PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. október 8.[1]

C-95/19. sz. ügy

Agenzia delle Dogane
kontra
Silcompa SpA

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

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adó – 92/12/EGK irányelv – 6. és 20. cikk – Termék szabad forgalomba bocsátása – Az adminisztratív kísérőokmány meghamisítása – A jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság – A termék adófelfüggesztés alóli szabálytalan kilépése – A jövedéki adó kivetése szerinti tagállam meghatározása – 76/308/EGK irányelv – A 6. cikk, a 8. cikk és a 12. cikk (1)–(3) bekezdése – Kölcsönös segítségnyújtás – Azonos ügyletek után egymást követően két tagállamban kivetett jövedéki adó – Jövedékiadó-követelés megkettőződése – A megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam bíróságainak felülvizsgálati jogköre – A segítségnyújtás iránti megkeresés esetleges megtagadása”

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az Agenzia delle Dogane (vámhatóság, Olaszország; a továbbiakban: Hatóság) és a Silcompa SpA, egy Olaszországban székhellyel rendelkező etilalkohol-gyártó társaság között a 76/308/EGK irányelv[2] 7. cikkének (1) bekezdésében előírt segítségnyújtási eljárás keretében e társaságnak címzett jövedéki adó behajtása iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

2. A Corte suprema di cassazione (semmítőszék, Olaszország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével lényegében azt kérdezi, hogy egy tagállam (a jelen ügyben Olaszország) által egy másik tagállam (a jelen ügyben a Görög Köztársaság) kérésére kibocsátott jövedékiadó-követelés behajtására irányuló végrehajtási intézkedésekkel szemben egy gazdasági társaság által indított eljárás keretében felülvizsgálható-e a jövedékiadó-köteles termékek szállítása során megvalósított jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetési helyére vonatkozó feltétel.

3. E kérdés egy olyan összefüggésben merül fel, amelyben a kérdést előterjesztő bíróság szerint az illetékes olasz és görög hatóságok ugyanazon adóköteles ügyletek jövedéki adójára vonatkozó követelés behajtása iránt járnak el.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 A 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel (HL 2001. l75., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.) módosított, az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i 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). Az egyes lefölözésekből, 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.) egységes szerkezetbe foglalta a 76/308 irányelvet és a vonatkozó módosító jogi aktusokat. Az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv 2012. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 2008/55 irányelvet. Ugyanakkor, figyelemmel az alapügyben szóban forgó segítségnyújtás iránti kérelem időpontjára, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a 76/308 irányelv rendelkezései alapján kell vizsgálni.

4. E jogvita a tárgya miatt az európai uniós jövedéki adó rendszere és a bizonyos adók behajtásával kapcsolatos kölcsönös segítségnyújtás találkozási pontján helyezkedik el. Ezért a Bíróságnak egyrészről a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK irányelv,[3] másrészről a 76/308 irányelv rendelkezéseinek kapcsolatával kell foglalkoznia, amely rendelkezések *ratione temporis* alkalmazandók a jelen ügyben. Jóllehet a jelen ügy olyan irányelvekről szól, amelyeket időközben hatályon kívül helyeztek, a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében feltett kérdés aktuális marad, mivel a 2008/118 irányelv és a 2010/24 irányelv lényegében ugyanazokon az alapelveken alapul, mint a fent említett korábbi irányelvek.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 92/12 irányelv

5. A 92/12 irányelv a 3. cikkének (1) bekezdése értelmében többek között az alkoholra és az alkoholtartalmú italokra vonatkozik.

6. E 92/12 irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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;

[…]”

7. A 92/12 irányelv 6. cikke ekként rendelkezik:

„(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;

3 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, 1992. február 25-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1.kötet, 179. o.; a továbbiakban: 92/12 irányelv). A 92/12 irányelvet 2010. április 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 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 92/12 irányelv rendelkezései alapján kell vizsgálni.

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 időpontjában a szabadforgalomba bocsátás, illetve a hiány megállapításának helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel. […]"

8. A 92/12 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezik, hogy főszabály szerint „a jövedéki termékek adófelfüggesztés mellett történő mozgása az adóraktárak között valósul meg".

9. Ezen irányelv 15. cikkének (3) és (4) bekezdése értelmében:

„(3) A Közösségen 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."

10. A 92/12 irányelv 18. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy:

„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 kísér. Ez vagy egy adminisztratív okmány, 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."

11. Ezen irányelv 20. cikke szerint:

„(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 a termék 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.”

2. A 76/308 irányelv

12. A 76/308 irányelv célja, hogy eltörölje a közös piac létrejöttének és működésének azon akadályait, amelyek a behajtásra – különösen a jövedéki adó behajtására – vonatkozó nemzeti rendelkezések hatályának területi korlátozásából erednek.

13. Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint a megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére és a székhelye szerinti tagállamban hatályban lévő jogszabályok értelmében a címzettet értesíti minden olyan okmányról és határozatról, ideértve a jogi természetűeket is, amely a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamból származik, és amely a követelésre vagy annak behajtására vonatkozik.

14. A 76/308 irányelv 6. cikke előírja, hogy:

„(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.”

15. Ezen irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése így 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.”

16. Az említett irányelv 8. cikke előírja:

„(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[ja] maga után.”

17. A 76/308 irányelv 12. cikkének (1)–(3) bekezdése értelmében:

„(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 (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 jogorvoslat eredménye később az adósnak kedvez.

(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.”

B. Az olasz jog

18. A jövedéki adó behajtásával kapcsolatos kölcsönös segítségnyújtást Olaszországban többek között a 2003. április 9-i decreto legislativo n. 69, recante „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 [Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap (EMOGA)] finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból, illetve a

[hozzáadottérték-adókból (héa)] és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről [helyesen: segítségnyújtásról] szóló [2001/44] irányelv végrehajtásáról szóló 69. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)[4] (a továbbiakban: 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) szabályozza.

19. A 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet „a követelések behajtására irányuló segítségnyújtás” című 5. cikke előírja, hogy:

„1. A megkereső hatóság kérésére a Gazdasági és Pénzügyminisztérium 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 okmányok, amelyek közvetlenül és azonnal végrehajthatók, az 1973. szeptember 29-i 602. sz. köztársasági elnöki rendelet 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.

3. A kérelem a következőket tartalmazza:

a) név, megnevezés vagy cégnév, cím vagy székhely, valamint minden olyan lényeges adat, amely a természetes személyek, jogi személyek vagy a vagyontárgyait birtokló harmadik személy azonosításához szükséges;

b) név, cím, valamint minden olyan lényeges adat, amely a megkereső hatóság azonosításához szükséges;

c) utalás a megkereső hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban kibocsátott végrehajtható okiratra, amely a behajtásra irányuló megkeresés alapját képezi;

d) a követelés jellege és összege, beleértve a főkövetelést, kamatot, valamint egyéb büntetéseket, bírságokat és költségeket a megkereső hatóság és a megkeresett hatóság székhelyéül is szolgáló tagállamok pénznemében kifejezve;

e) a végrehajtható okiratnak a megkereső vagy a megkeresett hatóság által az érdekelt fél részére történő kézbesítésének az időpontja;

f) a végrehajtáshoz való jog megnyílásának időpontja és annak érvényesítésének időszaka a megkereső hatóság székhelyéül szolgáló tagállamban hatályban levő törvények szerint;

4 A GURI 2003. április 14-i 87. száma.

g) nyilatkozat arra vonatkozóan, hogy a követeléssel összefüggésben és a végrehajtható okirat ellen nem nyújtottak be jogorvoslati kérelmet a megkereső államban, vagy jogorvoslati kérelem benyújtása esetén a követelés behajtására irányuló kifejezett kérelem. A megkeresésnek minden esetben tartalmaznia kell azt a nyilatkozatot, hogy a behajtási eljárást a megkereső tagállamban megindították, és hogy az nem eredményezi a követelés teljes összegének kiegyenlítését;

h) minden egyéb hasznos információ.

4. Amennyiben a megkereső hatóságnak a behajtás iránti megkeresés megküldését szükségessé tevő körülménnyel kapcsolatosan bármilyen hasznos információ tudomására jut, azt továbbítja a megkeresett hatóságnak.

5. A követelés behajtása iránti megkereséshez csatolni kell a másik tagállamban kibocsátott végrehajtható okirat eredeti vagy hitelesített másolatát, és szükség esetén a behajtáshoz szükséges egyéb okiratokat. A kérelemhez, a végrehajtható okirathoz és az esetleges egyéb okiratokhoz olasz nyelvű fordítást kell csatolni.

6. A megkereső hatósággal folytatott konzultációt követően a fizetendő összeg kifizetésére vonatkozóan a hatályos nemzeti rendelkezésekben foglalt korlátok között és feltételek szerint fizetési halasztás vagy részletfizetési kedvezmény nyújtható az adós számára. A behajtásra irányuló végrehajtható okirat beérkezésének időpontjától számítva a hatályos nemzeti jogszabályok szerinti késedelmi kamatot számítanak fel. Az engedélyezett fizetési halasztás vagy részletfizetési kedvezmény, illetve a késedelmes fizetés miatt felszámított kamat jogcímén esetlegesen behajtott összegeket a megkereső hatóság részére kell továbbítani.

7. A Gazdasági és Pénzügyminisztérium a követeléseket behajtja az adóstól, és visszatart minden olyan költséget, amelyek azon behajtási eljárással kapcsolatosak, amelyet a belső jogrendben a hasonló követelések tekintetében alkalmazni kell.

8. Az e rendeletben meghatározott követelések behajtásra a módosított 1973. szeptember 29-i 602. sz. köztársasági elnöki rendeletben és a módosított 1999. február 26-i 46. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendeletben foglalt rendelkezéseket értelemszerűen alkalmazni kell.

9. Amennyiben a követelés behajtása a nagyon magas költségek miatt, vagy mivel szervezett bűnözés elleni küzdelemhez kapcsolódik, rendkívüli nehézséget okoz, a megkereső és a megkeresett hatóságoknak lehetőségük nyílik az egyedi költség-visszatérítési megállapodások alkalmazására.

10. A Gazdasági és Pénzügyminisztérium a megkereső hatóságot tájékoztatja a követelések behajtására irányuló kérelem alapján tett intézkedésekről.”

20. A 69/2003. sz. 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 székhelyéül szolgáló tagállam továbbra is felelősséggel tartozik a megkeresett hatóság székhelyéül 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 következményeként merül fel.”

II. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

21. A Silcompa 1995-ben és 1996-ban a 92/12 irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett jövedékiadó-felfüggesztés keretében etil-alkoholt értékesített Görögországba. A kérdést előterjesztő bírósághoz és a Bíróság Hivatalához benyújtott iratokból (a továbbiakban: nemzeti iratok) kitűnik, hogy ezt az értékesítést egy magánszemély közvetítésével, több görög társaság javára végezte.

22. 2000 januárjában az Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (a reggio emíliai pénzügyi vizsgálóiroda, Olaszország) által végzett ellenőrzés eredményeként megállapították, hogy a Silcompa részéről feladott etil-alkohol tételeinek kísérőokmányait a görög vámhatóság rendes tanúsítványként nem kapta meg, és hogy a korinthoszi vámhivatalnak ezeken a Silcompánál megtalált kísérőokmányokon szereplő pecsétjei hamisak. Ezért a Hatóság 2000 januárjában a be nem fizetett jövedéki adó behajtása céljából összesen 6 296 495,47 euró összegben három fizetési felszólítást [5] bocsátott ki. A Silcompa ezek ellen keresetet terjesztett a Tribunale di Bologna (bolognai bíróság, Olaszország) elé, amelynek a Silcompa számára kedvező ítéleteivel [6] szemben a Hatóság fellebbezéseket nyújtott be a Corte d’Appello di Bologna (bolognai fellebbviteli bíróság, Olaszország) előtt.

23. A nemzeti iratokból kitűnik, hogy 2001 áprilisában a görög vámhatóság tájékoztatás iránti kérelmet küldött a Silcompa részére, amelyben információt kért a Silcompa, a közvetítő és a görög társaságok közötti ügyletekről. A Silcompa e kérelemre választ adott, és ezt követően már nem kapott több levelet a görög hatóságoktól.

24. 2004 februárjában a görög vámhatóság közölte a Hatósággal, hogy a Silcompa által az egyik görög társaság felé teljesített szállításokat szabálytalannak tekintették. Így 2004. március 27-én a reggio emíliai pénzügyi vizsgálóiroda kibocsátotta a 6/2004. sz. utólagos adómegállapításról szóló határozatot, [7] amely mind a jelen indítvány 22. pontjában említett, 2000 januárjában kibocsátott fizetési felszólításokon alapuló olasz adókövetelésekre, mind a görög hatóság e levele nyomán fizetendő 473 410,66 euró értékű kiegészítő utólagos adómegállapításra kiterjedt. A Silcompa megtámadta a 6/2004. sz. utólagos adómegállapításról szóló határozatot a Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Reggio Emilia megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt. Ez az eljárás a Hatóság és a Silcompa között 2017 szeptemberében létrejött vitarendezési megállapodáshoz vezetett, amely szerint ez utóbbi az olasz hatóságok követelései címén összesen 1 554 181,23 euró megfizetésére köteles (a továbbiakban: vitarendezési megállapodás). [8]

5 5/2000., 15/2000. és 18/2000. sz. fizetési felszólítás.

6 2010. április 12-i és szeptember 8-i ítélet.

7 Az olasz kormány észrevételeinek 8–10. pontja.

8 A Silcompa a decreto legge n. 193/2016 (193/2016. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet) 5a. cikke alapján a jogvita egyszerűsített rendezése iránti kérelmet terjesztett elő. Az olasz kormány a Bíróság által hozzá intézett kérdésre adott válaszában rámutatott, hogy a Silcompa teljes egészében megfizette a vitarendezési megállapodásban feltüntetett összeget.

25. 2005 januárjában az athéni vámhatóság ugyanezen Közösségen belüli értékesítési ügyletek vonatkozásában „jövedékiadó-fizetési felszólításokat” bocsátott ki, amelyek arról szóltak, hogy a Silcompa által „fiktív” társaságok részére feladott etil-alkoholt a görög területen jogellenesen bocsátották szabad forgalomba. A kérdést előterjesztő bíróság előtti felek állításai szerint [9] ez a megállapítás olyan korábbi bűnügyi nyomozásokon alapul, amelyek egy görög elsőfokú bíróság ítéletéhez [10] vezettek, amely megerősítette, hogy a szóban forgó termékek megérkeztek a görög gazdasági szereplőkhöz, valamint hogy a termékeket csalárd módon bocsátották szabad forgalomba.

26. 2005. január 31-én a görög adóhatóság a 76/308 irányelv 7. cikke alapján összesen 10 280 291,66 euró értékű államkincstári követelések behajtása céljából segítségnyújtás iránti megkeresést intézett az Olasz Köztársasághoz (a továbbiakban: a görög hatóságok által érvényesített követelések).

27. 2005. szeptember 13-án a Hatóság a 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 5. cikke értelmében két fizetési felszólítást [11] küldött a Silcompanak, amelyekben a görög hatóságok által érvényesített követelések címén a szóban forgó összegek [12] peren kívüli megfizetésére szólított fel. A Silcompa e két fizetési felszólítással szemben keresetet terjesztett a Commissione tributaria Provinciale di Roma (római megyei adóügyi bíróság, Olaszország) elé, amely bíróság e keresetet mint elfogadhatatlant elutasította. [13] A Silcompa által benyújtott fellebbezés alapján a Commissione tributaria regionale di Roma (római tartományi adóügyi bíróság, Olaszország) 2010. április 22-i ítéletében [14] helyt adott a fellebbezésnek azon indokolással, hogy a görög hatóságok nem kézbesítették a szükséges előzetes jogi aktusokat, és hogy az említett fizetési felszólítások indokolása hiányos volt.

28. Ezután a Hatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely kérelemben három jogalapra hivatkozott, amelyek közül a kérdést előterjesztő bíróság szerint csak a második [15] és a harmadik [16] releváns a jelen előzetes döntéshozatal szempontjából.

29. A Silcompa ezzel szemben ellenkérelmében a jövedéki adóra vonatkozó követelések semmisségére – mivel ezek a Hatóság által korábban már kifogásolt tényeken alapulnak –, a felrótt tények azonosságára, és emiatt az adókövetelés megkettőződésére hivatkozik.

9 Lásd: a Hatóság által a fellebbezési eljárásban benyújtott, a kérdést előterjesztő bírósághoz és a Bíróság Hivatalához benyújtott iratok között szereplő beadvány, 8. o.

10 E kérelem szerint az athéni helyi bíróság 98424/2001. sz. ítéletéről van szó.

11 A 2005. szeptember 1-jei, 10 280 291,66 euróról szóló RP 05/14. sz. fizetési felszólítás és a 2005. szeptember 1-jei 64 218,25 euróról szóló RP 05/12. sz. fizetési felszólítás. E felszólítások dátumai szerepelnek a bírósághoz benyújtott nemzeti iratok között.

12 Az olasz kormány szerint ezek a határozatok a pireuszi és az athéni vámhivatal által megállapított összegeknek felelnek meg.

13 2007. december 3-i 501/41/07. sz. ítélet.

14 45/37/10. sz. ítélet.

15 Az alapeljárásban a Hatóság a második jogalapjával azt rója fel a Commissione tributaria regionale di Romának (római tartományi adóügyi bíróság), hogy megsértette a 76/308 irányelv 12. cikkét és a 69/2003. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 6. cikkét. Ezzel kapcsolatban a Hatóság lényegében azzal érvel, hogy az Unió tagállamai közötti kölcsönös segítségnyújtás területén a követeléssel és a végrehajtható okirattal kapcsolatos – különösen a szükséges előzetes jogi aktusok kézbesítésének a görög hatóságok általi állítólagos elmulasztására vonatkozó – kifogásokra a követelést érvényesítő nemzeti hatóság, nevezetesen az illetékes görög hatóság előtt kell hivatkozni.

16 Harmadik jogalapjával a Hatóság a legge n. 212 del 2000 (212/2000. sz. törvény) 3. cikkének megsértésére hivatkozik, mivel a Commissione tributaria regionale di Roma (római tartományi adóügyi bíróság) nem tartotta elégségesnek a fizetési felszólítás indokolását, amely nem vett tudomást az ugyanezen ügyletekkel kapcsolatos jövedéki adó behajtására vonatkozóan Olaszországban indított párhuzamos eljárásokról. Ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a jövedéki adó behajtásával kapcsolatban a tagállamok között fennálló kölcsönös segítségnyújtás keretében indított végrehajtási eljárás megtámadása esetén vizsgálható-e az „adókövetelés megkettőződésének” kérdése, amely az ugyanazon adóztatandó tényálláson alapuló követelés megkereső és megkeresett tagállam általi egyidejű érvényesítése miatt áll fenn.

30. Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jelen ügyben eltérő és önálló megállapítások révén az olasz adóhatóság és a görög adóhatóság is megállapította, hogy a jogszabálysértés elkövetésének helye a saját államuk. Úgy tűnik, hogy a görög hatóságok által érvényesített követelések egy büntetőítéleten, míg az olasz hatóságok által érvényesített követelések a kísérőokmányok hamis jellegén alapultak. Márpedig a jövedékiadó-követelések „vagylagosak", mivel a jogszabálysértés helye, amint az a 92/12 irányelv 20. cikkéből kitűnik, éppúgy mint az adókötelezettség, nem lehet kizárólagos.

31. Ezzel összefüggésben fennáll a kockázata annak, hogy a Silcompa kénytelen ugyanazt az összeget kétszer, jövedéki adó és szankció címén megfizetni, ami – különös tekintettel az összegek jelentős mértékére – súlyos pénzügyi terheknek, valamint a jogi költségek megkettőződésének teszi ki.

32. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy bár a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdése értelmében bizonyos feltételek mellett az eredetileg (egy másik államban) behajtott jövedéki adót vissza kell téríteni, ha a jogszabálysértés tényleges helye később kerül megállapításra, ugyanezen rendelkezés szerint az ilyen megállapításnak „a kísérőokmány kiállításától számított három év eltelte előtt" kell megtörténnie, amely időszak a jelen ügyben már régen eltelt.

33. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a 76/308 irányelv 6. cikkének (1) bekezdésén alapuló segítségnyújtás iránti megkeresés teljesítését szolgáló behajtási intézkedésekre vonatkozó, az ezen irányelv 12. cikkének (3) bekezdésében meghatározott eljárás keretében is vizsgálat tárgyát képezheti-e a 92/12 irányelv 20. cikkében meghatározott olyan előfeltételek fennállása, mint a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság elkövetésének a helye, legalábbis az ügyet jellemző olyan sajátos helyzetben, amikor a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam (a továbbiakban: megkereső tagállam) hatóságai és a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam (a továbbiakban: megkeresett tagállam) hatóságai ugyanazt a követelést érvényesítik, tekintve, hogy ez utóbbi tagállamban folyamatban vannak e követelésekre vonatkozó eljárások.

34. A kérdést előterjesztő bíróság szerint olyan vizsgálatról van szó, amely láthatólag nem a követelés vagy a kereset tárgyát képező külföldi végrehajtható okirat ellen, vagy azoknak a 76/308 irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében meghatározott kétségbe vonására irányul, hanem a segítségnyújtás iránti kérelem, következésképpen valamennyi végrehajtási aktus jogszerűségének a feltételére és alapjára vonatkozik.

35. E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmítőszék, Olaszország) 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 ügyhöz hasonlóan – az azonos és egyedi kiviteli ügyleteken alapuló követelést a megkereső állam és a megkeresett állam 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?"

III. A Bíróság előtti eljárás

36. Az olasz, a spanyol és a svéd kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételt nyújtott be.

37. 2019. október 22-én a Bíróság tájékoztatást kért a kérdést előterjesztő bíróságtól az alapeljárás ténybeli és jogszabályi háttérre vonatkozóan.

38. A kérdést előterjesztő bíróság a Bírósághoz 2019. december 31-én beérkezett 2019. december 18-i válaszában válaszolt a Bíróságnak.

39. A Covid19-hez kapcsolódó egészségügyi válság miatt a Bíróság a 2020. március 26-ra tervezett tárgyalást törölte, és a 2020. április 1-jei határozattal a tárgyalást a felekhez intézett írásbeli kérdésekkel helyettesítette. Az olasz, a spanyol és a svéd kormány, valamint a Bizottság a Bíróság által kitűzött határidőn belül válaszolt a kérdésekre.

IV. Elemzés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés terjedelme

40. Elöljáróban rá kell mutatni arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon, és ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. [17]

41. A jelen ügyben két eljárás van folyamatban az olasz bíróságok előtt, amelyek ugyanarra a jövedékiadó-köteles ügylettel kapcsolatos, az olasz és a görög közigazgatási hatóságok részéről egyaránt fennálló két adókövetelés behajtására irányulnak. Egyrészt az olasz hatóságok részéről fennálló adókövetelés a Hatóság azon 2000 januárjában tett megállapításából ered, amely szerint a Görögországba szállított termékek soha nem jutottak el a görög vámig, és hogy az azokra vonatkozó kísérőokmányokon elhelyezett pecsétek hamisak voltak. Másrészt a görög hatóságok által érvényesített követelések e hatóságok azon megállapításán alapultak, amely szerint a szóban forgó termékeket – valószínűleg szabálytalanul – a görög területen ténylegesen szabad forgalomba bocsátották, amely megállapítás alapján az említett hatóságok 2005 januárjában a 76/308 irányelvet átültető vonatkozó nemzeti rendelkezéseknek megfelelően a követelés behajtása iránti kérelmet intéztek a vámhivatalhoz.

42. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés annak megállapítására irányul, hogy a 92/12 irányelv 20. cikkének alkalmazási feltételeit, nevezetesen azokat, amelyek a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság tényleges elkövetésének helyére vonatkoznak, felülvizsgálhatja-e a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam azon bírósága, amely a követelés behajtására irányuló intézkedésekkel szemben a 76/308 irányelv 12. cikkének (3) bekezdése alapján indított kereset tárgyában eljár, amennyiben ez a behajtás az érintett társaságra nézve ugyanazon termékek után kettős jövedéki adó megfizetésével jár. [18]

43. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a 2019. december 18-i válaszból [19] kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy olaszországi behajtás iránti eljárás alapját képező jogi aktus indokolása a 76/308 irányelv értelmében elegendő-e, és hogy értékelni kell-e a jövedékiadó-követelés megkettőződését.

17 2018. július 25-i Dyson ítélet (C-632/16, EU:C:2018:599, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 A Bizottsággal egyetértésben meg kell jegyezni, hogy az alapügy tárgyát képező fizetési felszólításokkal kapcsolatos közigazgatási eljárások nem tekinthetőek „párhuzamos” eljárásoknak (az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 13. pontja), mivel ezeket a felszólításokat öt évvel az olasz követelésekre vonatkozó 2000. évi fizetési felszólítás megküldése után közölték meg a Silcompával. Emellett az olasz jognak megfelelően teljesítendő formai szabályokra figyelemmel úgy tűnik, hogy az olasz követelésekre vonatkozó ügy lezárult, mivel a Silcompa a vitarendezési megállapodásnak megfelelően teljes egészében megfizette a követeléseket (lásd a jelen indítvány 24. pontját).

19 Lásd többek között az 5. pontot.

44. Ilyen körülmények között úgy kell érteni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kérdezi, hogy a 76/308 irányelv 12. cikkének (3) bekezdését, a 92/12 irányelv a 20. cikkével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam bírósága megvizsgálja, hogy a jövedékiadóra vonatkozó követelések behajtására irányuló, e hatóság elé terjesztett kérelmek teljesítése a 92/12 irányelv 6. cikke értelmében azt eredményezi-e, hogy ugyanazon ügyletek és termékek után a társaság kétszer adózik, mivel maga az említett hatóság korábban már eljárt az ez utóbbiakra vonatkozó követelés – amely ebben a tagállamban bírósági eljárás tárgyát képezi – behajtása iránt.

45. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés alapja annak lehetőségében rejlik, hogy ugyanazon jövedéki adót kétszer veti ki a szóban forgó termékek feladási és rendeltetési helye szerinti tagállam. Ezért az elemzést a 92/12 irányelvben foglalt szabályokkal kell kezdeni, és különösen emlékeztetni kell a jövedéki adónak az ezen irányelv szerinti kivetésére vonatkozó egyes szabályokra (B. cím). Noha a 92/12 irányelv bizonyos értelemben anyagi szabályokat ír elő a jövedéki adó kivetésére vonatkozó jogra vonatkozóan, e jognak az eljárási szabályok alapján történő *gyakorlását* többek között a 76/308 irányelv (C. cím) szabályozza.

B. A jövedékiadó-kötelezettségnek a 92/12 irányelv alapján történő keletkezéséről

46. A belső piac létrehozásának és működésének biztosítása [20] érdekében a 92/12 irányelv célja, hogy összehangolja a jövedékiadó-köteles termékek birtokban tartásának, forgalmának és ellenőrzésének egyes anyagi szabályait, különösen annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó minden tagállamban azonos módon legyen felszámítható. Ez a harmonizáció főszabály szerint lehetővé teszi a kettős adóztatás elkerülését a tagállamok között. [21] E célt szolgálja ezen irányelv 6. és 20. cikke is, amelyek a jövedéki adó kivetésének általános és különös szabályait írják elő. Márpedig ez a cél veszélybe kerül, ha a görög és olasz hatóságok a jelen ügyben egymást követően hatáskörrel rendelkeznek a jövedéki adó ugyanazon ügylet utáni beszedésére.

1. A jövedéki adó kivetésére vonatkozó általános megjegyzések

47. Meg kell említeni, hogy egyfelől a 92/12 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének megfelelően az ezen irányelv értelmében vett adóztatandó tényállást a jövedékiadó-köteles termékeknek az Unió területén történő előállítása vagy az e területre történő importálása képezi. Másfelől, mivel fogyasztási adókról van szó, ezeket a végső fogyasztóhoz lehető legközelebb kell kivetni. [22] E célból a 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a jövedéki adó az olyan termékek esetén, mint az alkohol, többek között a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki. [23]

48. Általában bizonyos idő eltelik az adóztatandó tényállás megvalósulása és a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése során. A 92/12 irányelv 4. cikkének c) pontjában a többek között a jövedékiadó-felfüggesztés alá eső termékek előállítására alkalmazandó adózási rendszerként meghatározott adófelfüggesztési eljárást pontosan ebben az időszakban kell alkalmazni. [24] Ezen eljárás,

20 Lásd többek között: a 92/12 irányelv negyedik preambulumbekezdése; lásd még: 1998. április 2-i EMU Tabac és társai ítélet (C-296/95, EU:C:1998:152, 22. pont); 2001. április 5-i Van de Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 39. pont); 2004. április 29-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-240/01, EU:C:2004:251, 36. pont).

21 2013. május 30-i Scandic Distilleries ítélet (C-663/11, EU:C:2013:347, 22. és 23. pont); 2014. július 3-i Gross ítélet (C-165/13, EU:C:2014:2042, 17. pont); 2015. március 5-i Prankl ítélet (C-175/14, EU:C:2015:142, 20. pont). Emellett a kettős adóztatás elkerülésére irányuló szándék kitűnik a 92/12 irányelv 8. cikkéből, amely bizonyos feltételek mellett felhatalmazza a magánszemélyeket arra, hogy a termékeket egy másik tagállamban adómentesen szállítsák, és ezen irányelv 22. cikkéből, amely az említett irányelv 7. és 10. cikkében meghatározott esetekben visszatérítésre kötelezi a feladás helye szerinti tagállamot.

22 A 92/12 irányelv alapját képező alapelveket illetően lásd: Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok Van de Water ügyre vonatkozó indítványa (C-325/99, EU:C:2000:614). Lásd még a jogelméletben: Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, I. kötet, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Amint arra a Bizottság rámutat, meg kell különböztetni a termék szabad forgalomba bocsátását e termék fogyasztásától.

24 2001. április 5-i Van de Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 31. pont).

amely alá az alapügyben szóban forgó termékek tartoznak, csak akkor eredményezi a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését, amikor e termékek kikerülnek ezen eljárás hatálya alól, és szabad forgalomba bocsátják azokat. Így az ezen eljárás alá tartozó termékek tekintetében még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, jóllehet az adóztatandó tényállás már bekövetkezett. [25]

49. A 92/12 irányelv 4. cikke b) alpontjából és 11. cikkének (2) bekezdéséből egy általános szabály következik, amely szerint a jövedéki termékek előállítására, feldolgozására és birtokban tartására adófelfüggesztés keretében csak azon tagállam által megfelelően ellenőrzött adóraktárban kerülhet sor, amelynek területén e termékek találhatóak. Ezen irányelv 15. cikke értelmében a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel csak az adóraktárak között mozoghatnak, így az adóraktári engedélyes központi szerepet tölt be az e termékek szállításának folyamatában. [26]

50. Így a 92/12 irányelv rendelkezései összességükben a tagállamok által jövedékiadó-kötelesnek minősített termékek egységes rendszerét határozzák meg, amely azon az elven alapul, amely szerint a jövedéki adókat csak egyszer lehet kivetni. A jövedéki termékek tartására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó szabályok tiszteletben tartása elengedhetetlen feltétel a 92/12 irányelv célkitűzéseinek eléréséhez. Nem zárható ki azonban, hogy a gyakorlatban ezeket a szabályokat figyelmen kívül hagyják, ezért írta elő a jogalkotó a 92/12 irányelvben szereplő különös szabályokat.

2. A 92/12 irányelv 20. cikkének hatályáról

51. A jogelmélet szerint azokban az esetekben fordulhat elő leginkább csalás, amelyekben a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság adófelfüggesztés alatt álló termékek mozgása során következik be. [27] Mivel a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság minden olyan államban megtörténhet, amelyben a termékek mozognak, a 92/12 irányelv 20. cikke azon tagállamok közötti hatáskörütközések megakadályozására irányul, amelyek a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság tárgyát képező termékeket kívánják megadóztatni. [28] Így a Bíróság már kimondta, hogy ez a rendelkezés meghatározza, hogy kizárólag mely tagállam szedheti be a jövedéki adót a termék szállítása közben elkövetett olyan szabálytalanság vagy jogsértés esetén, mint amilyen az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépés. [29]

52. Közelebbről, a 92/12 irányelv 20. cikkének (1) és (2) bekezdése egyaránt arra a helyzetre vonatkozik, amikor egy jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot *szállítás közben* követnek el. Az (1) bekezdés nevezetesen arra az esetre vonatkozik, amikor az említett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetésének helye ismert, míg a (2) bekezdés olyan helyzetről szól, amikor egy jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot anélkül állapítanak meg, hogy az elkövetés helyének meghatározása lehetséges volna. Ebben az esetben a jogszabálysértést úgy kell tekinteni, hogy azt a megállapítása szerinti tagállamban követték el. [30]

25 2002. december 12-i Cipriani ítélet (C-395/00, EU:C:2002:751, 42. pont); 2010. április 29-i Dansk Transport og Logistik ítélet (C-230/08, EU:C:2010:231, 78. pont); 2016. január 28-i BP Europa ítélet (C-64/15, EU:C:2016:62, 22. pont).

26 A jövedékiadó-köteles és ilyen eljárás alá vont termékek szállításával járó valamennyi kockázatért viselt, a 92/12 irányelv által bevezetett felelősségi rendszert illetően lásd: 2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C-81/15, EU:C:2016:398, 31. és 32. pont). Ez az adóraktári engedélyes következésképpen az ilyen termékek szállítása közben elkövetett, jövedékiadó-kötelezettség keletkezésével járó szabálytalanság vagy jogszabálysértés esetén köteles a jövedéki adó megfizetésére.

27 Lásd e tekintetben: Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, fascicule 1650. sz., „Fiscalité indirecte”, 2016. január 1., 56. pont.

28 Mischo főtanácsnok Cipriani ügyre vonatkozó indítványa (C-395/00, EU:C:2002:209, 74. pont).

29 2002. december 12-i Cipriani ítélet (C-395/00, EU:C:2002:751, 43. pont); 2007. december 13-i BATIG ítélet (C-374/06, EU:C:2007:788, 44. pont).

30 Ezt az értelmezést alátámasztják a 2008/118 irányelv előkészítő munkálatai, amelyek magyarázatot adnak a 92/12 irányelv 20. cikkének logikájára. Lásd: a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat (COM/2008/0078 végleges).

53. A 92/12 irányelv 20. cikkének (3) bekezdése pontosítja, hogy 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 így hatáskörrel rendelkezik a jövedéki adó behajtására.[31] Így ez a rendelkezés szabályozza azt az esetet, amikor a szóban forgó termékek nem érkeznek meg a rendeltetési helyükre. Ebben az esetben a feladás helye szerinti államot nyilvánítják hatáskörrel rendelkezőnek.

54. Noha az említett 20. cikk (2) és (3) bekezdése a fent említett vélelmeket tartalmazza, a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdése egy úgynevezett „korrekciós” mechanizmust ír elő abban az esetben, ha olyan ténybeli körülmények miatt, amelyek lehetővé teszik az e vélelemnek megfelelően kijelölt tagállamtól eltérő tagállam hatáskörének utólagos megállapítását, ez a vélelem utólag megdől. Ezzel kapcsolatban ez a (4) bekezdés kimondja, hogy amennyiben a kísérőokmány kiállításától számított három év eltelte előtt megállapításra kerül, hogy melyik tagállamban követték el ténylegesen a jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot,[32] ez a tagállam jogosult beszedni a jövedéki adót.

55. A 92/12 irányelv fent említett rendelkezéseinek összességéből több következtetés levonható. Először is, jövedékiadó-kötelezettség nem csak a termékek szabad forgalomba bocsátásával keletkezik, hanem e termékeknek az adófelfüggesztés alóli – akár szabálytalan – kilépésével is. Amint arra Colomer főtanácsnok rámutatott, „amikor a jövedéki adó alapjául szolgáló tevékenységek (behozatal és gyártás) az adófelfüggesztésen kívül valósulnak meg, vagy amikor az ezen eljárás alóli kilépés a szabad forgalomba bocsátástól eltérő időpontban valósul meg, az [uniós] jogalkotó ezeket a helyzeteket a szabad forgalomba bocsátáshoz hasonlóan kezeli, és ennek következtében a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését kiváltó tényezőkkel azonosítja annak elkerülése érdekében, hogy jövedékiadó-köteles áruk mentesüljenek ezen adó alól”.[33]

56. Másodszor, mivel a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátására csak egyszer kerülhet sor, az e termék szállítása közben megvalósult jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetésének csak egyetlen helye lehet. Ezt a következtetést megerősíti a termékek szállítása közben elkövetett szabálysértésnek vagy egyéb szabálytalanságnak az e termékek szabad forgalomba bocsátásával való azonos kezelése, és a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdésében az úgynevezett „korrekciós” mechanizmus fennállása. Így, bár a gyakorlatban több egymást követő jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság valósulhat meg különböző tagállamokban ugyanazon jövedéki termék szállítása közben (a többszörös jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság esete), kizárólag ezen előbbi eset – vagyis abban az esetben, amelynek következményeként a termékek szállítás közben kerülnek ki a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás alól – bír ezen irányelv 20. cikke értelmében véve jogi értékkel, mivel egy ilyen jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság jár minden valószínűség szerint a termékek szabad forgalomba bocsátásával.

31 2002. december 12-i Cipriani ítélet (C-395/00, EU:C:2002:751, 47. pont).

32 A Bíróság állandó jelleggel megállapította, hogy a jogalanyok jogosultak azoknak a nemzeti adóknak a visszatérítésére, amelyeket egy tagállamban a közösségi jog megsértésével vetettek ki. Ez a jog a Bíróság által értelmezett rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. Ennélfogva a szóban forgó tagállam tehát főszabály szerint köteles a közösségi jog megsértésével beszedett adók visszafizetésére (2003. október 2-i Weber’s Wine World és társai ítélet, C-147/01, EU:C:2003:533, 93. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnoknak a Van de Water ügyre vonatkozó indítványa (C-325/99, EU:C:2000:614, 38. pont).

3. A 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdésében szereplő úgynevezett „korrekciós” mechanizmusról

57. A 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdése egy úgynevezett „korrekciós” mechanizmust ír elő, amely szerint, amennyiben a *kísérőokmány kiállításától számított* három év eltelte előtt [34] megállapításra kerül, hogy melyik tagállamban követték el ténylegesen a jogszabálysértést vagy 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. Míg a 92/12 irányelv 20. cikkének (1)–(3) bekezdése a fentiekben vizsgált vélelmet tartalmaz, e cikk (4) bekezdése egy, mindazon esetekre vonatkozó mechanizmusról szól, amelyekben a tényleges helyzet eltér a vélelmezett helyzettől. Figyelembe véve azonban a jogbiztonság elvét, az említett mechanizmus csak a kísérőokmány kiállításától számított három év eltelte előtt alkalmazható.

58. Így ez a rendelkezés két együttes feltételt állapít meg, nevezetesen a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság olyan tagállamban történő elkövetését, amely eltér attól, amelyben a jövedéki adót megfizették, valamint kísérőokmány kiállításától számított három éves határidőt. Ezért a 92/12 irányelv 20. cikke (4) bekezdésének rendszeréből következik, hogy e határidő betartását csak akkor kell megvizsgálni, ha meghatározták azt a tagállamot, ahol a jogszabálysértést vagy a szabálytalanságot ténylegesen elkövették, és az nem azonos az eredetileg meghatározott tagállammal.

4. A fent említett alapelveknek a jelen ügyben történő alkalmazásáról

59. Előzetesen egyfelől meg kell jegyezni, hogy az olasz és a görög hatóságok hatáskörének vizsgálatát megnehezíti az a tény, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem csak kevés elemet tartalmaz a szóban forgó ténybeli és jogszabályi háttérre vonatkozóan. Másfelől konkrét információk hiányában nem lehet megérteni az adott értelmezési problémát, amely a 92/12 irányelv vonatkozásában felmerülhet. Így, noha a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégezni a tények szükséges vizsgálatát, és azokat az előtte folyamatban lévő jogvitában alkalmazni, mégis a kérdést előterjesztő bíróság által közölt ténybeli és jogi helyzet figyelembevételével a Bíróság feladata az uniós jog értelmezése annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére bocsássa az utóbbi előtt folyamatban lévő jogvita eldöntéséhez hasznos elemeket. [35]

60. Emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az olasz hatóságok által érvényesített, a jelen indítvány 22. pontjában említett adókövetelésekre vonatkozó ügyekben a Hatóság úgy ítélte meg, hogy a jogszabálysértést vagy a szabálytalanságot az adófelfüggesztési eljárás lezárásának a hiánya jelentette, ugyanis a Silcompa részére az érintett termékek szállításával kapcsolatban küldött kísérőokmányok hamisak voltak, mivel a görög vámhatóság hamis pecsétjét helyezték el azokon. Így ez a hatóság úgy ítélte meg, hogy a kísérőokmányok meghamisítása Olaszországban elkövetett jogszabálysértésnek vagy egyéb szabálytalanságnak, és ezáltal az adófelfüggesztés alóli szabálytalan kikerülésnek felel meg, amely okból Olaszországban jövedékiadó-kötelezettség keletkezett. [36] A Hatóság ezért 2000 januárjában kézbesítette a kapcsolódó fizetési felszólításokat. Másrészt a görög hatóságok által érvényesített és az alapeljárásban vitatott fizetési felszólítás alapját képező (a jelen indítvány 26. és 27. pontjában említett) követeléssel

34 Ezzel összefüggésben a 92/12 irányelv 19. cikke előírja, hogy a kísérőokmánynak négy példányból kell állnia, vagyis egy példány a feladóé, amelyet a feladó köteles megőrizni, egy a címzetté, egy példányt visszaküldenek a feladónak teljesítési elismervényként, egy példány a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságáé. Következésképp a kísérőokmányt a termék feladásakor állítják ki.

35 2006. november 9-i Chateignier ítélete (C-346/05, EU:C:2006:711, 22. pont).

36 A Bíróság elé terjesztett iratokból azonban pontosan nem derült ki, hogy a 92/12 irányelv mely rendelkezését alkalmazták annak megállapítása során, hogy a jövedékiadó-kötelezettség Olaszországban keletkezett. Mivel a 92/12 irányelv 20. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a termék adófelfüggesztéssel történő szállítása közben elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság esetén az adóraktár engedélyesét kötelezi a jövedéki adó megfizetésére, azt kell feltételezni, hogy a jelen ügyben ezt a rendelkezést alkalmazták.

kapcsolatos ügyekben azt kell feltételezni, hogy a görög hatóságok minden valószínűség szerint a 92/12 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján állapították meg hatáskörüket, mivel a termékeket Görögországban szabálytalanul bocsátották forgalomba - azonban ezt a tényt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia. [37]

61. A fentiekből következik, hogy mivel az olasz hatóságok megállapították, hogy a Silicompa által jövedékiadó-felfüggesztéssel szállított termékek nem érkeztek meg a görögországi rendeltetési helyükre, és hogy az azokra vonatkozó kísérőokmányok hamisak voltak, ezek a termékek a 92/12 irányelv 20. cikkének értelmében a jövedéki termék szállítása közben elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság miatt kikerültek ezen eljárás alól. Ennélfogva úgy tűnik, hogy az említett cikk (1) bekezdése értelmében a Hatóság a nemzeti jog vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásával megalapozottan járt el az adókövetelés behajtása iránt. Amint azt a fentiekben már kifejtettem, a 92/12 irányelv 20. cikkének rendszere összességében azon az elgondoláson alapul, amely szerint a jövedékiadó-felfüggesztés hatálya alá tartozó termékek szállítása közben elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság egyenértékű e termékek szabad forgalomba bocsátásával, ami csak egyszer következhet be ugyanazon termékek esetében. E szabály ellenére a Hatóság 2005-ben elfogadta a görög hatóságoknak az ugyanazon termékekre vonatkozó és ugyanezen társasággal szemben fennálló jövedékiadó-követelések behajtása céljából a görög hatóságok által benyújtott segítségnyújtás iránti kérelmet.

62. Márpedig a jelen ügyben a Bíróságnak nem állnak rendelkezésére konkrét bizonyítékok annak megállapításához, hogy a jogszabálysértést vagy a szabálytalanságot esetleg egy Olaszországtól eltérő tagállamban követték el. A Silcompa által szállított etil-alkohol jogellenes görögországi forgalmazását, aminek következtében Görögországban büntetőeljárásokat indítottak, kétségtelenül a szóban forgó termékekkel kapcsolatos jogszabálysértésének vagy egyéb szabálytalanságának kell tekinteni, azonban – figyelembe véve az alapügy tényállását és a 92/12 irányelv általános rendszerét – ez csak az Olaszországban korábban elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság következménye.

63. Ilyen körülmények között az a véleményem, hogy figyelembe véve ezt a meghatározást, amelyet az említett hatóságoknak vagy bíróságoknak kell elvégezniük, a 92/12 irányelv 20. cikkének (4) bekezdésében foglalt második feltétel – vagyis azon kérdés, hogy az e rendelkezésben foglalt úgynevezett „korrekciós” mechanizmus alkalmazása szempontjából mikor kezdődik az említett hároméves időszak – elemzése a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban irreleváns. Amint ugyanis arra már rámutattam, ennek a határidőnek a vizsgálatát csak akkor kell elvégezni, ha meghatározták azt a tagállamot, ahol a jogszabálysértést vagy egyéb szabálytalanságot ténylegesen elkövették, és az nem azonos az eredetileg meghatározott tagállammal, viszont nem tűnik úgy, hogy ez lenne a helyzet az alapeljárásban.

64. Ebben az összefüggésben felmerül a kérdés, hogy a kérdést előterjesztő bíróság mint a megkeresett tagállam bírósága vizsgálhatja-e a jövedéki-adókövetelésnek a két különböző tagállam általi esetleges megkettőzését, és ezt milyen módon teheti meg

37 Kétségtelen, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem azt sem pontosítja, hogy a görög hatóságok a 92/12 irányelv mely rendelkezéseit alkalmazták. Ezért ezt a tényt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

C. A kölcsönös segítségnyújtásról szóló76/308 irányelvről

1. Az elemzés jogi hátteréről

65. Noha a belső piac létrehozása lehetővé tette a vállalkozások számára, hogy teljes mértékben kihasználják az e piacon biztosított gazdasági teret, a nemzeti adóhatóságoknak, amelyek számára még mindig fennállnak a határok, az 1970-es évektől kezdve számos jogi segítségnyújtási eszköz áll rendelkezésére annak érdekében, hogy nagyobb hatékonyságot érjenek el az adózási területen.[38] Így a 76/308 irányelv célja, hogy a kölcsönös bizalom elvét a követelések tagállamok közötti behajtásának megkönnyítésével valósítsa meg.[39] A kölcsönös segítségnyújtás ezen irányelv által létrehozott rendszerének a végrehajtása ugyanis attól függ, hogy fennáll-e ez a bizalom az érintett nemzeti hatóságok között.[40]

66. Az említett irányelv egyfelől a megkeresett hatóság által a megkereső hatóság részére nyújtandó kölcsönös segítségnyújtás három különálló és sajátos formáját írja elő, nevezetesen az információkérést,[41] a megkereső tagállamból vagy hatóságtól származó követelésekkel kapcsolatos egyes dokumentumoknak a címzett részére és székhelyére történő kézbesítésére vonatkozó megkeresés[42] és a végrehajtható okirat tárgyát képező követelések behajtása iránti kérelem.[43] Másfelől a 76/308 irányelv különös rendelkezéseket tartalmaz a megkereső tagállam és a megkeresett tagállam között az érintett kérelem vonatkozásában fennálló hatáskör meghatározásának tárgyában. Az alapügy a behajtásra vonatkozó segítségnyújtás iránti kérelemre vonatkozik, mivel a görög hatóságok egy ilyen kérelemmel fordultak a Hatósághoz.

a) A 76/308 irányelv 12. cikkében előírt hatáskörmegosztás

67. A 76/308 irányelv 12. cikke a megkereső tagállam és a követelés, a végrehajtható okirat vagy a végrehajtási intézkedés megtámadásának elbírálása céljából megkeresett tagállam hatóságai közötti hatáskörmegosztást ír elő. Az ilyen megtámadások esetén azon illetékes tagállami hatóság kiválasztása, amelyhez a felek fordulhatnak, attól függ, hogy a kifogás egyrészről követelésre vagy a végrehajtásának alapját képező okiratra, másrészről a behajtási intézkedésre vonatkozik-e. Amint azt Bobek főtanácsnok megállapította, a 2010/24 irányelv, amely a 76/308 irányelv helyébe lépett, általános szabályként előírja a *lex auctoritatis* alkalmazását, amely szerint egy adott tagállam hatóságának eljárására (következésképpen annak érvényességére) e tagállam joga az irányadó.[44] Ebből következik, hogy az egyes tagállamok illetékes szerve kizárólag az e tagállam jogszabályai tükrében a szóban forgó tagállam hatóságai által hozott aktusok és az e tagállam hatóságai által elfogadott intézkedések jogszerűségét vizsgálja meg.[45]

38 Berlin, D., „Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 2019. május 1., 49. pont.

39 Lásd: Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, 3. sz., 2010. március, 109. sz. kommentár; Maîtrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, 479. és azt követő pontok.

40 Lásd: 2018. április 26-i Donnellan ítélet (C-34/17, EU:C:2018:282, 40. és 41. pont).

41 A 76/308 irányelv 4. cikke értelmében. Az információcsere vonatkozásában lásd: Fernández Marín, sF., „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, 8. kötet, 2018, II. pont, 25–95. o.

42 A 76/308 irányelv 5. cikke értelmében.

43 A 76/308 irányelv 6. cikke értelmében.

44 Bobek főtanácsnok Metirato ügyre vonatkozó indítványa (C-695/17, EU:C:2018:944, 40. pont).

45 Bobek főtanácsnok Metirato ügyre vonatkozó indítványa (C-695/17, EU:C:2018:944, 43.pont).

68. Így a 76/308 irányelv 12. cikkének (1) bekezdése szerint, ha a követelést vagy a végrehajtásának alapját képező okiratot a behajtási eljárás során támadják meg, a keresetet a megkereső tagállam illetékes szervéhez kell benyújtani. Ha viszont a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott behajtási intézkedések vitatottak, a keresetet a 76/308 irányelv 12. cikkének (3) bekezdése alapján e tagállam illetékes szervéhez kell benyújtani. [46]

69. Annak érdekében, hogy a behajtási eljárásban az érintett személy számára teljes mértékben garantálni lehessen a követelés vagy a végrehajtásának alapját képező okirat megtámadásához való jogot, a 76/308 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy amint a megkeresett hatóság értesítést kap arról, hogy folyamatban van egy, a követelés vagy a végrehajtásának alapját képező okirat megtámadására vonatkozó ügy, felfüggeszti a végrehajtási eljárást a megkereső tagállam illetékes szervének döntéséig.

70. Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, a jelen indítványban ismertetett hatáskörmegosztás szükségszerűen abból a körülményből következik, hogy a követelés és a végrehajtható okirat a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban hatályos jogszabályok alapján keletkezik, míg a végrehajtási intézkedések vonatkozásában a megkeresett hatóság a székhelye szerinti tagállamban a 76/308 irányelv 5. és 6. cikkének megfelelően azokat a rendelkezéseket alkalmazza, amelyeket nemzeti joga a hasonló eljárásokra előír. [47] Egyebekben ezen irányelv 8. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy 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, ami véleményem szerint a kölcsönös bizalom elvének kifejeződése. E hatáskörmegosztásból következik, hogy főszabály szerint a megkeresett hatóság nem vitathatja azon okirat vagy határozat érvényességét és végrehajthatóságát, amelyre vonatkozóan a megkereső hatóság behajtás céljából segítségnyújtás iránti kérelmet nyújtott be. Az ítélkezési gyakorlat azonban gyengítette ezt az elvet.

b) A nemzeti hatóságokat a kölcsönös segítségnyújtás megtagadására vonatkozóan megillető lehetőségről

71. Mivel egyfelől a 76/308 irányelv 8. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy 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, másfelől ezen irányelv 6. cikkéből kitűnik, hogy a megkeresett hatóság „behajtja” e követeléseket, az említett irányelv az említett behajtás automatikus elvégzését írja elő a megkeresett hatóság számára. Ezen felül nincs olyan külön rendelkezés, amely lehetővé tenné a behajtás iránti kérelem elutasítását. [48] Ilyen rendelkezések hiányában a Bíróság ítélkezési gyakorlata hozta létre azt az alapot, amely lehetővé teszi a nemzeti hatóságok és szervek számára, hogy kivételes esetben megtagadják a behajtással kapcsolatos segítségnyújtást abban az esetben, ha a segítségnyújtás közrendbe ütközik.

72. Ezzel kapcsolatban a Kyrian ítéletben [49] a Bíróság megállapította, hogy „nem zárható ki, hogy *kivételes jelleggel* a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam szervei jogosultak legyenek egyrészt felülvizsgálni, hogy az említett okirat végrehajtása nem sérti-e, többek között, *e tagállam közrendjét*, másrészt adott esetben teljesen vagy részben megtagadni, vagy bizonyos feltételek teljesítésétől függővé

46 Lásd továbbá a 76/308 irányelv tizedik preambulumbekezdését, amely szerint az érintett személynek a követelés megtámadására vonatkozó keresetét a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam illetékes szerve elé kell terjesztenie, és hogy a megkeresett hatóságnak ezen illetékes szerv döntéséig fel kell függesztenie az általa megkezdett végrehajtási eljárást.

47 2010. január 14-i Kyrian ítélet (C-233/08, EU:C:2010:11, 40. pont); 2019. március 14-i Metirato ítélet (C-695/17, EU:C:2019:209, 34. pont).

48 A 76/308 irányelv 4. cikkének (3) bekezdése írja elő a megtagadás indokait. Ez a rendelkezés azonban az információszolgáltatásra vonatkozik, amely a jelen ügynek nem tárgya.

49 2010, január 14-i Kyrian ítélet (C-233/08, EU:C:2010:11).

tenni a segítségnyújtást”.[50] Véleménye szerint „nehezen képzelhető el, hogy a követelés behajtására vonatkozó végrehajtható okiratot e tagállam végrehajtsa, ha e végrehajtás sérti e tagállam *közrendjét*”.[51] Egy későbbi ítéletben, a Donellan ítéletben[52] a Bíróság átvette ezt az elvet, amikor jóváhagyott ilyen elutasítást egy olyan esetben, amikor a kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv végrehajtása az érintett személy értesítésének hiánya miatt az alapvető jogok, vagyis az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének megsértéséhez vezetett.[53] Ezáltal a Bíróság a kölcsönös bizalom elvének korlátozására vonatkozó hagyományos ítélkezési gyakorlatát[54] alkalmazta egy olyan összefüggésben, amelyben ezen elv alkalmazása az alapvető jogok esetleges megsértéséhez vezet.

73. Mindazonáltal a jelen ügyben a Bíróságnak abban a kérdésben kell döntenie, hogy fennállnak-e a segítségnyújtás iránti kérelem elutasításának okai, ha megállapítást nyer, hogy a jövedékiadó-követelés megkettőződéséről van szó.[55] Amikor a tagállam az uniós jogot hajtja végre, egy ilyen megkettőződés indoka lehet-e az adókövetelés behajtásához való segítségnyújtás iránti kérelem elutasításának? E tekintetben úgy vélem, hogy a közrend vagy az alapvető jogok esetleges megsértése esetének vizsgálata előtt azt kell végiggondolni, hogy a kérdésre adott válasz következhet-e a másodlagos jog vonatkozó rendelkezéseiből.

2. A megkereső tagállam szerveinek az e tagállam hatóságait megillető hatáskör ellenőrzésére irányuló kötelezettségéről

74. Véleményem szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz csakis nemleges lehet.

75. Amint ugyanis a jelen indítvány 47–50. pontjában már kifejtettem, a 92/12 irányelv rendszeréből az következik, hogy egy jövedéki termék szabad forgalomba bocsátására csak egyszer kerülhet sor, mivel a jövedékiadó-kötelezettség egy termék – akár szabályos, akár szabálytalan – szabad forgalomba bocsátása során keletkezik. A 92/12 irányelv 20. cikke értelmében a jövedékiadó-kötelezettség e keletkezésének szempontjából az adófelfüggesztés alól a szállítás során elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság miatti kilépés egyenértékű a szabad forgalomba bocsátással. Amint azonban a jelen indítvány 56. pontjában megállapításra került, e rendelkezésnek megfelelően csak az első jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság tekinthető relevánsnak, amelynek eredményeként a termékek szállításuk közben kikerültek a jövedékiadó-felfüggesztés alól. A gyakorlatban azonban nem zárható ki, hogy az ilyen jogszabálysértés vagy ilyen szabálytalanság helyének meghatározásával kapcsolatosan viták állnak fenn.

76. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság által azzal kapcsolatban feltett kérdés megválaszolása érdekében, hogy a megkeresett állam bírósága a behajtási intézkedések jogszerűségének vizsgálatára irányuló eljárás keretében felülvizsgálhatja-e a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetési helyének meghatározását, a 76/308 irányelvnek a jelen indítvány 67–70. pontjában említett rendelkezéseire

50 2010. január 14-i Kyrian ítélet (C-233/08, EU:C:2010:11, 42. pont), amit megerősített a 2018. április 26-i Donnellan ítélet (C-34/17, EU:C:2018:282, 47. pont). Kiemelés tőlem.

51 2010. január 14-i Kyrian ítélet (C-233/08, EU:C:2010:11, 43.pont), amit megerősít a 2018. április 26-i Donnellan ítélet (C-34/17, EU:C:2018:282, 48. pont). Kiemelés tőlem.

52 2018. április 26-i Donnellan ítélet (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 A Bíróság többek között megállapította, hogy a 2010/24 irányelv 14. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha egy tagállam hatósága azon okból tagadja meg egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló, másik tagállamban kiszabott bírságra vonatkozó követelésre irányuló behajtási megkeresés végrehajtását, hogy az e szankciót kiszabó határozatot nem közölték megfelelően az érdekelttel azelőtt, hogy a behajtási megkeresést ezen irányelv értelmében megküldték volna az említett hatóságnak (2018. április 26-i Donnellan ítélet, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 A kölcsönös bizalom elvének korlátozását illetően lásd: 2011. december 21-i N. S. és társai ítélet (C-411/10 és C-493/10, EU:C:2011:865); 2016. április 5-i Aranyosi és Căldăraru ítélet (C-404/15 és C-659/15 PPU, EU:C:2016:198); 2018. július 25-i Minister for Justice and Equality (az igazságszolgáltatási rendszer hiányossága) ítélet (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 A 2010. január 14-i Kyrian ítélettel (C-233/08, EU:C:2010:11) és a 2018. április 26-i Donnellan ítélettel szemben(C-34/17, EU:C:2018:282) a jelen ügy nem a kézbesítés módjaira vonatkozik, ami véleményem szerint kizárni látszik az ezen ítélkezési gyakorlat értelmében vett közrend alkalmazását.

tekintettel azt kell eldönteni, hogy ez a megállapítás a 76/308 irányelv 12. cikke értelmében vett adókövetelésre, végrehajtható okiratra vagy végrehajtási intézkedésekre vonatkozik-e. Véleményem szerint erre a kérdésre a válasz a 92/12 irányelv rendelkezéseinek összességéből, és különösen annak 6. és 20. cikkéből vezethető le, amelyeknek – amint arra már rámutattam - az a céljuk, hogy meghatározzák a tagállamoknak az ezen irányelvben szereplő termékek vonatkozásában fennálló, a jövedéki adó beszedésére irányuló hatáskörét.

77. Közelebbről, a 92/12 irányelv 6. és 20. cikkéből kitűnik, hogy valamely tagállamnak a jövedéki adó beszedésére vonatkozó hatásköre olyan termékek vonatkozásában, mint például az alkohol, vagy e termékeknek ezen irányelv 6. cikke értelmében vett szabad forgalomba bocsátásának helyéhez, vagy ahhoz a helyhez kapcsolódik, ahol e termékek a szállítás során az említett irányelv 20. cikke (1)–(3) bekezdésének megfelelően kiléptek az adófelfüggesztés alól, vagy ahhoz a helyhez kapcsolódik, ahol a jogszabálysértést vagy a szabálytalanságot ténylegesen elkövették, és amelyet utólag ugyanezen irányelv 20. cikkének (4) bekezdése alapján határoznak meg. Figyelembe véve az említett 6. és 20. cikkben szereplő, és fent leírt, jövedékiadó-kötelezettséget keletkeztető okok egyenértékűségét, véleményem szerint egyedül az a következtetés vonható le, hogy a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátásának, illetve a jogszabálysértés vagy a szabálytalanság elkövetésének helyével kapcsolatos kérdés mindenekelőtt magával az adótartozás fennállásával kapcsolatos érdemi kérdésnek minősül.[56] Mivel a 92/12 irányelv attól teszi függővé valamely tagállam esetében a jövedéki adó beszedését, hogy egy adott esemény a területén következett-e be, nyilvánvalónak tűnik számomra, hogy a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elkövetési helyének az ezen irányelv 20. cikkével összhangban történő meghatározására vonatkozó kifogást is olyan kérdésnek kell tekinteni, amely a 76/308 irányelv 12. cikke értelmében véve a követeléssel vagy a végrehajtható okirattal kapcsolatos. Így ennek a kérdésnek a vizsgálata ezen irányelv logikája alapján nem tartozhat a megkeresett tagállam bíróságának hatáskörébe.

78. Márpedig úgy látom, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban leírt helyzet, nevezetesen az, hogy valamely társaságnak egyetlen termékszállítás után kétszer kell jövedéki adót fizetnie, nem áll összhangban a 92/12 irányelv rendszerének egészével. Bár a Bírósághoz benyújtott iratokból nem derülnek ki olyan tények, amelyek a jelen ügyben alátámasztanák, hogy a megkeresett tagállam a közrendjének vagy az alapvető jogoknak a jelen indítvány 72. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett megsértésére hivatkozva megtagadhatta a hozzá intézett segítségkérés teljesítését, a megkeresett tagállam bírósága nem hagyhatja figyelmen kívül egyrészről a rendelkezésére álló azon információkat, amelyek ugyanezen társasággal szemben e tagállamban – vagyis az azonos termékekkel kapcsolatos ügyletre vonatkozó kérelmet előterjesztő tagállamtól eltérő tagállamban – alkalmazott hasonló intézkedésre vonatkoznak, másrészről nem tehet eleget e segítségnyújtás iránti kérelemnek mérlegelés nélkül és mechanikusan.

79. E tekintetben a kölcsönös bizalomnak a 76/308 irányelvben pontosított elve szükségszerűen magában foglalja, hogy minden tagállam a megkívánt legnagyobb gondossággal teljesíti az uniós jog követelményeit. Tekintve, hogy – amint az a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik – a Silicompa keresetet indított a görög hatóságok által kivetett azon jövedékiadó-követeléssel kapcsolatban, amely ugyanazokra az ügyletekre és ugyanazokra a termékekre vonatkozik, mint amelyek után Olaszországban már adót fizetett, az e keresettel kapcsolatban eljáró görög bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy hatóságai hatáskörrel rendelkeztek-e a szóban forgó termékek jövedéki adójának beszedésére, mivel a jelenleg rendelkezésre álló információkat figyelembe véve e termékek az Olaszországban elkövetett jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság révén a 92/12 irányelv 3. és 20. cikkének (1) bekezdése értelmében kikerültek a jövedékiadó-felfüggesztés alól. Ebből következik, hogy az ily módon meghatározott, a megkereső tagállam bírósága által elvégzendő ellenőrzésekig a megkeresett tagállam bíróságának a 76/308 irányelv 12. cikke (2) bekezdésének megfelelően fel kell függesztenie a segítségnyújtás iránti kérelem teljesítésére vonatkozó eljárást.

56 A vámmal kapcsolatos adótartozás és a behajtása között fennálló kettőséget illetően lásd analógia útján: 2005. október 20-i Transport Maatschappij Traffic ítélet (C-247/04, EU:C:2005:628, 26. és azt követő pontok).

V. Végkövetkeztetés

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

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 6. és 20. cikkével összhangban értelmezett (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam bírósága, amely a követelés behajtására irányuló intézkedésekkel szemben ezen 12. cikk (3) bekezdése alapján indított kereset tárgyában eljár, nem vizsgálhatja felül a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság 92/12 irányelv 20. cikke értelmében vett tényleges elkövetésének helyére vonatkozó feltételeket. Ugyanakkor, tekintve hogy az azonos termékekre több tagállamban kivetett kétszeres jövedéki adó ellentétes a 92/12 irányelv rendszerével, azon tagállami bíróságnak, amely a valamely másik tagállamban már megadóztatott ügyletekkel és termékekkel megegyező ügyletekre és termékekre vonatkozó jövedékiadó-követeléssel kapcsolatban benyújtott keresetet bírálja el, meg kell vizsgálnia, hogy a megkereső hatóságok illetékesek voltak-e ezen jövedéki adó kivetésére.