

**C-711/20. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. december 31.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Nejvyšší správní soud (Cseh Köztársaság)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. december 16.

**Felperes:**

TanQuid Polska Sp. z o. o.

**Alperes:**

Generální ředitelství cel

**Az alapeljárás tárgya**

Az alapeljárás tárgya a Generální ředitelství cel (vámügyi főigazgatóság, Cseh Köztársaság, a továbbiakban: alperes) által a Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovicei regionális bíróság, Cseh Köztársaság, a továbbiakban: regionális bíróság) 2018. szeptember 12-i azon ítéletével (a továbbiakban: regionális bíróság ítélete) szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem, amely alapján hatályon kívül helyezték az alperes azon határozatait (a továbbiakban: megtámadott határozatok), amelyekben az alperes megállapította, hogy a TanQuid Polska, Sp. z o. o. (a továbbiakban: felperes) adóraktár működtetőjeként megsértette az adófelfüggesztési eljárást (a továbbiakban: szóban forgó eljárás), és vele szemben jövedéki adót szabott ki.

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

*1. A jövedékiadó-köteles termékek szállítása a 92/12/EGK irányelv 4. cikkének c) pontja értelmében vett adófelfüggesztési eljárás keretében történik-e abban az esetben, amikor az egyik tagállam vámhatósága hozzájárult, hogy a termékeket*

*adófelüggesztési eljárás keretében szállítsák az adóraktárból a másik tagállamban letelepedett bejegyzett kereskedőhöz, ugyanakkor nem teljesültek a termék adófelüggesztési eljárás keretében történő szállításának objektív feltételei, mivel egy későbbi eljárás során megállapították, hogy a bejegyzett kereskedőnek valamely harmadik személyek családja miatt nem volt tudomása a termékek szállításáról?*

*2. Akadályozza-e a jövedéki biztosítéknak a 92/12/EGK tanácsi irányelv 15. cikkének (3) bekezdése értelmében vett, de a termék adóraktár és másik tagállamban letelepedett bejegyzett kereskedő között adófelüggesztési eljárás keretében történő szállításától eltérő célból történt nyújtása a jövedékiadó-felüggesztési eljárás keretében történő szállítás szabályszerű megkezdését, ha a biztosíték nyújtásának tényét feltüntették a termékek bejegyzett kereskedőhöz adófelüggesztési eljárás keretében történő szállítását kísérő okmányokban, és azt a tagállam vámhatóságai igazolták?*

### **A hivatkozott uniós rendelkezések**

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: irányelv) 4. cikkének c) pontja, 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja, 13. cikkének a) pontja, 15. cikkének (3) és (4) bekezdése és 20. cikkének (1) bekezdése.

### **A vonatkozó nemzeti szabályozás**

A zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (a jövedéki adóról szóló 353/2003. sz. törvény a továbbiakban: törvény) 25., 26 és 28. §-a értelmében a kiválasztott termékek a szóban forgó eljárás keretében csak kísérőokmánnyal szállíthatók a tagállamok között, és ezen eljárás megsértése többek között akkor is megvalósul, ha a termékeket az előírt határidőn belül nem szállítják le az igazolt címzettnek.

### **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 A felperes lengyel gazdasági társaság, amely Lengyelországban adóraktárat működtet, amely raktárból 2009 decemberében és 2010 januárjában jövedékiadó-köteles ásványolajat (kiválasztott termékeket) szállított az igazolt címzett, az EKOL GAS PB s.r.o. cseh társaság (a továbbiakban: EKOL GAS) részére.
- 2 Amint azonban a bizonyításfelvételtől kitűnik, az EKOL GAS soha nem kereskedett a felperessel, és tagadta, hogy ez utóbbival bármilyen kapcsolatban állt volna. Az EKOL GAS bejegyzett kereskedőként tehát nem tudott arról, hogy a szóban forgó eljárás keretében termékeket szállítanának a részére.

- 3 Az illetékes cseh vámhivatal megállapította, hogy a 2010. január 5-i kísérőokmányokban szereplő információk valótlanok, és hogy a lengyel vámhatóság által átadott, az ásványolajok felperes adóraktárából való feladásának alapját képező 38 kísérőokmányt nem nyújtották be a cseh vámhivatalhoz, ami jogszabálysértésnek minősül. A cseh vámhivatal bélyegzőlenyomatai, amelyekkel a 35 kísérőokmányt igazolták, hamisak voltak. A szállítás során használt bélyegzők lenyomatai nem feleltek meg az EKOL GAS bélyegzőinek.
- 4 A felperes adóraktárából feladott ásványolajokat az előírt határidőn belül és meghatározott helyen az EKOL GAS igazolt címzettként nem vette át, hanem azokat harmadik személyek által elkövetett csalás következtében, akik az EKOL GAS tudta nélkül az EKOL GAS képviselőinek adták ki magukat, a Cseh Köztársaság területén ismeretlen személynek szállították le.
- 5 Az illetékes cseh vámhivatal szerint a felperes annak következtében, hogy a kiválasztott termékeket a Cseh Köztársaságba szállították, és azokat az igazolt címzett, aki ezt követően bevallotta és megfizette volna a jövedéki adót, nem vette át szabályszerűen, megsértette a szóban forgó eljárást, ami miatt a felperessel szemben a 2006. március 3-i adómegállapító határozattal összesen 10 207 850 CZK összegű adót vetettek ki.
- 6 A felperes fellebbezést nyújtott be ezen adómegállapító határozatokkal szemben, amelyet az alperes a megtámadott határozatokkal utasított el. E határozatokat azonban a regionális bíróság ítéletével hatályon kívül helyezte, és az ügyet határozathozatal céljából visszautalta. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

#### **A regionális bíróság ítélete**

- 7 A regionális bíróság szerint nem teljesült az ásványolajok szóban forgó eljárás keretében történő szállításának azon alapvető feltétele, amely szerint a szállításnak törvényben meghatározott személyek között kell történnie. Az EKOL GAS nevében tudta nélkül olyan harmadik személyek jártak el, akik maguk nem voltak igazolt címzettek, ami megegyezik azzal a helyzettel, amikor a kiválasztott termékek kísérő okmányokban bejelentett címzettje nem rendelkezik megfelelő engedéllyel. A jelen ügyben szóban forgó helyzet eltér attól a helyzettől, amelyben a feltételeket az ásványolajok szóban forgó eljárás keretében történő, formai és tartalmi értelemben megfelelően megkezdett szállítása során (például a kiválasztott termékek szállítására előírt határidő be nem tartásával) szegték meg. Ennélfogva a jelen ügyben elbírált helyzetet a törvény értelmében vett szabadforgalomba bocsátásnak kell tekinteni.
- 8 A regionális bíróság a lengyel vámhatóság hasonló következtetéseire utalt, amely az ásványolajok szállítása kapcsán 2015. október 26-i határozatával a felperes helyett a BM Reflex Sp. z o. o.-t (a továbbiakban: BM Reflex) mint a leszállított termékek tulajdonosát kötelezte a jövedéki adó megfizetésére. A lengyel vámhivatal szerint a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás feltételei nem

teljesültek, mivel i. a kísérőokmányok nem dokumentálták az ügylet tényleges menetét, és ii. a J&S ENERGY S.A (a továbbiakban: J&S ENERGY) által jövedéki biztosítékként nyújtott biztosítási garancia kizárólag az adóraktárak közötti szállítására terjedt ki, és ezért e termékszállítást a jövedéki biztosítékban nem vették figyelembe. E hatóság szerint tehát nem a felperes, hanem a BM Reflex köteles megfizetni az adót.

### A felek fontosabb érvei

- 9 A felperes azt állítja, hogy a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás megindítására vonatkozó alaki követelmények nem teljesültek, mivel nem állapítható meg, hogy a kiválasztott termékeket az okmányokban bejelentett címzettnek szánták, amely okmányoknak nemcsak formailag kell szabályosnak lenniük, hanem a tényleges helyzetnek is meg kell felelniük. A jelen ügyben nem ez volt a helyzet, mivel objektíve nem létezett a másik fél, vagyis az igazolt címzett. Címzettként olyan tisztességtelenül eljáró természetes személyek jártak el, akik nem kaptak engedélyt a kiválasztott termékek átvételére, és akik a szállítás kezdetétől fogva az volt a szándékuk, hogy az említett okmányokon hamis bélyegzőlenyomatokat helyezzenek el. Ezenfelül nem nyújtottak jövedéki biztosítékot, amely a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás megindításának alaki feltétele. Ezt a helyzetet tehát kiválasztott, más tagállamban szabadforgalomba bocsátott termékek szállításának kell tekinteni.
- 10 Az alperes nem ért egyet azzal a következtetéssel, hogy a kiválasztott termékeket szabadforgalomba bocsátás keretében adták fel és szállították a Cseh Köztársaságba. A kiválasztott termékek szóban forgó eljárás keretében történő szállításának megkezdéséhez nem szükséges az igazolt címzett hozzájárulása és visszaigazolása. A meghatalmazott személy bélyegzőjével és aláírásával megerősített hozzájárulásra csak a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás megfelelő befejezése érdekében van szükség, ami a kiválasztott termékek feladóját ezen eljárás megsértéséért terhelő objektív felelősségét is kiváltja.
- 11 A vámhatóságok nem vizsgálják a megfelelőséget, hanem csak azt ellenőrzik, hogy a kísérőokmány valamennyi rovatát kitöltötték-e, és hogy a feladó adóraktára, illetve az igazolt címzett rendelkezik-e érvényes engedéllyel. Amennyiben igen, és az adó biztosítékát jogszabálynak megfelelően nyújtották, a vámhatóságok hozzájárulnak az ilyen szállítás megkezdéséhez. Abban az esetben, ha címzettként érvényes engedély birtokosát jelölik meg, a szállítás attól függetlenül megkezdődik, hogy a feladó tévesen vagy szándékosan jelölte-e meg e személyt, vagy hogy a címzettnek tudomása van-e e szállításról, vagy sem.
- 12 Amennyiben a termékeket az irányelv 15. cikke (4) bekezdésének megfelelően kizárják a szóban forgó eljárásból, még ha az okmány utólagos igazolása csalásnak minősül is, a szóban forgó eljárásból való megállapított kizárás következményeit a feladó adóraktár viseli, amely a szállítás megkezdését megelőzően az ilyen esetre köteles biztosítékot nyújtani, mivel a szállítás teljes

időtartama alatt az adóraktár felel a kiválasztott termékek szállításáért, mindaddig, amíg azokat a kísérőokmányokban megjelölt igazolt címzett szabályosan át nem veszi.

### Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

- 13 A kérdést előterjesztő bíróság általánosságban emlékeztet az irányelv céljára, amely a kettős adóztatás elkerülésére és az Unión belüli szabad mozgás akadályozásának elkerülésére irányul, és utal azon uniós ítélkezési gyakorlatra, amely szerint az árut végső fogyasztása helyén kell megadóztatni, a belső piac megteremtésének és működésének biztosítása érdekében pedig a jövedéki adót minden tagállamban azonos módon kell felszámítani.<sup>1</sup>
- 14 Ha a jelen ügyben a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás megkezdésének feltételei nem teljesülnének, a termékek a raktárból való tényleges elszállításukkor belföldön kerülnének szabadforgalomba bocsátásra,<sup>2</sup> és ezért azokat Lengyelországban kellene megadóztatni. Amennyiben e feltételek nem teljesülnének, a tagállamok közötti szállítás folyamata megkezdődne, és az adóraktár engedéllyel rendelkező tulajdonosa ezen eljárás megsértésének utólagos megállapítása esetén a Cseh Köztársaságban lenne adóköteles.
- 15 Mivel a kiválasztott termékek szóban forgó eljárás keretében történő szállításának folyamata során fokozottan fennáll az adóhatósági felügyelet kijátszásának kockázata, az említett eljárás három feltétel teljesítését követeli meg: i. a szállításnak arra jogosult személyek (az adóraktár engedélyese és a bejegyzett kereskedő) között kell megvalósulnia, ii. a termékeket kísérőokmánnyal együtt kell szállítani (lásd az irányelv indokolását) és iii. az irányelv 13. cikke a) pontjának megfelelően garanciát kell nyújtani.
- 16 A jelen ügyben az adóraktár engedélyese rendelkezett adóraktár működtetésére vonatkozó engedéllyel, és maga határozta meg a szállítás feltételeit azáltal, hogy a címzettként az EKOL GAS-t, azaz egy bejegyzett kereskedőt jelölt meg. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a szállítást az adóraktár engedélyese kezdi meg, mivel ő tölti ki a kísérőokmány „A” részét.
- 17 A Bíróság 2016. július 2-i Kapnoviomichania Karelia ítéletének (C-81/15, EU:C:2016:398) megfelelően az adóraktári engedélyese a szóban forgó eljárás keretében történő szállítás során elkövetett valamennyi jogsértésért objektív felelősséggel tartozik azon a helyen, ahol az eljárás megsértésére vagy a szabálytalanságra sor került. E felelősség csak abban az időpontban szűnik meg,

<sup>1</sup> A Bíróság 2013. május 30-i Scandic Distilleries ítélete, C-663/11, EU:C:2013:347, 22. és 23. pont; 2007. december 18-i Pipeline Méditerranée et Rhône ítélete, C-314/06, EU:C:2007:817, 22. pont.

<sup>2</sup> Lásd az irányelv 4. cikkének c) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (1) bekezdésének a) pontját.

amikor dokumentálják, hogy a bejegyzett kereskedő átveszi a termékeket (az irányelv 15. cikkének (4) bekezdése). Ezt követően a bejegyzett kereskedő kitölti a kíséreekmány „C” részét, amelyhez aláírás és pecsét szükséges. A címzett tehát csak az ügylet végén kapcsolódik be az ügyletbe, amit az irányelv 19. cikkének (2) bekezdése is megerősít. A szállítás megkezdéséhez tehát nem szükséges a címzett közreműködése.

- 18 A vámhatóságok ellenőrzik, hogy a szállításra az arra jogosult személyek között került-e sor, és hogy nyújtottak-e jövedéki biztosítékot, azaz kizárólag az alaki feltételek fennállását vizsgálják, az adóraktár engedélyesére hárítva az annak vizsgálatára vonatkozó kötelezettséget, hogy a bejegyzett kereskedő (a címzett) ténylegesen átvette-e az árut.<sup>3</sup> Ezt követően megadják a hozzájárulást a szállítás megkezdéséhez. A szóban forgó eljárás tehát lehetővé teszi az adóköteles termékek behozatalának felügyeletét, anélkül azonban, hogy ez a dokumentumok vámhatóságok általi érdemi vizsgálata formájában akadályokat képezne, ami összhangban van az irányelv céljával.
- 19 Az a tény, hogy a vámhatóságok kizárólag formailag ellenőrzik az adatok pontosságát, a legutóbbi uniós szabályozásból<sup>4</sup> és a lengyel jogszabályokból<sup>5</sup> is következik. A szállításnak az adófelfüggesztési eljárás keretében történő megkezdését nem befolyásolhatja az a későbbi megállapítás, hogy harmadik személyek valamely bejegyzett kereskedőt képviselő személyeknek adták ki magukat. A belföldi szabadforgalomba bocsátásra tehát kizárólag abban az esetben kerülhet sor, ha a szállítás megkezdésének feltételei nem teljesülnek, a bejegyzett kereskedő hozzájárulása azonban nem tartozik e feltételek közé.
- 20 A Bíróság ítélezési gyakorlata e tekintetben még nem foglalkozott a szóban forgó eljárással kapcsolatos csalásokkal. Bizonyos hasonlóságokat mutat a 2002. december 12-i Cipriani ítélet (C-395/00, EU:C:2002:751) által elbírált ügy. A hivatkozott ügyben hamis vámhatósági bélyegzőket használtak, amelyek azt igazolták, hogy az áru már a szállítás megkezdésekor elhagyta az Unió területét. A felperes esetében azonban csak a bejegyzett kereskedő bélyegzőnyomatai voltak hamisak, és csak abban az időpontban, amikor az áru szállításának be kellett volna fejeződnie. Ezenkívül a hivatkozott ügyben nem volt sem konkrét bejegyzett kereskedő, sem adóraktári engedélyes abban a másik tagállamban, amelybe az árut kellett volna szállítani. Kizárólag egy vagy több tagállam által az Unió kívüli országokba irányuló exportra szánt termékek szállításáról volt szó. A

<sup>3</sup> A Bíróság úgy határozott, hogy jogosan követelhető az adóalanytól, hogy biztosítsa, hogy az ügylet, amelyben részt vesz, ne vezessen adókijátszáshoz (2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 24. pont), és a jövedéki adó és az irányelv vonatkozásában e megállapítást a fent hivatkozott C-81/15. sz. ügyben hozott ítéletben is alkalmazta.

<sup>4</sup> Lásd a 2008. november 16-i 2008/118/EK irányelv 20. cikkét.

<sup>5</sup> Az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény) (Dz. U. 2009., 3. szám, 11. tétel) 41. és 41a. cikke.

jogvita központi kérdése, vagyis a védelemhez való jog problematikája is eltérő volt.

- 21 A kérdést előterjesztő bíróság előtti következő kérdés a jövedéki adó biztosítása érdekében nyújtott biztosíték jellegével és céljával<sup>6</sup> kapcsolatos. A biztosítékot a J&S ENERGY lengyel társaság nyújtotta. Az ügyiratokból kitűnik, hogy e biztosítékot a kiválasztott termékeknek a szóban forgó eljárás keretében a felperes által működtetett adóraktárból az EKOL GAS részére történő szállításának biztosítása érdekében nyújtották. A felperes azonban vitatta a biztosíték nyújtásának e célját, azt állítva, hogy az irányelv 15. cikke (3) bekezdésének megfelelően nem nyújtottak biztosítékot a kiválasztott termékek szóban forgó eljárás keretében történő szállítására, mivel a nyújtott biztosíték csak az adóraktárak közötti szállításra terjedt ki, a bejegyzett kereskedő részére történő szállításra azonban nem.
- 22 Az adó megfizetésének biztosítéka az Unió mindazon tagállamaiban érvényes, amelyeken keresztül a termékeket szállítják (lásd az irányelv 15. cikkének (3) bekezdését). Ezért a kérdést előterjesztő bíróság szerint a másik tagállam vámhatóságai nem vizsgálhatják meg a biztosíték okát, sem a kísérőokmányokban foglalt adatok valóságát.
- 23 A lengyel vámhatóságok az átvett kísérőokmányokban foglalt adatok és a jelen ügyben kapott biztosíték alapján engedélyezték a termékek szóban forgó eljárás keretében történő szállítását a bejegyzett kereskedő részére, egyúttal kijelentve, hogy a szóban forgó eljárás valamennyi fent említett feltétele teljesült. Ezen alapult a felperes és a cseh vámhatóságok arra vonatkozó meggyőződése, hogy a biztosíték nyújtására sor került, és hogy a szóban forgó eljárás feltételei teljesültek. Az eljárás későbbi szakaszában (a lengyel közigazgatási bíróságok által lefolytatott bírósági felülvizsgálatot követően) azonban a lengyel vámhatóságok megszüntették a jövedéki adó kivetésére vonatkozó adóhatósági eljárást, mivel szerintük a szóban forgó eljárás feltételei nem teljesültek, többek között azért, mert nem nyújtottak biztosítékot a termékek bejegyzett kereskedő részére történő szállításának biztosítására.
- 24 Mindazonáltal abban az időpontban, amikor az áru a Cseh Köztársaság területére érkezett, a biztosítékot már kifizették, a nemzeti vámhatóságok pedig a jogbiztonság elvének és a lengyel vámhatóságok eljárásának megfelelő lefolytatásába vetett bizalom elvének megfelelően azt feltételezték, hogy a biztosíték megfelelő. A lengyel vámhatóságok tehát olyan helyzetet teremtettek, amelyet sem az irányelv, sem a törvény nem szabályozott. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a lengyel vámhatóságok ilyen eljárásának elfogadása, és következményeinek az alapeljárásban részt vevő felekre történő hárítása a jogállamiság elvét sértené. Ha a cseh vámhatóságok a szóban forgó eljárás keretében történő szállítást a nem megfelelően nyújtott biztosíték miatt nem

<sup>6</sup> Lásd a fentiekben hivatkozott 2008/118 irányelv indokolásának 19. pontját.

tekintenék szabályszerűen megindítottak, az ellentétes lenne az irányelv célkitűzéseivel, és sértené a lojális együttműködés és jogbiztonság uniós elvét.

- 25 Következésképpen az előterjesztett két kérdésben nem teljesültek az Európai Unió ítélkezési gyakorlatában rögzített feltételek, amelyek esetén nem lehet előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordulni.

MUNKADOKUMENTUM