



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2023. szeptember 7.*

„Előzetes döntéshozatal – Áruk szabad mozgása – Jövedéki adók – 92/12/EGK irányelv – A 6. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése – Az adófelfüggesztési eljárás alól való szabálytalan kilépés – Kizárólag valamely harmadik személy terhére felróható jogellenes cselekmény – Az adminisztratív kísérőokmány meghamisítása – A 14. cikk (1) bekezdése – Az adófelfüggesztés keretében bekövetkező veszteségek adómentessége – Váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok – Az adóraktár engedélyesének felelőssége”

A C-323/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bírósághoz 2022. május 13-án érkezett, 2022. május 6-i határozatával terjesztett elő

a **KRI SpA**, a **SI.LO.NE.** – Sistema logistico nord-est Srl jogutódja

és

az **Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, M. Ilešič (előadó) és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a KRI SpA képviseletében M. Logozzo és F. C. Palermo avvocati,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Collabolletta avvocato dello Stato,

* Az eljárás nyelve: olasz.

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Björkland és F. Moro, meghatalmazotti minőségben, tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 359., 30. 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) 14. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a KRI SpA, a SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl jogutódja és az Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (vám- és monopóliumügyi hivatal, Olaszország) között, az e társaság által az ásványolajok szállítása során az adófelfüggesztési eljárás állítólagos megsértése miatt fizetendő jövedéki adó beszedése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 92/12 irányelv első, negyedik és ötödik preambulumbekzdésének szövege a következő volt:
„mivel a belső piac kialakítása és működése az áruk szabad mozgását követeli meg, ideértve a jövedéki termékeket is;

[...]

mivel a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a jövedéki adó felszámíthatóságának [helyesen: kivethetőségének] minden tagállamban azonosnak kell lennie;

mivel rendelkezésre bocsátás vagy birtokban tartás szempontjából való bármely termékszállítás, amely egy, a fogyasztásra bocsátó országtól eltérő tagállamban önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy egy közjogi intézmény részére történik, [helyesen: bármely termékszállítás, termékszállítás céljából történő birtokban tartás, illetve önálló gazdasági tevékenységet végző kereskedő vagy közjogi intézmény részére a szabad forgalomba bocsátó tagállamtól eltérő tagállamban történő rendelkezésre bocsátás] a jövedéki adó felszámíthatóságára [helyesen: kivethetőségére] ebben a másik tagállamban ad alapot”.

- 4 Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

5 Az említett irányelvet a 3. cikke (1) bekezdésének megfelelően közösségi szinten többek között az ásványolajokra kell alkalmazni.

6 Ugyanezen irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezett:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

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

[...]

7 A 92/12 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének első albekezdése így rendelkezett:

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

8 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdésének a) pontja előírta:

„(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”.

9 Az említett irányelv 13. cikke előírta:

„Az adóraktár engedélyesének a következő követelményeket kell teljesítenie:

- a) szükség esetén biztosítékot nyújt a termék előállítására, feldolgozására és tartására, valamint kötelező biztosítékot nyújt szállításukra a 15. cikk (3) bekezdése szerint, amelynek feltételeit az adóraktár engedélyezése szerinti tagállam illetékes hatóságai állapítanak meg;

- b) megfelel az adóraktár fekvése szerinti tagállam adóhatóságai által megállapított követelményeknek;
- c) minden egyes raktár esetében nyilvántartást vezet a készletről és a termékszállításról;
- d) a terméket kérelemre bemutatja;
- e) hozzájárul az ellenőrzéshez és a raktárkészlet ellenőrzéséhez.

A követelményeknek tiszteletben kell tartaniuk a nemzeti és a Közösségen belüli ügyletek közötti megkülönböztetésmentesség elvét.”

10 Ugyanezen irányelv 14. cikke szerint:

„(1) 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. Az adófelfüggesztés keretében mentesítést kapnak továbbá a termék természetéből adódóan az olyan veszteségek [helyesen: a termék természetéből adódó olyan veszteségek] tekintetében, amelyek az előállítás és feldolgozás, tárolás és fuvarozás során következtek be. A mentesítések megadására vonatkozó feltételeket a tagállamok állapítják meg. A mentesítések azonosan [helyesen: egyaránt] vonatkoznak a 16. cikk szerinti kereskedőkre is a termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során.

(2) A jövedéki termék Közösségen belül adófelfüggesztéssel történő szállítása közben bekövetkező, az (1) bekezdésben említett veszteségeket a rendeltetés helye szerinti tagállam szabályai szerint kell megállapítani.

(3) A 20. cikk sérelme nélkül, az (1) bekezdésben említett veszteségeken kívüli, az illetékes hatóságok által megfelelően megállapított, a bekövetkezett hiányokra és azon veszteségekre vonatkozó adót, amelyek esetében nem adták meg az (1) bekezdésben említett mentesítést, az érintett tagállamban a veszteség vagy szükség esetén a hiány regisztrálásának idején alkalmazandó mértékek szerint kell megfizetni.

[...]”

11 A 92/12 irányelv 15. cikke ekként rendelkezett:

„(1) Az 5. cikk (2) bekezdése, a 16. cikk, a 19. cikk (4) bekezdése és a 23. cikk (1a) bekezdése rendelkezéseinek sérelme nélkül a jövedéki termékek adófelfüggesztés mellett történő szállítása az adóraktárak között valósul meg.

[...]

(2) A tagállamok illetékes hatóságai által a 13. cikk szerint engedélyezett adóraktárosokat úgy kell tekinteni, hogy engedélyük mind a nemzeti, mind a Közösségen belüli szállításra vonatkozik.

(3) A Közösségen belüli szállítással együtt járó kockázatokra olyan biztosíték nyújt fedezetet, amelyet a 13. cikk szerint az átadó adóraktár engedélyese nyújt, vagy adott esetben egy, mind a feladót, mind pedig a fuvarozót együttesen és egyetemlegesen kötelező biztosíték. A tagállamok

illetékes hatóságai engedélyezhetik a szállítónak vagy az áru tulajdonosának, hogy a feladó adóraktár engedélyese helyett ők nyújtsanak biztosítékot. Adott esetben a tagállamok a címzettől is kérhetik a biztosíték nyújtását.

Amennyiben a jövedékiadó-köteles ásványolajokat a Közösségen belül tengeri úton vagy csővezetéken szállítják, a tagállamok felmenthetik a feladó adóraktár engedélyesét az első albekezdés szerinti biztosítéknyújtási kötelezettség alól.

A biztosítékra vonatkozó részletes szabályozást a tagállamok állapítják meg. A biztosíték a Közösségen belül mindenütt érvényes.

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

[...]

12 Ezen irányelv 18. cikke a következőket mondta ki:

„(1) A számítógépes eljárások lehetséges alkalmazásától függetlenül a tagállamok közötti adófelfüggesztéssel szállított minden jövedéki terméket, ideértve a tengeri vagy légi úton közvetlenül az egyik közösségi tengeri vagy légi kikötőből a másikba szállítottat is, egy, a feladó által kiállított okmány kíséri. Ez vagy egy adminisztratív, vagy pedig egy kereskedelmi okmány. A 24. cikkben megállapított rendelkezések határozzák meg az okmány formáját és tartalmát, valamint azt az eljárást, amelyet akkor kell követni, amikor az okmány használata nyilvánvalóan nem megfelelő.

[...]

(3) [...]

Az okmánynak tartalmaznia kell

- a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságai érintett hivatalának címét,
- az adó megfizetésének vagy a fizetésre adott biztosíték említett hivatal általi elfogadásának dátumát és hivatkozását.

[...]

13 Az említett irányelv 19. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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 feladóé,
- egy példány a címzetté,

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

[...]”

- 14 Ugyanezen irányelv 20. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőképpen szól:

„(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.”

- 15 A 92/12 irányelvet 2010. április 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.), és annak helyébe lépett. Az alapügy tényállásának idejére figyelemmel azonban a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a 92/12 irányelvre tekintettel kell vizsgálni.

Az olasz jog

- 16 A 2000. november 21-i legge n. 342 – Misure in materia fiscale (az adóügyi intézkedésekről szóló 342. törvény) (a 2000. november 25-i GURI 194. száma, 5. o.) 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 és a megfelelő büntetőjogi és közigazgatási szankciókra vonatkozó jogszabályi rendelkezések egységes szövegének jóváhagyásáról szóló, 504. sz. törvényerejű rendelet) (a GURI 1995. november 29-i 279. száma, 5. o.) (a továbbiakban: 504. sz. törvényerejű rendelet) 2. cikkének 1., 2. és 4. bekezdése előírja:

„1. A jövedéki termékek esetében az adófizetési kötelezettség az előállítás vagy a behozatal időpontjában keletkezik.

2. A jövedéki adó az állam területén történő szabad forgalomba történő bocsátáskor vethető ki. A szabad forgalomba bocsátás a következőket is jelenti:

- a) a megengedettnél nagyobb mennyiségű hiány vagy a 4. cikk szerinti mentesítés feltételeinek hiánya;
- b) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is;
- c) az adófelfüggesztési eljáráson kívül történő előállítás vagy importálás, ideértve a szabálytalan előállítást vagy importálást is.

[...]

4. A szabad forgalomba bocsátást végző adóraktári engedélyes egyetemlegesen köteles a jövedéki adó megfizetésére a jövedéki adó megfizetésére biztosítékot nyújtó személlyel vagy azzal a személlyel szemben, amelynek vonatkozásában teljesülnek az adó követelhetőségének előfeltételei. Az importált termékek esetében az adóalany személyét a vámjogszabályok alapján kell meghatározni.

[...]”

17 Az 504/1995. sz. törvényerejű rendelet „Veszteségek adómentessége” című 4. cikke értelmében:

„1. Adófelfüggesztés alatt álló termékek elvesztése vagy megsemmisülése esetén az adóalany abban az esetben mentesül az adó alól, ha bizonyítja, hogy a termékek váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok miatt veszték el vagy semmisültek meg. A váratlan eseménnyel vagy az elháríthatatlan külső okkal egy tekintet alá esnek a harmadik személyeknek – az adóalannal szemben szándékosság vagy súlyos gondatlanság jogcímén fel nem róható, valamint enyhe kötelezettségzegés jogcímén felróható – cselekményei. Amennyiben bűncselekményeknek harmadik személyek általi elkövetése miatt büntetőeljárás indul, a jövedéki adó beszedése iránti eljárást az eljárást megszüntető végzés vagy a codice di procedura penale (büntetőeljárásról szóló törvény) 648. cikke értelmében vett jogerős ítélet meghozataláig fel kell függeszteni. Ilyen esetben a jövedéki adókat terhelő hozzáadottérték-adó behajtására irányuló eljárást is fel kell függeszteni. Amennyiben az adóalany a cselekményekben nem vett részt, és megállapítást nyer a tényleges felelősök személye, vagy e személyek ismeretlenek, az adóalany mentesül az adó alól, és azt – adott esetben – a tényleges felelőstől kell beszedni.

2. Az adófelfüggesztés alatt álló termékeknek az azokat érintő gyártási vagy feldolgozási folyamat során bekövetkező veszteségei esetében, amennyiben már fennáll adótartozás, az adómentesség a pénzügyminiszter által az 1988. augusztus 23-i 400. sz. törvény 17. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadandó rendelettel meghatározott, technikailag megengedett veszteség mértékéig terjed.

3. A termék természetéből adódó és a műszaki veszteségekre a vámjogszabályok rendelkezéseit kell alkalmazni.

4. A fuvarozás során bekövetkező veszteségekre vonatkozó szabályozás az Európai Unió tagállamaiból származó, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő termékszállításra is alkalmazandó.”

18 Az említett törvényerejű rendeletnek „A jövedéki termékek szállítása során elkövetett szabálytalanságok” című 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. Amennyiben olyan szabálytalanság vagy jogszabálysértés történik, amely nem tartozik a 4. cikk szerinti adómentesség hatálya alá, – kivéve, ha büntetőeljárás indul amiatt, hogy a felrótt cselekmények bűncselekményt valósítanak meg – a következő rendelkezések alkalmazandók:

- a) a jövedéki adót a szállításra biztosítékot nyújtó természetes vagy jogi személy fizeti meg;
- b) a jövedéki adót Olaszországban kell beszedni, ha a szabálytalanságot vagy jogszabálysértést Olaszország területén követték el;
- c) amennyiben a szabálytalanságot vagy jogszabálysértést Olaszország területén észlelik, és nem lehet annak elkövetési helyét megállapítani, úgy kell tekinteni, mint amelyet Olaszország területén követtek el;
- d) amennyiben az Olaszország területéről feladott termékek nem érkeznek meg a másik tagállamban található rendeltetési helyükre, és nem lehet megállapítani a fogyasztásra vagy felhasználásra bocsátásuk helyét, úgy kell tekinteni, hogy a szabálytalanságot vagy jogszabálysértést Olaszország területén követték el, amely beszedi a jövedéki adót a termékek feladásakor hatályos adómértékkel, kivéve ha a feladástól számított négy hónapon belül bizonyítást nyer az ügylet szabályszerűsége vagy az, hogy a szabálytalanságot vagy jogszabálysértést ténylegesen Olaszország területén kívül követték el.

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 19 Az olasz jog szerinti SI.LO.NE. társaság kőolajtermékek tárolásával és szállításával foglalkozott. A társaság beolvadt a Shell Italia SpA-ba, jelenleg KRI.
- 20 2005. augusztus 22. és 2006. június 30. között a SI.LO.NE. mint adóraktári engedélyes az olaszországi adóraktárából 196 kőolajtermék-szállítmányt (gázolaj és benzin) teljesített jövedékiadó-felfüggesztéssel a szlovéniai székhelyű BMB Projekt d.o.o társaság részére, amely jogosult e termékek bejegyzett kereskedőként történő átvételére. Az e szállítmányoknak megfelelő jövedéki adó összege 2 816 426,10 eurót tett ki.
- 21 A jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítás céljából a SI.LO.NE. minden egyes szállítmány esetében négy példányban adminisztratív kísérőokmányt (a továbbiakban: kísérőokmány) állított ki. Az 1. sz. példányt a feladónak kellett megőriznie; a 2. sz. példány az árut kísérte, és a címzettnek kellett megőriznie; a 3. sz. példány az árut kísérte, és azt a címzettnek az áruk átvételéről szóló igazolással együtt vissza kellett küldenie a feladónak; a 4. sz. példány pedig az árut kísérte, és azt a címzettnek továbbítania kellett a rendeltetési hely szerinti illetékes adóhatóságnak.
- 22 E szállítmányok kísérőokmányainak 3. sz. példányát a szlovén gazdasági szereplő visszaküldte a SI.LO.NE.-nek, az áruk átvételéről szóló igazolással és a szlovén vámhatóság által láthatóan elhelyezett bélyegzővel ellátva.

- 23 2008. július 10-én az olasz vámhatóságok által kölcsönös adóügyi együttműködési eljárás keretében a szlovén vámhatóságokhoz intézett tájékoztatáskérést követően e vámhatóságok megállapították, hogy a kísérőokmányok 3. sz. példányának hátoldalán szereplő vámáru-nyilatkozatok e szállítmányok közül 161 szállítás vonatkozásában valótlanok voltak, mivel az említett szállítmányok közül csak 35-öt hoztak be ténylegesen Szlovénia területére.
- 24 A megállapított hamisítások alapján az olasz vámhatóságok úgy vélték, hogy nem bizonyított, hogy a szóban forgó termékeket Olaszország területén kívül bocsátották szabad forgalomba. Ennélfogva úgy ítélték meg, hogy a SI.LO.NE. által az érintett 161 szállítmány tekintetében elvégzett teljesítés szabálytalan volt. Mivel nem tudták meghatározni azt a helyet, ahol a szóban forgó árukat szabálytalanul szabad forgalomba bocsátották, e hatóságok azt is megállapították, hogy e szabálytalanságokat Olaszország területén követték el.
- 25 E körülmények között úgy határoztak, hogy az olasz állam feladata a szóban forgó termékek után fizetendő jövedéki adó visszatérítése.
- 26 2008. október 13-án büntetőeljárást indítottak a SI.LO.NE. jogi képviselői ellen az árutovábbítási vámokmányok meghamisítása miatt. A területileg illetékes bíróság úgy határozott, hogy megszünteti ezen eljárást, mivel nem volt bizonyítható, hogy e társaság jogi képviselői részt vettek a jövedéki adó kijátszására irányuló cselekményekben; az okirathamisítások kizárólag harmadik személy jogellenes cselekményének voltak felróhatók.
- 27 2009. július 15-én a vám- és monopóliumügyi hivatal összesen 2 668 179 euró összegben fizetési felszólítást bocsátott ki a SI.LO.NE.-vel szemben a 161 szabálytalan szállítmány tárgyát képező kőolajtermékek jövedéki adójának beszedése érdekében.
- 28 A SI.LO.NE. keresetet indított e fizetési felszólítással szemben a Commissione tributaria provinciale di Udine (Udine megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt az 504/1995. sz. törvényerejű rendelet 4. cikkére hivatkozva, amely adómentességet ír elő a termékek váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok miatti elvesztése vagy megsemmisülése esetére.
- 29 E bíróság 2011. január 19-i ítéletével helyt adott a SI.LO.NE. keresetének. A vám- és monopóliumügyi hatóság ezt követően fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Friuli Venezia Giulia megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt.
- 30 2012. július 6-i ítéletével e bíróság megváltoztatta az említett ítéletet, és helyt adott a vám- és monopóliumügyi hivatal fellebbezésének.
- 31 A fellebbviteli bíróság megállapította, hogy az 504/1995. sz. törvényerejű rendelet 4. cikke kizárólag a jövedéki termékek elvesztése vagy megsemmisülése esetére ír elő adómentességet, nem pedig – mint a jelen ügyben – az adófelfüggesztési eljárásból való jogellenes elvonás vagy az adófelfüggesztési eljárás alól történő szabálytalan kilépés esetére. Úgy ítélte meg tehát, hogy a SI.LO.NE. köteles megfizetni azt a jövedéki adót, amely a szóban forgó termékeket az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépésük miatt, az adófelfüggesztési eljárásból való jogellenes elvonásra vagy az adófelfüggesztési eljárásból való kilépésre vonatkozó nemzeti szabályozás alapján terhelte.

- 32 E bíróság lényegében csatlakozott a vám- és monopóliumügyi hivatalnak a SI.LO.NE. adófizetésért való felelősségére vonatkozó álláspontjához, megjegyezve, hogy a kőolajtermékek adófelfüggesztés alatt történő szabálytalan forgalomba hozatalát illetően az adóraktári engedélyes szükségszerűen felelős a kijátszott jövedéki adó megfizetéséért, és hogy a harmadik személy jogellenes cselekménye nincs hatással e kötelezettség megszűnésére, mivel az adóraktári engedélyes felelőssége objektív.
- 33 A Shell Italia fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Corte suprema di cassazionehoz (semmitőszék, Olaszország), a kérdést előterjesztő bírósághoz, azt állítva ezzel szemben, hogy az adómentességre vonatkozó nemzeti szabályozást kell alkalmazni a jelen ügyben.
- 34 A Bíróság ítélkezési gyakorlatára és saját ítélkezési gyakorlatára tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a 92/12 irányelv 14. cikkének hatályát, és különösen a „váratlan esemény” és az „elháríthatatlan külső” fogalmának hatályát illetően, harmadik személy olyan jogellenes cselekménye esetén, amely – nem gondatlanságból – magában az adóraktári engedélyesben jogos bizalmat kelthet.
- 35 Egyrészt ugyanis megjegyzi, hogy úgy tűnik, hogy az ítélkezési gyakorlat első irányzata egy objektív felelősségi mechanizmus alapján azon állítás felé hajlik, amely szerint a harmadik személy szándékos jogellenes cselekménye nem mentesíti az adóalanyt az adókötelezettsége alól. Másrészt úgy véli, hogy létezik egy másik ítélkezési irányzat is, amely éppen ellenkezőleg annak megerősítésére irányul, hogy a harmadik személy szándékos jogellenes cselekménye alkalmas arra, hogy mentesítse az adóalanyt az adókötelezettsége alól, amennyiben a vámokmányok meghamisításával elkövetett csalás esetén megállapítást nyer, hogy az adóraktári engedélyes kezes e csalásban egyáltalán nem vett részt, tehát nem gondatlanságból bízott az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállításának szabályszerűségében.
- 36 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a 2022. március 24-i TanQuid Polska ítélet (C-711/20, EU:C:2022:215) nem teszi lehetővé a 92/12 irányelv 14. cikkének értelmezésével kapcsolatos kétségek eloszlatását, mivel az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az adófelfüggesztéssel szállított ásványolajok címzettje tagadta, hogy azokat megkapta volna, míg a jelen ügyben az áruk címzettje visszaküldte minden egyes kísérőokmány 3. sz. példányát, és így azt a benyomást keltette az adóraktári engedélyesben, hogy a szóban forgó termékek megérkeztek a tervezett rendeltetési helyre.
- 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:

„Úgy kell-e értelmezni a [92/12 irányelv] 14. cikkének [(1) bekezdését], hogy a jövedéki termék szabálytalan kilépése esetén az adó megfizetéséért kezeséggel tartozó adóraktári engedélyes felelőssége objektív, és még akkor sem mentesülhet a kötelezettség, valamint a vonatkozó szankcióknak megfelelő összegek megfizetése alól, ha az említett kilépés olyan jogellenes cselekménytől függ, amely – kizárólag – egy harmadik személy terhére róható fel, vagy azt úgy lehet értelmezni, hogy az adó és az ahhoz kapcsolódó szankciók alól való olyan mentesülés, mint az előre nem látható körülmények vagy a *vis maior* esetében, akkor ismerhető el, ha a kezes adóraktári engedélyes nemcsak hogy egyáltalán nem vett részt a harmadik személy jogellenes cselekményében, hanem jogszerűen és nem gondatlanságból abban is bízott, hogy az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállítása szabályszerű?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 38 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatát úgy kell-e értelmezni, hogy az adófelfüggesztési eljárásban váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok következtében bekövetkező veszteségek tekintetében az e rendelkezésben előírt adómentességet alkalmazni kell az adófizetésért felelős adóraktári engedélyesre az adófelfüggesztés alól jogellenes cselekmény miatt történő kilépés esetében, ha az adóraktári engedélyes egyáltalán nem vett részt a kizárólag harmadik személynek felróható e jogellenes cselekményben, és jogosan bízik abban, hogy az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállítása szabályszerű.
- 39 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a 92/12 irányelv célja, hogy megállapítson a jövedékiadó-köteles termékek – mint például az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett ásványolajok – birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó bizonyos szabályokat, különösen, amint a negyedik preambulumbekezdésből 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 különösen: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 A 92/12 irányelv értelmében vett adóköteles esemény ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének első mondata értelmében a jövedékiadó-köteles termékeknek az Unió területén történő előállítás vagy az e területre történő importja.
- 41 Ezzel szemben a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében jövedékiadó-kötelezettség keletkezik többek között a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátásakor. Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdése második albekezdésének a) pontja értelmében e fogalom magában foglalja az említett irányelv 4. cikkének c) pontjában meghatározott adófelfüggesztési eljárásból való kilépést is, ideértve a szabálytalan kilépést is.
- 42 Az ilyen szabályozásra az jellemző, hogy az alá tartozó áruk tekintetében még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, bár az adóztatandó tényállás már megvalósult. Következésképpen, ami a jövedékiadó-köteles termékeket illeti, e szabályozás addig halasztja a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését, amíg annak egyik – az előző pontban leírt feltételhez hasonló feltétele – nem teljesül (2022. március 24-i TanQuid Polska ítélet, C-711/20, EU:C:2022:215, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 A kivethetőség ilyen feltétele teljesül abban az esetben, ha a szóban forgó termékek – akár szabálytalanul is – kiléptek az adófelfüggesztési eljárásból, mivel az ilyen kilépést a 92/12 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint szabad forgalomba bocsátásnak kell tekinteni.
- 44 Ezért meg kell vizsgálni azokat a feltételeket, amelyek alá az ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a mentességben való részesülést alárendeli, annak vizsgálata érdekében, hogy e feltételek teljesülhetnek-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben.
- 45 A 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata előírja, hogy az adóraktár engedélyese mentesül az adó alól az olyan veszteségek tekintetében, amelyek az adófelfüggesztés során váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok miatt következtek be, és amelyeket az egyes tagállamok hatóságai állapítottak meg.

- 46 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezésben foglalt kifejezéseket általában az egész Unióban önállóan és egységesen, e kifejezések általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentése szerint kell értelmezni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben azokat használják, és azon szabályozás célkitűzéseit, amelynek e kifejezések részét képezik (lásd ebben az értelemben: 2021. június 10-i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [Ártatlan megbízott] ítélet, C-279/19, EU:C:2021:473, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 47 A 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdése első mondatának szövegéből következik, hogy az adóraktár engedélyese akkor mentesül az adó alól, ha két feltétel teljesül. Az adóraktár engedélyesének ugyanis először is bizonyítania kell az adófelfüggesztési eljárásban bekövetkezett „veszteség” fennállását, másodsor pedig azt, hogy ez a „veszteség” váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok következménye.
- 48 A „veszteség” kifejezés általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentése szerint az adóraktár engedélyese által elszenvedett veszteség arra utal, hogy részben vagy egészben megfosztották olyan dologtól, amelynek haszonélvezője vagy birtokosa volt. Ebből következik, hogy az e 14. cikk (1) bekezdésének első mondata értelmében vett „veszteségnek” minősül a termék termelése, feldolgozása, birtokban tartása vagy szállítása során történő eltűnése.
- 49 Mivel a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének második mondatában előírt mentesség különbözik az említett bekezdés első mondatában előírt mentességtől, az első mentesség nem értelmezhető tágan (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 43. pont). A váratlan esemény vagy elháríthatatlan külső ok 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 (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i Société Pipeline Méditerranée et Rhône ítélet, C-314/06, EU:C:2007:817, 30. pont).
- 50 Így az adófelfüggesztés alatt álló termék esetében az ilyen „eltűnés” csak azt jelentheti, hogy e termék szabad forgalomba bocsátása vagy akár az Unió kereskedelmi körforgásába való belépése fizikailag lehetetlen.
- 51 Márpedig az olyan termék, amely az alapügy körülményeihez hasonló körülmények között szabálytalanul lép ki az adófelfüggesztő eljárásból, mindenesetre továbbra is az Unió kereskedelmi körforgásában marad.
- 52 Következésképpen a jövedéki termék adófelfüggesztési eljárás alól történő szabálytalan kilépése nem teljesíti a jelen ítélet 47. pontjában hivatkozott két együttes feltétel közül az elsőt annak érdekében, hogy az adóraktár engedélyese mentesüljön az adó megfizetése alól.
- 53 Ennélfogva „veszteség” hiányában az adóraktár engedélyese nem részesülhet a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata szerinti adómentességben az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépés esetén, még akkor sem, ha e kilépés kizárólag harmadik személynek felróható jogellenes cselekmény eredménye, és az adóraktár engedélyese jogosan bízik abban, hogy az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállítása szabályszerű.
- 54 E rendelkezés értelmezését mind azon szövegkörnyezet, amelybe e rendelkezés illeszkedik, mind pedig a 92/12 irányelv által követett célok is megerősítik.

- 55 Közelebbről a 92/12 irányelv rendszeréből, és különösen annak 13. cikkéből, 15. cikkének (3) és (4) bekezdéséből, valamint 20. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, hogy a jogalkotó az adóraktári engedélyesre központi szerepet ruházott a jövedékiadó-köteles és adófelfüggesztő eljárás alá vont termékek szállításának folyamatában (2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet, C-81/15, EU:C:2016:398, 31. pont).
- 56 Következésképpen az adóraktár engedélyese, mint olyan természetes vagy jogi személy, akit, illetve amelyet a tagállam illetékes hatósága feljogosított, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés alatt jövedéki terméket állítson elő, dolgozzon fel, birtokban tartson, vegyen át és adjon át, következésképpen köteles a jövedéki adó megfizetésére az ilyen termékek szállítása közben elkövetett, jövedéki adó kivetésével járó szabálytalanság vagy jogszabálysértés esetén. E felelősség ezenkívül objektív, és nem az adóraktár engedélyesének bizonyított vagy vélelmezett vétkességén, hanem valamely gazdasági tevékenységben való részvételén alapul (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 52. pont).
- 57 Egyébiránt, amint az a 92/12 irányelv első és negyedik preambulumbekkezdéséből kitűnik, az irányelv egyik célja annak biztosítása, hogy a belső piac megfelelő működésének érdekében, amely magában foglalja az áruk szabad mozgását, beleértve a jövedékiadó-köteleseket is, a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése minden tagállamban azonos legyen. Egyébiránt e célok között szerepel az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem is (lásd ebben az értelemben: 2021. június 10-i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs ítélet [Ártatlan megbízott], C-279/19, EU:C:2021:473, 31. pont).
- 58 Márpedig az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondata értelmében vett „veszteség” fogalmának olyan értelmezése, amely magában foglalja a jövedéki termék adófelfüggesztési eljárás alól történő szabálytalan kilépését, nem felelne meg a jelen ítélet előző pontjában felidézett céloknak. Egyrészt ugyanis az ilyen értelmezés gyengítené az említett irányelv által az adófelfüggesztési eljárás keretében az adóraktár engedélyesére ruházott felelősség objektív jellegét, következésképpen az utóbbi által a jövedéki adó kivethetőségének, és végső soron a jövedéki termékek szabad mozgásának biztosításában betöltött központi szerepet. Ezen túlmenően egy ilyen gyengítés az adócsalás, az adóelkerülés és a visszaélések elleni küzdelem célját is veszélyeztetné, mivel a gyakorlatban megnehezítené a jövedéki adók behajtását az ilyen adóraktár engedélyesétől szabálytalanság vagy jogsértés esetén (lásd ebben az értelemben: 2021. június 10-i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [Ártatlan megbízott] ítélet, C-279/19, EU:C:2021:473, 34. pont).
- 59 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 92/12 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatát úgy kell értelmezni, hogy az ott előírt adómentesség nem alkalmazandó az adófizetésért felelős adóraktári engedélyesre az adófelfüggesztés alól jogellenes cselekmény miatt történő kilépés esetében, még ha az adóraktári engedélyes egyáltalán nem is vett részt a kizárólag harmadik személynek felróható e jogellenes cselekményben, és jogosan bízik abban, hogy az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállítása szabályszerű.

A költségekről

- 60 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv 14. cikke (1) bekezdésének első mondatát

a következőképpen kell értelmezni:

az ott előírt adómentesség nem alkalmazandó az adófizetésért felelős adóraktári engedélyesre az adófelfüggesztés alól jogellenes cselekmény miatt történő kilépés esetében, még ha az adóraktári engedélyes egyáltalán nem is vett részt a kizárólag harmadik személynek felróható e jogellenes cselekményben, és jogosan bízik abban, hogy az adófelfüggesztés alá tartozó termék szállítása szabályszerű.

Aláírások