



## Határozatok Tára

NILS WAHL  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2013. október 24.<sup>1</sup>

**C-82/12. sz. ügy**

**Transportes Jordi Besora SL**  
**kontra**  
**Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)**  
**Generalitat de Catalunya**

(a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sala de lo Contencioso Administrativo] [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A 92/12/EGK irányelv — Jövedéki adó — Ásványolajok — A 3. cikk (2) bekezdése — Különleges cél — A jövedéki adó vagy a hozzáadottérték-adó általános rendszerének való megfelelés — Meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmi értékesítését terhelő nemzeti adó — Ítélet időbeli hatályának korlátozása”

1. A jelen ügy eldöntése a 92/12/EGK irányelv (a továbbiakban: jövedéki adóról szóló irányelv)<sup>2</sup> 3. cikke (2) bekezdésének helyes értelmezésétől függ. Ez a rendelkezés elismeri a tagállamok arra irányuló jogát, hogy közvetett adókat vezessenek be vagy tartsanak fenn a jövedéki adóra vonatkozó harmonizált szabályok hatálya alá tartozó termékek vonatkozásában. E jog mindazonáltal két feltételhez kötődik: i. a kérdéses adó különleges célt szolgál, és ii. megfelel a jövedéki adó vagy<sup>3</sup> a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, az adó felszámíthatóságára és ellenőrzésére vonatkozó adószabályoknak.

2. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalónia legfelsőbb bírósága; Spanyolország) ahhoz kér iránymutatást, hogy összhangban áll-e a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével az a meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmi értékesítését terhelő, különleges közvetett adó (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; a továbbiakban: IVMDH), amely e termékek fogyasztását terheli. Pontosabban a kérdést előterjesztő bíróság két kérdés tisztázását kéri: e rendelkezés értelmében mit jelent a „különleges cél”, és valamely közvetett adó milyen követelmények teljesülése esetében felel meg a jövedéki adó vagy a hea általános rendszerének. Az érintett pénzügyi következményekre tekintettel az ügyben felmerül az a kérdés is, hogy időben korlátozni kell-e az összeegyeztethetlenség esetleges megállapításának hatásait.

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK módosított tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.). A 92/12 irányelvet 2010. április 1-jétől hatályon kívül helyezte és felváltotta 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 L 9., 12. o.).

3 — A jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének szövege korábban zavart okozott. Ez azért történt, mert néhány nyelvi változat „jövedéki adóra és hozzáadottérték-adóra” hivatkozik, míg mások a „jövedéki adó vagy hozzáadottérték-adó” kifejezést tartalmazzák. Mivel a jövedéki adóra és a heára vonatkozó szabályok több szempontból kölcsönösen összeegyeztethetetlenek egymással, és a mindkettőnek való megfelelés több gyakorlati nehézséget vonna maga után, a Bíróság megállapította, hogy elegendő, ha a szóban forgó adó összhangban áll a jövedéki adó vagy a hea általános rendszerével; lásd a C-434/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 24-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1129. o.) 24. és 27. pontját, valamint a C-437/97. sz., EKW és Wein & Co ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1157. o.) 44. és 47. pontját.

3. A következőkben megmagyarázom azt, hogy miért nem hiszek abban, hogy az IVMDH megfelel a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének. Kifejtem az arra irányuló érveket is, hogy a jelen ügy körülményei között miért nem tartom megfelelőnek az összeegyeztethetlenség megállapítása hatásainak korlátozását.

## I – Jogi háttér

### A – Az uniós jog

4. Az 1. cikk (1) bekezdése értelmében a jövedéki adóról szóló irányelv célja rögzíteni „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[z Európai Unió] által megállapított adókat”.

5. A 3. cikk (1) bekezdése értelmében az irányelv vonatkozik többek között az ásványolajokra. Az irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„(2) Az (1) bekezdésben felsorolt termékekre különleges célú közvetett adók is kivethetők, amennyiben azon adók megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, az adó felszámíthatóságára és ellenőrzésére vonatkozó adószabályoknak.”

6. Az irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely a 14. cikk (3) bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

- a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, [...];
- b) termékek adófelfüggesztési eljáráson kívül történő előállítása, [...];
- c) azon termékek bármilyen importálása, [...] amelyek nem kerültek adófelfüggesztés alá.”

### B – A spanyol jog

7. Spanyolországban az IVMDH-t a 24/2001. sz. törvény<sup>4</sup> vezette be. E törvény 9. cikke értelmében:

„2002. január 1-jei hatállyal bevezetésre kerül a meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmi értékesítésének új adója, amelyre a következő rendelkezések irányadók:

#### 1. Jelleg

- (1) A meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmi értékesítésének adója ezen termékek fogyasztását terhelő közvetett adó, amely az adó tárgyi hatálya alá tartozó termékek kiskereskedelmi értékesítését egyetlen szakaszban terheli a jelen törvény rendelkezései alapján [...]

4 — Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (az adójogi, közigazgatási intézkedésekről és a társadalmi rendről szóló, 2001. december 27-i 24/2001. sz. törvény; BOE 313. sz., 2001. december 31.).

[...]

- (3) Az ezen adóból származó bevételek teljes egészében egészségügyi jellegű kiadások finanszírozására szolgálnak, a nemzeti szinten meghatározott objektív követelmények alapján. Mindezek ellenére, az autonóm közösségek adómértékeiből származó bevételek egy részét környezetvédelmi intézkedések finanszírozására lehet fordítani, szintén azonos jellegű követelmények alapján.

[...]

### 3. Tárgyi hatály

- (1) Ezen adó tárgyi hatálya alá tartoznak a következő szénhidrogének: a benzin, a gázolaj, a fűtőolaj és a nem fűtőanyagként felhasznált kerozin [...]

[...]

### 5. Adóköteles tevékenység

- (1) Adóköteles a tárgyi hatály alá tartozó termékek kiskereskedelmi értékesítése. Az adóköteles termékek adóalanyok általi, saját célú felhasználása is adóköteles tevékenység.

[...]

### 7. Adóalanyok

Adóalanyok az adóköteles termékek tulajdonosai, akik ezek tekintetében adóköteles tevékenységet végeznek.

[...]

### 8. Adókötelezettség keletkezése

- (1) Az adókötelezettség a tárgyi hatály alá tartozó terméknek a vevő részére történő rendelkezésre bocsátásakor keletkezik, vagy adott esetben a saját célú felhasználáskor, amennyiben a jövedéki adókról szóló, [...] felfüggesztést megszüntették.

[...]

### 9. Adóalap

- (1) Az adóalapot az adóköteles termékek ezer literben kifejezett mennyisége képezi [...]

[...]

### 10. Az adó mértéke

- (1) Az egyes adóköteles termékekre alkalmazandó adó mértéke az állami és az autonóm közösségek által megállapított adómértékek együttes összege.

[...]

- (3) Az autonóm közösségek és városok új finanszírozási rendszeréhez kapcsolódó pénzügyi és igazgatási intézkedések szabályozásáról szóló törvényben foglaltaknak megfelelően az autonóm közösségekben alkalmazott adómértéket az érintett autonóm közösségek határozzák meg. Amennyiben az autonóm közösség nem határozott meg adómértéket, csak az állam által meghatározott adómérték alkalmazandó [...].”

## II – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. A Transportes Jordi Besora, S. L. (a továbbiakban: TJB) a Katalónia autonóm közösség területén létrehozott, fuvarozással foglalkozó vállalkozás. Járművei működtetéséhez a TJB nagy mennyiségű üzemanyagot szerez be. 2005 és 2008 között e beszerzések az IVMDH hatálya alá tartoztak, és 45 632,38 euró összeg hárult a TJB-re.

9. 2009. november 30-án a TJB kérte az Oficina Gestora de Impuestos Especiales (jövedékiadó-ügyek hivatala) előtt a 2005 és 2008 között megfizetett IVMDH visszatérítését, mivel állítása szerint az IVMDH ellentétes a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével. A 2009. december 1-jén hozott határozatban mindazonáltal elutasították a TJB kérelmét.

10. A TJB e határozatot megtámadta a Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (Katalónia regionális közigazgatási bírósága; a továbbiakban: TEARC) előtt. A 2010. június 10-én hozott határozatban elutasították a keresetet.

11. A TJB ezt követően fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely most előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti elő:

- „(1) A [jövedéki adóról szóló] irányelv 3. cikkének (2) bekezdését és különösen egy adott adó »különleges célját«
- a) úgy kell-e értelmezni, hogy az előírja, hogy a meghatározott célt más harmonizált adóval ne lehessen elérni?
  - b) úgy kell-e értelmezni, hogy tisztán költségvetési cél jelenik meg, amikor a hatáskörök néhány autonóm közösségre történő átruházásával egyidejűleg – az adóbevételek átengedése mellett, részben az átengedett hatáskörökből fakadó költségekre figyelemmel – adót is megállapítanak, és ezáltal az adómértékek eltérők lehetnek az egyes autonóm közösségekben?
  - c) Az előző kérdésre adandó nemleges válasz esetén, úgy kell-e értelmezni a »különleges cél« fogalmát, hogy a célnak kizárólagosnak kell lennie, vagy éppen ellenkezőleg, az több különböző cél elérését is lehetővé teszi, amelyek között az adott hatáskörök finanszírozását biztosító, tisztán költségvetési cél is szerepel?
  - d) Amennyiben különböző célok elérését fogadjuk el a fenti kérdésre adandó válaszként, a [jövedéki adóról szóló] irányelv 3. cikkének (2) bekezdése alapján milyen jelentőséggel bír egy adott cél azon követelmény teljesítése tekintetében, hogy az adó megfeleljen a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett »különleges célnak«, és milyen szempontok alapján határozhatók el a fő és kiegészítő célok?
- (2) A [jövedéki adóról szóló] irányelv 3. cikkének (2) bekezdése, és különösen, a jövedéki adó vagy a hea esetében alkalmazandó, az adó felszámíthatóságára vonatkozó adószabályoknak való megfelelés követelményével

- a) ellentétes-e az olyan nem harmonizált közvetett adó (mint az IVMDH), amelyet a végső fogyasztó részére történő kiskereskedelmi üzemanyag-értékesítéskor számítanak fel, szemben a harmonizált adóval (szénhidrogénadó<sup>5</sup>), amelynél adókötelezettség az utolsó adóraktárból való kikerülésekor keletkezik), vagy a héával (amely, noha a végső fogyasztónál keletkezik, a termelés és forgalmazás minden egyes szakaszában fel kell számítani), mivel – a [fent hivatkozott] EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 47. pontjában szereplő kifejezéssel élve – nem felel meg az egyik vagy másik említett, [uniós] jogban szabályozott adóztatási módszer általános rendszerének?
- b) A fenti kérdésre adandó nemleges válasz esetén a szóban forgó rendelkezést úgy kell-e értelmezni, hogy a megfelelés említett követelménye megvalósul, anélkül hogy a felszámítást illetően egybeesésnek kellene fennállnia, egyszerűen azért, mert a nem harmonizált közvetett adó (a jelen esetben az IVMDH) nincs hatással a jövedéki adó vagy a héa felszámításának rendes folyamatára, azaz nem akadályozza, és nem is nehezíti azt?”

12. A TJB, a Generalitat de Catalunya, a spanyol, a görög és a portugál kormány, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2013. június 26-i tárgyaláson a TJB, a Generalitat de Catalunya, a spanyol és a francia kormány, valamint a Bizottság tett szóbeli előterjesztést.

### III – Értékelés

#### A – Előzetes kérdések

13. A kérdést előterjesztő bíróság számos részre tagolta két kérdését. E kérdéseket mindazonáltal úgy értelmezem, mint amelyek lényegében annak megállapítására irányulnak, hogy a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével ellentétes-e az olyan közvetett adó, mint a jelen ügyben szereplő IVMDH.

14. Mivel a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének való megfeleléshez szükséges a fenti 1. pontban hivatkozott mindkét feltétel teljesülése (nevezetesen az, hogy i. az adó „különleges célt” szolgáljon, valamint hogy ii. megfeleljen a jövedéki adó vagy a héa általános rendszerének), egymás után foglalkozom mindkét feltétellel. Mielőtt azonban rátérnék arra a kérdésre, hogy mi valósít meg különleges célt, röviden jellemzem a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének az ezen irányelv által felállított rendszerben betöltött szerepét.

15. Gondolni kell arra, hogy a jövedéki adóról szóló irányelvre vonatkozó, eredeti bizottsági javaslat megállapította, hogy az irányelv hatálya alá tartozó termékek „[...] nem tartoznak a jövedéki adótól és a hozzáadottérték-adótól eltérő egyéb adók alá”.<sup>6</sup> A Tanács mindazonáltal ragaszkodott ahhoz, hogy biztosítsanak fennmaradó adóztatási hatáskört a tagállamoknak. Ezt a jövedéki adó eltérő megközelítéseivel, valamint azzal a szereppel indokolták, amelyet a közvetett adók a tagállamokban a nem költségvetési politikák végrehajtásában betöltenek. A 3. cikk (2) bekezdésének a jövedéki adóról szóló irányelvbe illesztése a Tanács azon álláspontját tükrözi, hogy ezen a területen mi tekinthető a harmonizáció megfelelő szintjének.<sup>7</sup>

5 — Az Impuesto sobre Hidrocarburos (szénhidrogénadó; a továbbiakban: IH) szabályozását a Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (a jövedéki adóról szóló, 1992. december 28-i 38/1992. sz. törvény) tartalmazza.

6 — A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat, COM(90) 431 végleges (HL C 322., 1. o.), 3. cikk (2) bekezdése.

7 — Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 18. pontját.

16. Ezen túlmenően, a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének értelmezése során szem előtt kell tartani, hogy ez a rendelkezés kivételt képez a harmonizált jövedéki adó általános rendszerében. Ennek megfelelően megszorítóan kell értelmezni.<sup>8</sup>

*B – Az első feltétel: a nem költségvetési „különleges cél” létezése*

17. A Bíróság ítélkezési gyakorlata, és különösen az EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélete olyan elemeket tartalmaz, amelyekből következtetni lehet a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre adandó válaszra.

18. A tekintetben, hogy a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének értelmében mi valósít meg „különleges célt”, a Bíróság megállapította, hogy azt a „tisztán költségvetési céloktól” eltérő célként<sup>9</sup> kell értelmezni. Megállapította azt is, hogy az önkormányzati autonómia adóbevételei keletkeztetésére irányuló jog biztosítása révén történő megerősítése önmagában tisztán költségvetési célt valósít meg, így az ilyen cél nem tartozhat a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés hatálya alá.<sup>10</sup> Következésképpen fontos megjegyezni, hogy az e rendelkezésnek való megfelelés érdekében a szóban forgó közvetett adó nem szolgálhat csupán költségvetési célt.

19. E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kiderül, hogy az IVMDH bevezetésére ugyanakkor került sor, amikor az egészségügyi ágazatban bizonyos feladatköröket átruháztak az autonóm közösségekre. Nem vitatott, hogy az IVMDH célja az e feladatkörök átruházásának eredményeképpen felmerült költségek részleges fedezése volt. Azzal, hogy írásbeli észrevételeiben megerősítette ezt, a Generalitat de Catalunya elismeri, hogy az IVMDH létrehozatalának célja annak biztosítása volt, hogy az autonóm közösségek elegendő forrással rendelkezzenek az egészségügyi ágazatban átruházott feladatkörök eredményeképpen felmerült, egészségüghöz kapcsolódó költségek kiegyenlítéséhez. A tárgyaláson kifejtették továbbá, hogy az IVMDH-ból származó bevételeket többek között új kórházak építésére használták fel.

20. Mindezek alapján felmerül a következő kérdés: az egészségügyi ágazatban átruházott feladatköröket finanszírozó, és ennyiben (legalább részben) költségvetési célt szolgáló közvetett adó mindezek ellenére tartozhat-e a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének hatálya alá?

21. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság feladata a tényállás megállapítása, és a Bíróság által biztosított értelmezési keret alkalmazása az előtte folyamatban lévő ügy tényállására, el kell ismernem, hogy nehezen tudnám elfogadni, hogy az olyan közvetett adó, mint az IVMDH, a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „különleges célt” szolgálhat. Ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság szerint az IVMDH ugyanazt a célt szolgálja, mint a harmonizált jövedéki adó (az IH), nevezetesen azt, hogy csökkentsék a szénhidrogén-fogyasztás okozta társadalmi (egészségügyi és környezetvédelmi) kiadásokat.

22. Valóban nem zárható ki, hogy a – költségvetési célja mellett – kifejezetten a közegészségügy vagy a környezet védelmének célját szolgáló adó a 3. cikk (2) bekezdése szerinti „különleges célt” szolgálhat.<sup>11</sup> Álláspontom szerint mindazonáltal az a tény, miszerint az IVMDH-t és az IH-t létrehozó törvények célja egységes, kezdettől fogva kizárja a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozás lehetőségét. Ezen átfedés miatt valójában az IVMDH nem tekinthető a jövedéki adóról szóló

8 – Saggio főtanácsnok EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó indítványának 38. pontja.

9 – A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 31. pontja. Lásd továbbá a C-491/03. sz. Hermann-ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2025. o.) 16. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 19. pontját.

10 – A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 33. pontja.

11 – Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletet és Saggio főtanácsnok EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó indítványának 39. pontját. Lásd továbbá Fennelly főtanácsnok C-346/97. sz. Braathens-ügyre vonatkozó 1998. november 12-i indítványának (EBHT 1999., I-3419. o.) 14. pontját.

irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében vett *különleges* célt szolgáló adónak.<sup>12</sup> Az ilyen értelmezés egyszerűen veszélyeztetné a jövedéki adó rendszerének harmonizálására tett erőfeszítéseket, és a jövedéki adóról szóló irányelv elsődleges céljával, azaz a belső piacon visszamaradt akadályok megszüntetésével ellentétes módon alkalmat adna további jövedéki adó létrehozására. A közegészségügy és a környezet védelmére irányuló, nagy vonalakban megfogalmazott cél ellenére valójában úgy tűnik, hogy végső soron mindkét eszköz ugyanazt a költségvetési célt szolgálja, egy meghatározott területen felmerülő közkiadások iránti általános igény kielégítését.<sup>13</sup>

23. Továbbá – még ha feltételezzük is, hogy nem létezik a fent bemutatott átfedés a célok között – úgy hiszem, hogy létezik két feltétel annak meghatározásához, hogy az olyan közvetett adó, mint a jelen ügybeli IVMDH, megvalósítja-e, vagy sem a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti „különleges célt”. Ezek a következők: i. magának az adónak a szerkezete (pontosabban annak kiszámítása) vagy ii. az adóból származó bevétel felhasználása valamely különös (nem költségvetési) cél elérésének támogatására.<sup>14</sup> Úgy vélem, hogy ez utóbbi (ii.) másodlagos az elsőhöz (i.) képest, és csak akkor játszik szerepet, ha az első feltétel alapján nem állapítható meg, hogy különleges célt szolgál-e a kérdéses adó.

24. Először is a közvetett adó szerkezete különösen hasznos mutatója lehet az adó nem költségvetési céljának. Számomra valójában úgy tűnik, hogy a „szerkezet” a „különleges cél” azonosításának elsődleges eszköze. Ez azért van így, mert egy adó ritkán mentesül a költségvetési cél kényszere alól, kivéve ha szerkezete egyéb, nem költségvetési cél fennállásáról tanúskodik.

25. Még pontosabban, akkor állapítható meg a nem költségvetési cél, amikor az adót olyan mértékben határozzák meg, amely gátol vagy ösztönöz bizonyos magatartást. Ez különösen akkor igaz, amikor az adó mértéke az adóköteles termék egészségre vagy környezetre káros hatásainak függvényében változik.<sup>15</sup> Fontos megjegyezni, hogy amennyiben az adó szerkezete azt mutatja, hogy az adó különleges célt szolgál, a beszedett bevétel bármely megfelelőnek tartott célra felhasználható. E tekintetben – és jöllehet az IVMDH állítólagos célja a szénhidrogén-fogyasztás káros hatásainak *csökkentése* – megjegyzem, hogy nem bocsátottak a Bíróság rendelkezésére arra utaló információt, hogy az IVMDH szerkezete valójában kifejezetten a szénhidrogén-fogyasztás visszaszorítását, vagy a közegészségügy és a környezetvédelem szempontjából kevésbé veszélyes, másfajta termék fogyasztásának ösztönzését célozza.<sup>16</sup>

26. Másodsor, még ha a szerkezet nem is utal egyedi, „különleges cél” meglétére, a kérdéses adó ettől még tartozhat a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés hatálya alá. Ez a helyzet akkor, amikor a beszedett bevételt olyan különös intézkedések finanszírozására használják fel, amelyek közvetlenül hozzájárulnak valamely különös, nem költségvetési cél eléréséhez (például a

12 — Hasonlóképpen lásd Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok Hermann-ügyre vonatkozó 2005. január 11-i indítványának 44. pontját.

13 — Még ha az olyan jövedéki adó, mint az IH, környezetvédelmi adónak is tekinthető azért, mert az ásványolajok termelése és felhasználása kétségtelenül hatással van a környezetre, ez nem változtat a kormányzati feladatok támogatásához felhasználandó összegek megszerzésére irányuló alapvető célon.

14 — Hasonlóképpen lásd Fennelly főtanácsnok Braathens-ügyre vonatkozó indítványának 15. pontját és Saggio főtanácsnok EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó indítványának 40. pontját.

15 — E tekintetben lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyet, amely a 25%-ot meghaladó alkoholtartalmú alkoholos italokra kivetett közvetett alkohol-adóval foglalkozott. Lásd továbbá Fennelly főtanácsnok Braathens-ügyre vonatkozó indítványának 15. pontját és Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok Hermann-ügyre vonatkozó indítványának 43. pontját.

16 — Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből mindazonáltal kiderül, hogy számos autonóm közösségben alkalmaznak eltérő adómértéket. Bár az elretentő hatás bizonyosan számos körülménytől függhet (és regionális eltérések is alakíthatják), úgy tűnik, ez arra utal, hogy az IVMDH annyiban tisztán költségvetési eszköz, amennyiben szerkezetét (gyakorlatilag az adó mértékét) nem egyöntetűen olyan mértékben állapították meg, amely elég magas lenne az adóköteles ásványolajok fogyasztásának csökkentéséhez. Ezen túlmenően emlékeztetek arra, hogy az ásványolajokra alkalmazandó, az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv (HL L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.) 19. cikke értelmében az eltérő adómértékek bevezetése és fenntartása engedélyköteles.

közegészségügy vagy a környezet védelme tekintetében). E második, másodlagos elmélet keretében, úgy hiszem, annak tiszteletben tartása érdekében, hogy a 3. cikk (2) bekezdése kivételt képez az általános szabály alól, különös fontossággal bír, hogy megfelelően szoros kapcsolat álljon fenn egyrészt a bevétel felhasználásának módja, másrészt az adó különös (nem költségvetési) céljának elérése között.

27. A 24/2001. sz. törvény 9. cikke (1) és (3) bekezdésének megfelelően az IVMDH-ból származó bevételeket egészségügyi és környezetvédelmi intézkedésekre kell felhasználni (bár a környezetvédelmi intézkedések finanszírozása választhatónak tűnik). Következésképpen kétségtelenül *előre meghatározott* célt követnek. Ez a cél azonban álláspontom szerint tisztán költségvetési jellegű. A jelen körülmények között igen tágan határozták meg a bevételek felhasználását: az IVMDH által finanszírozott intézkedéseket semmi esetre sem korlátozták olyanokra, amelyekről elmondható lenne, hogy közvetlen kapcsolatban állnak az adóköteles termék használatából fakadó káros hatások semlegesítésének céljával.

28. Fontos különbséget tenni az adó – szóban forgó kérdés lényegét jelentő – célja és az abból származó bevétel lehetséges felhasználása között. A fenti 24. pontban említett, „szerkezethez” kapcsolódó feltételből fakadó helyzettel ellentétben (ahol a bejövő összegeket a megfelelőnek ítélt célra lehet felhasználni), itt a bevétel felhasználási módjának kérdése bír különleges jelentőséggel. Ez azért van így, mert a bevétel felhasználása és a kérdéses adó különleges célja közötti kapcsolat létrehozatalához kiemelten fontos az, hogy az összegek felhasználása hozzájáruljon a kérdéses adó nem költségvetési célkitűzésének (azaz itt a szénhidrogének fogyasztásához kapcsolódó társadalmi költségek csökkentésének) eléréséhez.

29. Egyszerűen kifejezve annak elfogadása, hogy a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével való összhang csupán azt követeli meg, hogy az adóbevétel előre meghatározott célkitűzést (vagy esetlegesen a jelen ügyszóhoz hasonlóan előre meghatározott célkitűzéseket) támogasson, egyszerűen megfosztaná az irányelvet annak hatékonyságától. Az ilyen értelmezés valóban lehetőséget nyitna a költségvetési vagy egyéb jellegű, bármilyen cél(ok)hoz fűződő eltérésre, feltéve hogy a szóban forgó adóbevételt különleges módon rendelik hozzá a hatóságok meghatározott költségeinek fedezéséhez. Ezen túlmenően lehetővé tenné a tagállamok számára azt, hogy különböző párhuzamos, előre meghatározott célokra hivatkozzanak annak igazolásához, hogy az irányelv hatálya alá tartozó termékek tekintetében további közvetett adók bevezetésére van szükség.

30. Álláspontom szerint az adóbevétel egészségügyi és környezetvédelmi intézkedésekhez való pusztán hozzárendelése főszabály szerint nem elegendő annak bizonyítására, hogy az adó rendelkezik a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése által megkívánt nem költségvetési célkitűzéssel. A jelen ügyben nem jött létre közvetlen kapcsolat egyrészt az IVMDH-ból származó bevételből finanszírozott intézkedések, másrészt pedig a szénhidrogének fogyasztásához kapcsolódó káros hatások megelőzésének és orvoslásának célja között.

31. Valójában a Bíróság rendelkezésére álló iratokból semmi nem utal arra, hogy az IVMDH révén befolyó összegeket *különleges* egészségügyi vagy környezetvédelmi intézkedésekhez kellene hozzárendelni, amelyek így igazolnák a nem költségvetési cél létezését. Ahogyan fent említettem, az IVMDH-ból származó bevételt különösen az autonóm közösségekre az IVMDH bevezetésével egyidejűleg átruházott feladatkörökhöz tartozó egészségügyi ellátásokhoz kapcsolódó (általános jellegű) kiadások fedezésére használták fel. A jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés hatálya alá tartozáshoz a nemzeti szabályozásnak legalább azt meg kell határoznia, hogy mihez rendelik hozzá a bevételt (az adó nem költségvetési céljának támogatása érdekében). Továbbá eltérő adómértékek elfogadása esetében az e mértékeket megállapító szabályoknak tartalmazniuk kell az ilyen eltérés alapjául szolgáló objektív feltételeket.

32. A fentiek alapján nem hiszem, hogy az olyan közvetett adó, mint az IVMDH, a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti „különleges célt” szolgáló adónak tekinthető. Ezen eredmény fényében nem szükséges megvizsgálni a második feltételt (a jövedéki adó vagy a héa általános rendszerének való megfelelést). Arra az esetre, ha a Bíróság mégis meg kívánja ezt tenni, a következő észrevételeket teszem.

*C – A második feltétel: a jövedéki adó vagy a héa általános rendszerének való megfelelés*

33. Elsőként emlékeztetek arra, hogy – amint a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli – a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében elegendő, hogy a különleges célt szolgáló közvetett adó összeegyeztethető legyen a jövedéki adó *vagy* a héa esetében alkalmazandó általános adószabályokkal, az i. adóalap meghatározása, ii. az adó kiszámítása, iii. az adó felszámíthatósága és iv. az adó ellenőrzése tekintetében.<sup>17</sup> A kérdést előterjesztő bíróság nem biztos abban, hogy az IVMDH-t illetően ez így van-e.

34. A felszámíthatóság kérdése áll a kérdést előterjesztő bíróság bizonytalanságának középpontjában, a második feltételre tekintettel.<sup>18</sup> Ezzel kapcsolatban a Bíróság az EKW és Wein & Co ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy az ezen eljárásokban szereplő kötelezettség azért nem „egyeztethető össze a jövedéki adó felszámíthatóságára irányuló szabályozással, mert azt *csak a fogyasztónak való értékesítéskor* számítják fel, *nem pedig a szabadforgalomba bocsátás időpontjában*” (kiemelés tőlem).<sup>19</sup>

35. Ez a következtetés közvetlenül alkalmazható a jelen ügyben.

36. Ugyanis a jövedéki adóról szóló irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedéki adó „szabadforgalomba bocsátáskor” vethető ki.<sup>20</sup> Ez az az időpont, amikor a termék elhagyja az utolsó adóraktárat. E rendelkezéssel ellentétben az ügy iratai azt mutatják, hogy az IVMDH-t az ilyen termékek kiskereskedelmével kapcsolatban vetik ki (amelyre a jövedéki adóról szóló irányelv értelmében vett „szabadforgalomba bocsátást” követően kerül sor).

37. A Bíróság ítélkezési gyakorlata ugyanakkor kétségkívül egyértelművé teszi, hogy a jövedéki adó (vagy a héa) „általános rendszerének” való megfelelés nem követeli meg azt, hogy a szóban forgó közvetett adó megfeleljen a jövedéki adóra az adóalap, az adókiszámítás, a felszámíthatóság és ellenőrzés tekintetében alkalmazandó *valamennyi* szabálynak. Helyette azt követeli meg, hogy a közvetett adó e négy pont tekintetében megfeleljen vagy a jövedéki adó vagy a héa uniós jogszabályokban szereplő, általános rendszerének.<sup>21</sup> Valóban, ahogyan Saggio főtanácsnok kiemelte, ha a két rendszernek teljesen meg kellene egyeznie, ez nem csupán megfosztaná a hatékony érvényesüléstől a 3. cikk (2) bekezdését, hanem a jövedéki adó rendszerének egységes jellegével ellentétes módon lehetőséget teremtene egyéb jövedékiadó-formákra is.<sup>22</sup>

17 — Lásd a fenti 1. pontot. Lásd továbbá a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontját, valamint a fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 44. és 47. pontját.

18 — A kérdést előterjesztő bíróság nem bocsátott a Bíróság rendelkezésére az adóalap, az adókiszámítás és -ellenőrzés eltéréseire vonatkozó, részletes információkat. A tárgyaláson a TJB bemutatta a Bíróságnak az IVMDH és a jövedéki adóról szóló irányelvben szereplő követelmények közötti eltéréseket, míg az adóalap, az adókiszámítás, a felszámíthatóság és az ellenőrzés tekintetében az IVMDH jövedéki adóval és héával való alapos összevetését követően a spanyol kormány arra a következtetésre jutott, hogy az IVMDH nem befolyásolja ezen adórendszerek egyikét sem.

19 — A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 48. pontja.

20 — Lásd továbbá a 2003/96 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését, amelynek értelmében: „Ezen irányelv alkalmazásában »adómérték« a szabadforgalomba bocsátás időpontjában az energiatermékek és a villamos energia mennyiségére közvetlenül vagy közvetetten számított összes közvetett adó (kivéve hozzáadottérték-adó) tekintetében megállapított teljes teher”.

21 — A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 47. pontja.

22 — Saggio főtanácsnok EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó indítványának 46. pontja.

38. Ezen érvelést követve úgy tűnik, hogy amennyiben valamely tagállam az ásványolajok meghatározott fajtái tekintetében közvetett adót akar bevezetni az egészség (és a környezet) védelméhez kapcsolódó különleges céllal, akkor ezt csak annyiban teheti meg, amennyiben a termékek releváns kategóriái tekintetében ez az adó összeegyeztethető vagy a jövedéki adóra vagy a héára vonatkozó, valamennyi uniós szabállyal, de nem kell szó szerint összeegyeztethetőnek lennie az ezen termékek egyes alkategóriáira vonatkozó különös szabályokkal – feltételezve, hogy egyáltalán léteznek ilyen szabályok.<sup>23</sup>

39. Továbbra is fennáll mindazonáltal a kérdés, hogy mikor *felel meg* valamely adó az ezen adózási módszerek közül valamelyik „általános rendszerének”? Továbbá az összeegyeztethetlenség kikövetkeztethető-e abból a tényből, hogy a kérdéses adók nem ugyanabban az időpontban válnak felszámíthatóvá?

40. Álláspontom szerint az e kérdésekre adandó válasz a jövedéki adóról szóló irányelv alapjául szolgáló szabályozási célban rejlik. A Bíróság kimondta, hogy az irányelv célja annak megelőzése, hogy a további közvetett adók túlzott mértékben korlátozzák a kereskedelmet. Ez különösen akkor fordulhat elő, ha a kereskedőkre az uniós jog által a jövedéki adó vagy a héa vonatkozásában előírt alakiságoktól eltérő alakiságok vonatkoznak.<sup>24</sup> Amennyiben a szóban forgó közvetett adó ellentétes e céllal, akkor nem lehet összeegyeztethető ezen adórendszerek egyikével sem. Következésképpen a lényeges feltétel az, hogy az adó akadályozza-e, vagy sem a piac megfelelő működését. Nem pedig az, ahogyan a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány érvel, hogy a kérdéses adó akadályozza-e a jövedéki adóról szóló irányelv (vagy akár a héairányelv<sup>25</sup>) által kialakított rendszer rendes működését.

41. Valójában, míg a jövedéki adóról szóló irányelv az adó jövedéki adó vagy héa általános rendszerének való megfelelése tekintetében betöltött fontossági sorrendjüket tekintve kifejezetten nem tesz különbséget a négy feltétel (adóalap, adókiszámítás, fészámítás és ellenőrzés) között, az irányelv ennek ellenére különleges hangsúlyt helyez a felszámíthatóságra. Ez a belső piac megfelelő működése tekintetében fennálló jelentősége miatt van így.<sup>26</sup>

42. Nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény, hogy a felszámíthatósággal kapcsolatos eltérésnek hatása lesz az adófelfüggesztés hosszára (bár az időbeli eltérés függhet a kérdéses termék fajtájától). A jövedéki adóról szóló irányelv értelmében a termék ellenőrzése az adóraktár elhagyásával ér véget. A jelen körülmények között az IVMDH azonban a termék végső felhasználónak való értékesítéséig megköveteli az ellenőrzést. A tárgyaláson az is tisztázódott, hogy további eltérések léteznek az IVMDH és a jövedéki adóról szóló irányelv által létrehozott rendszer között: ez különösen a kérdéses adó bevallási kötelezettségére és az adó kiszámításának módjára tekintettel van így.<sup>27</sup>

23 — Ennek megfelelően nem hiszem, hogy – a francia kormány által a tárgyaláson előadottakkal szemben – az ásványolajok adóztatása tekintetében jelentősége van annak, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikkének (5) bekezdése a villamos energia és a (nem ásványolajnak minősülő) földgáz tekintetében kimondja, hogy e termékek a forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában válnak felszámíthatóvá.

24 — A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 26. pontja és a fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 46. pontja.

25 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

26 — A jövedéki adóról szóló irányelv (4) preambulumbekkezdése kifejezetten kiemeli annak biztosításának szükségességét, hogy a jövedéki adó felszámíthatósága minden tagállamban azonos legyen.

27 — Az IH-t havi bevallásban kell szerepeltetni, míg az IVMDH negyedéves bevallásban szerepel. Az adó kiszámítása tekintetében az ásványolajokat terhelő jövedéki adót azok 18 fokos hőmérséklete alapján számítják ki, míg az IVMDH esetében a releváns hőmérséklet a levegő hőmérséklete.

43. A héa tekintetében elegendő megjegyezni, hogy a Bíróság EKW és Wein & Co ügyben hozott ítéletét követően az állandó ítélkezési gyakorlat az, hogy nem tekinthető a héa általános rendszerével összeegyeztethetőnek az olyan közvetett adó, mint az IVMDH, amelyet csak a fogyasztónak való értékesítéskor számítanak fel, nem pedig a héához hasonlóan a termelés és forgalmazás valamennyi szakaszában.<sup>28</sup>

44. Röviden, a jövedéki adótól eltérő időpontban felszámítandó, további adó (ez egyben azt is jelenti, hogy az adóalany eltérhet a két adó tekintetében) bevezetése a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti további alaki követelményeket teremt a kereskedők tekintetében. Következésképpen az ilyen adót kizárja a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése.

45. Végül a fenti 40. pontban kifejtett észrevételeimre hivatkozom azon kérdés tekintetében, hogy a fent javasolt értelmezés ellenére az IVMDH (feltételezve, hogy különleges célt szolgál) pusztán azért a 3. cikk (2) bekezdésével összeegyeztethetőként értelmezhető-e, mert nem akadályozza vagy nehezíti a jövedéki adó vagy a héa felszámításának rendszer működését, ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság utalni látszik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés második részében.

46. A fenti megfontolásokra tekintettel álláspontom szerint a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése kizárja az olyan közvetett adót, mint az alapügybeli IVMDH-t, amelyről a nemzeti bíróság megállapítja, hogy az ilyen adó nem szolgál különleges, nem költségvetési célt, és a felszámíthatóság tekintetében nem egyeztethető össze a jövedéki adó vagy a héa általános rendszerével.

#### *D – A jelen ügyben megfelelő-e korlátozni a Bíróság ítéletének időbeli hatályát?*

47. A spanyol kormány azt kérte a Bíróságtól, hogy annak megállapítása esetére, ha az IVMDH nem egyeztethető össze a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével, korlátozza ítéletének időbeli hatályát. A jelen indítványban kialakított megközelítés alapján meg kell vizsgálni, hogy a jelen ügyben igazolható-e ilyen korlátozás. Míg a spanyol kormány érveléséből<sup>29</sup> egyértelmű, hogy semmi esetre sem szabad alábecsülni az összeegyeztethetlenség megállapításának pénzügyi következményeit, a jelen körülmények között nem tartom megfelelőnek az összeegyeztethetlenség megállapítása időbeli hatályának korlátozását.

48. Először emlékeztetnék arra, hogy a Bíróság által valamely uniós jogszabály kapcsán kifejtett értelmezés célja e szabály hatályának és jelentőségének magyarázata és pontosítása, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kellett volna. Továbbá a – Bíróság által így értelmezett – szabályt alkalmazni kell minden jogviszonyra, beleértve az értelmezést tartalmazó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokat is.<sup>30</sup> Főszabály szerint tehát a Bíróság csak kivételes körülmények esetén korlátozhatja ítéletének időbeli hatályát.<sup>31</sup>

49. A Bíróság korábban megállapította, hogy két feltétel (együttes) teljesülése esetén lehet korlátozni valamely ítélet időbeli hatályát. Egyrészt meg kell állapítani „súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázatát”. E következményeknek különösen az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas számából kell fakadniuk. Másrészt az szükséges,

28 – A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 49. pontja. Az ezen eljárásban érintett adó uniós joggal való összeegyeztethetlenségének megállapításával a Bíróság egyben hangsúlyozta azt a tényt, hogy a héától eltérően csupán a végső felhasználónak való értékesítéskor felszámítandó közvetett adó kiszámítására az előzetesen felszámított adó levonása nélkül kerül sor. Míg úgy tűnik, hogy ez közvetlen következménye a végső felhasználónak való értékesítéskori adófelszámításnak, meg kell jegyezni, hogy az IVMDH még ebben is ugyanazt a logikát követi, mint a fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben érintett adó.

29 – Lásd az 50. pontot.

30 – Lásd például a C-338/11–C-347/11. sz., FIM Santander Top 25 Euro egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 58. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

31 – Ugyanezen ítélet 59. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd továbbá például a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1835. o.) 36. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

hogya a kérdéses uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság ösztönözze az érintetteket jogellenes magatartásra. E tekintetben a Bíróság különös jelentőséget tulajdonított a többi tagállam és a Bizottság magatartásának, amely hozzájárulhatott a kérdéses jogellenes magatartáshoz.<sup>32</sup>

50. A jelen ügyben a spanyol kormány három érvet hozott fel az összeegyeztethetlenség megállapítása időbeli hatályának korlátozása igazolására. Először is azt állítja, hogy az ilyen ítélet visszaható alkalmazása súlyos pénzügyi következményekkel járna Spanyolország és autonóm közösségei tekintetében. Ez azért van így, mert az összeegyeztethetlenség esetében a kifizetendő visszatérítés a spanyol kormány becslése szerint mintegy 13 milliárd euró összeget tenne ki (vagy a 2011. évi spanyol GDP 1,25%-át).<sup>33</sup> Másodszer azzal érvel, hogy a jogellenesen kivetett adók visszafizetésére irányuló kötelezettség súlyosan veszélyeztetné az autonóm közösségek területén a közegészségügyi rendszer finanszírozását. Harmadszor a spanyol kormány úgy véli, hogy a Bizottság magatartásával hozzájárult a kérdéses jogsértéshez.

51. A tárgyaláson a Bizottság és a TJB különösen a spanyol kormány azon becslését kérdőjelezte meg, amelyet a felmerülő pénzügyi kockázat mértéke tekintetében tett. Álláspontjuk szerint az elévülésre vonatkozó nemzeti szabályok automatikusan kizárnák a négy évnél régebbi igényeket. A már folyamatban lévő ügyek nagy számára tekintettel a Bizottság megkérdőjelezte továbbá az összeegyeztethetlenség megállapítása visszaható hatályú alkalmazása korlátozásának gyakorlati hasznosságát is.

52. A fentiekben kifejtetteknek megfelelően a kifogások megalapozottságának feltételezése esetében sincs kétségem afelől, hogy az érintett összegek jelentősek lesznek. Valóban, figyelembe véve különösen a Spanyolország és autonóm közösségei esetében jelenleg fennálló bizonytalan pénzügyi helyzetet, nem lehet kizárni azt, hogy ezek az összegek a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében „súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázatát” vonhatják maguk után.<sup>34</sup>

53. Ezen túlmenően az érintett jogviszonyok nagy számára tekintettel (még ha valószínűnek tűnik is, hogy a visszatérítéseket elsősorban a TJB-hez hasonló vállalkozások fogják igényelni) elképzelhető, hogy az összeegyeztethetlenség megállapításának súlyos utóhatása lesz az autonóm közösségek finanszírozásához hozzájáruló rendszerben. Nem zárhatók ki az egészségügy regionális finanszírozásában fellépő zavarok és fennakadások sem, az IVMDH autonóm közösségek által e területen hozott finanszírozási intézkedésekben betöltött fontos szerepére tekintettel. Mindezen tényezők alapján úgy tűnik, hogy a jelen esetben teljesül az első feltétel.

54. Mindazonáltal (önmagában) az, hogy valamely előzetes döntéshozatal tárgyában hozott ítéletnek esetlegesen jelentős pénzügyi következményei lehetnek a tagállam számára, főszabály szerint nem elegendő az ítélet időbeli hatályának korlátozásának igazolásához.<sup>35</sup> Bármely más következtetés azzal a paradox következménnyel járna, hogy a legkomolyabb és leghosszabb ideig tartó jogsértéseket kezelnék a legkedvezőbb módon.<sup>36</sup> Ezért kell teljesülnie a releváns uniós rendelkezés jelentésére és hatályára irányuló bizonytalanságra vonatkozó második feltételnek is.

32 — Lásd például a fent hivatkozott FIM Santander Top 25 Euro egyesített ügyekben hozott ítélet 60. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Ez alkalmazandó az illetékes nemzeti hatóságok által beszedett adókhöz kapcsolódó ügyekre is; lásd a fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 55–60. pontját.

33 — Bár az ilyen további pénzügyi teher kétségtelenül súlyos következménnyel járna bármely állam esetében, álláspontom szerint nem becsülhető alá a Spanyolország pénzügyi helyzetében lévő tagállam esetében felmerülő következmények súlya.

34 — Lásd Tizzano főtanácsnok Meilicke és társai ügyre vonatkozó indítványának 34. és 35. pontját. Abban az ügyben a német kormány becslése szerint az összeegyeztethetlenséget kimondó ítélet hatálya korlátozásának hiányában az adóvisszatérítés a 2004. évi német GDP 0,25%-ának megfelelő összeget tett volna ki. Meg kell jegyezni azt is, hogy a Bíróság abban az ügyben nem követte a főtanácsnoknak az ítélet visszaható hatályának korlátozására irányuló javaslatát.

35 — A C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 68. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

36 — Saggio főtanácsnok EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó indítványának 65. pontja.

55. Ezen a területen itt nem látszik semmilyen bizonytalanság. A jelen ügyet valójában meg kell különböztetni az EKW és Wein & Co ügytől, amelyben a Bíróság megállapította, hogy korlátozni kell az ítélet visszaható hatályát. Ezt elsősorban azért tekintette igazoltnak, mert a 3. cikk (2) bekezdése korábban nem volt tárgya előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek és a Bíróság értelmező iránymutatásának. Másodsorban a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság magatartása alapján az osztrák kormány ésszerűen feltételezhette, hogy a kérdéses jogszabály összeegyeztethető az uniós joggal.<sup>37</sup>

56. Az IVMDH elfogadásakor azonban a Bíróság már iránymutatást nyújtott a jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikke (2) bekezdésének értelmezéséről, és ami még fontosabb, az EKW és Wein & Co ügyben ítélezett egy hasonlóan kialakított adó összeegyeztethetlenségéről.<sup>38</sup> Nem győzött meg a spanyol kormány arra vonatkozó érvelése sem, hogy jóhiszeműen járt el az IVMDH elfogadásakor. Valójában a Bíróság rendelkezésére álló iratokban semmi nem utal arra, hogy a Bizottság félrevezette volna a spanyol kormányt az IVMDH jogszerűsége tekintetében. Ellenkezőleg, egyértelműen jelezte, hogy jogellenesnek tartja az IVMDH-t.

57. Az IVMDH bevezetését megelőzően valójában számos előzetes kérdést terjesztettek a Bizottság elé az egyes elfogadni kívánt jogi megoldások uniós joggal való összeegyeztethetősége tekintetében. A Bizottság iratokhoz csatolt válasza álláspontom szerint nem támasztja alá a spanyol kormány állításait. Ahelyett, hogy Spanyolországot félrevezetve elhitette volna, hogy a tervezett jogszabály összeegyeztethető az uniós joggal, úgy értelmezem, hogy a Bizottság – hivatkozva többek között a Bíróság EKW és Wein & Co ügyben hozott ítéletére – egyértelműen megismételte azokat a feltételeket, amelyeket teljesíteni kell ahhoz, hogy valamely közvetett adó összeegyeztethető legyen az uniós joggal. Értékelése végén egyértelművé tette, hogy a kérdéses jogszabály-tervezetet nem tartja összeegyeztethetőnek az uniós joggal. Az e kérdésben Spanyolországgal szemben indított kötelezettségzegési eljárás még inkább alátámasztja a Bizottság IVMDH jogellenességére vonatkozó álláspontját. Következésképpen a szóban forgó esetben nem tartom megfelelőnek azt, hogy a Bíróság korlátozza ítéletének időbeli hatályát.

58. Ezt megállapítva nem hiszem, hogy kategorikusan kizárhatjuk azt, hogy meghatározott, rendkívül kivételes körülmények között, amikor a visszaható hatály pénzügyi hatása különösen súlyos, akkor a Bíróság még abban az esetben is megfontolhatja ítélete időbeli hatályának korlátozását, ha nem teljesül a jóhiszeműsége vonatkozó második feltétel. Ez különösen akkor fordulhat elő, ha a pénzügyi következmények egyértelműen aránytalanok a szóban forgó mulasztás mértékéhez képest. A jelen körülmények között azonban óvatosságra intenek a jóhiszeműség feltételének elhagyásával kapcsolatban. A fentiekben kifejtettek értelmében úgy tűnik, hogy Spanyolország tudatosan vállalta a kérdéses jogszabály elfogadásával járó kockázatot, és ennek eredményeképpen sok éven át alkalmazta ezt a jogszabályt a belső piacon a végső felhasználók kárára.

#### IV – Véggöveztetések

59. A fenti érvek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña által előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével ellentétes az olyan közvetett adó, mint a meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmére kivetett alapügybeli adó (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados

37 — A fent hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 58. pontja.

38 — Lásd továbbá a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletet. Itt meg kell jegyezni, hogy nem kérdőjelezték meg a kérdéses francia adó „különleges célját”, csupán annak a jövedéki adóra vagy héára vonatkozó szabályokkal való összeegyeztethetőségét. Álláspontom szerint ennek oka, hogy oly módon alakították ki az adó szerkezetét, hogy támogatni tudja a francia hatóságok által kitűzött nem költségvetési célt.

Hidrocarburos), amelyről a nemzeti bíróság megállapítja, hogy az ilyen adó nem szolgál különleges, nem költségvetési célt, és a felszámíthatóság tekintetében nem egyeztethető össze a jövedéki adó vagy a héa általános rendszerével.