható k r m ny” fogalmát rendkívüli, előre nem látható és az érintett gazdasági szereplőn kívül álló k r m nyek fennl ll sa jellemzi, amelyek következményeit még akkor sem lehetett volna elkerülni, ha ez utóbbi a tevek nysege keretében szokásosan elvárható gondosságot tanúsított volna.
- 64 Márpedig az érintett gazdasági szereplő alkalmazottja által el vetett, akár nem súlyos kötelezettségszegés, amennyiben az utóbbi felelősségi körébe tartozik, és a tevek nysege keretében általában megkövetelt gondossági kötelezettség megszegésének minősül, k z rja annak lehetőségét, hogy elismerj k a 2008/118 írányelv 7. cikkének (4) bekezdése értelmében vett előre nem látható k r m nyek fennl ll s t.

- 65 Ezt követően hangsúlyozni kell, hogy e rendelkezés kimerítően felsorolja azokat az eseteket, amikor a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak, és így megszünteti a jövedékiadó-fizetési kötelezettséget. Ez az eset áll fenn először is akkor, ha a teljes megsemmisülés vagy helyrehozhatatlan károsodás a szóban forgó áru természetében rejlő ok következménye, másodsor, ha a megsemmisülés vagy a károsodás előre nem látható körülmények vagy *vis maior* következménye, harmadszor pedig, ha a megsemmisülés vagy a károsodás az érintett tagállam illetékes hatóságai engedélyének következménye.
- 66 Márpedig meg kell állapítani, hogy az érintett gazdasági szereplő alkalmazottja által elkövetett nem súlyos kötelezettségzegés nyilvánvalóan nem tartozik sem az első, sem a második eset, sem pedig főszabály szerint a harmadik eset hatálya alá.
- 67 Végül emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 47. pontjában megállapításra került – a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését szigorúan kell értelmezni, mivel eltérést jelent azon általános szabálytól, amely szerint a megsemmisült vagy károsodott termékek tekintetében főszabály szerint továbbra is jövedékiadó-kötelezettség áll fenn.
- 68 A jelen ítélet 65–67. pontjából következik, hogy e rendelkezést nem lehet úgy értelmezni, hogy a tagállamok előírhatják, hogy az említett rendelkezésben felsoroltaktól eltérő körülmények között nem vethető ki jövedéki adó, különösen akkor, ha a jövedéki termék károsodása vagy megsemmisülése az érintett kereskedő alkalmazottja által elkövetett nem súlyos kötelezettségzegés következménye.
- 69 Ezenkívül az ettől eltérő értelmezés sértheti a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekkezdésében kimondott egységesítési célt, amely szerint a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében a jövedékiadó-kötelezettségnek valamennyi tagállamban azonosnak kell lennie.
- 70 Ha azonban a jövedéki termék teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását eredményező, nem súlyos kötelezettségzegést megvalósító események e termék denaturálásával összefüggésben valósulnak meg, amelyet az illetékes nemzeti hatóságok előzetesen engedélyeztek, úgy kell tekinteni, hogy a teljes megsemmisülés vagy helyrehozhatatlan károsodás az érintett tagállam illetékes hatóságainak engedélye alapján következett be, így e megsemmisülés vagy károsodás nem tekinthető szabad forgalomba bocsátásnak, feltéve többek között, hogy az említett termék teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását az illetékes nemzeti hatóságok a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdése harmadik albekezdésének megfelelően kielégítő módon bizonyították.
- 71 E tekintetben meg kell állapítani egyrészt, hogy ezen irányelv 7. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében valamely termék akkor tekinthető teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak, ha jövedéki termékként használhatatlanná válik.
- 72 Másrészt a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének a) pontjából kitűnik, hogy a denaturált alkohol főszabály szerint mentesül a jövedéki adó alól.
- 73 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a denaturálási művelet azzal a hatással jár, hogy az alkoholt a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében „jövedéki termékként használhatatlanná” teszi, következésképpen az ilyen ügylet e termék teljes megsemmisülését eredményezi.

- 74 A fenti megfontolásokból következik, hogy amennyiben a jövedéki termék teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását eredményező, nem súlyos kötelezettségszegést megvalósító eseményeket az illetékes nemzeti hatóságok által előzetesen engedélyezett alkohol denaturálásának keretében követték el, úgy kell tekinteni, hogy e megsemmisülés vagy e károsodás az érintett tagállam illetékes hatóságaitól származó engedély következményeként következett be, így az említett megsemmisülés vagy károsodás nem tekinthető a 2008/118 irányelv 7. cikke értelmében vett szabad forgalomba bocsátásnak.
- 75 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam nemzeti jogának azon rendelkezése, amely az érintett adófizetésére kötelezett személynek betudható, nem súlyos kötelezettségszegést megvalósító eseményeket minden esetben előre nem látható körülményeknek és *vis maiornak* tekinti. Mindazonáltal, ha a jövedéki termék teljes megsemmisüléséhez vagy helyrehozhatatlan károsodásához vezető, nem súlyos kötelezettségszegést megvalósító eseményeket az illetékes nemzeti hatóságok által előzetesen engedélyezett denaturálási művelet keretében követték el, e megsemmisülést vagy károsodást úgy kell tekinteni, mint amely az érintett tagállam illetékes hatóságaitól származó engedély következményeként következett be, így az említett megsemmisülés vagy károsodás nem tekinthető a 2008/118 irányelv 7. cikke értelmében vett szabad forgalomba bocsátásnak.

A negyedik kérdéstről

- 76 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés első albekezdésében szereplő „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” kifejezést úgy kell érteni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára annak általános előírását, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak, ha az nem súlyos kötelezettségszegés eredménye.
- 77 Előljáróban emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez figyelembe kell venni annak kifejezéseit, szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit, amelynek az részét képezi.
- 78 Először is, ami a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdése első albekezdésének szövegét illeti, meg kell állapítani, hogy „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” kifejezés az illetékes nemzeti hatóságok azon lehetőségére utal, hogy egyedi esetekben engedélyező közigazgatási határozatokat hozzanak, nem pedig a nemzeti jogalkotó azon lehetőségére, hogy rendeleti úton olyan, a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében előírtaktól eltérő általános kategóriákat vezessen be, amelyek esetében a szabad forgalomba bocsátás és következésképpen a jövedékiadó-fizetési kötelezettség szisztematikusan kizárt.
- 79 Ami ezt követően azt a szöveggörnyezetet illeti, amelybe a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése illeszkedik, emlékeztetni kell arra, hogy tekintettel arra, hogy e rendelkezést szigorúan kell értelmezni, amint az a jelen ítélet 47. és 67. pontjában megállapításra került, azt nem lehet úgy értelmezni, hogy a tagállamok rendelkeznek azzal a lehetőséggel, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében kimerítően felsorolt eseteken kívül más olyan eseteket is meghatározzanak, amelyekben a szabad forgalomba bocsátás és következésképpen a jövedékiadó-fizetési kötelezettség szisztematikusan kizárt.

- 80 Végül ezt az értelmezést megerősítik a 2008/118 irányelv – amely a (8) preambulumbekzdésének megfelelően többek között arra irányul, hogy a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében egységesítse a tagállamokban jövedékiadó-kötelezettség feltételeit – által követett célok.
- 81 A fenti megfontolásokra tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés első albekezdésében szereplő „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” kifejezést úgy kell érteni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára annak általános előírását, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak, ha az nem súlyos kötelezettségszegés eredménye.

A költségekről

- 82 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 7. cikkének (4) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

az „előre nem látható körülmény” e rendelkezés értelmében vett fogalmát a „*vis maior*” fogalmához hasonlóan úgy kell értelmezni, hogy az az arra hivatkozón kívül álló, rendkívüli és előre nem látható körülményekre vonatkozik, amelyek következményeit a legnagyobb gondosság mellett sem lehetett volna elkerülni.

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

a következőképpen kell értelmezni:

az e rendelkezés értelmében vett „előre nem látható körülmény” fennállásának elismerése megköveteli egyrészt, hogy a jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása rendkívüli, előre nem látható és az érintett gazdasági szereplőn kívül álló körülmények következménye legyen, ami kizárt, amennyiben e körülmények az ő felelősségi körébe tartoznak, másrészt pedig azt, hogy ez utóbbi a tevékenysége keretében szokásosan megkövetelt gondosságot tanúsítsa annak érdekében, hogy védekezzen az ilyen esemény következményei ellen.

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

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes valamely tagállam nemzeti jogának azon rendelkezése, amely az érintett adófizetésre kötelezett személynek betudható, nem súlyos kötelezettségszegést megvalósító eseményeket minden esetben előre nem látható körülményeknek és *vis maiornak* tekinti. Mindazonáltal, ha a jövedéki termék teljes megsemmisüléséhez vagy helyrehozhatatlan károsodásához vezető, nem súlyos kötelezettségszegést megvalósító eseményeket az illetékes nemzeti hatóságok által előzetesen engedélyezett denaturálási művelet keretében követték el, e megsemmisülést vagy károsodást úgy kell tekinteni, mint amely az érintett tagállam illetékes hatóságaitól származó engedély következményeként következett be, így az említett megsemmisülés vagy károsodás nem tekinthető a 2008/118 irányelv 7. cikke értelmében vett szabad forgalomba bocsátásnak.

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

a következőképpen kell értelmezni:

az e rendelkezés első albekezdésében szereplő „a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként” kifejezést úgy kell érteni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára annak általános előírását, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem minősül szabad forgalomba bocsátásnak, ha az nem súlyos kötelezettségszegés eredménye.

Aláírások