A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2016. június 2.*

„Előzetes döntéshozatal — Jövedéki adók — 2003/96/EK irányelv — Az üzemanyagok és a tüzelőanyagok esetében megkülönbözetett jövedékiadó-mértékek — A tüzelőanyagok adómértékének alkalmazási feltétele — Azon nyilatkozatok havi jegyzékének a benyújtása, amelyek alapján a vásárolt termékeket fűtési célra szánják — Az üzemanyagok esetében előírt jövedékiadó-mértéknek az e jegyzék benyújtásának az elmulasztása esetén történő alkalmazása — Az arányosság elve”

A C-418/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2014. szeptember 5-én érkezett, 2014. június 4-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna**

és

a **Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, Juhász E. és C. Vajda (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. október 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna képviseletében K. Kocowski és S. Bogdański adwokaci,

– a Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu képviseletében W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow és D. Kowalik, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: J. Kaute radca prawny,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és K. Maćkowska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2004. április 29-i 2004/75/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 195., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 21. o.) módosított, az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; a továbbiakban: 2003/96 irányelv) 2. cikke (3) bekezdésének, 5. cikkének és 21. cikke (4) bekezdésének, valamint az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (a továbbiakban: ROZ-ŚWIT) és a Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (a wrocławi vámhivatal igazgatója) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi a ROZ-ŚWIT-től megtagadta a tüzelőanyagokra vonatkozó jövedékiadó-mérték alkalmazását, mivel az határidőn belül nem nyújtotta be az azon nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek szerint a megvásárolt termékeket fűtési célra szánják (a továbbiakban: a vevői nyilatkozatok jegyzéke).

## Jogi háttér

*Az uniós jog*

3 A 2003/96 irányelv (3), (4), (9), (17) és (18) preambulumbekezdése kimondja:

„(3) A belső piac megfelelő működése és az egyéb közösségi politikák célkitűzéseinek elérése megköveteli, hogy a legtöbb energiatermékre, beleértve a villamos energiát, a földgázt és a szenet is, közösségi szinten minimum [helyesen: minimális] adómértékeket állapítsanak meg.

(4) A tagállamok által alkalmazott nemzeti energiaadó-mértékek érezhető különbségei hátrányosnak bizonyulhatnak a belső piac megfelelő működésére.

[…]

(9) A tagállamok számára biztosítani kell a nemzeti körülményekhez igazított politikák meghatározásához és végrehajtásához szükséges rugalmasságot.

[…]

(17) Az energiatermékek és a villamos energia felhasználása szerint különböző minimum [helyesen: minimális] közösségi adómérték megállapítására van szükség.

(18) Bizonyos ipari és kereskedelmi célokra üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használt energiatermékek adóztatása rendszerint alacsonyabb mértékű, mint a motorhajtóanyagként felhasznált energiatermékekre alkalmazandó adómértékek.”

4 Ezen irányelv 2. cikke (3) bekezdésének első albekezdése előírja:

„Ha az energiatermékeket üzemanyagként vagy tüzelő-, [illetve] fűtőanyagként kínálják, értékesítik vagy használják fel, akkor azok kivételével, amelyekre ezen irányelv adómértéket határoz meg, a felhasználásnak megfelelően kell adóztatni [őket], s az adómérték a hozzá[juk] legközelebb álló [helyesen: az azokkal egyenértékű] tüzelő-, fűtőanyag vagy üzemanyag adómértéke.”

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Azon adómértékek, amelyeket a tagállamoknak a 2. cikkben felsorolt energiatermékekre és villamos energiára alkalmaznak, nem lehetnek kisebbek, mint az ezen irányelvben előírt minimum [helyesen: minimális] adómértékek.”

6 Ugyanezen irányelv 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok adóügyi felügyelet mellett alkalmazhatnak eltérő adómértékeket, feltéve hogy tiszteletben tartják az ezen irányelvben előírt minimum [helyesen: minimális] adómértékeket, és hogy azok összeegyeztethetők a közösségi joggal, mégpedig a következő esetekben:

– közvetlen kapcsolat áll fenn az eltérő adómértékek és a termékminőség között,

– az eltérő adómértékek a tüzelési, fűtési célra használt villamos energia és energiatermékek fogyasztásához [helyesen: fogyasztásának mennyiségi szintjéhez] igazodnak,

– a következő felhasználásoknál: helyi tömegközlekedés (beleértve a taxit is), hulladékgyűjtés, fegyveres erők és közigazgatás, fogyatékossággal élő személyek, betegszállító járművek,

– a 9. és 10. cikkben említett energiatermékek és villamos energia esetén az üzleti és nem üzleti felhasználások között különbséget tesznek.”

7 A 2003/96 irányelv 7–9. cikke előírja, hogy az üzemanyagokra, a meghatározott ipari és kereskedelmi célra üzemanyagként felhasznált termékekre, valamint a tüzelőanyagokra alkalmazandó minimális adómértéket az ezen irányelv I. melléklete A–C. táblázatának megfelelően állapítják meg.

8 Az említett irányelv 14–19. cikke azon teljes vagy részleges adómentességeket vagy kedvezményes adómértékeket említi, amelyeket a tagállamok vagy bizonyos tagállamok az ott megállapított feltételek mellett alkalmazhatnak vagy kötelesek alkalmazni.

9 Ugyanezen irányelv 21. cikkének (4) bekezdése értelmében:

„A tagállamok rendelkezhetnek úgy is, hogy az energiatermékek és a villamos energia adózása akkor válik esedékessé, amikor megállapítást nyer, hogy egy, a kedvezményes adómérték vagy adómentesség céljából a nemzeti szabályokban meghatározott végső felhasználási feltétel nem vagy többé nem teljesül.”

*A lengyel jog*

10 A jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i módosított törvény (Ustawa o podatku akcyzowym, Dz. U. 2009., 3. sz., 11. alszám; a továbbiakban: jövedéki adóról szóló törvény) 89. cikkének (1), (4), (5) és (14)–(16) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) Az energiatermékeket terhelő jövedéki adó mértéke:

[…]

10. a 2710 19 51–2710 19 69 KN kódok alá tartozó fűtőolajok esetében:
    a) azoknál, amelyek mennyiségének legalább 30%-a desztillál át 350 °C-on, vagy amelyek 15 °C-on legfeljebb 890 kilogramm/köbméter sűrűségűek, a különös rendelkezések alapján vörös színűek, és jelöléssel vannak ellátva: 232,00 [lengyel zloty (PLN)]/1000 liter,
    b) a többinél, amelyekre nem vonatkoznak a különös rendelkezések alapján a színezéshez és a jelöléshez kapcsolódó kötelezettségek: [64,00] PLN/1000 kilogramm.

[…]

(4) Abban az esetben, ha

1. az (1) bekezdés [...] 10. [...] pontja szerinti termékeket belső égésű motorok meghajtására használják fel, amennyiben azokat a különös rendelkezésekben meghatározott címkézési és színezési feltételek be nem tartásával használják fel, és amelyeket egy üzemanyagmérővel összekötött tartályban tárolnak, vagy ilyen tartályból árulnak, az alkalmazandó adómérték 1822,00 PLN/1000 liter, és ha azok 15 °C-on legfeljebb 890 kilogramm/köbméter sűrűségűek, az adómérték 2047,00 PLN/1000 kilogramm.

[…]

(5) Az (1) bekezdés [...] 10. [...] pontja szerinti, rendeltetésük alapján nem jövedékiadó-mentes jövedéki termékek eladója köteles e termékek

1. jogi személyek, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egységek vagy gazdasági tevékenységet végző természetes személyek részére történő értékesítésekor a vevőtől nyilatkozatot szerezni arra nézve, hogy a vásárolt termékek fűtési célra szolgálnak, vagy azokat fűtési célra szolgáló termékként értékesítik, minek körében a fűtési célú használat lehetővé teszi az (1) bekezdés [...] 10. [...] pontja szerinti jövedékkiadó-mértékek alkalmazását

2. gazdasági tevékenységet nem végző természetes személyek részére történő értékesítésekor a vevőtől nyilatkozatot szerezni arra nézve, hogy a vásárolt termékek fűtési célra szolgálnak, minek körében a fűtési célú használat lehetővé teszi az (1) bekezdés [...] 10. [...] pontja szerinti jövedékkiadó-mértékek alkalmazását; az említett nyilatkozatot pénztárbizonylat másolatához vagy a vevő részére kiállított egyéb eladási dokumentum másolatához kell csatolni; e lehetőség hiányában az eladó köteles az adott értékesítést igazoló dokumentum számát és kiállításának keltét a nyilatkozaton feltüntetni.

[…]

(14) Az (1) bekezdés [...] 10. [...] pontja szerinti jövedéki termékek eladója havi jegyzéket készít az (5) bekezdés szerinti nyilatkozatokról, és azt az értékesítés hónapját követő hónap 25. napjáig benyújtja a hatáskörrel rendelkező vámhivatalhoz; a nyilatkozatok eredeti példányait az eladó a kiállításuk naptári évének végétől számított 5 évig köteles megőrizni és ellenőrzés céljából rendelkezésre bocsátani.

(15) A nyilatkozatok havi jegyzéke a következőket tartalmazza:

1. Az (14) bekezdésben említett eladót illetően:
   a) a jegyzéket bemutató jogalany neve, székhelyének vagy lakóhelyének címe,
   b) a nyilatkozatban szereplő termékek mennyisége, jellege és rendeltetése,
   c) a nyilatkozat időpontja,
   d) a jegyzék kiállításának időpontja és helye, valamint a jegyzéket összeállító személy olvasható aláírása,
   e) azon fűtési létesítmények számának megnevezése, amelyek nyilatkozatai alapján a vevő birtokában állnak,
   f) a nyilatkozatokban feltüntetett fűtési létesítmények helye (címe),

[…]

(16) Amennyiben az (5)–(15) bekezdésben említett feltételek nem teljesülnek, a (4) bekezdés 1. pontjában említett adómérték alkalmazandó.”

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 2011. február 23-én a Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (a wrocławi vámhivatal vezetője, Lengyelország) utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozott a ROZ-ŚWIT jövedéki adó területén felmerült adótartozását illetően.

12 E határozatból kitűnik, hogy az adóhatóságok által indított eljárás során megállapítást nyert, hogy a 2009. március 1-jétől december 31-ig terjedő időszakban a ROZ-ŚWIT könnyűolajból álló tüzelőanyag értékesítéseinek sorát valósította meg. Megállapították, hogy ezen értékesítéseket ellenőrizték, és nem volt kétség afelől, hogy a vevők megerősítették e tüzelőanyag fűtési célra történő megvásárlását és felhasználását. Azonban a ROZ-ŚWIT nem nyújtotta be határidőn belül a vevők nyilatkozatainak azon jegyzékét, amelyet a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (14) bekezdése előír. Következésképpen e törvény 89. cikke (4) bekezdésének 1. pontja alapján az üzemanyagok esetében előírt jövedékiadó-mértéket alkalmazták az ugyanezen cikk (16) bekezdésének megfelelően.

13 A ROZ-ŚWIT panaszt nyújtott be az említett határozattal szemben a wrocławi vámhivatal igazgatójához, azzal érvelve, hogy a vevői nyilatkozatok jegyzékei benyújtásának elmulasztása csupán alaki szabálytalanságnak minősül, miközben a szóban forgó tüzelőanyag fűtési célra történő valódi felhasználásához nem fér kétség.

14 Mivel e panaszt elutasították, a ROZ-ŚWIT keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt.

15 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy amennyiben valamely tagállam a 2003/96 irányelvben biztosított azon joggal él, hogy megkülönbözteti a felhasználásuk alapján ezen irányelv hatálya alá tartozó termékekre vonatkozó jövedékiadó-mértékeket, a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdésében szereplő rendelkezés ellentétes-e ezen irányelvvel, mivel a vevői nyilatkozatok jegyzéke benyújtásának az elmulasztása miatt ahhoz vezet, hogy a tüzelőanyagként felhasznált termékek esetében az üzemanyagokra előírt jövedékiadó-mérték alkalmazandó.

16 Az említett bíróság továbbá kétségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az ilyen jegyzék elkészítésének és benyújtásának kötelezettsége arányos-e a kitűzött célra tekintettel, vagyis az adókikerülés és az adócsalás megelőzésével. E bíróság azon a véleményen van, hogy e kötelezettség alaki és másodlagos jellegű, mivel az érintett termékek rendeltetésének csak előzetes vizsgálatát teszi lehetővé. E tekintetben a Bíróságnak a hozzáadottérték-adó területére vonatkozó ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint egyrészt az előzetesen felszámított ezen adó levonását engedélyezni kell, ha az anyagi jogi

követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok (lásd: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 61. és 62. pont), másrészt pedig a nemzeti jog, amely az export adómentességét anélkül rendeli alá kiléptetési határidőnek, hogy lehetővé tenné az említett határidő figyelmen kívül hagyása okán már megfizetett hozzáadott-érték adó visszatérítését, holott az adóalany bizonyította, hogy az áru elhagyta az Unió vámterületét, túllép az adókikerülés és az adócsalás elleni küzdelem céljának eléréséhez szükséges mértéken (lásd: 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet, C-563/12, EU:C:2013:854, 39. pont).

17 A kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra keresi a választ, hogy megfelel-e az arányosság elvének a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdésében előírt szankció, amely abból áll, hogy az üzemanyagok jövedéki adóját kell alkalmazni a vevői nyilatkozatok jegyzékének határidőn belül történő benyújtására vonatkozó kötelezettség elmulasztása esetén. Különösen a jogsértés súlyával kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy e szankciónak nem célja az adócsalás megelőzése, hanem kizárólag az említett kötelezettség elmulasztására irányul, és egyébiránt egy nem elhanyagolható összeget tesz ki.

18 Ilyen körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszteti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2003/96/EK tanácsi irányelv 5. cikkét az irányelv 2. cikkének (3) bekezdésével és 21. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben, hogy azzal ellentétes a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdésében foglalt nemzeti szabályozás, amely szerint a tüzelőanyagra az üzemanyag jövedékiadó-mértékét kell alkalmazni, ha az adóalany nem teljesíti a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (14) és (15) bekezdésében rögzített alaki követelményt?

2) Ellentétes-e az arányosság elvével a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (14) és (15) bekezdésében rögzített alaki követelmény, amely szerint a tüzelőanyag kedvezményes jövedékiadó-mértéke csak akkor alkalmazható, ha a jogszabályban előírt határidőn belül elkészítik és benyújtják a vevői nyilatkozatok jegyzékét, függetlenül attól, hogy teljesül-e a tüzelőanyag fűtési célra történő értékesítésének anyagi jogi követelménye?

3) Összeegyeztethető-e az arányosság elvével a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdésében rögzített azon szankció, amely szerint a tüzelőanyag értékesítését terhelő jövedéki adót – akárcsak a jelen ügyben – az üzemanyag adómértékének megfelelő összegben (a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikke (4) bekezdésének 1. pontja) vetik ki az eladóra, ha nem teljesül a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (14) és (15) bekezdésében szereplő alaki követelmény?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19 Kérdéseivel, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján egyrészt a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt terméket fűtési célra szánják, másrészt pedig az ilyen jegyzék előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.

20 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az általános jogelvek, amelyek között szerepel az arányosság elve, az uniós jogrend részét képezik. Ennélfogva ezen elveket nemcsak az uniós intézményeknek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd ebben az értelemben többek között: 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 18. pont; 2009. szeptember 10-i Plantanol-ítélet, C-201/08, EU:C:2009:539, 43. pont).

21 Ebből következik, hogy az olyan nemzeti szabályozásnak, mint amelyről az alapügyben szó van, amely többek között a 2003/96 irányelv rendelkezéseinek az érintett tagállam belső jogrendjébe történő átültetésére irányul, tiszteletben kell tartania az arányosság elvét.

*A vevői nyilatkozatok jegyzékének a benyújtására vonatkozó kötelezettségről*

22 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a vevői nyilatkozatok jegyzéke, amelyek elkészítését és a vámhivatal részére való továbbítását a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (14) és (15) bekezdése írja elő, olyan ellenőrzési eszköznek minősül, amelynek célja az adókikerülés és az adócsalás megelőzése.

23 Mivel a 2003/96 irányelv nem pontosítja a tüzelőanyagok felhasználásának különleges ellenőrzési mechanizmusát, sem pedig a tüzelőanyag-értékesítéshez kapcsolódó adócsalás elleni küzdelemre szolgáló intézkedéseket, a tagállamok feladata ilyen mechanizmusoknak és intézkedéseknek a nemzeti jogukban az uniós jog tiszteletben tartásával történő meghatározása. E tekintetben ezen irányelv (9) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a nemzeti körülményekhez igazított politikák meghatározásához és végrehajtásához.

24 A vevői nyilatkozatok jegyzékének a benyújtására vonatkozó kötelezettség arányosságával kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság a Trybunał Konstytucyjny (Alkotmánybíróság, Lengyelország), valamint bizonyos lengyel közigazgatási bíróságok határozataira utal, amelyek szerint az ilyen jegyzék a tüzelőanyag kedvezményes eladásának a megvalósításáról, valamint a tervezett felhasználás helyéről és módjáról tájékoztatja az adóhatóságot. Ezenkívül lehetővé teszi az abban szereplő adatok előzetes vizsgálatát, tehát az adócsalások megállapítását és felderítését.

25 Márpedig, figyelembe véve a tüzelőanyag-értékesítéshez kapcsolódó adókikerülés és adócsalás megelőzése céljából elfogadandó mechanizmusokat és intézkedéseket illetően a tagállamok rendelkezésére álló mérlegelési mozgásteret, és mivel a vevői nyilatkozatok jegyzékének a hatáskörrel rendelkező hatóságokhoz való benyújtására vonatkozó kötelezettség nem bír nyilvánvalóan aránytalan jelleggel, meg kell állapítani, hogy az ilyen kötelezettség megfelelő intézkedésnek minősül az ilyen cél megvalósítása érdekében, és nem haladja meg az annak eléréséhez szükséges mértéket.

26 Következésképpen a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt terméket fűtési célra szánják.

*Az üzemanyagok jövedékiadó-mértékének abban az esetben történő alkalmazásáról, ha nem teljesítik a vevői nyilatkozatok jegyzékének a benyújtására vonatkozó kötelezettséget*

27 A jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdése alapján a vevői nyilatkozatok jegyzékének az előírt határidőn belül történő elkészítésére és továbbítására vonatkozó kötelezettség nemteljesítése az üzemanyagok jövedékiadó-mértékének az eladott tüzelőanyagra való alkalmazásához vezet, függetlenül ez utóbbi valódi felhasználástól.

28 Ami először is az ilyen következménynek a 2003/96 irányelvvel való összeegyeztethetőségét illeti, mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy ezen irányelvnek a kérdést előterjesztő bíróság által az első kérdésében hivatkozott rendelkezései nem közvetlenül relevánsak az alapeljárás szempontjából. Ugyanis mindenekelőtt az említett irányelv 2. cikke (3) bekezdésének első albekezdése „az energiatermékeket [említi] azok kivételével, amelyekre ezen irányelv adómértéket határoz meg”, míg az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó termék adómértékét igenis meghatározza a 2003/96 irányelv.

29 Ezt követően ezen irányelv 5. cikke különböző adómértékeket ír elő az e cikkben taxatíve felsorolt bizonyos esetekben, vagyis amikor a termék minőségével való összefüggés áll fenn, amikor azok a felhasznált mennyiségtől függnek, amikor a termékeket bizonyos közszférába tartozó területeken használják fel, vagy amikor e mértékek megkülönböztetik az üzleti és nem üzleti felhasználást. Az említett cikk tehát nem vonatkozik az üzemanyag és a tüzelőanyag felhasználása közötti különbségre.

30 Végül a 2003/96 irányelv 21. cikkének (4) bekezdése az ezen irányelv 14–19. cikkében említett adókedvezmények és -mentességek alkalmazásához kapcsolódó feltételekre vonatkozik.

31 Ezzel szemben a Bíróságnak már volt alkalma megállapítani, hogy a 2003/96 irányelv általános rendszere az üzemanyagok és a tüzelőanyagok – többek között a felhasználás szempontja alapján történő – egyértelmű megkülönböztetésén alapul. Ugyanis az üzemanyagok és a tüzelőanyagok közötti, az ezen irányelv (17) és a (18) preambulumbekezdése által bevezetett megkülönböztetést többek között az említett irányelv 7–9. cikke alkalmazza, amelyek egyrészt a tüzelőanyagokra, másrészt pedig az üzemanyagokra, valamint a meghatározott ipari és kereskedelmi célokra üzemanyagként felhasznált termékekre alkalmazandó minimális adómérték meghatározásának módjaira vonatkoznak (lásd ebben az értelemben: 2014. április 3-i Kronos Titan és Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service ítélet, C-43/13 és C-44/13, EU:C:2014:216, 28. pont).

32 Ezenkívül az említett irányelv (3) és (4) preambulumbekezdése kimondja, hogy a belső piac megfelelő működése megköveteli, hogy a legtöbb energiatermékre uniós szinten minimális adómértékeket állapítsanak meg, és hogy a tagállamok által alkalmazott nemzeti energiaadó-mértékek érezhető különbségei hátrányosnak bizonyulhatnak e működésre. Meg kell tehát állapítani, hogy a termékek minimális adómértékének az üzemanyagként vagy tüzelőanyagként való felhasználásuk szerinti meghatározása hozzájárul a belső piac megfelelő működéséhez azáltal, hogy lehetővé teszi az ugyanazon célra felhasznált termékek közötti verseny esetleges torzulásának a kizárását.

33 Ebből következik, hogy a 2003/96 irányelvnek mind az általános rendszere, mind célja azon az elven alapul, miszerint az energiatermékeket a valódi felhasználásuk szerint adóztassák.

34 Következésképpen a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikkének (16) bekezdése, amely alapján a vevői nyilatkozatok jegyzékének határidőn belül történő benyújtásának elmulasztása esetén az üzemanyagok jövedéki adója automatikusan akkor is alkalmazandó a tüzelőanyagokra, ha azokat – amint az alapeljárásban megállapították – mint olyanokat használták fel, ellentétes a 2003/96 irányelv általános rendszerével és céljával.

35 Másodszor az üzemanyagok jövedékiadó-mértékének abban az esetben történő ilyen automatikus alkalmazása, ha nem teljesítik az említett jegyzéknek a benyújtására vonatkozó kötelezettséget, sérti az arányosság elvét.

36 Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárásban megállapították, hogy a ROZ-ŚWIT általi tüzelőanyag-értékesítéseket ellenőrizték, és hogy nem volt kétség afelől, hogy a vevők megerősítették e tüzelőanyag fűtési célra történő megvásárlását és felhasználását. Ezenkívül az iratokban semmi sem utal arra, hogy ezen értékesítéseket azzal a céllal valósították meg, hogy a fűtési célra szánt tüzelőanyagoknak nyújtott kedvező jövedékiadó-mértékben csalárd módon részesüljenek.

37 Azonban e megállapítások ellenére a hatáskörrel rendelkező hatóságok a jövedéki adóról szóló törvény 89. cikke (16) bekezdésének megfelelően az eladott tüzelőanyagokra az üzemanyagok jövedékiadó-mértékét alkalmazták.

38 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy Lengyelországban az üzemanyagokra alkalmazandó jövedékiadó-mérték több mint nyolcszorosa lehet a tüzelőanyagokat sújtó jövedéki adónak.

39 Ilyen körülmények között az, hogy az alapügyben szóban forgó tüzelőanyagokra az üzemanyagok jövedéki adóját alkalmazták a nemzeti jog által előírt azon kötelezettség nemteljesítése miatt, hogy az előírt határidőn belül nyújtsák be a vevői nyilatkozatok jegyzékét, amennyiben megállapítást nyer, hogy nem volt kétség e termékek fűtési célra történő felhasználását illetően, meghaladja a adókikerülés és adócsalás megelőzéséhez szükséges mértéket (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

40 Ebben az összefüggésben pontosítani kell, hogy semmi akadálya nincs annak, hogy valamely tagállam pénzbírságot írjon elő az abból álló kötelezettség nemteljesítése miatt, hogy az eladott tüzelőanyag vevői nyilatkozatainak a jegyzékét a hatáskörrel rendelkező hatóság rendelkezésére bocsássák. A tagállamok számára az ilyen szankció előírására rendelkezésre álló hatáskört az uniós jog és annak általános jogelvei, beleértve az arányosság elvét, tiszteletben tartásával kell gyakorolni. Annak értékelése céljából, hogy ez a szankció összeegyeztethető-e ezen elvvel, a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük többek között az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint az e szankció összege meghatározásának módjait (lásd analógia útján: 2012. július 19-i Rēdlihs-ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 44–47. pont).

41 Következésképpen a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a vevői nyilatkozatok havi jegyzéke előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.

42 A fenti megállapításokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy

– azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt termékeket fűtési célra szánják, és

– azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az ilyen jegyzék előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.

## A költségekről

43 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

**A 2004. április 29-i 2004/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy**

– **azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt termékeket fűtési célra szánják, és**

– **azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az ilyen jegyzék előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.**

Aláírások