



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. február 27.*

„Közvetett adók — Jövedéki adók — 92/12/EGK irányelv — A 3. cikk (2) bekezdése — Ásványolajok — Kiskereskedelmi értékesítésekre kivetett adó — A »különleges cél« fogalma — Az autonóm közösségekre átruházott hatáskörök — Finanszírozás — Előre meghatározott hozzárendelés — Az egészségügyi ellátásokhoz kapcsolódó és környezetvédelmi kiadások”

A C-82/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanyolország) a Bírósághoz 2012. február 16-án érkezett, 2011. november 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Transportes Jordi Besora SL**

és

a **Generalitat de Catalunya** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (előadó), C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,
főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Transportes Jordi Besora SL képviseletében C. Jover Ribalta és I. Mallol Bosch abogadas,
- a Generalitat de Catalunya képviseletében M. Nieto García és N. París Doménech abogadas de la Generalitat,
- a spanyol kormány képviseletében N. Díaz Abad, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében G. Papagianni, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

- a portugál kormány képviselőjében A. Cunha, L. Inez Fernandes és R. Collaço, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében W. Mölls és J. Baquero Cruz, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2013. október 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.) 3. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Transportes Jordi Besora SL (a továbbiakban: TJB) és a Generalitat de Catalunya között, az Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (a tarragonai jövedékiadó-ügyek hivatala; a továbbiakban: jövedékiadó-ügyek hivatala) által egyes ásványolajok értékesítésére felszámított adó (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, a továbbiakban: IVMDH) számára történő visszatérítését elutasító határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 92/12 irányelv 3. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Ezen irányelv közösségi szinten a megfelelő irányelvek által meghatározott következő termékekre vonatkozik:

- ásványolajok,

[...]

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

A spanyol jog

- 4 Az adójogi, közigazgatási intézkedésekről és a társadalmi rendről szóló, 2002. december 30-i 53/2002. sz. törvény (Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), (BOE 313. sz., 2002. december 31., 46086. o.) 7. cikkével módosított, az adójogi, közigazgatási intézkedésekről és a társadalmi rendről szóló, 2001. december 27-i 24/2001. sz. törvény (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (BOE 313. sz., 2001. december 31., 50493. o.; a továbbiakban: 24/2001. sz. törvény) 9. cikkével a spanyol jogalkotó bevezette az IVMDH-t, amely adó 2002. január 1-jén lépett hatályba.

- 5 A 24/2001. sz. törvény 9. cikke (1) bekezdésének 1–3. pontja az alábbiak szerint rendelkezik:
- „1. A[z IVMDH] [egyres ásványolajok] fogyasztását terhelő közvetett adó, amely az adó tárgyi hatálya alá tartozó termékek kiskereskedelmi értékesítését egyetlen szakaszban terheli a jelen törvény rendelkezései alapján.
2. Az adó autonóm közösségekre történő átruházását az állami adók autonóm közösségekre történő átruházását szabályozó aktusokban foglalt rendelkezések határozzák meg, és az egyes közösségek vonatkozásában fennálló hatályukat és alkalmazásuk feltételeit a vonatkozó átruházásról szóló törvények tartalmazzák.
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.”
- 6 Ugyanezen törvény 9. cikkének (3) bekezdése szerint az IVMDH hatálya alá tartozó ásványolajok különösen a benzin, a gázolaj, a fűtőolaj és a nem fűtőanyagként felhasznált kerozin.
- 7 Az említett törvény 9. cikke (4) bekezdésének 1. pontja a kiskereskedelmi értékesítéseket az alábbi ügyletekként határozza meg:
- „a) a vevők közvetlen fogyasztásának tárgyi hatálya alá tartozó termékek értékesítése vagy szállítása. Mindenesetre »kiskereskedelmi értékesítéseknek« tekintendők a fenti 2. pont a) alpontja szerinti kiskereskedelmi értékesítésekre szolgáló létesítményekben megvalósuló értékesítések, a vevők által a vásárolt terméknek tulajdonított rendeltetéstől függetlenül;
- b) a tárgyi hatály alá tartozó termékek importja és közösségen belüli vétele, amennyiben helyben fogyasztásra szolgáló létesítményben az importőr vagy a vevő közvetlen fogyasztására szánták azokat.”
- 8 A 24/2001. sz. törvény 9. cikkének (8) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg az IVMDH-kötelezettség keletkezését:
- „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, 1992. december 28-i 38/1992. sz. törvény 4. cikkének (20) bekezdésében megállapított felfüggesztést megszüntették.
2. Az 1. pont b) alpontjának 4. bekezdése szerinti importok tekintetében az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a tárgyi hatály alá tartozó termékeket az importőr rendelkezésére bocsájtják, feltéve hogy a fogyasztásra szánt említett termékek importját és a 38/1992. sz. törvény 4. cikkének (20) bekezdése szerinti felfüggesztő rendszert megszüntették.”
- 9 A 24/2001. sz. törvény 9. cikkének (9) bekezdése előírja többek között, hogy az adóalapot az adóköteles termékek mennyisége képezi.
- 10 Ugyanezen törvény 9. cikkének (10) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg az adó mértékét:
- „(1) Az egyes adóköteles termékekre alkalmazandó adó mértéke az állami és a [vonatkozó] autonóm közösségek által megállapított adómértékek együttes összege.

(2) Az állami adómérték a következő:

[...]

(3) Az autonóm közösségek és városok új finanszírozási rendszeréhez kapcsolódó, a pénzügyi és igazgatási intézkedések szabályozásáról szóló [21/2001. sz.] törvényben [Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía) 2001. december 27. (BOE 313. sz., 2001. december 31., 50383. o.)] foglalt rendelkezéseknek megfelelően az autonóm [közösségi] adómértéket az autonóm közösségek határozzák meg. Amennyiben az autonóm közösség nem fogadott el ilyet, akkor az adó mértéke csak az állami mértékkel egyezik meg.

[...]”

- 11 A 24/2001. sz. törvény 9. cikkének (11) bekezdése előírja, hogy az adóalanyoknak át kell hárítaniuk a fizetendő adó összegét a tárgyi hatály alá tartozó termékek vásárlóira, akik kötelesek ezt viselni, kivéve azokat az eseteket, amikor az adóalany egyben a termékek végső fogyasztója.
- 12 Az IVMDH a 21/2001. sz. törvény szerint került az autonóm közösségek számára átruházásra.
- 13 A Katalónia autonóm közösségben 2004. augusztus 1-jétől alkalmazandó IVMDH autonóm adó mértékét az adójogi és közigazgatási intézkedésekről szóló, 2004. július 16-i 7/2004. sz. törvény (Ley 7/2004, de medidas fiscales y administrativas) (BOE 235. sz., 2004. szeptember 29., 32391. o.) határozza meg.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 14 A TJB Katalónia autonóm közösség területén létrehozott, áru fuvarozással foglalkozó vállalkozás, végső fogyasztóként a 2005 és 2008 közötti adóévekre felszámíthatott IVMDH címén 45 632,38 euró összeget fizetett.
- 15 2009. november 30-án a TJB a jövedékiadó-ügyek hivatalához kérelmet nyújtott be az említett összeg visszatérítése iránt, azzal az indokkal, hogy e társaság álláspontja szerint az IVMDH ellentétes a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével, mivel ezen adó tisztán költségvetési célt követ, és a felszámíthatóságát illetően nem tartja tiszteletben sem a héára vonatkozó uniós szabályozás, sem pedig jövedéki adóra vonatkozó szabályozás általános rendszerét.
- 16 A 2009. december 1-jén hozott határozatban a jövedékiadó-ügyek hivatala elutasította e kérelmet.
- 17 A Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Katalónia regionális közigazgatási bírósága) 2010. június 10-én hozott határozatban elutasította a TJB által az említett határozattal szemben benyújtott keresetet.
- 18 Az e határozattal szembeni keresetet elbíráló Tribunal Superior de Justicia de Cataluña-nak (Katalónia legfelsőbb bírósága) kételyei vannak az IVMDH 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével való összeegyeztethetőségéről. E bíróság különösen azt vizsgálja, hogy ezen adó tekinthető-e az e rendelkezése szerinti különleges célt követő adónak, mivel az autonóm közösségekre az egészségügy vonatkozásában áthárított új hatáskörökkel kapcsolatos kiadások finanszírozására irányulnak – adott esetben a környezetvédelmi kiadásokon túl –, míg az ezen irányelv által bevezetett jövedéki adó már az egészség és a környezet védelmére irányul. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint emellett az IVMDH felszámíthatóságára vonatkozó szabályok nem tartják tiszteletben sem a jövedéki

adóra vonatkozó szabályokat, mivel ezen adókötelezettség a végső fogyasztónak történő értékesítéskor keletkezik, sem pedig a héára vonatkozó szabályokat, mivel az említett adó nem kerül felszámításra a termelés és forgalmazás valamennyi szakaszában.

- 19 E körülmények között a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [92/12 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 92/12 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 határolhatók el a fő és kiegészítő célok?

- 2) A [92/12 irányelv] 3. cikkének (2) bekezdése, és különösen a jövedéki adó vagy a héa 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, amelynél adókötelezettség az utolsó adóraktárból való kikerüléskor keletkezik), vagy a héával (amelyet, noha a végső fogyasztónál keletkezik, a termelés és forgalmazás minden egyes szakaszában fel kell számítani), mivel – a [C-437/97. sz.] EKW és Wein & Co ügyben [2000. március 9-én] hozott ítélet [EBHT 2000., I-1157. o.] 47. pontjában szereplő kifejezéssel élve – nem felel meg az egyik vagy másik említett, közösségi 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 20 Az együttesen vizsgálendő kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, amelyek az ásványolajok kiskereskedelmi értékesítésére olyan adót vezetnek be, mint az alapügyben vitatott IVMDH.

- 21 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerint az ásványolajok az ezen irányelvben bevezetett jövedéki adótól eltérő közvetett adóztatás tárgyát képezhetik, ha ezen adóztatás egyrészt egy vagy több különleges célt követ, és másrészt megfelel a jövedéki adó és a hea esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, az adó felszámíthatóságára és ellenőrzésére vonatkozó adószabályoknak (lásd a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 30. pontját).
- 22 E két feltételnek, amelynek célja annak megelőzése, hogy a további közvetett adók túlzott mértékben korlátozzák a kereskedelmet (a C-434/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 24-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1129. o.] 26. pontja, valamint a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 46. pontja), amint az az említett rendelkezés szövegéből is kitűnik, együttesen kell fennállnia.
- 23 E feltételek közül az elsőt illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges cél a tisztán költségvetési céloktól eltérő cél (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 19. pontját; a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a C-491/03. sz. Hermann-ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2025. o.] 16. pontját).
- 24 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az IVMDH-ból származó bevételeket az autonóm közösségekhez rendelték hozzá, az egyes hatáskörök gyakorlásának az utóbbiak által történő finanszírozása érdekében. Így, amint az a Bíróság rendelkezésére álló adatokból kitűnik, ezen adó mértékét a tagállami szinten megállapított adómérték és az érintett autonóm közösség által megállapított adómérték összeadása eredményezi.
- 25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy az önkormányzati autonómia adóbevétel keletkeztetésére irányuló jog biztosítása révén történő megerősítése önmagában tisztán költségvetési célt valósít meg, így az ilyen cél nem minősülhet a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célnak (a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 33. pontja).
- 26 A görög és a francia kormány által támogatott Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány hangsúlyozza mindazonáltal, hogy az IVMDH-ból származó bevételeket nem általánosan rendelték hozzá autonóm közösségekhez a finanszírozási képességük megerősítésére irányuló tisztán költségvetési célból, hanem annak érdekében, hogy ellentételezzék a rájuk az egészségügy és a környezetvédelem területén átruházott hatáskörök gyakorlásával járó terheket. Ugyanis a 24/2001. sz. törvény 9. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerint a tagállami szinten megállapított adómérték és az érintett autonóm közösség által megállapított adómérték összeadásából eredő ezen adóból származó bevételeket kötelezően az egészségügyi kiadások fedezésére kell költeni, míg az utóbbi adómértékből eredő rész, adott esetben a környezetvédelmi kiadásokhoz rendelhető. A jövedéki adótól eltérően, amely különösen tisztán költségvetési célú bevételek beszedésére irányul, az IVMDH a koncepciója és a hatása révén az ásványolajok fogyasztásához kapcsolódó társadalmi költségek csökkentésére irányuló különleges célhoz járul hozzá.
- 27 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy mivel minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, azon egyetlen körülmény, hogy az olyan adó, mint az IVMDH költségvetési célra irányul, ha csak nem lényegétől fosztja meg a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését, önmagában nem elegendő annak kizárásához, hogy ezen adót az e rendelkezés szerinti különleges céllal rendelkező adónak lehessen tekinteni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 33. pontját).
- 28 Egyébiránt, amint azt lényegében a főtanácsnok az indítványa 26. és 27. pontjában megállapította, az olyan adóból származó bevételnek, mint az IVMDH, az olyan hatáskörök autonóm közösségekhez hasonló regionális hatóságok általi finanszírozásához történő előre meghatározott hozzárendelése, mint

amilyenek az állam által az előbbiekre átruházott egészségügyi és környezetvédelmi hatáskörök, a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges cél fennállásának megállapításához figyelembe veendő tényező lehet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 35. pontját).

- 29 Mindazonáltal az ilyen hozzárendelés, amely a tagállam költségvetése egyszerű belső kialakításának formájától függ, önmagában e tekintetben nem elegendő feltétel, mivel minden tagállam előírhatja, hogy a követett céltól függetlenül meghatározott kiadások finanszírozásához rendel valamely adóbevételt. Ellenétes esetben minden célt a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célnak lehetne tekinteni, ami megfosztaná az ezen irányelv által bevezetett harmonizált jövedéki adót minden hatékony érvényesülésétől, és sértené azon elvet, amely szerint az olyan eltérést engedő rendelkezést, mint amilyen az említett 3. cikk (2) bekezdése, szigorúan kell értelmezni.
- 30 Az említett rendelkezés szerinti különleges célt követőnek minősítéshez fontos ezzel szemben, hogy az olyan adó, mint az IVMDH, önmagában az egészség és a környezet védelmének biztosítására irányuljon. Különösen ez az eset áll fenn, amint azt a főtanácsnok az indítványa 28. és 29. pontjában lényegében megállapította, ha ezen adóbevételt kötelezően az említett adó által terhelt ásványolajok fogyasztásához különösen kapcsolódó társadalmi és környezetvédelmi költségek csökkentésére kell felhasználni oly módon, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a bevétel felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között.
- 31 Mindazonáltal az alapeljárásban nem vitatott, hogy az autonóm közösségek az IVMDH-ból származó bevételt az általános egészségügyi, nem pedig a különösen az adóztatott ásványolajok fogyasztásához kapcsolódó kiadásokhoz kötelesek hozzárendelni. Márpedig az ilyen általános kiadások mindenféle jellegű adóbevételből finanszírozhatók.
- 32 Egyébiránt a Bíróság rendelkezésére álló adatokból kitűnik, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabályok nem írnak elő semmilyen előre meghatározott környezetvédelmi célú hozzárendelési mechanizmust az IVMDH-ból származó bevételek vonatkozásában. Márpedig az ilyen előre meghatározott hozzárendelés hiányában az olyan adó, mint az IVMDH, amint azt a főtanácsnok lényegében megállapította az indítványa 25. és 26. pontjában, csak akkor tekinthető önmagában a környezet védelmének biztosítására, és így a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célra irányulónak, ha ezen adót a szerkezetét, különösen az adóalapot vagy az adómértéket illetően úgy alakították ki, hogy visszatartja az adóalanyokat az ásványolajok használatától, vagy hogy a környezetvédelem szempontjából kevésbé veszélyes, másfajta termék fogyasztására ösztönöz.
- 33 Mindazonáltal nem tűnik ki a Bírósághoz benyújtott iratokból, hogy ez az eset áll fenn az alapeljárásban, és emellett a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételekben sehol sem állították, hogy ez jellemzi az IVMDH-t.
- 34 Ebből következik, hogy az olyan adó, mint az alapeljárásban szóban forgó IVMDH, amely – ahogy az eljárásban a Bíróság rendelkezésére álló adatokból kitűnik – jelenleg bele van foglalva a harmonizált jövedéki adó mértékébe, nem tekinthető a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célra irányulónak.
- 35 Következésképpen anélkül, hogy szükséges lenne az említett 3. cikk (2) bekezdésében előírt, a jövedéki adó és héa esetében alkalmazandó vonatkozó adószabályoknak való megfelelésre irányuló második feltétel teljesülését vizsgálni, azt a következtetést kell levonni, hogy e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy az olyan adót, mint az IVMDH, az említett irányelv követelményeinek megfelelő adónak lehessen tekinteni.
- 36 Azt kell tehát válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az ásványolajok kiskereskedelmi értékesítésére olyan adót bevezető nemzeti jogszabályok, mint az alapeljárásban vitatott IVMDH, mivel az ilyen adó nem

tekinthető az e rendelkezés szerinti különleges célt követőnek, mivel az érintett területi önkormányzatok egészségügyi és környezetvédelmi hatáskörei gyakorlásának finanszírozására irányuló ezen adó önmagában nem az egészség és a környezet védelmének biztosítására irányul.

Az ítélet időbeli hatályának korlátozásáról

- 37 Írásbeli észrevételeiben a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány kérte a Bíróságtól a jelen ítélet időbeli hatályának korlátozását, amennyiben megállapításra kerül, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével ellentétes az olyan adó bevezetése, mint amilyen az alapügyben szóban forgó IVMDH.
- 38 Kérelme alátámasztására a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány egyrészt felhívja a Bíróság figyelmét az ilyen megállapítást tevő ítélet súlyos pénzügyi következményeire. Az IVMDH ugyanis nagy számú jogvitához vezetett. Márpedig az ezen adó visszafizetésére irányuló kötelezettség, amely adóból származó bevétel 2002 és 2011 között elérte a körülbelül 13 milliárd eurót, veszélyeztetné az autonóm közösségek területén a közegészségügyi rendszer finanszírozását.
- 39 Másrészt úgy érvelnek, hogy az Európai Bizottság magatartására tekintettel jóhiszeműen vélték úgy, hogy az említett adó megfelelt az uniós jognak. Ugyanis a Bizottságnak azon szolgálatai, amelyekkel a spanyol hatóságok konzultáltak ezen adó bevezetését megelőzően, a hatóságok részére 2001. június 14-én kibocsátott véleményben nem vitatták, hogy bevezethető az ásványolajokat terhelő olyan adó, amelynek célja az autonóm közösségekre az egészségügy és a környezetvédelem területén átruházott hatáskörök finanszírozása, hanem azon feltételek megállapítására szorítkoztak, amelyek lehetővé teszik az IVMDH uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Egyébiránt a spanyol bíróságok sosem kétkedtek ezen adó uniós joggal való összeegyeztethetőségében. Ezenfelül a Bizottság által 2002-ben indított kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást több éve felfüggesztették. Végül miután a Bizottság megindította ezen eljárást, a spanyol hatóságok a költségvetési stabilitásról és a pénzügyi fenntarthatóságról szóló, 2012. április 27-i 2/2012. sz. alkotmányos törvénnyel (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) (BOE 103. sz., 2012. április 30., 32653. o.) belefoglalták az IVMDH-t az ásványolajokat terhelő jövedéki adóba.
- 40 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon értelmezés, amelyet az utóbbi valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben rá ruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelentőségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja és alkalmaznia kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához (lásd különösen a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-1131. o.] 41. pontját; a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1835. o.] 34. pontját, valamint a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 58. pontját).
- 41 A Bíróság csakis kivételes esetben, a jogbiztonság uniós jogrendhez tartozó elvének alkalmazásánál folyamodhat ahhoz, hogy korlátozza valamennyi érdekelt lehetőségét egy olyan rendelkezésre történő hivatkozásra, amelyet a Bíróság a jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok vitatása vonatkozásában értelmezett. Egy ilyen korlátozásról való döntéshez két alapvető feltételnek kell teljesülnie, amelyek az érdekeltek jóhiszeműsége és a súlyos zavarok veszélye (lásd különösen a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-199. o.] 51. pontját; a C-2/09. sz. Kalinchev-ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4939. o.] 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 59. pontját).

- 42 Konkrétabban a Bíróság ezt a megoldást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, és úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy a Bizottság magatartása is hozzájárult (lásd különösen a C-423/04. sz. Richards-ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3585. o.] 42. pontját; a fent hivatkozott Kalinchev-ügyben hozott ítélet 51. pontját, valamint a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 60. pontját).
- 43 Ami a jóhiszeműsége vonatkozó első feltételt illeti, meg kell állapítani, hogy a jelen esetben azon tényről eltekintve, hogy a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben a 2000. évben hozott ítéletben a Bíróság a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésére tekintettel már megítélte az IVMDH-hoz hasonló jellemzőkkel rendelkező adót, a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány által előterjesztett adatokból, az érveléseikkel ellentétben nem tűnik ki, hogy a Bizottság bármikor is jelezte volna e hatóságok számára, hogy az IVMDH összeegyeztethető e rendelkezéssel.
- 44 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottság e szolgálatai által készített, a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány által hivatkozott vélemény egyértelműen megállapította, hogy az ásványolajokat terhelő olyan adó bevezetése, amelynek összege az egyes autonóm közösségekben eltérő, amint azt a spanyol hatóságok javasolták, ellentétes az uniós joggal. Különösen az említett szolgálatok hangsúlyozták, hogy az ilyen adó csak akkor tekinthető a 92/12 irányelv 3. cikke (2) bekezdésével összeegyeztethetőnek, ha következetes összefüggés áll fenn ezen adó összege és azon egészségügyi vagy környezetvédelmi problémák között, amelyek megszüntetésére ezen irányelv irányult, és feltéve hogy nem vethető ki az ásványolajok szabadforgalomba bocsátásakor. Egyébiránt meg kell állapítani, hogy 2003-tól, azaz az IVMDH hatálybalépésének évét követő évben a Bizottság kötelezettségzegés megállapítása iránti eljárást indított a Spanyol Királysággal szemben ezen adó vonatkozásában.
- 45 E feltételek mellett nem fogadható el, hogy a Generalitat de Catalunya és a spanyol kormány jóhiszeműen járt el, amikor több mint tíz évig tartó időszakig hatályban tartotta az IVMDH-t. Az a tény, hogy álláspontjuk szerint ezen adó összeegyeztethető volt az uniós joggal, nem kérdőjelezi meg e megállapítást.
- 46 Ilyen összefüggésben a spanyol kormány állításával ellentétben nem bír jelentőséggel az a tény, hogy a Bizottság, lehetővé téve 2004-ben egy másik tagállamnak, hogy engedélyezze ezen állam regionális hatóságainak, hogy megnöveljék az ásványolajokat terhelő jövedéki adót, elfogadott egy olyan intézkedést, amely hasonló a spanyol hatóságok által a Bizottság szolgálataihoz az IVMDH elfogadása előtt előterjesztett pénzügyi intézkedéshez.
- 47 Mivel a jelen ítélet 41. pontjában meghatározott első feltétel nem teljesül, nem szükséges megvizsgálni, hogy az ugyanezen pontban említett, a súlyos zavarok kockázatára vonatkozó második feltétel teljesül-e.
- 48 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását (a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-6193. o.] 52. pontja; a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2119. o.] 68. pontja; a fent hivatkozott Kalinchev-ügyben hozott ítélet 52. pontja, valamint a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 62. pontja).
- 49 Ha ez másképp lenne, a legsúlyosabb jogsértéseket enyhébben bírálnák el, mivel ezek azok, amelyek a tagállamok számára a legfontosabb pénzügyi következményekkel járhatnak. Továbbá egy ítélet időbeli hatályának a kizárólag e jellegű megfontolásokra hivatkozással történő korlátozása lényegesen

csökkentené az adóalanyok uniós adószabályozásból eredő jogosultságainak bírósági védelmét (a C-367/93-C-377/93. sz., Roders és társai egyesített ügyekben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2229. o.] 48. pontja).

50 E megfontolásokból következik, hogy a jelen ítélet időbeli hatályát nem szükséges korlátozni.

A költségekről

51 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

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) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az ásványolajok kiskereskedelmi értékesítésére olyan adót bevezető nemzeti jogszabályok, mint amilyen az alapeljárásban szóban forgó, az egyes ásványolajok értékesítésére felszámított adó (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), mivel az ilyen adó nem tekinthető az e rendelkezés szerinti különleges célt követőnek, mivel az érintett területi önkormányzatok egészségügyi és környezetvédelmi hatáskörei gyakorlásának finanszírozására irányuló ezen adó önmagában nem az egészség és a környezet védelmének biztosítására irányul.

Aláírások