



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. február 24.\*

„Előzetes döntéshozatal – 76/308/EGK irányelv – A 6. és 8. cikk, valamint a 12. cikk (1)–(3) bekezdése – Bizonyos követelések behajtása területén való kölcsönös segítségnyújtás – Azonos ügyletek után két tagállamban fizetendő jövedéki adó – 92/12/EK irányelv – 6. és 20. cikk – Termékek szabad forgalomba bocsátása – Az adminisztratív kísérőokmány meghamisítása – A jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során elkövetett jogsértés vagy szabálytalanság – A termék adófelfüggesztés alóli szabálytalan kilépése – A jövedéki adóra vonatkozó »adókövetelés megkettőződése« – A megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam bíróságai által végzett felülvizsgálat – Egy másik tagállam illetékes hatóságai által előterjesztett segítségnyújtás iránti kérelem elutasítása – Feltételek”

A C-95/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bírósághoz 2019. február 6-án érkezett, 2018. május 23-i határozatával terjesztett elő

az **Agenzia delle Dogane**

és

a **Silcompa SpA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, M. Ilešič (előadó), Juhász E., C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Grumetto avvocato dello Stato,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelvei: olasz.

- a svéd kormány képviselőjében H. Shev, H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, J. Lundberg és A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
  - az Európai Bizottság képviselőjében C. Perrin és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2020. október 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel (HL 2001. L 175., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.) módosított, az egyes lefoglalásokból, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv (HL 1976. L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 44. o.; helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 16. kötet 114. o.; a továbbiakban: 76/308 irányelv) 12. cikke – az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1992. L 390., 124. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 179. o.; a továbbiakban: 92/12 irányelv) 20. cikkével összefüggésben értelmezett – (3) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Agenzia delle Dogane (vámhatóság, Olaszország; a továbbiakban: vámhatóság) és a Silcompa SpA, egy Olaszországban székhellyel rendelkező etilalkohol-gyártó társaság között a görög adóhatóság által a vámhatóságnak a 76/308 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése alapján benyújtott segítségnyújtás iránti kérelme alapján, jövedéki adó behajtása céljából elfogadott két fizetési felszólítás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely jövedéki adó a Silcompa által 1995 és 1996 között jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében Görögországba értékesített etil-alkoholra vonatkozott.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A 76/308 irányelv*

- 3 Hetedik preambulumbekkezdése szerint a 76/308 irányelv célja többek között, hogy kimerítően meghatározza azokat a különleges körülményeket, amelyek között adott esetben a megkeresett hatóság elutasíthatja a megkereső hatóság segítségnyújtás iránti kérelmét.
- 4 A 76/308 irányelv tizedik preambulumbekkezdése szerint, amennyiben a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban a behajtási eljárás során a követelést vagy az annak végrehajtására felhatalmazó és a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban kiállított okmányt megtámadják, az érintett személynek a megtámadásra vonatkozó keresetét a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam illetékes szerve elé kell utalnia, és a megkeresett hatóságnak ezen illetékes szerv döntéséig fel kell függesztenie minden általa megkezdett végrehajtási eljárást.
- 5 Az említett irányelvet a 2. cikkének f) pontja értelmében többek között az alkohol és alkoholtartalmú italok jövedéki adójával kapcsolatos valamennyi követelésre alkalmazni kell.

6 Ugyanezen irányelv 6. cikke értelmében:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság a székhelye szerinti tagállamban felmerülő hasonló követelések behajtására vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseknek megfelelően behajtja azokat a követeléseket, amelyek a végrehajtásukat engedélyező okmány tárgyát képezik.

(2) Ebből a célból minden olyan követelés, amelyre vonatkozóan behajtási kérelmet adtak be, annak a tagállamnak a követeléseként kezelendő, amelyben a megkeresett hatóság székhelye található, kivéve azokat az eseteket, amelyekre a 12. cikk vonatkozik.”

7 A 76/308 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A megkereső hatóságnak a megkeresett hatósághoz intézett, a követelés behajtása iránti kérelemhez csatolni kell a megkereső hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban kibocsátott, a behajtás végrehajtását engedélyező okmány hivatalos vagy hitelesített másolatát, és szükség esetén a behajtáshoz szükséges egyéb okmányok eredeti példányát vagy hitelesített másolatát.

(2) A megkereső hatóság csak a következő esetekben kérheti a követelések behajtását:

a) a követelést és/vagy a behajtás végrehajtását engedélyező okmányt nem támadták meg a megkereső hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban, kivéve azokat az eseteket, ahol a 12. cikk (2) bekezdésének második albekezdését alkalmazzák;

b) a hatóság a székhelyéül szolgáló tagállamban már végrehajtott behajtási eljárást az (1) bekezdésben említett okmányok alapján, valamint a meghozott intézkedések nem eredményezik a követelés teljes összegének kifizetését.”

8 Ezen irányelv 8. cikkének szövege a következő:

„(1) A követelés behajtásának végrehajtását engedélyező okmányt közvetlenül a megkeresett hatóság székhelyéül szolgáló tagállam követelésének végrehajtását engedélyező okmányként kell elismerni, illetve automatikusan ilyen okmányként kell kezelni.

(2) Az első bekezdés ellenére, adott esetben, a követelés behajtásának végrehajtását engedélyező okmány – a megkeresett hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban hatályban lévő rendelkezéseknek megfelelően – elfogadható és elismerhető, vagy egy olyan okmánnyal kiegészíthető, illetve helyettesíthető, amely lehetővé teszi a tagállam területén történő végrehajtást.

A tagállamok igyekeznek megvalósítani a követelés behajtására szóló kérelem megérkezésétől számított három hónapon belül az okmányok ilyenfajta elfogadását, elismerését, kiegészítését vagy helyettesítését, kivéve azokat az eseteket, amikor a harmadik albekezdés alkalmazandó. A végrehajtást engedélyező okmány szabályos megfogalmazása esetén ezen alakiságok elintézése nem tagadható meg. A megkeresett hatóság értesíti a megkereső hatóságot a három hónapos határidő esetleges túllépésének okairól.

A 12. cikket kell alkalmazni, ha az alakiságok bármelyike a követelés és/vagy a végrehajtást engedélyező okmány megtámadását von maga után.”

- 9 Az említett irányelv 12. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőt írja elő:

„(1) Amennyiben a behajtási eljárás folyamán a követelést és/vagy a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban kiállított, a követelés végrehajtását engedélyező okmányt valamely érdekelt fél megtámadja, az előbbi az ügyet a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam illetékes szerve elé viszi, az ott hatályos jog szerint. Erről a keresetről a megkereső hatóság értesíti a megkeresett hatóságot. A keresetről az érdekelt fél is tájékoztathatja a megkeresett hatóságot.

(2) Amint a megkeresett hatóság megkapja az (1) bekezdésben említett értesítést a megkereső hatóságtól vagy az érdekelt féltől, felfüggeszti a végrehajtási eljárást az ügyben illetékes szerv döntéséig, hacsak a megkereső hatóság másként nem kéri a második albekezdésnek megfelelően. A 13. cikk sérelme nélkül, és amennyiben a megkeresett hatóság szükségesnek tartja, megelőző intézkedéseket hozhat a behajtás biztosítására olyan mértékben, amelyet a székhelye szerinti tagállamban hatályban lévő törvények és rendelkezések hasonló követelések esetében megengednek.

A (2) bekezdés első albekezdésének sérelme nélkül a megkereső hatóság a székhelyéül szolgáló tagállam hatályban lévő törvényi, rendeleti és közigazgatási gyakorlatának megfelelően felszólíthatja a megkeresett hatóságot a megtámadott követelés behajtására, amennyiben a megkeresett hatóság székhelyéül szolgáló tagállam erre vonatkozó törvényei, rendeletei és közigazgatási gyakorlata ezt megengedi. A megkereső hatóság felelős a behajtott összegek visszatérítéséért, valamint a megkeresett hatóság székhelyéül szolgáló tagállam hatályban lévő jogszabályai szerinti esetleges kártérítésért is, amennyiben a per kimenete később kedvezően alakul az adós számára.

(3) Amennyiben a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedéseket támadják meg, a keresetet a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam illetékes szervéhez kell benyújtani annak törvényei és rendelkezései szerint.”

#### *A 92/12 irányelv*

- 10 A 92/12 irányelv negyedik preambulumbekkezdése kimondja, hogy a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének minden tagállamban azonosnak kell lennie.
- 11 Ezen irányelv a 3. cikkének (1) bekezdése értelmében többek között az alkoholra és az alkoholtartalmú italokra vonatkozik.
- 12 Az említett irányelv 4. cikke szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) *adóraktár engedélyese*: azon természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet a tagállam illetékes hatósága feljogosított a jövedéki adónak az adóraktározási rendelkezések keretében való felfüggesztése mellett a jövedéki termékek üzleti tevékenység során történő előállítására, feldolgozására, birtokban tartására, átvételére és átadására;
- b) *adóraktár*: azon hely, ahol a raktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese a jövedéki termékeket üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés keretében előállítja, feldolgozza, tárolja, átveszi vagy átadja;
- c) *adóelfüggesztés*: olyan adózási rendszer, amelynek keretében a termékek előállítása, feldolgozása, birtokban tartása, átvétele vagy szállítása a jövedéki adó felfüggesztése mellett történik;

[...]”

13 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A 3. cikk (1) bekezdésében említett termékek jövedékiadó-kötelesek a[z Unió] 2. cikk meghatározása szerinti területén történt előállításukkor vagy az e területre történt importálásukkor.”

14 A 92/12 irányelv 6. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

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

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

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

(2) Az érvényesítendő jövedéki adó kivetésének feltétele és mértéke megegyezik az adó kivetésének [helyesen: Az érvényesítendő jövedéki adóra vonatkozó adófizetési kötelezettség feltételei és ezen adó mértéke megegyezik az adókötelezettség keletkezésének] időpontjában a szabadforgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel. [...]

15 Ezen irányelv 15. cikke (1) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezik, hogy főszabály szerint „a jövedéki termékek adófelfüggesztés mellett történő mozgása az adóraktárak között valósul meg”.

16 Az említett irányelv 15. cikkének (3) és (4) bekezdése értelmében:

„(3) A[z Unió] belüli szállítással együtt járó kockázatot a 13. cikk rendelkezései alapján a feladó adóraktár engedélyese által nyújtott biztosíték, vagy amennyiben az szükséges, a feladót és a fuvarozót együttesen és egyetemlegesen kötelező biztosíték fedezi. [...]

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

17 Ugyanezen irányelv 18. cikkének (1) bekezdése szerint:

„[...] a tagállamok közötti adófelfüggesztéssel szállított minden jövedéki terméket, ideértve a tengeri vagy légi úton közvetlenül az egyik [uniós] tengeri vagy légi kikötőből a másikba szállítottat is, egy, a feladó által kiállított okmány kíséri. Ez vagy egy adminisztratív okmány, vagy pedig egy kereskedelmi okmány. [...]

18 A 92/12 irányelv 19. cikke (1) bekezdésének első és harmadik albekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

- egy példány a feladónak,

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

[...]

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

19 Ezen irányelv 19. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőképpen szól:

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

[...]

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

20 Az említett irányelv 20. cikke kimondja:

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

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

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

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

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

### *Az olasz jog*

21 A jövedéki adó behajtásával kapcsolatos kölcsönös segítségnyújtást az olasz jogban többek között a 2003. április 9-i decreto legislativo n. 69 – Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise (az EMOGA finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági leföldözésekből és vámokból, illetve a héából és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről [helyesen: segítségnyújtásról] szóló 2001/44/EK irányelv végrehajtásáról szóló 69. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet; a GURI 2003. április 14-i 87. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) szabályozza.

22 A 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendeletnek „A követelések behajtására irányuló segítségnyújtás” című 5. cikke a következőket írja elő:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a Ministero dell'economia e delle finanze [Gazdasági és Pénzügyminisztérium, Olaszország] a végrehajtható okiratok alapján az állam területén felmerülő hasonló követelések behajtására vonatkozó hatályos szabályozásnak megfelelően intézkedik a hozzá beérkező, a székhelye szerinti tagállamban felmerülő, az 1. cikkben meghatározott követelések behajtásáról; az említett okiratok, amelyek közvetlenül és azonnal végrehajthatók, az 1973. szeptember 29-i decreto del Presidente della Repubblica n. 602 – Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito (a jövedelemadó beszedésére vonatkozó rendelkezésekről szóló 602. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1976. október 16-i 268. számának rendes melléklete) szerinti jegyzékekkel esnek egy tekintet alá.

(2) A megkereső hatóság csak a következő esetekben kérheti a követelések behajtását:

- a) a követeléssel összefüggésben vagy a végrehajtható okirat ellen nem nyújtottak be jogorvoslati kérelmet a megkereső hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban, kivéve ha jogorvoslati kérelem benyújtása esetén a megkereső hatóság kifejezetten kéri a behajtás foganatosítását;
- b) a megkereső hatóság a székhelyéül szolgáló tagállamban már megkísérelte a végrehajtási eljárást, azonban a foganatosított cselekmények nem eredményezik a követelés teljes összegének kiegyenlítését.

[...]

23 E felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendeletnek „A követelés vitatása” című 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A követeléssel összefüggésben vagy a megkereső tagállamban kibocsátott végrehajtható okirat ellen jogorvoslati kérelmet benyújtani kívánó érdekelt félnek kérelmét a megkereső tagállamban hatályos jogszabályok alapján az említett tagállam illetékes szerve elé kell vinnie; ilyen esetben a Gazdasági és Pénzügyminisztérium, amint kézhez kapja a jogorvoslati kérelem benyújtásáról szóló értesítést a megkereső hatóságtól vagy az érdekelt féltől, felfüggeszti a behajtási eljárást az ügyben illetékes szerv döntéséig, hacsak a megkereső hatóság másként nem kéri. Amennyiben a vitatott követelés behajtására irányuló eljárás a megkereső hatóság kérelmére megindult, és a jogorvoslat eredménye az adósnak kedvez, a megkereső hatóság felelős a behajtott összegek visszatérítéséért, valamint az olasz jogszabályok szerint esetlegesen megfizetendő további összegekért is. Amennyiben a jogorvoslati kérelem tárgyában bíróság határoz, amely bíróság határozata a megkereső hatóságnak kedvez, és lehetővé teszi a követelés ugyanezen államban történő behajtását, a végrehajtási eljárás e határozat alapján folytatódik.

(2) A végrehajtási eljárás aktusai ellen jogorvoslati kérelmet benyújtani kívánó érdekelt félnek e kérelmét a nemzeti jog rendelkezései szerint az illetékes hatósághoz kell benyújtania.

(3) A megkereső hatóság székhelyeül szolgáló tagállam továbbra is felelősséggel tartozik a megkeresett hatóság székhelyeül szolgáló tagállam felé az összes olyan költségért és veszteségért, amely a követelés valódiságát vagy a megkereső hatóság által kiállított okirat érvényességét tekintve nem megalapozott eljárások következményként merül fel.”

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

- 24 A Silcompa 1995 és 1996 között jövedékiadó-felfüggesztés keretében etil-alkoholt értékesített Görögországba.
- 25 2000 januárjában az Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (a reggio emíliai pénzügyi vizsgálóiroda, Olaszország) által a 92/12 irányelv 19. cikkében előírt közigazgatási együttműködés keretében végzett ellenőrzés eredményeként megállapították, hogy a Silcompa részéről feladott etil-alkohol tételeinek adminisztratív kísérőokmányai a hivatalos dokumentumok kiállítása céljából egyáltalán nem érkeztek meg a görög vámhatósághoz, és hogy a korinthoszi vámhivatalnak (Görögország) a Silcompa helyiségeiben talált adminisztratív kísérőokmányokon szereplő pecsétjei hamisak voltak. Ezért a vámhatóság 2000 januárjában a be nem fizetett jövedéki adó behajtása céljából három, összesen 6 296 495,47 eurós összegre vonatkozó fizetési felszólítást bocsátott ki.
- 26 A Silcompa e felszólításokkal szemben keresetet indított a Tribunale di Bolognánál (bolognai bíróság, Olaszország), amelynek a Silcompa számára kedvező határozatával szemben a vámhatóság fellebbezést nyújtott be a Corte d'Appello di Bolognához (bolognai fellebbviteli bíróság, Olaszország). A kérdést előterjesztő bíróság jelezte, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem időpontjában az e fellebbezéssel kapcsolatos eljárás még folyamatban volt.
- 27 Ezenkívül a görög vámhatóságok által 2001 áprilisában a Silcompához annak érdekében intézett tájékoztatáskérést követően, hogy felvilágosítást kapjanak az érintett alkoholtételekkel kapcsolatos ügyletekről, valamint a Silcompa erre adott válaszát követően e hatóságok 2004 februárjában arról tájékoztatták a vámhatóságot, hogy a Silcompa által a görög vállalkozásnak feladott termékek szállításait szabálytalannak kell tekinteni.
- 28 Így 2004. március 27-én az Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (a reggio emíliai pénzügyi vizsgálóiroda) kibocsátotta az utólagos adómegállapításról szóló 6/2004. sz. határozatot, amely mind a 2000 januárjában kibocsátott, jelen ítélet 25. pontjában említett fizetési felszólításokon alapuló olasz adókövetelésekre, mind a görög vámhatóságok 2004. februári levele nyomán fizetendő 473 410,66 euró értékű kiegészítő utólagos adómegállapításra kiterjedt. A Silcompa megtámadta az utólagos adómegállapításról szóló 6/2004. sz. határozatot a Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (Reggio Emilia megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt. Ezen eljárás 2017 szeptemberében a vámhatóság és a Silcompa között létrejött vitarendezési megállapodáshoz vezetett, amely szerint ez utóbbi az olasz adóhatóság követelése címén összesen 1 554 181,23 euró megfizetésére volt köteles.
- 29 Egyébiránt 2005 januárjában az athéni vámhivatal (Görögország) az Unión belüli ugyanezen kiviteli ügyletek vonatkozásában két „jövedékiadó-fizetési felszólítást” bocsátott ki, amelyekben megállapították, hogy a Silcompa által „fiktív” társaságok részére feladott etil-alkoholt a görög területen jogellenesen bocsátották szabad forgalomba. E hivatal az alapeljárás feleinek állítása szerint azon ítélet alapjául szolgáló bűnügyi nyomozásokra támaszkodott, amely első fokon megerősítette a Silcompa árujának a görög gazdasági szereplőkhöz való megérkezését és annak csalárd szabadforgalomba bocsátását.



- 30 2005. január 31-én a görög adóhatóság a 76/308 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése alapján az érintett jövedékiadó-követelések behajtása céljából segítségnyújtás iránti kérelmet intézett a vámhatóságoz.
- 31 2005. szeptember 13-án a vámhatóság mint megkeresett hatóság a 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 5. cikke alapján két, 10 208 291,66 euró összegre (RP 05/14. sz. felszólítás) és 64 218,25 euró összegre (RP 05/12. sz. felszólítás) vonatkozó, peren kívüli fizetési felszólítást küldött a Silcompának, amely felszólítások képezik az alapeljárás tárgyát.
- 32 A Silcompa által e fizetési felszólítások ellen indított keresetet első fokon mint elfogadhatatlant elutasította a Commissione tributaria provinciale di Roma (római megyei adóügyi bíróság, Olaszország), mielőtt annak helyt adott volna a Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio tartomány adóügyi bírósága, Olaszország), amelyhez a Silcompa arra hivatkozva nyújtott be fellebbezést, hogy a görög hatóságok nem értesítették az „előzetes jogi aktusokról”, és hogy elégtelen az említett fizetési felszólítások indokolása, mivel azok nem említették azon eljárásokat, amelyeket párhuzamosan indítottak Olaszországban az ugyanezen kiviteli ügyletek utáni jövedéki adó behajtására.
- 33 A vámhatóság tehát felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazionehoz (semmitőszék, Olaszország).
- 34 A kérdést előterjesztő bíróság többek között arra keresi a választ, hogy a jövedéki adóval kapcsolatos követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtással összefüggésben indított végrehajtási eljárással kapcsolatos jogorvoslat keretében elképzelhető-e „az adókövetelés esetleges megkettőződése”, mivel ugyanazon jövedékiadó-kötelezettséget keletkeztető tényálláson alapuló kérelmeket párhuzamosan nyújtottak be a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban és a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban.
- 35 Elismerve, hogy a 76/308 irányelv 12. cikke értelmében, amennyiben a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedéseket támadják meg, a keresetet e tagállam illetékes szerve előtt kell megindítani, amennyiben azonban a követelést vagy az annak végrehajtását lehetővé tévő okiratot támadják meg, a keresetet a megkereső hatóság szerinti tagállam illetékes szerve előtt kell megindítani, a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdése alapján a valamely tagállamban eredetileg kivetett jövedéki adót visszatérítik, ha megállapításra kerül, hogy ténylegesen melyik tagállamban követték el a jogsértést vagy a szabálytalanságot. Mindazonáltal az említett rendelkezés szerint azon tagállam ilyen meghatározásának, amelyben a jogsértést vagy a szabálytalanságot ténylegesen elkövették, az adminisztratív kísérőokmány kiállításától számított három éven belül kell megtörténnie, amely határidő a jelen ügyben már régen lejárt.
- 36 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy a 76/308 irányelv 12. cikkének (3) bekezdésében előírt azon behajtási eljárás keretében, amely az ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése alapján benyújtott segítségnyújtás iránti kérelem teljesítésére irányul, meg kell-e vizsgálni – legalábbis az alapügyet jellemző sajátos körülmények között – a 92/12 irányelv 20. cikkében említett azon feltételeket is, mint a jogsértés vagy szabálytalanság elkövetésének helye. E bíróság szerint ugyanis olyan vizsgálatról van szó, amely úgy tűnik, nem a követelésre vagy a külföldi okiratra irányul, amint azt a 76/308 irányelv 12. cikkének (1) bekezdése előírja, hanem amely a segítségnyújtás iránti kérelem, következésképpen pedig az e követelés végrehajtására vonatkozó valamennyi intézkedés jogszerűségére vonatkozik.
- 37 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmitőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Értelmezhető-e a [76/308 irányelv] 12. cikke (3) bekezdésében foglalt rendelkezés a [92/12 irányelv] 20. cikkével összefüggésben úgy, hogy a behajtási intézkedések ellen indított eljárásban vizsgálat tárgyát képezheti – és adott esetben milyen korlátok között – a (szabad forgalomba bocsátás

tényleges) helye, ahol a szabálytalanságot vagy a jogsértést ténylegesen elkövették, amennyiben – a jelen ügyszóhoz hasonlóan – az azonos és egyedi kiviteli ügyleteken alapuló követelést a megkereső [hatóság] és a megkeresett [hatóság] is önállóan érvényesíti az adóalannyal szemben, és a megkeresett államban egyidejűleg a belföldi követelésre vonatkozó eljárás és a másik állam javára történő behajtásra irányuló eljárás is folyamatban van, és az ilyen megállapítás akadályát jelenti a segítségnyújtás iránti megkeresésnek, tehát az összes végrehajtási intézkedésnek is?”

## A Bíróság előtti eljárás

- 38 2019. október 22-én a Bíróság információt kért a kérdést előterjesztő bíróságtól az alapügy ténybeli és jogszabályi háttérre vonatkozóan.
- 39 2019. december 31-én a kérdést előterjesztő bíróság válaszolt erre az információkérésre.
- 40 A tárgyalást, amelynek a megtartását 2020. március 26-ra tűzték ki, törölték az egészségügyi válság és az azon időponttal kapcsolatos bizonytalanság miatt, amikor a Bíróság rendes körülmények között folytatni tudja igazságszolgáltatási tevékenységét, és a szóbeli válaszadás céljából feltett kérdéseket írásbeli választ igénylő kérdésekké alakították. Az olasz, a spanyol és a svéd kormány, valamint az Európai Bizottság a Bíróság által kitűzött határidőn belül válaszolt a kérdésekre.

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 41 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 76/308 irányelv 12. cikkének a 92/12 irányelv 20. cikkével összefüggésben értelmezett (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedések vitatására irányuló eljárás keretében e tagállam illetékes szerve megtagadhatja a jövedéki adó behajtására irányuló olyan kérelem teljesítését, amelyet egy másik tagállam illetékes hatóságai a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében az adófelfüggesztési eljárásból szabálytalanul kilépett termékekre vonatkozóan nyújtottak be ugyanazon kiviteli ügyletek alapján, amelyek a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban már jövedéki adó behajtásának a tárgyát képezik.
- 42 A jelen ügyben két tagállam, vagyis az Olasz Köztársaság és a Görög Köztársaság hatóságai – az 1995. és 1996. évben jövedékiadó-felfüggesztés mellett végzett ugyanazon exportügyletek sorozata során elkövetett szabálytalanságok alapján – úgy vélik, hogy a 92/12 irányelv 20. cikke alapján hatáskörrel rendelkeznek az ezen ügyleteket terhelő jövedéki adó követelésére.
- 43 Ebben az összefüggésben előjáróban meg kell jegyezni, hogy a 76/308 irányelvet hatályon kívül helyezte és kodifikálta az egyes lefoglalásokból, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26-i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 150., 28. o.), amelyet hatályon kívül helyezett az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 84., 1. o.), és annak helyébe lépett. Egyébiránt a 92/12 irányelvet hatályon kívül helyezte a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.). Ugyanakkor, figyelemmel az alapügy tényállásának idejére, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a 76/308 és 92/12 irányelvre tekintettel kell vizsgálni.
- 44 Először is, ami a 92/12 irányelvet illeti, annak célja, hogy megállapítson a jövedékiadó-köteles termékek – mint például az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében vett alkohol és alkoholtartalmú italok – birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó bizonyos szabályokat, különösen, amint a negyedik preambulumbekkezdésből kitűnik, annak biztosítása érdekében, hogy a

jövedékiadó-kötelezettség keletkezése minden tagállamban azonos legyen. Ez a harmonizáció főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamok közötti kettős adóztatás elkerülését (lásd ebben az értelemben: 2015. március 5-i Prankl ítélet, C-175/14, EU:C:2015:142, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 45 E tekintetben a 92/12 irányelv 20. cikke többek között annak a tagállamnak a meghatározására irányul, amely kizárólagosan jogosult az érintett termékek utáni jövedéki adó beszedésére, amennyiben a szállítás során jogsértést vagy szabálytalanságot követtek el (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-i Cipriani ítélet, C-395/00, EU:C:2002:751, 46. pont; 2007. december 13-i BATIG-ítélet, C-374/06, EU:C:2007:788, 44. pont).
- 46 A 92/12 irányelv értelmében az adóztatandó tényállást ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének megfelelően a jövedékiadó-köteles termékeknek az Unió területén történő előállítására vagy az e területre történő importjuk képezi (2001. április 5-i Van de Water ítélet, C-325/99, EU:C:2001:201, 29. pont).
- 47 Ezzel szemben a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében jövedékiadó-kötelezettség keletkezik többek között a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátásakor. Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdése második albekezdésének a) pontja értelmében e fogalom magában foglalja az említett irányelv 4. cikkének c) pontjában meghatározott, adófelfüggesztési eljárásból való kilépést is, ideértve a szabálytalan kilépést is (lásd ebben az értelemben: 2001. április 5-i Van de Water ítélet, C-325/99, EU:C:2001:201, 30., 31., 34–36. pont; 2002. december 12-i Cipriani ítélet, C-395/00, EU:C:2002:751, 42. és 43. pont; 2007. december 13-i BATIG-ítélet, C-374/06, EU:C:2007:788, 29. pont).
- 48 A 92/12 irányelv 4. cikkének c) pontja szerint az adófelfüggesztés egy olyan adózási szabályozás, amelynek keretében a termékek előállítása, feldolgozása, birtokban tartása vagy szállítása a jövedéki adó felfüggesztése mellett történik.
- 49 Az ilyen szabályozásra az jellemző, hogy az e szabályozás alá tartozó áruk tekintetében még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, bár az adóztatandó tényállás már megvalósult. Következésképpen, ami a jövedékiadó-köteles termékeket illeti, e szabályozás addig halasztja a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését, amíg annak egyik – a jelen ítélet 47. pontjában leírt feltételhez hasonló feltétele – nem teljesül (lásd analógia útján: 2016. január 28-i BP Europa ítélet, C-64/15, EU:C:2016:62, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 A 92/12 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztés mellett történő szállítása főszabály szerint az ezen irányelv 4. cikkének a) pontja értelmében vett adóraktár engedélyese által üzemeltetett, annak 4. cikkének b) pontjában meghatározott adóraktárak között valósul meg.
- 51 Az említett irányelv 15. cikkének (4) bekezdése alapján annak 20. cikkének sérelme nélkül a feladó adóraktár-engedélyes csak abban az esetben mentesül a felelősség alól, ha többek között az ugyanezen irányelv 18. cikkében említett adminisztratív kísérőokmányal ezen irányelv 19. cikkében meghatározott feltételek mellett bizonyítja, hogy a címzett átvette a terméket.
- 52 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 következtésképpen 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 (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet, C-81/15, EU:C:2016:398, 31. és 32. pont).

- 53 Abban az esetben, ha a szállítás során olyan szabálytalanságot vagy jogsértést követtek el, amely jövedékadó-kötelezettség keletkezését vonja maga után, a 92/12 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése a jövedéki adó beszedésére vonatkozó hatáskört elsősorban a szabálytalanság vagy jogsértés elkövetésének helye szerinti tagállam számára biztosítja.
- 54 Ezzel szemben, ha a jogsértés vagy szabálytalanság elkövetésének helye nem állapítható meg, ezen irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdése vélelmeket állapít meg e hely meghatározását illetően azon tagállam javára, ahol a jogsértést vagy szabálytalanságot megállapították, illetve ha a jövedékiadó-köteles termékek nem érkeznek meg a rendeltetési helyükre, és ha a jogsértés vagy szabálytalanság helye nem állapítható meg, a „feladás helye szerinti tagállam” javára.
- 55 Egyébiránt, amint a Bizottság megállapítja, és a főtanácsnok az indítványának 54. pontjában megjegyezte, a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdése olyan úgynevezett „korrekciós” mechanizmust ír elő, amely lehetővé teszi azon tagállamnak az adminisztratív kísérőokmány – ezen irányelv 18. cikke (1) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének megfelelően történő – kiállításának időpontjától számított három év lejártát megelőzően történő meghatározását, ahol a jogsértést vagy szabálytalanságot ténylegesen elkövették. Ebben az esetben, amint ezt a behajtást bizonyították, a másik tagállam által az említett irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdése alapján eredetileg beszedett jövedéki adót vissza kell téríteni.
- 56 Következésképpen a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdésében előírt e korrekciós mechanizmus nem arra a helyzetre vonatkozik, amelyben hatásköri összeütközés áll fenn egyrészt azon a tagállam, ahol a jövedékiadó-köteles termékek szállítása során a jövedékiadó-kötelezettség keletkezéséhez vezet jogsértést vagy szabálytalanságot elkövették, másrészt pedig azon tagállam között, ahol a későbbiekben e termékeket szabad forgalomba bocsátották, hanem – amint a főtanácsnok az indítványának 63. pontjában lényegében megállapította – arra a helyzetre, amelyben egyértelmű, hogy a jogsértés vagy a szabálytalanság tényleges elkövetésének a helye az eredetileg meghatározott tagállamtól eltérő tagállamban van.
- 57 A jelen ügyben, amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az olasz vámhatóságok 2000 januárjában megállapították, hogy a 92/12 irányelv 19. cikkének (3) bekezdése értelmében nem került sor az adófelfüggesztési eljárás lezárására, mivel a Silcompa által a feladott termékek szállításával kapcsolatban kapott adminisztratív kísérőokmányok szabálytalanok voltak, ugyanis a korinthuszi (Görögország) vámhivatal azokon elhelyezett pecsétjei hamisak voltak.
- 58 Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem pontosítja, hogy e vámhatóságok a jövedéki adó behajtása céljából a 92/12 irányelv 20. cikkének (1) bekezdésének alkalmazása érdekében ténylegesen megállapíthatták-e, hogy a hamis görög pecsétek elhelyezésében megnyilvánuló szabálytalanságot Olaszországban követték el, vagy hogy e hatóságoknak az ezen irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdésében foglalt vélelmek egyikét kellett alkalmazniuk.
- 59 Egyébiránt, amint a főtanácsnok az indítványának 62. pontjában megjegyezte, a Bíróság nem rendelkezik konkrét információval annak értékeléséhez, hogy a jogsértést vagy szabálytalanságot esetleg az Olasz Köztársaságtól eltérő tagállam területén követték-e el. A Silcompa által feladott etil-alkoholnak a görög területen történő jogellenes forgalomba hozatalát valóban a szóban forgó termékek tekintetében elkövetett jogsértésnek vagy szabálytalanságnak kell tekinteni, azonban az ügy is tekinthető, mint amely csupán az Olaszországban korábban elkövetett jogsértés vagy szabálytalanság következménye, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meghatározni.
- 60 E meghatározástól függően két eset képzelhető el.
- 61 Az első lehetőség a több jogsértés vagy szabálytalanság esetére vonatkozik.

- 62 Ebben az esetben akkor, amikor több tagállam területén egymást követően több jogsértést vagy szabálytalanságot követtek el, két vagy több tagállam úgy véli, hogy a 92/12 irányelv alapján hatáskörrel rendelkezik a saját területükön elkövetett jogsértésből vagy szabálytalanságból eredő jövedéki adó beszedésére.
- 63 Mindazonáltal a Bíróság kimondta, hogy nem lehet érvényesen azt állítani, hogy az uniós jogalkotó a visszaélések és csalások megelőzését kívánta előnyben részesíteni annak általános módon való lehetővé tételével, hogy a jövedékiadó-köteles termékek jogellenes szállításával érintett valamennyi tagállam jövedéki adót vehet ki (lásd ebben az értelemben: 2015. március 5-i Prankl ítélet, C-175/14, EU:C:2015:142, 27. pont).
- 64 Hasonlóképpen, egy olyan helyzetben, amely valamely tagállamban az adófelfüggesztési eljárás alól való, a 92/12 irányelv 6. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően a jövedékiadó-köteles termékek szabad forgalomba bocsátásával, valamint később egy másik tagállamban történő tényleges szabad forgalomba bocsátással járó szabálytalan kilépést foglal magában, nem fogadható el, hogy ez utóbbi ugyanazon kiviteli ügyletek tekintetében szintén beszédhesse a jövedéki adót.
- 65 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 56. pontjában megjegyezte, a 92/12 irányelv általános szerkezetének megfelelően a jövedékiadó-köteles termékek szabad forgalomba bocsátására csak egy alkalommal kerülhet sor. Ebből következik, hogy bár a gyakorlatban több egymást követő jogsértés vagy egyéb szabálytalanság valósulhat meg különböző tagállamokban ugyanazon jövedékiadó-köteles termék szállítása közben, ezek közül kizárólag az elsőt – vagyis azon jogsértést vagy szabálytalanságot, amelynek következtében a termékek szállítás közben kikerülnek a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás alól – kell figyelembe venni ezen irányelv 20. cikkének alkalmazása céljából, mivel az ilyen jogsértés vagy szabálytalanság jár a termékeknek az említett irányelv 6. cikke értelmében vett szabad forgalomba bocsátásával.
- 66 A második elképzelhető eset arra vonatkozik, amikor valamely tagállam hatóságai a 92/12 irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdésében foglalt vélelmek valamelyikére támaszkodtak, és egy másik tagállam hatóságai megállapítják, hogy a jogsértést vagy szabálytalanságot ténylegesen ez utóbbi tagállamban követték el. Ilyen esetben e tagállamok hatóságai az ezen irányelv 18. cikke (1) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének megfelelően az e célból megállapított feltételek tiszteletben tartásával az adminisztratív kísérőokmány kiállításának időpontjától számított három éven belül alkalmazzák az említett irányelv 20. cikkének (4) bekezdésében említett korrekciós mechanizmust.
- 67 E három éves határidő elteltét követően a 92/12 irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdésében foglalt vélelmek valamelyikére hivatkozó tagállamon kívül egyetlen másik tagállam sem hivatkozhat érvényesen az ezen irányelv 20. cikkének (4) bekezdése szerinti joghatóságra.
- 68 Másodszor, ami a 76/308 irányelvet illeti, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy ezen irányelv kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó közös szabályokat állapít meg annak érdekében, hogy biztosítsa az egyes lefoglalásokból, vámokból és adókból eredő követelések behajtását (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 69 Az említett irányelvet annak 2. cikkének f) pontja alapján többek között az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adójára kell alkalmazni.
- 70 Egyébiránt, ami a többek között a jövedéki adókra vonatkozó követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó szabályokat illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a 76/308 irányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdése a követelés vagy annak a behajtását lehetővé tévő okirat, és maguk a

végrehajtási intézkedések vitatásának az elbírálása tekintetében hatáskörmegosztást ír elő a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam és a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam szervei között (lásd ebben az értelemben: 2010. január 14-i Kyrian ítélet, C-233/08, EU:C:2010:11, 37. pont).

- 71 E hatáskörmegosztás szükségszerűen következik azon tényből, hogy a követelést és az annak végrehajtását lehetővé tévő okiratot a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban hatályos jog alapján állapítják meg, illetve állítják ki, míg a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban alkalmazott végrehajtási intézkedések tekintetében – a 76/308 irányelv 5. és 6. cikke értelmében – ez utóbbi hatóság azokat a rendelkezéseket alkalmazza, amelyeket nemzeti joga a hasonló jogi aktusokra előír, mivel e hatóság tudja saját nemzeti jogára tekintettel a legmegfelelőbbben megítélni valamely jogi aktus jogszerűségét (lásd ebben az értelemben: 2010. január 14-i Kyrian ítélet, C-233/08, EU:C:2010:11, 40. pont).
- 72 Ezért a 76/308 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének megfelelően a követelés behajtására vonatkozó végrehajtható okiratot közvetlenül a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam követelésére vonatkozó végrehajtható okiratként kell elismerni, illetve automatikusan ilyen okiratként kell kezelni (lásd ebben az értelemben: 2010. január 14-i Kyrian ítélet, C-233/08, EU:C:2010:11, 36. pont).
- 73 A hatáskörök említett megosztása az érintett nemzeti hatóságok közötti kölcsönös bizalom elvének a kifejeződése is (lásd analógia útján a 2010/24 irányelvet illetően: 2018. április 26-i Donnellan ítélet, C-34/17, EU:C:2018:282, 40–46. pont).
- 74 Ebből következik, hogy – amint a főtanácsnok az indítványának 76. és 77. pontjában megjegyezte – a megkeresett tagállam hatóságai nem kérdőjelezhetik meg a megkereső tagállam hatóságainak a szabálytalanság vagy a jogsértés elkövetésének helyére vonatkozó értékelését, mivel az ilyen értékelés azon követelés tárgyának részét képezi, amelynek behajtását a megkereső tagállam kéri, és így az kizárólag e tagállam hatáskörébe tartozik.
- 75 Mindazonáltal egyrészt meg kell jegyezni, hogy a 76/308 irányelv, valamint az arra vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem olyan helyzettel kapcsolatos, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amelyben két párhuzamos, lényegében ugyanazon kiviteli ügyleteken alapuló követelésre hivatkoznak, amely követelések közül az egyiket a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam valamely szerve állapította meg, a másikat pedig a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam valamely szerve állapította meg, és az az első tagállamban nemzeti bánásmód alatt áll. Ilyen helyzetben ugyanis a hatáskörmegosztásra vonatkozó szabályokat a 92/12 irányelv írja elő.
- 76 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy kivételes jelleggel a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam szervei jogosultak megvizsgálni, hogy az okirat végrehajtása nem sérti-e többek között e tagállam közrendjét, és adott esetben teljesen vagy részben megtagadni, vagy bizonyos feltételek teljesítésétől függővé tenni a segítségnyújtást (lásd ebben az értelemben: 2010. január 14-i Kyrian ítélet, C-233/08, EU:C:2010:11, 42. pont; 2018. április 26-i Donnellan ítélet, C-34/17, EU:C:2018:282, 47. pont).
- 77 A behajtás iránti megkeresés tárgyát képező követelés, valamint az e követelés behajtására vonatkozó végrehajtható okirat tekintetében a 76/308 irányelv 6. és 8. cikke alapján elismert nemzeti elbánás miatt ugyanis nehezen képzelhető el, hogy az ilyen okiratot a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban végrehajtsák, ha e végrehajtás sértheti e tagállam közrendjét (lásd ebben az értelemben: 2010. január 14-i Kyrian ítélet, C-233/08, EU:C:2010:11, 43. pont; 2010/24 irányelvet illetően: 2018. április 26-i Donnellan ítélet, C-34/17, EU:C:2018:282, 48. pont).

- 78 Hasonlóképpen, e nemzeti elbánás ellenére nehezen képzelhető el, hogy a követelés behajtására vonatkozó végrehajtható okiratot a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban végrehajtják, ha e végrehajtás olyan helyzethez vezethet, amelyben a 92/12 irányelv megsértésével azon jövedéki adó kétszeres beszedésére kerülhet sor, amely lényegében ugyanazon termékekre vonatkozó ugyanazon ügyleteket terheli.
- 79 Ilyen helyzet elkerülése érdekében lehetővé kell tenni ugyanezen tagállam illetékes szerve számára, hogy megtagadja ezen okirat végrehajtását.
- 80 Ezzel ellentétes megoldás elfogadása annak elismerését jelentené, hogy ugyanazon nemzeti rendszerben párhuzamosan állhatna fenn két végleges határozat, amelyek ugyanazon jövedékiadó-köteles termékek adóztatására vonatkoznak, amely határozatok közül az egyik azon alapul, hogy e termékek szabálytalanul kikerültek az adófelfüggesztési eljárás alól, a másik pedig azok későbbi szabad forgalomba bocsátásán alapul.
- 81 Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépésre és a segítségnyújtás iránti kérelemre irányuló eljárás még folyamatban van, a kérdést előterjesztő bíróságnak főszabály szerint először fel kell függesztenie a segítségnyújtás iránti kérelemre irányuló eljárást mindaddig, amíg be nem fejezik az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépésre irányuló eljárást, másodszer pedig e bíróság csak abban az esetben tagadhatja meg a segítségnyújtást, ha a megkeresett tagállamban lenne egy olyan végleges bírósági határozat, amely ugyanazon jövedékiadó-köteles termékek megadóztatására irányul, mint amelyek a megkereső tagállam végrehajtható okiratában szerepelnek.
- 82 Ezen értelmezést nem kérdőjelezheti meg az, hogy a 2007. december 13-i BATIG-ítélet (C-374/06, EU:C:2007:788) 55. pontjában a Bíróság megállapította, hogy bár a 92/12 irányelv célja tulajdonképpen a jövedéki adó beszedési módozatainak összehangolása a jövedéki adónak egyetlen, mégpedig azon tagállamban történő hatékony beszedése kettős célkitűzésének a megvalósítása révén, amelyben a szabad forgalomba bocsátás megtörtént, az uniós jogalkotó a kettős adóztatás elkerülését nem tette abszolút alapelvvé.
- 83 Az ilyen indokok ugyanis az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy sajátos ténybeli összefüggésébe illeszkednek, amely ügy olyan termékeknek az adófelfüggesztési eljárásból lopás miatti szabálytalan kilépése esetére vonatkozott, amelyekre a „feladás szerinti tagállamban” felragasztották azon adójegyeket, amelyek – amint az említett ítélet 32. pontjából kitűnik – olyan önálló értékkel bírnak, amely megkülönbözteti őket valamely összegnek az ezen adójegyeket kibocsátó tagállam adóhatóságai részére történt kifizetését igazoló egyszerű fizetési elismervénytől (lásd ebben az értelemben: 2015. március 5-i Prankl ítélet, C-175/14, EU:C:2015:142, 28. és 29. pont).
- 84 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 76/308 irányelv 12. cikkének a 92/12 irányelv 20. cikkével összefüggésben értelmezett (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedések vitatására irányuló eljárás keretében e tagállam illetékes szerve megtagadhatja a jövedéki adó behajtására irányuló olyan kérelem teljesítését, amelyet egy másik tagállam illetékes hatóságai a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében az adófelfüggesztési eljárásból szabálytalanul kilépett termékekre vonatkozóan nyújtottak be, amennyiben e kérelem ugyanazon kiviteli ügyletekkel kapcsolatos tényeken alapul, mint amelyek a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban már jövedéki adó behajtásának a tárgyát képezik.

## A költségekről

85 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:

**A 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel módosított, az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv 12. cikkének az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv 20. cikkével összefüggésben értelmezett (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedések vitatására irányuló eljárás keretében e tagállam illetékes szerve megtagadhatja a jövedéki adó behajtására irányuló olyan kérelem teljesítését, amelyet egy másik tagállam illetékes hatóságai a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében az adófelfüggesztési eljárásból szabálytalanul kilépett termékekre vonatkozóan nyújtottak be, amennyiben e kérelem ugyanazon kiviteli ügyletekkel kapcsolatos tényeken alapul, mint amelyek a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban már jövedéki adó behajtásának a tárgyát képezik.**

Aláírások