



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (nyolcadik tanács)

2022. február 7. *

„Előzetes döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése – Speciális célú egyéb közvetett adók kivetése – »Speciális célok« – Fogalom – A nemzeti közúthálózat koncessziójogosult közvállalkozásának finanszírozása – A balesetek számának csökkentésére és a környezeti fenntarthatóságra irányuló célkitűzések – Tisztán költségvetési cél – A jogalap nélküli gazdagodáson alapuló adóvisszatérítés megtagadása – Feltételek”

A C-460/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2021. július 26-án érkezett, 2021. július 12-i határozatával terjesztett elő

a **Vapo Atlantic SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Jääskinen tanácselnök, N. Piçarra és M. Gavalec (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Richard de la Tour,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: portugál.

Végzést

- 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.) 1. cikke (2) bekezdésének, valamint a törvényesség és a jogbiztonság általános uniós elveinek értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Vapo Atlantic SA és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália; a továbbiakban: adóhatóság) között az e társaság által a 2016. év címén megfizetett Contribuição de Serviço Rodoviário (útszolgálati hozzájárulás, a továbbiakban: CSR) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2008/118 irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) 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:

- a) az [energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i] 2003/96/EK irányelv [(HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.)] hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia;

[...]

(2) A jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú egyéb közvetett adókat is kivethetnek, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó közösségi adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.

[...]”

A portugál jog

Az 55/2007. sz. törvény

- 4 A 2007. augusztus 31-i Lei n° 55/2007, que regula o Financiamento da rede Rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E. (az EP – Estradas de Portugal, E.P.E. által kezelt nemzeti közúthálózat finanszírozásáról szóló 55/2007. sz. törvény; *Diário da República*, 168/2007. sz., I. sorozat, 2007. augusztus 31.) állapítja meg a CSR jogi szabályozását.

- 5 E törvény „Útszolgálati hozzájárulás” című 3. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a CSR a nemzeti közúthálózat üzemanyag-fogyasztás alapján megállapított használatának ellenértéke. E cikk (2) bekezdése pontosítja, hogy a CSR az EP – Estradas de Portugal, E.P.E. (a továbbiakban: EP) által kezelt nemzeti közúthálózat finanszírozásának forrását képezi.
- 6 Az említett törvény 4. cikkének (1) bekezdése értelmében a CSR a kőolaj- és energiatermékadó-köteles és adómentességet nem élvező benzint és gázolajat sújtja.
- 7 Ugyanezen törvény 6. cikke előírja, hogy a CSR az EP saját bevétele.

A 380/2007. sz. törvényrendelet

- 8 A nemzeti úthálózat koncessziója EP-re való ruházásának jogi szabályozását a 2007. november 13-i Decreto-Lei n° 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão (a nemzeti úthálózattal kapcsolatos finanszírozás, tervezés, projektvezetés, építés, feltárás, átminősítés és bővítés koncessziójának az [EP]-re való ruházásáról és a koncesszió alapjainak jóváhagyásáról szóló 380/2007. sz. törvényrendelet; *Diário da República*, 218/2007. szám, I. sorozat, 2007. november 13.) állapítja meg.
- 9 E koncesszió alapjai, amelyeket e törvényrendelet hagyott jóvá, többek között azt írják elő, hogy a CSR az EP saját bevételének minősül, és kimondja, hogy a koncessziós jogosultnak tevékenysége keretében követnie kell a balesetek számának csökkentésére és a környezeti fenntarthatóságra irányuló célokat.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 A Vapo Atlantic olyan társaság, amelynek tevékenységi körébe tartozik különösen üzemanyag-ellátópontok üzemeltetése és kőolajtermékek nagykereskedelmi forgalmazása. E társaság szabad forgalomba bocsátására vonatkozó bevallásai alapján az adóhatóság a kőolaj- és energiatermék-adó, a CSR és más, a 2016. évre vonatkozó illetékek megfizetésére irányuló felszólításokat bocsátott ki, összesen 21 016 425,44 euró összegben, ebből 4 873 427,68 eurót a CSR címén.
- 11 2020. február 10-én a Vapo Atlantic e fizetési felszólítások ellen panaszt nyújtott be, amelyet a bragai (Portugália) vámhivatal igazgatója 2020. július 23-i határozatával elutasított. E határozat megállapította, hogy a CSR összeegyeztethető a 2008/118 irányelvvel, és tekintettel arra, hogy e díjat az adóalanyok viselik az üzemanyag vásárlása során, a Vapo Atlantic jogalap nélkül gazdagodna, ha helyt adnának a visszatérítés iránti kérelmének.
- 12 A Vapo Atlantic ezen elutasító határozattal szemben keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália).
- 13 Keresetének alátámasztására a Vapo Atlantic azzal érvel, hogy a CSR-t tisztán költségvetési okokból hozták létre a nemzeti közúthálózat koncessziójával rendelkező közvállalkozás finanszírozása céljából, ami sérti a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését.

- 14 Az adóhatóság ezzel szemben először is azt állítja, hogy a nemzeti közúthálózat koncessziójának az EP – amely azóta átalakult az Infraestruturas de Portugal, SA-vá (a továbbiakban: IP) – részére történő odaítéléséről szóló 380/2007. sz. törvényrendelet ez utóbbi számára a balesetek számának csökkentésére, valamint a környezeti fenntarthatóságra irányuló célkitűzést írja elő, amely a CSR-nek a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális célját képezi. Ezenfelül a CSR az IP saját bevétele. E vállalkozást így a nemzeti közúthálózat használói finanszírozzák, és csak másodlagosan az állam. Másodszor, bár az adó áthárítására szolgáló formális mechanizmus nem létezik, a CSR különleges adózási szerkezete nyilvánvalóvá teszi, hogy e díjat a fogyasztói árban áthárítják, ily módon az adóalany által a CSR címén fizetett összegek visszatérítése jogalap nélküli gazdagodást eredményez.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a CSR a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális célt követ-e, és rámutat, hogy a Bíróság e kérdésben kifejezetten még nem foglalt állást. E tekintetben pontosítja, hogy az 55/2007. sz. törvény értelmében a CSR célja, hogy a nemzeti közúthálózat használóin, másodlagosan pedig a portugál államon keresztül biztosítsa az e hálózattal kapcsolatos tervezési, projektvezetési, építési, feltárási, átminősítési és bővítési tevékenység finanszírozását, amely tevékenységet az IP-nek ítélték oda. E díj tehát a koncessziós jogosult saját bevételeinek minősül, amely utóbbinak „a balesetek számának csökkentésére és a környezeti fenntarthatóságra irányuló célokat” kell követnie.
- 16 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/118] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, és különösen a »speciális cél« meglétére vonatkozó feltételt, hogy a díj célja akkor kizárólag költségvetési jellegű, ha egyrészt a díj bevezetésének célja a nemzeti közúthálózat koncessziójának megújítása alkalmával a koncesszióval rendelkező azon állami szervezet finanszírozása, amely számára a díjból származó bevételeket általánosan elkülönítik, másrészt pedig a díj szerkezetéből nem következik a fogyasztás visszaszorítására irányuló szándék?
- 2) Lehetővé teszi-e az uniós jog, valamint a jogszerűség és a jogbiztonság elve a nemzeti hatóságok számára, hogy az adóalany jogalap nélküli gazdagodására hivatkozva megtagadják a [2008/118] irányelvvel ellentétes közvetett adók visszatérítését, amennyiben a nemzeti jog a visszatérítésre vonatkozó külön rendelkezést nem tartalmaz?
- 3) Megengedi-e az uniós jog, hogy a nemzeti hatóságok a [2008/118] irányelvvel ellentétes közvetett adók visszatérítése megtagadásának indokolása során vélemezzék az adó áthárítását és az adóalany jogalap nélküli gazdagodását, kötelezve az adóalanyt annak bizonyítására, hogy ezek nem következtek be?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 17 A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében, ha az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az előzetes döntéshozatalra elé terjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.
- 18 A jelen előzetes döntéshozatali eljárás keretében e rendelkezést kell alkalmazni.
- 19 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett „speciális célokat” követ az olyan díj, amelynek bevételeit általános jelleggel a nemzeti közúthálózat koncessziójával rendelkező közvállalkozásnak szánják, és amelynek szerkezete nem utal a fő közúti üzemanyagok fogyasztásától való eltántorításra irányuló szándékra.
- 20 Először is meg kell állapítani, hogy e rendelkezés – amelynek célja, hogy figyelembe vegye a tagállamok e területre vonatkozó adózási hagyományainak sokszínűségét és a közvetett adózásnak a nem költségvetési politikák végrehajtása érdekében történő gyakori alkalmazását – lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a minimális jövedéki adón felül más, speciális célokat szolgáló közvetett adókat is bevezessenek (2015. június 4-i Kernkraftwerke Lippe-Ems ítélet, C-5/14, EU:C:2015:354, 58. pont; 2015. március 3-i Promociones Oliva Park ítélet, C-220/19, EU:C:2021:163, 48. pont).
- 21 Az említett rendelkezésnek megfelelően a tagállamok két feltétel teljesülése esetén vethetnek ki további közvetett adókat a jövedéki termékekre. Egyrészt az ilyen adókat speciális célokból kell kivetni, másrészt pedig ezen adóknak tiszteletben kell tartaniuk a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó tekintetében az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére alkalmazandó uniós adószabályokat, ide nem értve a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.
- 22 E két feltétel, amelyek célja az olyan további közvetett adók elkerülése, amelyek indokolatlanul akadályozzák a kereskedelmet, amint az magából a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének szövegéből kitűnik, kumulatív jellegű (lásd: 2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 36. pont; analógia útján: 2018. július 25-i Messer France ítélet, C-103/17, EU:C:2018:587, 36. pont).
- 23 Az említett feltételek közül az elsőt illetően, amely az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés egyedüli tárgya, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az e rendelkezés értelmében vett speciális cél olyan, amely nem tisztán költségvetési jellegű (2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 37. pont).
- 24 Azonban, mivel minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, azon egyetlen körülmény, hogy valamely adó költségvetési célra irányul, önmagában nem elegendő annak kizárásához, hogy ezen adót az e rendelkezés értelmében vett speciális céllal is rendelkező adónak lehessen tekinteni, hiszen ez lényegétől fosztaná meg a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését (2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 25 Így ahhoz, hogy valamely adó az említett rendelkezés értelmében vett speciális célt követőnek minősülhessen, önmagában arra kell irányulnia, hogy biztosítsa a hivatkozott sajátos célt oly módon, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a bevételek felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között (lásd ebben az értelemben: 2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 41. pont; 2018. július 25-i Messer France ítélet, C-103/17, EU:C:2018:587, 38. pont).
- 26 Így, bár az adóból származó bevételnek azon hatáskörök helyi hatóságok általi gyakorlásának finanszírozásához történő előre meghatározott hozzárendelése, amelyeket ez utóbbiakra ruháztak, a speciális cél fennállásának megállapításához figyelembe veendő tényező lehet, az ilyen hozzárendelés, amely a tagállam költségvetése egyszerű belső kialakításának formájától függ, önmagában nem lehet elegendő feltétel, mivel minden tagállam előírhatja, hogy a követett céltől függetlenül meghatározott kiadások finanszírozásához rendelkezzen valamely adóbevételt. Ellentétes esetben minden célt a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti speciális célnak lehetne tekinteni, ami megfosztaná az ezen irányelv által bevezetett harmonizált jövedéki adót minden hatékony érvényesüléstől, és sértené azon elvet, amely szerint az olyan eltérést engedő rendelkezést, mint amilyen az említett 1. cikk (2) bekezdése, szigorúan kell értelmezni (2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Végül a bevételek ilyen előre meghatározott hozzárendelésének mechanizmusa hiányában a jövedéki termékeket sújtó adó csak akkor tekinthető a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti speciális célra irányulónak, ha ezen adót a szerkezetét illetően, különösen az adóalap vagy az adómérték tekintetében, úgy alakították ki, hogy olyan irányba befolyásolja az adóalanyok magatartását, amely lehetővé teszi a hivatkozott speciális cél megvalósítását például azáltal, hogy a szóban forgó termékeket azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen adóztatja (2015. március 5-i Statoil Fuel & Retail ítélet, C-553/13, EU:C:2015:149, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Amikor a Bírósághoz olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulnak, amelynek célja annak meghatározása, hogy a valamely tagállam által bevezetett adóztatás a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális célt szolgál-e, a Bíróság feladata inkább az, hogy megvilágítsa a nemzeti bíróság számára azokat a szempontokat, amelyek alapján lehetővé válik e bíróság számára annak meghatározása, hogy ezen adóztatás ténylegesen ilyen célt követ-e, mintsem hogy a Bíróság maga végezze el ezt az értékelést, annál is inkább, mivel nem áll feltétlenül rendelkezésére az ehhez szükséges valamennyi adat (lásd analógia útján: 2002. november 7-i Lohmann és Medi Bayreuth ítélet, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, 26. pont; 2006. február 16-i Proxxon ítélet, C-500/04, EU:C:2006:111, 23. pont).
- 29 A jelen ügyben először is meg kell állapítani, hogy – amint az a jelen végzés 26. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból következik – habár a CSR-bevételnek a nemzeti közúthálózat koncessziójogosultja által a rá ruházott általános hatáskörök finanszírozásához való előre meghatározott hozzárendelése olyan tényezőnek minősülhet, amelyet figyelembe kell venni a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális cél fennállásának megállapításakor, az ilyen célhoz kötöttség önmagában nem minősülhet elegendő feltételnek.
- 30 Másodszor ahhoz, hogy a CSR az e rendelkezés értelmében vett speciális célt követőnek minősüljön, önmagában arra kell irányulnia, hogy megvalósítsa a nemzeti közúthálózat koncessziójogosultja számára kitűzött, a balesetek számának csökkentésére és a környezeti fenntarthatóságra irányuló célokat. Ez lenne a helyzet többek között akkor, ha e díjból származó

bevételeket kötelezően e hálózatnak az említett díjjal terhelt használatához kifejezetten kapcsolódó szociális és környezetvédelmi költségek csökkentésére kell felhasználni. Ilyen esetben közvetlen kapcsolat áll fenn a bevételek felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között (lásd ebben az értelemben: 2014. február 27-i *Transportes Jordi Besora* ítélet, C-82/12, EU:C:2014:108, 30. pont; 2018. július 25-i *Messer France* ítélet, C-103/17, EU:C:2018:587, 38. pont).

- 31 Harmadszor, amint az a jelen végzés 14. pontjából kitűnik, kétségtelen, hogy az adóhatóság azt állítja, hogy kapcsolat áll fenn a CSR által generált bevételek hozzárendelése és az e díj bevezetéséhez vezető speciális cél között, mivel a nemzeti közúthálózat koncesszióját az IP részére odaítélő törvényrendelet előírja ez utóbbi számára, hogy előmozdítsa e hálózaton egyrészt a balesetek számának csökkentését, másrészt pedig a környezeti fenntarthatóságot.
- 32 Ugyanakkor, amint az a jelen végzés 15. pontjában megállapításra került, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó díjból származó bevétel nem kizárólag az ugyanezen végzés előző pontjában említett két cél megvalósításához hozzájáruló műveletek finanszírozására szolgál. A CSR-ből származó bevételek ugyanis tágabb értelemben az e hálózattal kapcsolatos tervezési, projektvezetési, építési, feltárási, átminősítési és bővítési tevékenység finanszírozásának biztosítására irányulnak.
- 33 Negyedszer, a portugál nemzeti közúthálózat koncessziójogosultja számára kitűzött két cél nagyon általánosan került megfogalmazásra, és első ránézésre nem jelent valódi szándékot arra, hogy e hálózat vagy a fő közúti üzemanyagok, mint például a benzin, a gázolaj vagy cseppfolyós gáz (LPG) használatától való tartózkodásra ösztönözzenek. E tekintetben jelentőséggel bír, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésében kiemeli, hogy a díjból származó bevételeket általános jelleggel a nemzeti közúthálózat koncessziójogosultjához rendelik, és hogy e díj szerkezete nem utal ezen üzemanyagok bármilyen fogyasztásától való eltántorításra irányuló szándéokra.
- 34 Ötödször, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz olyan elemet, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy a CSR-t, amennyiben a nemzeti közúthálózat használóit sújtja, a szerkezetét illetően úgy alakították ki, hogy visszatartsa az adóalanyokat e hálózat használatától, vagy hogy ösztönözné őket olyan magatartás tanúsítására, amelynek hatásai kevésbé ártalmasak lennének a környezetre, és olyan jellegű lenne, amely csökkentheti a baleseteket.
- 35 Ennélfogva, és fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által a jelen végzés 29–34. pontjában szereplő útmutatások figyelembevételével elvégzendő vizsgálatot, az adóhatóság által annak bizonyítása érdekében hivatkozott két speciális cél, hogy a CSR a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális célt követ, nem különböztethető meg a tisztán költségvetési céltól (lásd analógia útján: 2014. február 27-i *Transportes Jordi Besora* ítélet, C-82/12, EU:C:2014:108, 31–35. pont).
- 36 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem követ az e rendelkezés értelmében vett „speciális célokat” az olyan díj, amelynek bevételeit általános jelleggel a nemzeti közúthálózat koncessziójával rendelkező közvállalkozásnak szánják, és amelynek szerkezete nem utal a fő közúti üzemanyagok fogyasztásától való eltántorításra irányuló szándéokra.

A második és harmadik kérdésről

- 37 Az együttesen vizsgálandó második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy a nemzeti hatóságok a 2008/118 irányelvvel ellentétes közvetett díj visszatérítésének megtagadását e díj harmadik személyekre való áthárításának vélelmezésével, és következésképpen az adóalany jogalap nélküli gazdagodásának vélelmezésével indokolhassák.
- 38 Amint kitűnik az állandó ítélkezési gyakorlatból, az uniós jog rendelkezéseinek megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog ezen, a Bíróság által értelmezett rendelkezések által a magánszemélyek számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére az alkalmazandó nemzeti eljárási szabályok szerint, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett (lásd ebben az értelemben különösen: 1983. november 9-i San Giorgio ítélet, 199/82, EU:C:1983:318, 12. pont; 2018. március 1-jei Petrotel-Lukoil és Georgescu ítélet, C-76/17, EU:C:2018:139, 32. pont).
- 39 A valamely tagállamban az uniós rendelkezések megsértésével beszedett adók visszatérítésére vonatkozó kötelezettség alól csak egy kivétel létezik. A jogosultak jogalap nélküli gazdagodásának elkerülése érdekében ugyanis az uniós jogrend által e téren biztosított jogok védelme főszabály szerint kizárja az uniós jog megsértésével kivetett adók, vámok és díjak visszatérítését, amennyiben megállapítást nyer, hogy az ezen adók megfizetésére kötelezett személy azokat ténylegesen áthárította más jogalanyokra (lásd ebben az értelemben: 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 21. pont; 2018. március 1-jei Petrotel-Lukoil és Georgescu ítélet, C-76/17, EU:C:2018:139, 33. pont).
- 40 Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak biztosítaniuk kell a jogalap nélküli gazdagodás tilalma elvének tiszteletben tartását, ideértve azt az esetet is, ha a nemzeti jog erről nem rendelkezik.
- 41 A jelen végzés 39. pontjában említettekhez hasonló körülmények között a jogalap nélkül beszedett adó terhét nem az adóköteles gazdasági szereplő, hanem a vevő viseli, akire azt áthárítják. Következésképpen a vevőtől korábban beszedett adó összegének a gazdasági szereplő részére történő visszatérítése kétszeres fizetéssel lenne egyenértékű, amely jogalap nélküli gazdagodásnak minősíthető, anélkül azonban, hogy orvosolnák azokat a következményeket, amelyeket az adó jogellenessége okozott a vevő számára (lásd ebben az értelemben: 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 22. pont; 2018. március 1-jei Petrotel-Lukoil és Georgescu ítélet, C-76/17, EU:C:2018:139, 34. pont).
- 42 Következésképpen valamely tagállam csak akkor szegülhet szembe az uniós jog alapján jogalap nélkül beszedett adó visszatérítésével, ha a nemzeti hatóságok bizonyítják, hogy az összes adóterhet az adóalanytól eltérő személy viselte, és az adó visszatérítése ezen adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. Ebből következik, hogy ha csak az adó egy részét hárították át, a nemzeti hatóságok kizárólag az áthárítatlan összeget kötelesek visszatéríteni (lásd ebben az értelemben különösen: 1983. november 9-i San Giorgio ítélet, 199/82, EU:C:1983:318, 13. pont; 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 27. és 28. pont; 2003. október 2-i Weber's Wine World és társai ítélet, C-147/01, EU:C:2003:533, 94. pont).

- 43 Mivel ezen, az uniós joggal összeegyeztethetetlen adók visszatérítésének elve alóli kivétel az uniós jogrendből eredő alanyi jog korlátozásának minősül, azt megszorítóan kell értelmezni, figyelembe véve többek között azt a tényt, hogy valamely adó fogyasztóra való áthárítása nem semlegesíti szükségképpen az adóztatás adóalanyra gyakorolt gazdasági hatásait (lásd ebben az értelemben: 2003. október 2-i Weber's Wine World és társai ítélet, C-147/01, EU:C:2003:533, 95. pont; 2018. március 1-jei Petrotel-Lukoil és Georgescu ítélet, C-76/17, EU:C:2018:139, 35. pont).
- 44 Ugyanis, még ha a nemzeti szabályozásban a közvetett adókat úgy is alakították ki, hogy azokat a végső fogyasztóra hárítsák, és ha a kereskedelemben e közvetett adókat részben vagy egészben áthárítják, nem lehet általánosságban azt állítani, hogy az adót minden esetben ténylegesen áthárítják. A tényleges, részleges vagy teljes áthárítás több olyan tényezőtől függ, amelyek az egyes kereskedelmi ügyleteket körülveszik, és megkülönböztetik azt az egyéb, más összefüggésben felmerülő esetektől. Következésképpen a közvetett adó áthárításának vagy át nem hárításának a kérdése olyan ténykérdésnek minősül, amely a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik, és ez utóbbi szabadon értékeli az elé terjesztett bizonyítékokat (lásd ebben az értelemben: 1988. február 25-i Les Fils de Jules Bianco és Girard ítélet, 331/85, 376/85 és 378/85, EU:C:1988:97, 17. pont; 2003. október 2-i Weber's Wine World és társai ítélet, C-147/01, EU:C:2003:533, 96. pont).
- 45 Nem lehet azonban azt megállapítani, hogy a közvetett adók esetében fennáll az a vélelem, amely szerint az áthárítás megtörtént, és hogy az adóalanyra hárul az ellenkezőjének bizonyítása. Ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalanyt az alkalmazandó nemzeti jogszabály kötelezte arra, hogy az adót beépítse az érintett termék önköltségi árába. Az ilyen jogi kötelezettség ugyanis nem teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy az adót teljes egészében áthárították, még abban az esetben sem, ha az ilyen kötelezettség megsértése szankcióval járna (1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 25. és 26. pont).
- 46 Az uniós jog tehát kizárja minden olyan vélelem vagy bizonyítási szabály alkalmazását, amely arra irányul, hogy az érintett gazdasági szereplőre hárítsa annak bizonyítását, hogy a jogalap nélkül megfizetett adókat nem hárították át más személyekre, és amelynek célja annak megakadályozása, hogy bizonyítékot szolgáltatson az állítólagos áthárítás vitatása érdekében (2000. szeptember 21-i Michailidis ítélet, C-441/98 és C-442/98, EU:C:2000:479, 42. pont).
- 47 Ezenkívül még abban az esetben is, ha megállapítást nyer, hogy a tartozatlan adó terhét harmadik személyekre hárították át, annak a gazdasági szereplő részére történő visszatérítése nem jár szükségképpen ez utóbbi jogalap nélküli gazdagodásával, mivel az említett adó összegének az alkalmazott árakba való beépítése kárt okozhat számára az értékesítései mennyiségének csökkenésével összefüggésben (lásd ebben az értelemben: 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 29–32. pont; 2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélet, C-398/09, EU:C:2011:540, 21. pont).
- 48 E körülmények között a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy a nemzeti hatóságok a 2008/118 irányelvvel ellentétes közvetett díj visszatérítésének megtagadását e díj harmadik személyekre való áthárításának vélelmezésével, és következésképpen az adóalany jogalap nélküli gazdagodásának vélelmezésével indokolhassák.

A költségekről

- 49 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **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 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem követ az e rendelkezés értelmében vett „speciális célokat” az olyan díj, amelynek bevételeit általános jelleggel a nemzeti közúthálózat koncessziójával rendelkező közvállalkozásnak szánják, és amelynek szerkezete nem utal a fő közúti üzemanyagok fogyasztásától való eltántorításra irányuló szándékra.**
- 2) **Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy a nemzeti hatóságok a 2008/118 irányelvvel ellentétes közvetett díj visszatérítésének megtagadását e díj harmadik személyekre való áthárításának vélelmezésével, és következésképpen az adóalany jogalap nélküli gazdagodásának vélelmezésével indokolhassák.**

Aláírások