A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2021. június 10.*

„Előzetes döntéshozatal – A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések – 2008/118/EK irányelv – A 33. cikk (3) bekezdése – Valamely tagállamban »szabad forgalomba bocsátott« és egy másik tagállamban kereskedelmi célból tartott termékek – Az e termékek után kivetett jövedéki adó megfizetésére kötelezett személy – A szállítani szándékozott terméket birtokban tartó személy – A termékek fuvarozója”

A C-279/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári kollégium], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2019. április 3-án érkezett, 2019. március 19-i határozatával terjesztett elő

a **The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs**

és

WR

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: M. Vilaras tanácselnök, N. Piçarra (előadó), D. Šváby, S. Rodin és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– WR képviseletében S. Panesar solicitor és D. Bedenham barrister,

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon, meghatalmazotti minőségben, valamint J. Simor QC és E. Mitrophanous barrister,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Collabolletta avvocato dello Stato,

* Az eljárás nyelve: angol.

– a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman, J. Langer és J. Hoogveld, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében kezdetben: R. Lyal és C. Perrin, később: C. Perrin, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. január 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) 33. cikke (3) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság) és WR között az ez utóbbival szemben olyan termékek tekintetében keletkezett jövedékiadó-kötelezettségre vonatkozó beszedési határozat jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyeket WR úgy fuvarozott az Egyesült Királyságba, hogy azt nem kísérte azt tanúsító érvényes közigazgatási okmány, hogy e szállításra adófelfüggesztés hatálya alatt került sor.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2008/118 irányelv (2) és (8) preambulumbekezdése a következőket mondja ki:

„(2) A belső piac megfelelő működésének biztosításához szükséges, hogy 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.)] hatálya alá tartozó termékeket (a továbbiakban: a jövedéki termékek) terhelő jövedéki adó kivetésének feltételei összehangoltak maradjanak.

[…]

(8) Mivel a belső piac megfelelő működésének érdekében továbbra is biztosítani kell, hogy a jövedéki adó fogalma és kivetésének feltételei [helyesen: a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei] minden tagállamban azonosak legyenek, [uniós] szinten egyértelművé kell tenni, hogy mely időponttól kezdődik a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátása, és kit terhel jövedékiadó-fizetési kötelezettség."

4 Ezen irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében:

„Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek […] fogyasztását terheli:

[…]

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

5 Az említett irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv és végrehajtási rendelkezései alkalmazásában az alábbi fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

[…]

7. »adófelfüggesztés«: vámfelfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék előállítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót felfüggesztő eljárás vagy intézkedés;

[…]

11. »adóraktár«: az a hely, ahol az adóraktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese üzleti tevékenysége során jövedéki terméket adófelfüggesztés alatt előállít, feldolgoz, tárol, átvesz vagy felad."

6 Ugyanezen irányelvnek „A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése, adó-visszatérítés, adómentesség" címet viselő II. fejezete tartalmazza „Az adókötelezettség keletkezésének helye és ideje" címet viselő 1. szakaszt, amelynek 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;

b) olyan, adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása, amennyiben [helyesen: amelyekre] a közösségi jog és a nemzeti jogszabályok alkalmazandó rendelkezéseinek értelmében nem vetettek ki jövedéki adót;

[…]"

7 A 2008/118 irányelv 8. cikke értelmében:

„(1) A jövedékiadó-fizetési kötelezettség a következő személyeket terheli:

a) jövedéki termék adófelfüggesztés alól a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint történő kikerülése esetén:

[…]

ii) a jövedéki termék adófelfüggesztéssel történő szállítása során a 10. cikk (1), (2) és (4) bekezdésében meghatározottak szerint bekövetkezett szabálytalanság esetén: az adóraktár engedélyese, a bejegyzett feladó vagy bármely más, a 18. cikk (1) és (2) bekezdésének

megfelelően az adófizetésre biztosítékot nyújtó személy, vagy bármely olyan személy, akinek része volt a termékek adófelfüggesztés alól történő szabálytalan kikerülésében, és tudomása volt vagy tudomása kellett, hogy legyen annak szabálytalan jellegéről;

b) jövedéki terméknek a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti birtoklása tekintetében: a jövedéki termékeket birtokló személy, illetve bármely más személy, aki érintett a jövedéki termékek birtoklásában;

[…]

(2) Ha ugyanazon jövedékiadó-fizetési kötelezettség több személyt terhel, akkor egyetemlegesen felelősek az ilyen tartozásért."

8 Ezen irányelvnek a „Jövedéki termék jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítása" címet viselő IV. fejezete tartalmazza az „Általános rendelkezések" címet viselő 1. szakaszt, amelynek 17. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A jövedéki termékek a[z Unió] területén adófelfüggesztéssel mozgathatók, ideértve azt az esetet is, ha a termékeket valamely harmadik országon vagy harmadik területen keresztül szállítják:

a) valamely adóraktárból:
   i. egy másik adóraktárba;

[…]"

9 E fejezet tartalmazza a „Jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztésével történő szállítása során követendő eljárás" címet viselő 2. szakaszt, amelynek 21. cikke a következőket írja elő:

„(1) A jövedéki termékek szállítása csak akkor tekintendő adófelfüggesztés alatt lebonyolított tevékenységnek, ha a (2) és (3) bekezdésnek megfelelően kiállított elektronikus adminisztratív okmány kíséretében történik.

(2) E cikk (1) bekezdésének alkalmazásában a feladónak [a jövedéki termékek mozgásának és felügyeletének számítógépesítéséről szóló, 2003. június 16-i] 1152/2003/EK határozat [(HL 2003. L 162, 5. o.)] 1. cikkében említett számítógépes rendszeren […] keresztül be kell nyújtania az elektronikus adminisztratív okmány tervezetét a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz.

(3) A feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai elektronikus úton ellenőrzik az elektronikus adminisztratív okmány tervezetében szereplő adatokat.

Amennyiben az adatok nem megfelelőek, haladéktalanul értesíteni kell a feladót.

Amennyiben az adatok megfelelőek, a feladás helye szerinti tagállam illetékes hatóságai egyedi adminisztratív hivatkozási kódot rendelnek az okmányhoz, és azt közlik a feladóval.

[…]"

10 Az említett irányelvnek a „Jövedéki termékek szállítása és adóztatása a szabad forgalomba bocsátást követően" címet viselő V. fejezete tartalmazza a „Birtoklás másik tagállamban" című 2. szakaszt, amelynek 33. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 36. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket egy másik tagállamban kereskedelmi célból, e tagállamban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, e termékek jövedékiadó-kötelesek, és a jövedéki adót az utóbbi tagállamban kell kivetni.

E cikk alkalmazásában: »Kereskedelmi célú birtoklás«: jövedéki termékek magánszemélytől eltérő személy által, illetve magánszemély által nem a 32. cikk értelmében vett saját felhasználás céljából, általa történő szállítással való birtoklása.

[…]

(3) Az (1) bekezdésben említett esetektől függően az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott termékeket birtokban tartót, vagy a termékeket a másik tagállamban átvevő személyt terheli.

(4) A 38. cikk sérelme nélkül, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket a[z Európai Unión] belül kereskedelmi célból mozgatják, azok nem tekintendők e célból birtokoltnak mindaddig, amíg a termékek nem érkeznek meg a rendeltetési hely szerinti tagállamba, feltéve, hogy szállításukra a 34. cikkben megállapított alakiságoknak megfelelően kerül sor.

[…]"

Az Egyesült Királyság joga

11 Az Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (a jövedéki termékek tartásáról, szállításáról és a jövedékiadó-fizetési kötelezettség keletkezésének időpontjáról szóló 2010. évi rendelet; a továbbiakban: 2010. évi rendelet) 13. cikke az (1) és (2) bekezdésében a következőket írja elő:

„(1) Ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket az Egyesült Királyságban kereskedelmi célból, az Egyesült Királyságban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, a jövedéki adófizetési kötelezettség a termékek ilyen célból történő első tárolásakor keletkezik.

(2) Az 1) bekezdésben említett esetektől függően az adófizetési kötelezettség azt a személyt terheli, aki:

a) a termékek szállítását végzi;

b) a szállítani szándékozott termékeket birtokában tartja; vagy

c) aki a terméket átveszi."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 2013. szeptember 6-án a United Kingdom Border Agency (az Egyesült Királyság határrendészeti hivatala, a továbbiakban: UKBA) tisztjei megállították a doveri kikötőbe (Egyesült Királyság) érkező, WR által vezetett nehéz tehergépjárművet. A nehéz tehergépjármű jövedékiadó-köteles termékeket, nevezetesen 26 raklap sört (a továbbiakban: szóban forgó termékek) szállított.

13 WR az 1978. július 5-i jegyzőkönyvvel módosított, a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről szóló, 1956. május 19-én Genfben aláírt egyezmény alapján kiállított „Cargo Movement Requirement" fuvarlevelet (a továbbiakban: CMR-fuvarlevél) mutatott be az UKBA tisztjeinek. E dokumentumban az szerepelt, hogy a szóban forgó termékek szállítása a 2008/118 irányelv 21. cikke szerinti egyedi adminisztratív hivatkozási kóddal (a továbbiakban: CRA) ellátott elektronikus adminisztratív okmány kíséretében történik. E levél azt is rögzítette, hogy a feladó egy németországi adóraktár, a címzett pedig az Egyesült Királyságban található Seabrook Warehousing Ltd adóraktár.

14 Az UKBA tisztjei ugyanakkor az Excise Movement and Control System – EMCS (a jövedéki termékek mozgásának és felügyeletének informatikai rendszere) ellenőrzését követően megállapították, hogy a CMR-fuvarlevélen szereplő CRA-t már felhasználták egy másik olyan sörszállítmányhoz kapcsolódóan, amely ugyanezen, Egyesült Királyságban található adóraktárba irányult. E tisztek ennélfogva megállapították, hogy a szóban forgó termékek szállítására nem jövedékiadó-felfüggesztéssel került sor, következésképpen e termékek az Egyesült Királyságba való megérkezésükkor jövedékiadó-kötelesekké váltak. E körülmények között az UKBA tisztjei lefoglalták a szóban forgó termékeket, valamint az azokat szállító nehéz tehergépjárművet.

15 Ezt követően az adó- és vámhatóság egyrészt a 2010. évi rendelet 13. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján 22 779 font sterling (GBP) (hozzávetőleg 26 400 euró) jövedéki adó beszedéséről szóló határozatot (a továbbiakban: vitatott adóbeszedési határozat) küldött WR-nek, másrészt pedig a Finance Act 2008 (a 2008. évi költségvetési törvény) 41. mellékletének rendelkezései alapján 4897,48 GBP (hozzávetőleg 5700 euró) összegű bírságot szabott ki WR-rel szemben.

16 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács], Egyesült Királyság) helyt adott a WR által a vitatott adóbeszedési határozattal és e bírsággal szemben benyújtott keresetnek. E bíróság úgy ítélte meg, hogy WR, még ha tudott is arról, hogy a szóban forgó termékek jövedékiadó-kötelesek, nem vett részt e termékek csempészetének kísérletében. Mivel nem volt hozzáférése a jövedéki termékek mozgásának és felügyeletének informatikai rendszeréhez, nem rendelkezett semmilyen eszközzel annak ellenőrzésére, hogy a CMR-fuvarlevélben szereplő CRA-t már használták-e. Másfelől a rendelkezésére álló iratokban semmi nem kelthetett kétségeket e tekintetben. Ezenkívül WR nem volt tulajdonosa a tehergépjárműnek, és nem rendelkezett saját joggal vagy érdekkel a szóban forgó termékek felett, mivel kizárólagos célja az volt, hogy e termékeket a kapott utasításoknak megfelelően, díjazás ellenében összegyűjtse és elszállítsa. A termékek feletti tényleges és jogi ellenőrzéssel azok lefoglalása időpontjában kizárólag a csempészetet szervező személyek rendelkeztek. Az említett bíróság azt is megállapította, hogy WR tájékoztatta a szóban forgó termékek fuvarozásával őt megbízó személyt e lefoglalásról, hogy nem állapították meg a csempészet kísérlete mögött álló személyek kilétét, és hogy az adó- és vámhatóság nem kísérelte meg sem e személyek, sem a nehéz tehergépjármű tulajdonosa kilétének megállapítását.

17 E körülmények között e bíróság a Court of Appeal (England & Wales) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales], Egyesült Királyság) ítélkezési gyakorlata alapján megállapította, hogy WR „ártatlan megbízott", következésképpen nem tekinthető úgy, hogy a 2010. évi rendelet 13. cikke értelmében a szóban forgó terméket „birtokban tartotta", vagy annak „szállítását végezte". Ugyanezen bíróság szerint anélkül, hogy a WR ténylegesen vagy vélelmezhetően tudomással bírt volna arról, hogy csempészett termékeket tart a birtokában, a felelősség vele szemben való megállapítása komolyan megkérdőjelezné a jogi szabályozás céljaival való összeegyeztethetőséget. Így a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács]) mind a vitatott adóbeszedési határozatot, mind pedig a WR-rel szemben kiszabott bírságot megsemmisítette.

18 Az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú közigazgatási bíróság [adójogi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) elutasította az adó- és vámhatóság által e megsemmisítő határozattal szemben benyújtott fellebbezést. E bíróság lényegében azt állapította meg, hogy az „ártatlan megbízotti" minőség azzal jár, hogy az olyan személyek, akik ténylegesen vagy vélelmezhetően nem tudtak arról, hogy olyan termékeket fuvaroznak, amelyek után jövedéki adót

kellett volna fizetni, ugyanakkor erre nem került sor, mentesülnek minden felelősség alól. Így a „teljesen ártatlan megbízottnak" a kieső jövedéki adó megfizetéséért való felelőssége megállapítása mind a 2008/118 irányelvvel, mind pedig a nemzeti jogszabályokkal ellentétes lenne.

19 A kérdést előterjesztő bíróság a WR-vel szemben kiszabott bírságot illetően elutasította az adó- és vámhatóság által az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú közigazgatási bíróság [adójogi és kancelláriai tanács]) ítéletével szemben benyújtott fellebbezést, ugyanakkor kételyei vannak a tekintetben, hogy a 2008/118 irányelvre figyelemmel ez utóbbi bíróság megalapozottan hagyta-e helyben a vitatott adóbeszedési határozat megsemmisítését.

20 E körülmények között a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári kollégium], Egyesült Királyság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Köteles-e az olyan személy […], aki jövedéki termékeket birtokában tart abban az időpontban, amikor ezek a termékek »B« tagállamban jövedékiadó-kötelesekké válnak, ezt a jövedéki adót a [2008/118] irányelv 33. cikkének (3) bekezdése alapján megfizetni, amennyiben:
   a) a jövedéki termékekhez nem fűződött jogi vagy vagyoni érdekeltsége;
   b) a jövedéki termékeket »A« és »B« tagállam között mások megbízásából, díj ellenében fuvarozta; és
   c) tudta, hogy a birtokában lévő termékek jövedéki termékeknek minősülnek, azt azonban nem tudta és nem is volt oka arra gyanakodni, hogy a termékek »B« tagállamban jövedékiadó-kötelesekké váltak abban az időpontban vagy azt megelőzően, hogy jövedéki termékekként adókötelesekké váltak?

2) Eltérő választ kell-e adni az első kérdésre, ha [a szóban forgó személy] nem tudta, hogy a birtokában lévő termékek jövedéki termékeknek minősülnek?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

21 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megválaszolni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdését, hogy az a személy, aki mások megbízásából jövedéki terméket fuvaroz valamely másik tagállamba, és aki e termékeket ténylegesen birtokában tartja abban az időpontban, amikor azok jövedékiadó-kötelesekké válnak, e rendelkezés alapján még akkor is köteles ezen adó megfizetésére, ha a termékekhez fűződően semmiféle joggal vagy érdekeltséggel nem rendelkezik, és nincs tudatában annak, hogy e termékek jövedéki termékeknek minősülnek, vagy erről tudomással bír, de nincs tudatában annak, hogy azok jövedékiadó-kötelessé váltak.

22 A 2008/118 irányelv 33. cikkének (1) bekezdése értelmében, abban az esetben, ha a valamely tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékeket kereskedelmi célból – azaz magánszemélytől eltérő személy által, illetve magánszemély által nem saját felhasználás céljából, általa történő szállítással – e tagállamban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, a jövedéki adót az utóbbi tagállamban kell kivetni. E cikk (3) bekezdése alapján az adófizetési kötelezettség „a szállítást végzőt, vagy a szállítani szándékozott termékeket birtokban tartót, vagy a termékeket a másik tagállamban átvevő személyt terheli".

23 A 2008/118 irányelv nem határozza meg azon személy fogalmát, aki a jövedéki termékeket ezen irányelv 33. cikkének (3) bekezdése értelmében „birtokban tartja", és e fogalom meghatározása érdekében nem utal a tagállamok jogára sem. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog egységes alkalmazásának és az egyenlőség elvének a követelményéből az következik, hogy 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: 2020. július 9-i Santen ítélet, C-673/18, EU:C:2020:531, 41. pont; 2020. július 16-i AFMB és társai ítélet, C-610/18, EU:C:2020:565, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Márpedig azon személy fogalma, aki termékeket „tart birtokban", az általános nyelvhasználatban olyan személyre vonatkozik, aki ezen árukat tényleges birtokolja. E tekintetben nem releváns az a kérdés, hogy az érintett személy a birtokában lévő árukra nézve valamely joggal vagy bármilyen érdekeltséggel rendelkezik-e.

25 Másfelől a 2008/118 irányelv 33. cikke (3) bekezdésének szövegében semmi nem utal arra, hogy a „szállítani szándékozott termékeket birtokban tartó személy" jövedékiadó-fizetésre kötelezetti minősége azon feltétel vizsgálatától függ, hogy e személy tudomással bír-e, vagy e személynek észszerűen tudomással kellett volna-e bírnia a jövedékiadó-kötelezettség e rendelkezés szerinti keletkezéséről.

26 E szó szerinti értelmezést alátámasztja a 2008/118 irányelv rendszere.

27 Így ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdése b) pontja szerint a jövedékiadó-kötelezettség a „szabad forgalomba bocsátás" időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik. A „szabad forgalomba bocsátás" fogalmát úgy kell érteni, mint az adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek anélkül való birtoklása, hogy azokra jövedéki adót vetnének ki. Ilyen esetben az említett irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében az adófizetésre kötelezett személy „[e] termékeket birtokló személy, illetve bármely más személy, aki érintett [e] termékek birtoklásában".

28 Márpedig a 2008/118 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja – ezen irányelv 33. cikkének (3) bekezdéséhez hasonlóan – nem tartalmazza a „birtoklás" fogalmának semmilyen kifejezett meghatározását, és nem követeli meg, hogy az érintett személynek joga vagy bármilyen érdeke fűződjön a birtokában lévő termékekhez, sem azt, hogy e személy tudomással bír-e, vagy e személynek észszerűen tudomással kellett volna-e bírnia a jövedékiadó-kötelezettség e rendelkezés szerinti keletkezéséről.

29 Ezzel szemben a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdésében szereplőtől eltérő esetben, nevezetesen a jövedéki termék ezen irányelv 4. cikkének 7. pontja értelmében vett adófelfüggesztéssel történő szállítása során történt szabálytalanság esetén az említett irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja előírja, hogy jövedékiadó-fizetési kötelezettség terhel bármely olyan személyt, akinek része volt e termékek adófelfüggesztés alól történő szabálytalan kikerülésében, és „tudomása volt vagy tudomása kellett, hogy legyen annak szabálytalan jellegéről". E második feltételt, amely valamely szándékosságra utaló elem megkövetelésével egyenértékű, nem vette át az uniós jogalkotó sem a 33. cikk (3) bekezdésében, sem pedig ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontjában (lásd analógia útján: 2019. október 17-i Comida paralela 12 ítélet, C-579/18, EU:C:2019:875, 39. pont).

30 Ebből az következik, hogy amikor az uniós jogalkotónak a 2008/18 irányelvben az volt a szándéka, hogy a jövedéki adó megfizetésére kötelezett személy meghatározása érdekében valamely szándékosságra utaló elem kerüljön figyelembevételre, ott ilyen értelmű kifejezett rendelkezést írt elő.

31 Ezenkívül az olyan értelmezés, amely a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdése értelmében vett „szállítani szándékozott termékeket birtokban tartó személy" jövedékiadó-fizetésre kötelezetti minőségét kizárólag azon személyekre korlátozza, akik tudomással bírnak, vagy akiknek észszerűen tudomással kellett volna bírniuk a jövedékiadó-kötelezettség keletkezéséről, nem egyeztethető össze a 2008/118 irányelv által elérni kívánt célokkal, köztük az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelemre irányuló céllal (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet C-126/15, EU:C:2017:504, 59. pont).

32 Ezen irányelv ugyanis, amint azt az 1. cikkének (1) bekezdése kimondja, általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlenül vagy közvetve az ott felsorolt termékek fogyasztását terheli, többek között annak érdekében, hogy – amint az a (2) és (8) preambulumbekezdéséből kitűnik – a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése minden tagállamban azonos legyen, és hogy az így keletkező adó hatékonyan beszedésre kerüljön (lásd analógia útján: 2001. április 5-i Van de Water ítélet, C-325/99, EU:C:2001:201, 39. és 41. pont).

33 E tekintetben, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 29. pontjában rámutatott, az uniós jogalkotó a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdésében tágan kívánta meghatározni a jövedékiadó-fizetésre kötelezett személyek kategóriáját azon jövedéki termékek szállítása esetén, amelyeket már valamely tagállamban „szabad forgalomba bocsátottak", és amelyeket valamely másik tagállamban kereskedelmi célból e tagállamban történő leszállítás vagy felhasználás érdekében tárolnak, hogy ily módon a lehető legnagyobb mértékben biztosítani lehessen ezen adók beszedését.

34 Márpedig valamely arra irányuló további feltétel elfogadása, hogy a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdése értelmében vett „szállítani szándékozott termékeket birtokban tartó személy" tudomással bírjon, vagy e személynek észszerűen tudomással kellett volna bírnia a jövedékiadó-kötelezettség keletkezéséről, gyakorlatilag megnehezítené ezen adók azon személytől való beszedését, akivel az illetékes nemzeti hatóságok közvetlenül kapcsolatban állnak, és aki számos helyzetben az egyetlen, akitől e hatóságok a gyakorlatban megkövetelhetik az említett adók megfizetését.

35 A 2008/118 irányelv 33. cikke (3) bekezdésének ezen értelmezése nem érinti a nemzeti jog által az e rendelkezés alapján kivetett jövedéki adót megfizető személy tekintetében esetlegesen előírt azon lehetőséget, hogy az visszkeresetet nyújtson be valamely olyan személlyel szemben, aki ezen adó megfizetésére köteles (lásd analógia útján: 2019. október 17-i Comida paralela 12 ítélet, C-579/18, EU:C:2019:875, 44. pont).

36 A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 33. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a személy, aki mások megbízásából jövedéki terméket fuvaroz valamely másik tagállamba, és aki e termékeket ténylegesen birtokában tartja abban az időpontban, amikor azok jövedékiadó-kötelesekké válnak, e rendelkezés alapján még akkor is köteles ezen adó megfizetésére, ha a termékekhez fűződően semmiféle joggal vagy érdekeltséggel nem rendelkezik, és nincs tudatában annak, hogy e termékek jövedéki termékeknek minősülnek, vagy erről tudomással bír, de nincs tudatában annak, hogy azok jövedékiadó-kötelessé váltak.

A költségekről

37 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

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 33. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a személy, aki mások megbízásából jövedéki terméket fuvaroz valamely másik tagállamba, és aki e termékeket ténylegesen birtokában tartja abban az időpontban, amikor azok jövedékiadó-kötelesekké válnak, e rendelkezés alapján még akkor is köteles ezen adó megfizetésére, ha a termékekhez fűződően semmiféle joggal vagy érdekeltséggel nem rendelkezik, és nincs tudatában annak, hogy e termékek jövedéki termékeknek minősülnek, vagy erről tudomással bír, de nincs tudatában annak, hogy azok jövedékiadó-kötelessé váltak.

Aláírások