A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2016. június 2.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések — 92/12/EGK irányelv — Jövedékiadó-felfüggesztéssel szállított dohánygyártmányok — Az adóraktári engedélyes felelőssége — A tagállamok azon lehetősége, hogy a csempészet elkövetőivel szemben kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében megállapítsák az adóraktári engedélyes egyetemleges felelősségét — Az arányosság és a jogbiztonság elve”

A C-81/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Symvoulio tis Epikrateias (Görögország) a Bírósághoz 2015. február 20-án érkezett, 2015. január 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Kapnoviomichania Karelia AE**

és

az **Ypourgos Oikonomikon**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Kapnoviomichania Karelia AE képviseletében V. Antonopoulos dikigoros,

– a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou és S. Lekkou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Tomat és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben

a főtanácsnok indítványának a 2016. január 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* * Az eljárás nyelve: görög.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1992. december 14-i 92/108/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1992. L 390., 124. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 235. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.; a továbbiakban: 92/12 irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Kapnoviomichania Karelia AE (a továbbiakban: Karelia) és az Ypourgos Oikonomikon (pénzügyminisztérium, Görögország) között csempészet miatt a Karelia adó- és jövedékiadó-összegekért fennálló egyetemleges felelősségét megállapító adóhatározat tárgyában folyamatban lévő ügyben terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 92/12 irányelv 1. és 3. cikke előírja, hogy ez az irányelv „rögzíti az olyan jövedéki adó és egyéb közvetett adók alá tartozó termékekre vonatkozó rendelkezéseket, amelyeket közvetlen vagy közvetett módon az ilyen termék fogyasztására vetnek ki, kivéve a hozzáadottérték-adót és a Közösség által megállapított adókat” és „közösségi szinten [...] vonatkozik a dohánygyártmányok[ra is]”.

4 Ezen irányelv 4. cikke ekként határozza meg az „adóraktár engedélyese” fogalmát: „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.”

5 Az említett irányelv 5. cikke (2) bekezdése alapján, amikor harmadik országból származó vagy oda irányuló jövedéki termékek a szabad forgalomba bocsátástól eltérő közösségi vámeljárás alatt állnak, a rájuk vonatkozó jövedéki adót felfüggesztettnek kell tekinteni.

6 Ugyanezen irányelv 6. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében „A jövedéki adó a szabadforgalomba [helyesen: fogyasztásra vagy felhasználásra] bocsátáskor vethető ki [.]” amely magában foglalja „az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is; [..].”

7 A 92/12 irányelv 13. cikke előírja, hogy az adóraktár engedélyesének a következő követelményeket kell többek között teljesíteni „szükség esetén biztosítékot nyújt a termék előállítására, feldolgozására és birtokban tartására, valamint kötelező biztosítékot nyújt a szállításra, amelynek feltételeit az adóraktár engedélyezése szerinti tagállam adóhatóságai állapítják meg.”

8 Ezen irányelv 15. cikkének (3) és (4) bekezdése így rendelkezik:

„(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. Adott esetben a tagállamok a címzettől is követelhetnek biztosítékot.

A biztosítékra vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok határozzák meg. A biztosítéknak a Közösségen belül mindenütt érvényesnek kell lennie.

(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 [...] termékkísérő-okmánnyal [...] bizonyítja, hogy a címzett átvette a részére szállított terméket."

9 Az említett irányelv 20. cikkének (1) és (3) bekezdése így rendelkezik:

„(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.

[...]

(3) [...] A tagállamok meghozzák a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elleni fellépéshez és a hatékony bírságok [helyesen: szankciók] kiszabásához szükséges intézkedéseket."

A görög jog

10 A 92/12 irányelvet a kőolajtermékekre, az etilalkoholra és alkoholtartalmú italokra, valamint a dohánygyártmányokra vonatkozó adózási szabályoknak és egyéb rendelkezéseknek a közösségi joggal való harmonizálásáról szóló 2127/1993. sz. törvény (FEK A' 48) ültette át a görög jogrendszerbe. E törvény szabályozta az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában a jövedékiadó-rendszeren és az esedékessé válás időpontján kívül az adóraktár adófelfüggesztő eljárásával és az adóraktár engedélyesével kapcsolatos kérdéseket.

11 Az említett törvény 11. cikkének (3) bekezdése alapján az adóraktári engedélyes „felel az államnak a termékekre vonatkozó jövedéki adóért", és ezen engedélyes „felel szintén az olyan cselekményekért, amelyeket az illetékes hatóság majd esetlegesen felró a raktár vezetőinek".

12 Ugyanezen törvény 67. cikkének (5) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „a fizetendő adók és más terhek megfizetésének bármely módon történő kikerülése vagy annak kísérlete, illetve a törvény által előírt alakiságok megsértése az említett adók és más terhek megfizetésének kikerülése céljából a vámkódexről szóló 1165/1918. sz. törvény [a továbbiakban: vámkódex] 89. és azt követő cikkei értelmében csempészetnek minősül, és hogy ezek alapján az e törvényben előírt, emelt összegű adót kell kivetni abban az esetben is, ha az illetékes igazságügyi szervek megítélése szerint a csempészet elkövetésének büntethetőségi feltételei nem állnak fenn."

13 A vámkódex 97. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy „az emelt összegű adó megfizetésére, amely a jogsértés tárgya tekintetében fizetendő vámok, illetékek, adók és díjak kétszeresétől tízszereséig terjedhet, a közrehatásuk arányában, a velük szembeni büntetőeljárástól függetlenül, együttesen és egyetemlegesen kell kötelezni mindazokat, akik bizonyosan részt vettek a vámjogszabályoknak az e kódex 89. cikkének (2) bekezdése szerinti megsértésében." A vámkódex 97. cikkének (5) bekezdése alapján „[...] illetékes vámhivatal igazgatója [...] indokolt véleményt fogalmaz és tesz közzé, amelyben az esettől függően megnevezi vagy felmenti a jelen törvény értelmében vett felelősöket, egyenként megállapítja felelősségük mértékét, valamint a csempészet folytán felmerült vagy elveszett vámokat és egyéb adókat, és behajtja a jelen cikk értelmében megnövelt adót, azaz adott esetben a vámokat és egyéb kieső adókat."

14 A vámkódex 99. cikkének (2) bekezdése alapján az a tény, hogy az együttes polgári jogi felelősséggel tartozó személyek nem ismerték a jogszabálysértés elkövetőinek minősülő személyek szándékát nem mentesíti az előbbieket a felelősségük alól.

15 A vámkódex 108. cikke a következőket írja elő:

„A csempészet vádja tárgyában határozatot hozó büntetőbíróság megállapíthatja a csempészet tárgyát képező áru tulajdonosának vagy címzettjének a kiszabott pénzbüntetés és a költségek – valamint a sértettként beavatkozó Állam kérelmére a részére megítélt összeg – megfizetéséért az elítélt személlyel való egyetemleges polgári jogi felelősségét. Akkor is, ha a büntetőjogi felelőssége nem áll fenn, feltéve hogy a csempészet tárgyát képező áru vonatkozásában az elítélt a tulajdonos vagy a címzett megbízottjaként, ügyintézőjeként vagy képviselőjeként járt el, függetlenül attól, hogy a meghatalmazás milyen jogviszonyhoz kapcsolódik, vagy hogy milyen jogviszonyon alapul. Következésképpen nincs jelentősége annak, hogy a megbízott saját nevében jár-e el [...], amennyiben az áruk tulajdonosaként, vagy azokkal bármilyen más jogcímen kapcsolatban álló személyként lép fel, vagy ha a tulajdonos tényleges képviselete különleges vagy általános jellegű, kivéve, ha bizonyítható, hogy a fenti személyek semmiképpen sem rendelkezhettek tudomással a csempészet valószínű elkövetéséről.”

16 A vámkódex 109. cikke így rendelkezik:

Az előző cikkben említett csempészet tárgyának tulajdonosán és címzettjén kívül a büntetőbíróság szintén megállapíthatja a hajók, vízi járművek, gépjárművek, nem gépi meghajtású szállítóeszközök tulajdonosainak, a szárazföldi, tengeri vagy légi közlekedési vállalkozások és ez utóbbiak vagy a hajók, vízi járművek, gépjárművek, nem gépi meghajtású szállítóeszközök vagy repülőgépek tulajdonosainak – minőségüktől vagy megnevezésüktől függetlenül –, ügynökeinek és képviselőinek, valamint a szállodák, fogadók, kávéházak vagy más, a nyilvánosság számára nyitva álló intézmények igazgatóinak a kiszabott pénzbüntetés és a költségek, valamint a sértettként beavatkozó állam kérelmére a részére megítélt összeg megfizetéséért az elítélttel való egyetemleges polgári jogi felelősségét abban az esetben is, ha büntetőjogilag nem felelősek a csempészetért, mivel ezt a csempészetet az említett szállítóeszközökön vagy azok segítségével vagy az említett intézményekben vagy ezen utóbbiaknak a csempészet elkövetése vagy a csempészet tárgyát képező áruk elrejtése érdekében való használata révén követték el, kivéve ha bizonyítható, hogy a fenti személyek semmiképpen sem rendelkezhettek tudomással a csempészet valószínű elkövetéséről.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17 A Karelia dohánytermékek előállításával foglalkozó görög társaság, amely adóraktári engedélyes státusszal rendelkezik. Az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában ez a társaság ilyen – adófelfüggesztés alá helyezett – áruk exportálását tervezete Bulgáriába, amely még nem volt az Európai Unió tagja.

18 A Bírósághoz benyújtott észrevételekből kiderül, hogy 1994. június 9-én, miután a Karelia a Bulgakommerz Ltd-től 760 karton cigarettára vonatkozó megrendelést kapott, kiviteli nyilatkozatot nyújtott be a vámhivatalhoz.

19 Ez a rakomány azonban soha nem érte el a célállomást, miután a vámhatóság által lefolytatott eljárás kiderítette, hogy az annak szállítására kijelölt teherautó, üres raktérrel ment Bulgáriába, mivel a rakományt egy másik teherautóba rakodták át. A vizsgálat során a Karelia exportigazgatója elmondta, hogy a megrendelést követően az érintett áru értékének megfelelő összeget szedett be, amelyet a Karelia egy Görögországban vezetett bankszámláján helyezett el. A Karelia vezérigazgatója állítása szerint nem tudta, hogy a Bulgakommerz valóban létezett-e, mivel e társaság beazonosítására tett minden kísérlet hiábavaló lett volna.

20 Mivel a szóban forgó rakomány kiléptetésére vonatkozó igazolást nem bocsátották a vámhatóság rendelkezésére, a Karelia által a jövedéki adó fedezeteként letétbe helyezett 114 726 750 görög drachma (GRD) (336 688,92 euró) összegű bankgarancia elveszett.

21 Ezt követően a vámhatóság az érintett 760 karton cigaretta csempészete miatt adómegállapító határozatot bocsátott ki. Ezen határozat által megállapította, hogy a Bulgakommerz nevében a Karelia exportigazgatójánál az említett cigarettákra vonatkozó megrendelést feladó személyek társtettesek e cselekmény elkövetésében. Az 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euró) emelt összegű adót, valamint a dohányra kivetett 9 880 000 GRD (28 994,86 euró) emelt összegű jövedéki adót a csempészet elkövetői között megosztották. Ugyanebben a határozatban megállapította, hogy a Karelia polgári jogi értelemben és egyetemlegesen felelős ezen összegek megfizetéséért.

22 E társaság által az említett adómegállapító határozattal szemben előterjesztett keresetnek a Dioikitiko Protodikeio Peiraia (pireuszi közigazgatási bíróság, Görögország) helyt adott azzal, hogy nem tártak fel meghatalmazásra utaló megbízási, képviseleti vagy egyéb jogviszonyt a Karelia és a szóban forgó csempészet tetteseinek nevezett személyek között.

23 A pénzügyminisztérium ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be, amelynek a Dioikitiko Efeteio Peiraia (pireuszi közigazgatási fellebbviteli bíróság) helyt adott, és az emelt összegű adót 344 180 250 GRD (336 688,91 euró) összegre csökkentette. E bíróság megállapította, hogy mivel az érintett cigaretták jövedékiadó-felfüggesztés hatálya alatt álltak, a csempészet elkövetői a Karelia megbízottjaiként jártak el, aki adóraktári engedélyesként a termékek birtokosának minősült, és azok exportálásáig kizárólagosan felelt ezen áruk szállításáért, függetlenül attól, hogy a csempészet elkövetői látszólag milyen minőségben tevékenykedtek, vagyis gépjárművezetőként, közvetítőként, címzettként, vásárlóként stb.

24 A Karelia a Dioikitiko Efeteio Peiraia (pireuszi közigazgatási fellebbviteli bíróság) ítélete ellen fellebbezést nyújtott be a Symvoulio tis Epikrateiashoz (államtanács, Görögország).

25 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ez utóbbi bíróság megállapította, hogy a vámkódex 99. cikkének (2) bekezdése, 108. cikke és 109. cikke alapján az áruk tulajdonosai, ez utóbbiak címzettjei és a szállítmányozók, valamint azok ügynökei és képviselői abban az esetben felelősek együttesen és egyetemlegesen a csempészet pénzügyi következményeiért – ezek a vámok és a kieső adók, valamint a kapcsolódó pénzbüntetések megfizetését foglalják magukban –, amikor az ezen jogszabálysértéseket azok a személyek, akikkel együttműködni kívántak, akkor követik el, amikor az érintett termékek az ő szakmai felelősségi körükben találhatók. Az említett bíróság szerint, a társfelelősök csak akkor mentesülnek a felelősségük alól, ha bizonyítják, hogy nem terheli őket még enyhe fokú gondatlanság sem, ezt a mentességet a tevékenységük és szakmai tevékenységük keretében elvárt felelősségre tekintettel kell értékelni. Az így megállapított polgári jogi felelősség, amely a görög jogban nem minősül közigazgatási szankciónak, nemcsak arra irányul, hogy a kieső vámok és adók ki legyenek fizetve, hanem a kifizetés és ennél fogva a kiszabott bírságok hatékonyságának a lehetőség szerinti biztosítására is. A jogalkotó előírta, hogy a fent említett gazdasági szereplőknek, akik hasznot húznak abból a gazdasági tevékenységből, amelynek keretében a csempészetet elkövetik, meg kell tenniük a megfelelő intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy ne vegyenek részt csempészetben azon személyek révén, amelyekkel üzleti kapcsolatot tartanak fenn.

26 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a 92/12 irányelv rendelkezéseinek fényében értelmezett nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy megállapítsák az adóraktári engedélyesnek a csempészetet elkövető személyekkel való polgári jogi és egyetemleges felelősségét azon termékekért, amelyeket jövedékiadó-felfüggesztés mellett helyeznek el a raktárban, és amelyeket e felfüggesztés alól szabálytalanul vonnak ki.

27 E bíróság tagjainak többségi véleménye szerint az adóraktári engedélyes egyetemleges felelőssége a 92/12 irányelvnek megfelelően nemcsak a jövedéki adók megfizetésére, hanem a csempészet egyéb gazdasági következményeire, többek között a csempészet elkövetőivel szemben kiszabott pénzbüntetésekre is kiterjed. Ez a raktárengedélyes és a vevő közötti esetleges olyan különös megállapodásoktól függetlenül is érvényes, amelyek alapján a jövedéki adófelfüggesztés alá tartozó áruk tulajdonjoga átvételkor a vevőre száll át, aki vállalja az áruk szállítását. Az adóraktári engedélyes

megnövelt felelőssége hozzájárul az adóelkerülés megelőzése célkitűzésének megvalósításához, mivel ösztönzi ezt a vállalkozót arra, hogy a kivitelre vonatkozó eljárás szabályszerűségét azáltal biztosítsa, hogy – a szerződéses jogviszonyai keretei között – elfogadja az azon kockázat elkerüléséhez szükséges intézkedéseket, hogy egyetemleges felelősségét megállapítsák a csempészet pénzügyi következményeinek viselésére vonatkozóan. Egy ilyen felelősség nem ellentétes az arányosság elvével, tekintettel az adóraktári engedélyes azon lehetőségére, hogy e felelősséget elkerülheti annak bizonyításával, hogy jóhiszeműen járt el, és az adott körülmények között – megfelelő gondosság tanúsítása mellett – minden tőle elvárható intézkedést megtett.

28 Ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság tagjainak kisebbségi véleménye szerint az adóraktári engedélyes egyetemleges felelőssége csak a fizetendő adókra vonatkozik, és nem vonatkozik a csempészet elkövetőivel szemben megállapított pénzbüntetéseknek megfelelő összegekre. Sem a görög szabályozásból, sem pedig a 92/12 irányelvből nem következik, hogy az adóraktári engedélyes jogszerűen vélelmezhető a nála tárolt, adóraktárából kivitt és jövedéki adófelfüggesztés mellett harmadik ország felé feladott áru tulajdonosának, amíg a termékek nem érkeznek meg jogszerű rendeltetési helyükre, vagy amíg el nem hagyják az Unió területét. Az sem következik e szabályozásból sem pedig az ezen irányelvből, hogy – a termékek az említett adófelfüggesztés alóli kivonásáig – az áruk forgalmában bármilyen jogcímen érintett természetes személyek esetében jogszerűen vélelmezhető, hogy az ezen adóraktári engedélyes megbízottjaként vagy képviselőjeként járnak el. Így a kérdést előterjesztő bíróság tagjainak többségi véleménye által képviselt fokozott felelősség nem szükséges a 92/12 irányelv hatékony alkalmazásának érdekében, és különböző uniós jogi elvet sért. Egyfelől sérti a jogbiztonság elvét, különösen a vállalkozási szabadságot érintő korlátozások egyértelműségének és kiszámíthatóságának elvét, valamint az adóraktári engedélyes tulajdonhoz való jogát. Másfelől pedig sérti az arányosság elvét, mivel nyilvánvalóan túlzott az adóraktári engedélyesre terhelni a közigazgatási bírságok megfizetésének kötelezettségét, amelyek esetében a törvény előírja, hogy – függetlenül az összegüktől – legalább a harmadik személyek csalárd magatartásából eredő jogsértésekért fizetendő díjak kétszeresét teszik ki, amely személyek nem rendelkeznek a vámkódex 108. cikkében említett egyik jogállással sem, és amelyekre ezen adóraktári engedélyesnek, aki a kellő gondosságról tanúságot tett, nem lehetett ráhatása.

29 E körülmények között a Symvoulio tis Epikrateias (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell–e értelmezni az uniós jog általános elveinek, különösen az uniós jog tényleges érvényesülése, a jogbiztonság és az arányosság elvének fényében a 92/12/EGK irányelvet, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogszabályi rendelkezésének a jelen ügyhöz hasonló ügyben történő alkalmazása, mint a [görög] vámkódex 108. cikke, amely szerint egyetemlegesen felelősnek minősíthető a csempészet miatt kiszabott közigazgatási szankciók megfizetéséért az az adóraktári engedélyes, akinek az adóraktárából adófelfüggesztés mellett szállítanak el és a csempészet eredményeként a fent említett felfüggesztés alól szabálytalanul vonnak ki termékeket, attól a kérdéstől függetlenül, hogy a jogsértés elkövetésekor a magánjog szabályai szerint az adóraktári engedélyes az áruknak a magánjog értelmében vett tulajdonosa–e, vagy azon további kérdéstől függetlenül, hogy a csempészetnek a fent említett ügyletben részt vevő elkövetői és az adóraktári engedélyes között fennáll–e olyan szerződéses jogviszony, amelyből arra lehet következtetni, hogy az utóbbiak az adóraktári engedélyes megbízottjaként jártak el?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

30 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jog általános elveinek, különösen a jogbiztonság és az arányosság elvének fényében a 92/12 irányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás – mint amely a jelen ügyben szerepel, és amely lehetővé teszi többek között az ezen termékek tulajdonosainak az adófelfüggesztés hatálya alatt álló termékek szállítása során elkövetett jogsértés esetén kiszabott pénzbírságoknak megfelelő összegek

megfizetéséért való egyetemleges felelősségének megállapítását, amennyiben e tulajdonosokat olyan szerződéses kapcsolat fűzi a jogsértés elkövetőihez, amely azokat a megbízottjainak minősíti –, amely alapján az adóraktári engedélyes egyetemlegesen felelősnek minősül az említett összegek megfizetéséért abban az esetben is, ha a nemzeti jog szerint ez az engedélyes nem volt tulajdonosa az említett termékeknek a jogsértés elkövetésekor, vagy nem fűzte ez utóbbi elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti.

31 E kérdés megválaszolása érdekében mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy – amint az a 92/12 irányelv rendszeréből, és különösen annak 13. cikkéből, 15. cikke (3) és (4) bekezdéséből, valamint 20. cikke (1) bekezdéséből következik – a jogalkotó az adóraktári engedélyesre központi szerepet ruházott a jövedékiadó-köteles és adófelfüggesztő eljárás alá vont termékek szállításának folyamatában.

32 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 34–36. pontjában rámutatott, a 92/12 irányelv a jövedékiadó-köteles és ilyen eljárás alá vont termékek szállításával járó valamennyi kockázatért való felelősségi rendszert telepít az adóraktári engedélyesre és ezen engedélyes következésképpen köteles a jövedéki adó megfizetésére az ilyen termékek szállítása közben elkövetett, jövedéki adó kivetésével járó szabálytalanság vagy jogszabálysértés esetén. Így ez a felelősség objektív, és nem az adóraktári engedélyes bizonyított vagy vélelmezett vétkességén, hanem egy gazdasági tevékenységben való részvételén alapul.

33 A jelen esetben egy olyan adóraktári engedélyesnek, mint a Kareilának, a jövedéki adó megfizetéséért fennálló objektív felelőssége nem vitatott.

34 Ezzel szemben meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy a 92/12 irányelv lehetővé teszi-e a tagállamok részére, hogy egyetemleges felelősséget telepítsenek az adóraktári engedélyesre a csempészet elkövetőire kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében.

35 A 92/12 irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerint a tagállamok kötelesek meghozni a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elleni fellépéshez és a hatékony szankciók kiszabásához szükséges intézkedéseket.

36 E tekintetben a görög kormány úgy véli, hogy e rendelkezésből a tagállamok számára az adóraktári engedélyes járulékos büntetőjogi felelősségének megállapítására irányuló kötelezettség következik a jövedékiadó-köteles termékek forgalomba hozatala során elkövetett valamennyi szabálytalanságért.

37 Kétségtelen, amint azt a Bíróság már több alkalommal is megállapította, hogy a cigarettapiac különösen kedvez a jogellenes kereskedelem fejlődésének (2007. december 13-i BATIG- ítélet, C-374/06, EU:C:2007:788, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A 92/12 irányelv 20. cikke (3) bekezdéséből eredő kötelezettséget, vagyis a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elleni fellépéshez és a hatékony szankciók kiszabásához szükséges intézkedések meghozatalát, e megállapítás fényében kell értelmezni.

38 Ugyanakkor ebből nem következik, hogy a tagállamok e rendelkezésnek megfelelően kötelesek az adóraktári engedélyes járulékos büntetőjogi felelősségének megállapítására a jövedékiadó-köteles termékek forgalomba hozatala során elkövetett valamennyi szabálytalanságért.

39 Ugyanis, először is e rendelkezés nem pontosítja sem a megfelelő szankciókat, sem azon személyek csoportjait, akiket ezekért felelősségre kell vonni.

40 Másodszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának 37. pontjában rámutatott, a 92/12 irányelvben előírt kárfelelősségi rendszer megáll a jövedéki adók megfizetésének előírásánál. Következésképpen ezen irányelv nem ír elő olyan egyetemleges felelősségi rendszert, amely az adóraktár engedélyesére a csempészet elkövetőivel szemben kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében is felelősséget telepítene.

41 Márpedig, ha a 92/12 irányelv nem kötelezi a tagállamokat annak előírására, hogy a kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében az adóraktári engedélyes egyetemlegesen felelős legyen, felmerül a kérdés, hogy annak előírása az irányelvbe ütközik-e.

42 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (2008. február 21-i Netto Supermarket, C-271/06, EU: C:2008:105, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Következésképpen meg kell állapítani, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 41. pontjában rámutatott, hogy a 92/12 irányelvvel főszabály szerint nem ellentétes az, hogy a tagállamok fokozzák az adóraktári engedélyes felelősségét oly módon, hogy a jövedéki adófelfüggesztés hatálya alá helyezett termékek szállítása során bekövetkező jogszabálysértések pénzügyi következményei tekintetében egyetemleges felelősséget állapítanak meg.

44 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy egy olyan fokozott felelősség, mint az alapügyben szereplő, megfelel-e a jogbiztonság és az arányosság elvének.

45 E tekintetben emlékeztetni kell először is arra, hogy a tagállamoknak, amikor a megfelelő szankció kiválasztására vonatkozó hatáskörüket gyakorolják valamely irányelv átültetésének a keretében, tiszteletben kell tartaniuk a jogbiztonság elvét. Ugyanis az uniós jogszabályoknak biztosnak, alkalmazásuknak pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie, és a jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi terhekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU: C:2008:505, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben meg kell jegyezni, hogy azon adóraktári engedélyes fokozott felelősségét, aki nem rendelkezett a jogsértés tárgyát képező termékek tulajdonjogával és nem fűzi annak elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti, sem a 92/12 irányelv, sem pedig a nemzeti jog rendelkezései nem állapítják meg kifejezetten.

47 Ebben a helyzetben meg kell állapítani, hogy egy ilyen jogszabály értelmében az ilyen adóraktári engedélyesre alkalmazható szankciók – különös tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságon belül kifejtett eltérő értelmezésekre – nem tűnnek kellőképpen biztosnak és kiszámíthatónak az érdekeltek számára ahhoz, hogy meg lehessen állapítani, hogy a jogbiztonság követelményének megfelelnek, amelynek a vizsgálata azonban e bíróságra hárul.

48 Másodszor, az arányosság elvét illetően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatásköreiket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennélfogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd különösen: 2010. július 29-i Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet, C-188/09, EU: C:2010:454, 29. pont).

49 Ami az adókijátszás megelőzésére szolgáló intézkedéseket illeti, a Bíróság a hozzáadottérték-adó tárgyában kimondta, hogy egy harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázatmegosztás nem egyeztethető össze az arányosság elvével, ha az adózási rendszer az adófizetésre irányuló felelősséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesítőre, hogy az utóbbi részt vett-e vagy sem a vevő által elkövetett adókijátszásban (2008. február 21-i Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 22 és 23. pont).

50 Ezen kívül a Bíróság már korábban úgy ítélte meg, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket. Így a Bíróság kimondta, hogy az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha a hozzáadottérték-adó megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják, még ha e személy a 92/12 irányelvben szabályozott sajátos kötelezettségekkel terhelt adóraktári engedélyes is, anélkül hogy megengednék számára, hogy e felelősség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez, és hozzátette, hogy nyilvánvalóan aránytalan lenne, ha egy ilyen személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevétel-kiesést, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C499/10, EU: C:2011:871, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Meg kell állapítani, hogy e követelményeket egy olyan intézkedés tekintetében is tiszteletben kell tartani, mint a csempészet pénzügyi következményeiért viselt felelősségnek az adóraktári engedélyesre való telepítése.

52 Márpedig, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, e bíróság tagjainak többségi véleménye szerint a vámkódex 108. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóraktári engedélyes, aki minden tőle észszerűen elvárható intézkedést megtett annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, csak akkor mentesül a felelősség alól, ha bizonyítani tudja, hogy semmiképpen sem rendelkezhetett tudomással a csempészet valószínű elkövetéséről. Ebben az esetben, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia, úgy kell tekinteni, hogy az adóraktári engedélyes fokozott felelőssége azt jelenti, hogy megállapítható a vállalkozó egyetemleges felelőssége a kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében abban az esetben is, ha a csempészetet olyan személyek követték el, akikkel nem kívánt együttműködni, és hogy ez gyakorlatilag egy olyan objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoz létre, amelyet aránytalannak kell tekinteni.

53 A fenti megállapításokból következik, hogy egy olyan fokozott felelősségi rendszer, mint az alapügyben szóban forgó rendszer, csak akkor felel meg a jogbiztonság és az arányosság elvéből eredő követelményeknek, ha azt a nemzeti jog világosan és kifejezetten előírja, és ha az hatékony lehetőséget biztosít az adóraktári engedélyesnek, hogy kimentse magát a felelősség alól.

54 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy uniós jog általános elveinek, különösen a jogbiztonság és az arányosság elvének fényében a 92/12 irányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás – mint amely a jelen ügyben szerepel, és amely lehetővé teszi többek között az ezen termékek tulajdonosainak az adófelfüggesztés hatálya alatt álló termékek szállítása során elkövetett jogsértés esetén kiszabott pénzbírságoknak megfelelő összegek megfizetéséért való egyetemleges felelősségének megállapítását, amennyiben e tulajdonosokat olyan szerződéses kapcsolat fűzi a jogsértés elkövetőihez, amely azokat a megbízottjainak minősíti –, amely alapján az adóraktári engedélyes egyetemlegesen felelősnek minősül az említett összegek megfizetéséért, anélkül hogy e felelősség alól mentesülhetne, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze a jogsértés elkövetőinek cselekményeihez, abban az esetben is, ha a nemzeti jog szerint ez az engedélyes nem volt tulajdonosa az említett termékeknek a jogsértés elkövetésekor, vagy nem fűzte ez utóbbi elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti.

A költségekről

55 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Az európai uniós jog általános elveinek, különösen a jogbiztonság és az arányosság elvének fényében 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 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás – mint amely a jelen ügyben szerepel, és amely lehetővé teszi többek között az ezen termékek tulajdonosainak az adófelfüggesztés hatálya alatt álló termékek szállítása során elkövetett jogsértés esetén kiszabott pénzbírságoknak megfelelő összegek megfizetéséért való egyetemleges felelősségének megállapítását, amennyiben e tulajdonosokat olyan szerződéses kapcsolat fűzi a jogsértés elkövetőihez, amely azokat a megbízottjainak minősíti –, amely alapján az adóraktári engedélyes egyetemlegesen felelősnek minősül az említett összegek megfizetéséért, anélkül hogy e felelősség alól mentesülhetne, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze a jogsértés elkövetőinek cselekményeihez, abban az esetben is, ha a nemzeti jog szerint ez az engedélyes nem volt tulajdonosa az említett termékeknek a jogsértés elkövetésekor, vagy nem fűzte ez utóbbi elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti.

Aláírások