A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. június 9.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – 11. cikk – A szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékekre kivetett jövedéki adó visszatérítése – 2011/64/EU irányelv – A 17. cikk első bekezdésének b) pontja – Hatósági felügyelet alatt megsemmisített dohánygyártmányokon elhelyezett adójegyek útján már megfizetett jövedéki adó visszatérítése – A tagállamok azon kötelezettsége, hogy a szabad forgalomba bocsátott és vámfelügyelet alatt megsemmisített dohánygyártmányok utáni jövedéki adó visszatérítését előíró szabályozást fogadjanak el – Hiány”

A C-55/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2021. január 28-án érkezett, 2021. január 6-i határozatával terjesztett elő

a **Direktor na Agentsia „Mitnitsi”**

és

az **„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, M. Ilešič (előadó) és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Agentsia „Mitnitsi” képviseletében P. Tonev,

– az „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD képviseletében T. Nenov és D. Vuchkov advokati,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– a bolgár kormány képviseletében M. Georgieva és L. Zaharieva, meghatalmazotti minőségben,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében V. Bozhilova és C. Perrin, 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 jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) 11. cikkének és a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról szóló, 2011. június 21-i 2011/64/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 176., 24. o.) 17. cikke első bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Direktor na Agentsia „Mitnitsi” (a vámhivatal igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: a vámhivatal igazgatója) és a Bulgáriában letelepedett „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD (a továbbiakban: Imperial) között jövedéki adó visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2008/118 irányelv

3 A 2008/118 irányelv (8), (9) és (31) preambulumbekezdése értelmében:

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

(9) Mivel a jövedéki adó meghatározott termékek fogyasztását terheli, nem vethető ki a bizonyos körülmények között megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékekre.

[…]

(31) A tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy a szabad forgalomba bocsátott termékeket adóügyi jelzéssel vagy nemzeti azonosító jellel kell ellátni. E jelzések és jelek használata nem akadályozhatja a[z Unión] belüli kereskedelmet.

Mivel az ilyen jelzések és jelek használata nem vezethet kettős adózási teherhez, egyértelművé kell tenni, hogy a megszerzésükért kifizetett összeget vagy letett biztosítékot a jelzést kibocsátó tagállamnak vissza kell térítenie, el kell engednie vagy fel kell szabadítania, ha a jövedéki adót más tagállamban vetik ki és szedik be.

Mindazonáltal a visszaélések megelőzése érdekében az ilyen jelzéseket és jeleket kibocsátó tagállamok számára lehetővé kell tenni, hogy azok eltávolítását vagy megsemmisítését igazoló bizonyíték nyújtásához köthessék a visszatérítést, az elengedést vagy a felszabadítást.”

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

„Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

[…]

c) a [dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i] 95/59/EK [tanácsi] irányelv [(HL 1995. L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.)], a [cigarettát terhelő adók közelítéséről szóló, 1992. október 19-i] 92/79/EGK [tanácsi] irányelv [(HL 1992. L 316., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 212. o.)] és a [cigarettán kívüli dohánygyártmány adójának közelítéséről szóló, 1992. október 19-i] 92/80/EGK [tanácsi] irányelv [(HL 1992. L 316., 10. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 204. o.)] hatálya alá tartozó dohánygyártmányok.”

5 A 2008/118 irányelv 2. cikke az alábbiakat mondja ki:

„A jövedéki termékekre jövedéki adókötelezettség keletkezik:

a) a[z Unión] belüli előállításukkor […];

b) a[z Unió] területére történő importálásukkor.”

6 Ezen irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

1. »adóraktár engedélyese«: az a természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely valamely tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés alatt adóraktárban jövedéki terméket állítson elő, dolgozzon fel, tároljon, vegyen át vagy adjon fel;

[…]

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

[…]

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

7 Ezen irányelvnek „A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése, adóvisszatérítés, adómentesség” címet viselő II. fejezete három szakaszt foglal magában. Annak 7–10. cikke „Az adókötelezettség keletkezésének helye és ideje” címet viselő 1. fejezetben található.

8 Az említett irányelv 7. cikke értelmében:

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

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

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

[…]

(4) Az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki terméknek az áru tényleges jellege, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként, vagy a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként bekövetkező teljes megsemmisülése vagy helyrehozhatatlan károsodása nem tekintendő szabad forgalomba bocsátásnak.

Ezen irányelv alkalmazásában az árut teljesen megsemmisültnek vagy helyrehozhatatlanul károsodottnak kell tekinteni, ha jövedéki termékként történő felhasználásra alkalmatlanná válik.

A kérdéses jövedéki termékek teljes megsemmisülését vagy helyrehozhatatlan károsodását a teljes megsemmisülés vagy helyrehozhatatlan károsodás helye szerinti, vagy – amennyiben a károsodás helye nem megállapítható – a károsodás észlelése szerinti tagállam illetékes hatósága számára megfelelő módon bizonyítani kell.

(5) A tagállamok maguk állapítják meg a (4) bekezdésben említett károsodásra vonatkozó saját szabályaikat és feltételeiket.”

9 A 2008/118 irányelv II. fejezetének „A jövedéki adó visszatérítése és elengedése” címet viselő 2. szakaszában szereplő 11. cikk a következőket írja elő:

„[Az] 1. cikkben említett irányelvekben meghatározott eseteken túl annak a tagállamnak az illetékes hatóságai, ahol a szabad forgalomba bocsátás történt, az érintett személy kérelmére visszatéríthetik vagy elengedhetik a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékekre kivetett jövedéki adót, amennyiben ezen termékek szabad forgalomba bocsátása a tagállamok által megállapított körülmények között és olyan feltételeknek megfelelően történt, amelyeket a tagállamok az esetleges adócsalás és visszaélések megelőzése céljából határoztak meg.

[…]”

10 Ezen irányelv 15. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Azoknak a jövedéki termékeknek az előállítása, feldolgozása és tárolása, amelyekre a jövedéki adót még nem fizették meg, adóraktárban történik.”

11 Az említett irányelv 39. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 7. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, a tagállamok megkövetelhetik, hogy a jövedéki termékeket […] adóügyi jelzéssel […] lássák el, amikor szabad forgalomba bocsátásukra a területükön kerül sor […].

[…]

(3) Azon rendelkezések sérelme nélkül, amelyeket a tagállamok e cikk megfelelő végrehajtásának érdekében, valamint azért alkotnak, hogy kiküszöböljék az adócsalást, az adókikerülést és az adóval való visszaéléseket, a tagállamok biztosítják, hogy az (1) bekezdés szerinti adózási jelzések […] ne akadályozzák a jövedéki termékek szabad szállítását [helyesen: szabad mozgását].

Amennyiben a jövedéki termékeket ilyen jelzésekkel […] látják el – az azok kibocsátási költségeinek kivételével – a megszerzésükért kifizetett összeget vagy letett biztosítékot a jelzést vagy jelet kibocsátó tagállamban visszatérítik, illetve felszabadítják, ha a jövedéki adót más tagállamban vetik ki és szedik be.

A jelzést vagy jelet kibocsátó tagállam mindazonáltal a jelzések vagy jelek eltávolítását vagy megsemmisítését az illetékes hatóság számára kielégítő módon igazoló bizonyíték benyújtásához kötheti a kifizetett összeg visszatérítését vagy a letett biztosíték felszabadítását.”

A 2011/64 irányelv

12 A 2011/64 irányelv (2), (15) és (16) preambulumbekezdése értelmében:

„(2) A dohánytermékekre vonatkozó uniós adójogszabályoknak biztosítaniuk kell a belső piac megfelelő működését és ezzel egyidejűleg az [EUMSZ 168. cikkben] előírt magas szintű egészségvédelmet, szem előtt tartva, hogy a dohánytermékek súlyosan károsíthatják az egészséget, továbbá hogy az Unió részes fele az Egészségügyi Világszervezet Dohányzás-ellenőrzési Keretegyezményének. […]

[…]

(15) […] Az adószinteknek a tagállamok közötti bizonyos mértékű közelítése elősegítené a csalás és a csempészet Unión belüli visszaszorítását.

(16) A közelítés elősegítené az emberi egészség magas szintű védelmének biztosítását is. Az adószint lényeges tényező a dohánytermékek árában, amely pedig befolyásolja a fogyasztók dohányzási szokásait. A csalás és csempészet aláássa különösen a cigaretta és a cigarettasodrásra szánt, finomra vágott dohány adóalapon kialakított árszintjét, és ezzel veszélyezteti a dohány-ellenőrzési és egészségvédelmi célkitűzések elérését.”

13 Ezen irányelv 1. cikke kimondja:

„Ezen irányelv megállapítja a tagállamok által a dohánygyártmányokra kivetett jövedéki adó szerkezete és adókulcsa összehangolásának általános elveit.”

14 Az említett irányelv 16. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Legkésőbb a jövedéki adó harmonizációjának végső fázisában össze kell hangolni a jövedéki adó beszedésének szabályait. A megelőző fázisban a jövedéki adót alapvetően adójegyek útján szedik be. […]”

15 Ugyanezen irányelv 17. cikke a következőképpen szól:

„Mentesülhetnek a jövedéki adó alól, illetve a már befizetett jövedéki adót visszaigényelhetik a következők után:

a) ipari és kertészeti célokra használt denaturált dohánygyártmányok;

b) hatósági felügyelet alatt megsemmisített dohánygyártmányok;

c) olyan dohánygyártmányok, amelyeket kizárólag tudományos kísérletek céljaira, vagy a termékminőséggel kapcsolatos vizsgálatokra használnak;

d) olyan dohánygyártmányok, amelyeket a gyártó újra feldolgoz.

A tagállamok maguk határozzák meg azon körülményeket és alaki követelményeket, amelyek a fent említett mentességekre és visszatérítésekre vonatkoznak.”

16 A 2011/64 irányelv 2011. január 1-jei hatállyal egységes szerkezetbe foglalta és hatályon kívül helyezte a 92/79, 92/80 és 95/59 irányelvet. 21. cikkének második bekezdése értelmében a hatályon kívül helyezett irányelvekre történő hivatkozásokat ezen irányelvre való hivatkozásnak kell tekinteni.

A bolgár jog

17 A Zakon za aktsizite i danachnite skladove (a jövedéki adókról és az adóraktárakról szóló törvény, a DV 2005. november 15-i 91. száma; a továbbiakban: ZADS) alapügyre alkalmazandó változata szerinti 25. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jövedékiadó-köteles áruk szabad forgalomba bocsátásáig az adóraktár engedélyeseinek és a nyilvántartásba vett személyeknek nem kell jövedéki adót fizetniük:

1. a jövedéki termékeknek, ideértve az adójeggyel ellátott jövedéki termékeket is, a vámhatóság felügyelete alatt való megsemmisítése esetén, valamint az adójegyeknek a 64. cikk (21) és (22) bekezdésében előírt feltételek szerinti leselejtezése és megsemmisítése esetén.

[…]”

18 A ZADS 27. cikke kimondja:

„1) Írásbeli kérelem alapján vagy a vámhatóság kezdeményezésére a jogalap nélkül megfizetett vagy visszatérítendő jövedéki adót vissza kell téríteni vagy az [Agentsia „Mitnitsi” (vámhatóság, Bulgária)] által beszedett, az érdekelt részéről fennálló esedékes köztartozások jóváírásával be kell számítani.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 Az „Imperial adóraktár engedélyese, amely Szófiában (Bulgária) található adóraktárakkal rendelkezik. 2019. április 2-án a ZADS 27. cikkének (1) bekezdése alapján összesen 90 437,69 bolgár leva (BGN) (hozzávetőleg 46 300 euró) összegű jövedéki adó visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be a Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiy- „Mitnitsi”-hoz (a vámhatóság délnyugati területi igazgatósága, Bulgária).

20 Visszatérítés iránti kérelmének alátámasztására az Imperial arra hivatkozott, hogy a szóban forgó, szabad forgalomba bocsátott áruk a tulajdonában álló dohánygyártmányok voltak, amelyeket 2016. július 1-jén vámfelügyelet alatt megsemmisítettek.

21 Az általa lefolytatott ellenőrzés során a vámhatóság megállapította, hogy a kérelemmel érintett árukat az Imperial a kérelemhez csatolt jövedékiadó-igazolásokkal szabad forgalomba bocsátotta, és hogy az ezen árukra vonatkozó jövedéki adó összege megfizetésre került. Mivel azonban az említett árukat már szabad forgalomba bocsátották, e hatóság megállapította, hogy az Imperial által benyújtott kérelem megalapozatlan, és annak nem lehet helyt adni.

22 A vámhatóság szerint a ZADS 25. §-ának (1) bekezdése, amelynek értelmében az adóraktár engedélyesének nem kell jövedéki adót fizetnie a jövedéki termékek után, az adójeggyel ellátott jövedéki termékeket is beleértve, amennyiben azokat a vámhatóság felügyelete alatt megsemmisítették, csak abban az esetben alkalmazandó, ha ezen árukat nem bocsátották szabad forgalomba.

23 Másfelől egy szakértői jelentésből kitűnik, hogy a jelen ügyben a dohánytermékeken elhelyezett adójegyek hitelességét nem ellenőrizték, jóllehet ez a megsemmisítési eljárás elengedhetetlen szakaszát képezi. Ezenkívül e jelentés szerint e termékek egy részét már lejárt érvényességű adójeggyel látták el, és azok nem szerepeltek a megsemmisítési eljárással érintett termékek között.

24 Az Imperial ezt követően panaszt nyújtott be a vámhivatal igazgatójához a visszatérítést megtagadó határozattal szemben.

25 E panasz elutasítását követően az Imperial keresetet indított az Administrativen sad Sofia-grad (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt, amelyben megismételte a visszatérítést megtagadó határozat jogellenességére vonatkozó érveit.

26 2020. január 29-i ítéletével az Administrativen sad Sofia-grad (szófiai közigazgatási bíróság) megsemmisítette a vámhivatal délnyugati területi igazgatósága igazgatójának határozatát. A vámhivatal igazgatója ezen ítéletet támadta meg a kérdést előterjesztő bíróság, a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatósági bíróság, Bulgária) előtt.

27 E bíróság pontosítja, hogy 2010. január 1-jéig a ZADS 25. cikke (1) bekezdése 1. pontjának valamennyi változata előírta, hogy az adóraktárak engedélyeseinek és a nyilvántartásba vett személyeknek nem kell jövedéki adót fizetniük, vagy a megfizetett jövedéki adót részükre visszatérítik, amennyiben a jövedéki termékeket, az adójeggyel ellátott jövedéki termékeket is beleértve, a vámhatóságok felügyelete alatt megsemmisítették, illetve amennyiben az adójegyeket leselejtezték vagy megsemmisítették.

28 A Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (a jövedéki adókról és az adóraktárakról szóló törvény módosításáról és kiegészítéséről szóló törvény, a DV 2009. december 1-jei 95. száma) a fent hivatkozott rendelkezést azzal a feltétellel egészítette ki, hogy a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátására nem kerülhet sor.

29 Az Imperial azzal érvel, hogy a Bolgár Köztársaság ezáltal nem ültette át megfelelően a 2008/118 irányelv rendelkezéseit a szabad forgalomba bocsátott, majd ezt követően szabályszerűen és vámfelügyelet alatt megsemmisített termékek után megfizetett jövedéki adó visszatérítésének lehetősége vonatkozásában, mivel e megközelítés nem összeegyeztethető a fogyasztási adónak minősülő jövedéki adó jellegével, amint az egyébként a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekezdéséből is kitűnik.

30 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az alapeljárásban részt vevő felek között korábban már sor került egy hasonló jogvitára. E jogvita eredményeként, amely a ZADS 2009-ben bekövetkezett módosítását megelőző változata szerinti 25. cikke (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá tartozott, az Imperial a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) 2014. július 17-i ítéletét követően, amely többek között a 2008/118 irányelv 7. és 11. cikkének, valamint a 2011/64 irányelv 17. cikkének releváns rendelkezésein alapult, pernyertes lett.

31 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor megjegyzi, hogy problémásnak tekinti a 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) és (4) bekezdésére való hivatkozást, amely a 2014. július 17-i ítéletben szerepel, mivel az említett rendelkezés a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének helyét és idejét, és különösen a „szabad forgalomba bocsátás” időpontját, vagyis olyan elemeket határoz meg, amelyek nem relevánsak a jelen jogvitában.

32 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/118] irányelv 11. cikkét, valamint a [2011/64] irányelv 17. cikke (1) bekezdésének b) pontját, hogy ezek arra kötelezik a tagállamokat, hogy a jövedéki adó, többek között a szabad forgalomba bocsátott és vámfelügyelet alatt megsemmisített dohánygyártmányokat terhelő jövedéki adó visszatérítésére vonatkozó szabályokat fogadjanak el?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz adandó, hivatkozhatnak-e az érintett személyek az irányelvek rendelkezéseinek és az uniós jog alapelveinek közvetlen hatályára, amennyiben egy tagállam nem tett eleget az ilyen szabályok elfogadására vonatkozó kötelezettségének?

3) Amennyiben az első két kérdésre igenlő válasz adandó, a jelen ügyben megállapított tényállás alapulvételével – csupán a kérelem alapján, további alaki követelmények nélkül – a megfizetett jövedéki adó visszatérítésére való jogosultságot biztosít-e a megjelölt rendelkezések közvetlen hatálya?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

33 A tényeknek és a nemzeti jognak a kérdést előterjesztő bíróság általi ismertetése során felmerülő számos pontatlanságra hivatkozva a vámhivatal igazgatója és a bolgár kormány azzal érvel, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel az nem tartalmaz a kérdések hasznos megválaszolásához szükséges ténybeli és jogi elemeket.

34 Ugyanakkor a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában világosan kifejtette az alapeljárás ténybeli és jogszabályi hátterét, továbbá minimális magyarázatot adott az értelmezni kért uniós rendelkezések kiválasztásának okaira, valamint az e rendelkezések és az elé terjesztett ügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás közötti kapcsolatra, ami lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i Toplofikatsia Sofia és társai ítélet, C-208/20 és C-256/20, EU:C:2021:719, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 11. cikkét és a 2011/64 irányelv 17. cikke első bekezdésének b) pontját, hogy e rendelkezések arra kötelezik a tagállamokat, hogy előírják azon vámfelügyelet alatt megsemmisített jövedéki termékek – beleértve dohánygyártmányokat – után megfizetett jövedéki adó visszatérítését, amelyek szabad forgalomba bocsátására már sor került.

37 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy 2008/118 irányelv 2010. április 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte és felváltotta a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvet (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.). Mivel azonban a 92/12 irányelv vonatkozó rendelkezései lényegében azonosak a 2008/118 irányelv rendelkezéseivel, a Bíróságnak az előbbi irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata a 2008/118 irányelvre is alkalmazandó (lásd analógia útján: 2020. április 2-i GVC Services (Bulgaria) ítélet, C-458/18, EU:C:2020:266, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. szeptember 16-i Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítélet, C-528/19, EU:C:2020:712, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A 2008/118 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének megfelelően az irányelv célja a közvetlen vagy közvetett módon a 2011/64 irányelv hatálya alá tartozó jövedéki termékek – köztük a dohánygyártmányok – fogyasztását terhelő jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapítása, mégpedig többek között, amint az a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekezdéséből kitűnik, annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei minden tagállamban azonosak legyenek (lásd analógia útján: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A 2008/118 irányelv értelmében az adóztatandó tényállást ezen irányelv 2. cikkének megfelelően a jövedékiadó-köteles termékeknek az Unió területén történő előállítása vagy az e területre történő importjuk képezi (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése alapján a jövedékiadó-kötelezettség többek között a jövedéki termékek szabad forgalomba bocsátásának időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban keletkezik. Ezen irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében e fogalom az említett irányelv 4. cikkének 7. pontjában meghatározott, adófelfüggesztési eljárásból való kilépést – ideértve a szabálytalan kilépést – is magában foglalja (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A 2008/118 irányelv 4. cikkének 7. pontja értelmében az adófelfüggesztés a vámfelfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék előállítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót felfüggesztő eljárás vagy intézkedés.

42 Az ilyen szabályozásra az jellemző, hogy az e szabályozás alá tartozó áruk tekintetében még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, bár az adóztatandó tényállás már megvalósult. Következésképpen, ami a jövedéki termékeket illeti, e rendszer addig halasztja a jövedéki adó felszámíthatóságát, amíg a felszámíthatóság egyik feltétele nem teljesül (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Másfelől a 2011/64 irányelv az 1. cikke értelmében megállapítja a tagállamok által a dohánygyártmányokra kivetett jövedéki adó szerkezete és adókulcsa összehangolásának általános elveit.

44 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően valamely uniós jogi rendelkezés értelmezése során annak nemcsak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, valamint annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az említett rendelkezés részét képezi. Valamely uniós jogi rendelkezés értelmezése szempontjából annak keletkezése is relevánsnak bizonyulhat (2021. szeptember 2-i CRCAM ítélet, C-337/20, EU:C:2021:671, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. október 6-i Conacee ítélet, C-598/19, EU:C:2021:810, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Először is, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésben említett rendelkezések szövegét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv 11. cikke szerint annak a tagállamnak az illetékes hatóságai, ahol a szabad forgalomba bocsátás történt, az érintett személy kérelmére visszatéríthetik a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékekre kivetett jövedéki adót, amennyiben ezen termékek szabad forgalomba bocsátása a tagállamok által megállapított körülmények között és olyan feltételeknek megfelelően történt, amelyeket a tagállamok az esetleges adócsalás és visszaélések megelőzése céljából határoztak meg.

46 Másfelől a 2011/64 irányelv 17. cikkének első bekezdése értelmében a már befizetett jövedéki adó a hatósági felügyelet alatt megsemmisített dohánygyártmányok után visszaigényelhető.

47 Így a 2008/118 irányelv 11. cikke általános jelleggel vonatkozik a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékekre alkalmazandó jövedéki adó visszatérítésére, míg a 2011/64 irányelv 17. cikke négy különös esetre, többek között a dohánygyártmányok hatósági felügyelet alatt történő megsemmisítésének esetére alkalmazandó, annak pontosítása nélkül, hogy azokat szabad forgalomba bocsátották-e, vagy sem.

48 Ami közelebbről a 2011/64 irányelv 17. cikke első bekezdésének b) pontját illeti, meg kell állapítani, hogy jóllehet az olyan helyzetre vonatkozik, amely valamely tagállam közigazgatási hatóságainak részvételét vonja maga után, annak szövegéből nem lehet arra következtetni, hogy az ilyen részvétel automatikusan jogot keletkeztet a visszatérítésre, mivel annak feltételeit és alaki követelményeit mindig az érintett tagállamnak kell meghatároznia.

49 E két rendelkezés együttes olvasatából egyrészt az következik, hogy azok kizárólag bizonyos termékkategóriák tekintetében írnak elő lehetőséget a jövedéki adó visszatérítésére, másrészt pedig, hogy e rendelkezések széles mérlegelési mozgásteret hagynak a tagállamok számára azon hatáskör tekintetében, hogy meghatározzák azokat a feltételeket és alaki követelményeket, amelyek e visszatérítésekre vonatkoznak, ideértve azt a helyzetet is, amikor az adójegyekkel ellátott termékeket a szabad forgalomba bocsátásukat követően hatósági felügyelet alatt megsemmisítik.

50 Másodszor, a 2008/118 irányelv 11. cikkének és a 2011/64 irányelv 17. cikke első bekezdése b) pontjának ezen értelmezése megfelel az e két irányelv által elérni kívánt céloknak.

51 Amint az a 2011/64 irányelv (2), (15) és (16) preambulumbekezdéséből kitűnik, a dohánytermékekre alkalmazandó uniós adójogszabályok célja a belső piac megfelelő működésének és az egészség EUMSZ 168. cikkben előírt magas szintű védelmének biztosítása, ezzel egyidejűleg pedig a csalás és a csempészet Unión belüli visszaszorítása.

52 Mivel a cigarettapiac különösen kedvez a jogellenes kereskedelem fejlődésének (2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet, C-81/15, EU:C:2016:398, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a 2008/118 irányelv 39. cikkének (1) bekezdése és a 2011/64 irányelv 16. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamok előírhatják többek között, hogy a dohánygyártmányokat adójeggyel lássák el, amikor szabad forgalomba bocsátásukra a területükön kerül sor. Márpedig az adójegyek olyan önálló értékkel bírnak, amely megkülönbözteti őket valamely összegnek az ezen adójegyeket kibocsátó tagállam adóhatóságai részére történt kifizetését igazoló egyszerű fizetési elismervénytől (lásd ebben az értelemben: 2021. február 24-i Silcompa ítélet, C-95/19, EU:C:2021:128, 83. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 E tekintetben a 2008/118 irányelv 39. cikke (3) bekezdésének második albekezdéséből kitűnik, hogy az adójegyek megszerzéséért kifizetett összeget vagy letett biztosítékot – az ezen adójegyek kibocsátási költségeinek kivételével – az azokat kibocsátó tagállamban csak akkor térítik vissza, ha a jövedéki adót valamely másik tagállamban vetik ki és szedik be, ami a jelen ügyben nem áll fenn.

54 Másfelől a 2008/118 irányelv 11. cikkéből kitűnik, hogy a szabad forgalomba bocsátott jövedéki termékekre alkalmazandó jövedéki adó visszatérítési feltételeinek az esetleges adócsalások és visszaélések minden formáját meg kell előzniük.

55 A tagállamoknak tehát jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak, tekintettel ezenkívül arra, hogy az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2008/118 irányelv által követett célkitűzés, amint ez annak (31) preambulumbekezdéséből, 11. cikkéből és 39. cikke (3) bekezdése első albekezdéséből is kitűnik (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-126/15, EU:C:2017:504, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Harmadszor, ami a 2008/118 irányelv 11. cikkének és a 2011/64 irányelv 17. cikke első bekezdése b) pontjának a szövegösszefüggéseit illeti, amint az a jelen ítélet 38-43. pontjából kitűnik, e rendelkezések a jövedéki termékek – köztük a dohánygyártmányok – fogyasztását közvetlen vagy közvetett módon terhelő jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések részét képezik.

57 Mivel a jövedéki adó – amint azt a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekezdése kimondja – fogyasztási adó, a kötelezettség keletkezésének időpontja a fogyasztóhoz legközelebb kell, hogy essen (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Polihim-SS ítélet, C-355/14, EU:C:2016:403, 50. és 51. pont).

58 Ezenkívül a 2008/118 irányelvnek az ezen irányelv 15. cikke (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke 1. pontjából az következik, hogy az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékeket az adóraktár engedélyese adóraktárban tárolja. Ebből az következik, hogy addig nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, amíg az érintett termékeket az adóraktár engedélyese az adóraktárában tárolja, ugyanis azok e helyzetben nem tekinthetők a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adófelfüggesztés alól kikerülő termékeknek (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Polihim-SS ítélet, C-355/14, EU:C:2016:403, 54. pont).

59 Másfelől az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki terméknek az áru tényleges jellege, előre nem látható körülmények vagy *vis maior* eredményeként, vagy a tagállam illetékes hatóságai engedélyének következményeként bekövetkező teljes megsemmisülésének vagy helyrehozhatatlan károsodásának a 2008/118 irányelv 7. cikke (4) bekezdésében említett esete kizárólag azon termékekre vonatkozik, amelyek szabad forgalomba bocsátására nem került sor.

60 Amikor e termékek elhagyják az adóraktárat, a jövedéki adó véglegesen kivethető. Következésképpen, amikor az a gazdasági szereplő, aki átvette az adójegyeket, nem tud bizonyítékot szolgáltatni arra vonatkozóan, hogy ezen adójegyeket nem használják fel jövedékiadó-köteles termékeknek az említett adójegyeket kibocsátó tagállamban történő értékesítésére, e tagállamnak jogos érdeke fűződik ahhoz, hogy elutasítsa a kifizetett összeg visszatérítését (lásd ebben az értelemben: 2007. december 13-i BATIG-ítélet, C-374/06, EU:C:2007:788, 35. pont).

61 Negyedszer, a Bizottság által 1990. szeptember 27-én benyújtott, a dohánygyártmányok fogyasztását érintő, forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló 72/464/EGK és 79/32/EGK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvjavaslatnak (COM(1990) 433 végleges) – amely alapjául szolgált a dohánygyártmányok fogyasztását érintő, forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1972. december 19-i 72/464/EGK irányelvnek (HL 1972. L 303., 1. o.) az 1992. október 19-i 92/78/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1992. L 316., 5. o.) módosított 6a. cikkének, amely utóbbi cikk tartalmát azonos szöveggel vette át a 95/59 irányelv 11. cikke, mielőtt a 2011/64 irányelv jelenlegi 17. cikkévé vált volna – a 9. 3 pontjából kitűnik, hogy a tagállamoknak lehetőségük van annak eldöntésére, hogy azokban az esetekben, amikor a dohánygyártmányokat hatósági felügyelet alatt megsemmisítik, alkalmazzák-e a mentességeket, vagy sem.

62 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 11. cikkét és a 2011/64 irányelv 17. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések nem kötelezik a tagállamokat arra, hogy előírják azon vámfelügyelet alatt megsemmisített jövedéki termékek – beleértve dohánygyártmányokat – után megfizetett jövedéki adó visszatérítését, amelyek szabad forgalomba bocsátására már sor került.

A második és harmadik kérdésről

63 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válaszra tekintettel a második és harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

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

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

A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 11. cikkét és a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról szóló, 2011. június 21-i 2011/64/EU tanácsi irányelv 17. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések nem kötelezik a tagállamokat arra, hogy előírják azon vámfelügyelet alatt megsemmisített jövedéki termékek – beleértve dohánygyártmányokat – után megfizetett jövedéki adó visszatérítését, amelyek szabad forgalomba bocsátására már sor került.

Aláírások