A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. március 5.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Közvetett adók — Jövedéki adók — 2008/118/EK irányelv — 1. cikk, (2) bekezdés — Jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyag — A kiskereskedelmi értékesítés után fizetendő adó — A »különleges cél« fogalma — Előre meghatározott hozzárendelés — A tömegközlekedésnek valamely város területén történő működtetése”

A C-553/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tallinna ringkonnakohus (Észtország) a Bírósághoz 2013. október 16-án érkezett, 2013. október 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Tallinna Ettevõtlusamet**

és

a **Statoil Fuel & Retail Eesti AS**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Tallinna Ettevõtlusamet képviseletében T. Pikamäe advokaat,

– a Statoil Fuel & Retail Eesti AS képviseletében C. Ginter és V. Puolakainen advokaadid,

– a görög kormány képviseletében I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Grønfeldt és L. Naaber-Kivisoo, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: észt.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) 1. cikke (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Tallinna Ettevõtlusamet (tallinni vállalkozásügyi hivatal, a továbbiakban: Ettevõtlusamet) és a Statoil Fuel & Retail Eesti AS (a továbbiakban: Statoil) között az e társaság által a 2010. és 2011. év folyamán az értékesítések után fizetett adó visszatérítése tárgyában folyamatban lévő eljárás 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 [tanácsi] irányelv [(HL L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. 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 [a továbbiakban: héa] esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó közösségi adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.

[...]”

4 A 2008/118 irányelv 47. cikkének (1) bekezdése az első albekezdésében megállapítja, hogy „[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.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.)] 2010. április 1-jén hatályát veszti”.

5 A 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A [jövedéki] termékekre különleges célú közvetett adók is kivethetők, amennyiben azon adók megfelelnek a jövedéki adó és a [héa] esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, az adó felszámíthatóságára és ellenőrzésére vonatkozó adószabályoknak.”

Az észt jog

6 A helyi adókról szóló 1994. szeptember 21-i törvény (kohalike maksude seadus) alapügyben alkalmazandó változata lehetővé tette többek között a helyi önkormányzatoknak, hogy a 8. cikkében felsorolt feltételek mellett adót vezessenek be. „Az értékesítési adó” című e cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) Értékesítési adót fizetnek a község vagy város területén kereskedelmi vagy szolgáltatásnyújtási engedéllyel rendelkező egyéni vállalkozók és jogi személyek. A telephely tekintetében a kereskedelemről szóló [2004. február 11-i] törvény [kaubandustegevuse seadus] értelmében vett azon kereskedők fizetnek értékesítési adót, akiket bejegyeztek a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartásba, és akik a kiskereskedelemben, a gasztronómia területén vagy a szolgáltatóiparban tevékenykednek.

(2) Az értékesítési adót az adóalany által a község vagy város területén értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások vételárában foglalt értéke után kell megfizetni. A jelen törvény alkalmazásában vételár a forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott adóköteles forgalom értékesítési adó nélküli adóköteles értéke.

(3) Az értékesítési adó mértékét a községi vagy városi tanács állapítja meg, az azonban nem haladhatja meg a (2) bekezdés szerinti termékek és szolgáltatások vételárban foglalt értékének 1%-át.

[...]

(6) A községi vagy városi önkormányzatnak lehetősége van a községi vagy városi tanács által meghatározott feltételek szerint és eljárásban az értékesítési adó alól kedvezményeket és mentességeket nyújtani.”

7 2012. január 1-jével hatályon kívül helyezték az említett 8. cikket, és ezen időpont óta semmiféle értékesítési adót nem írtak elő.

8 2009. december 17-én a Tallinna Linnavolikogu (tallinni városi tanács) elfogadta a Tallinn értékesítési adójáról szóló 45. sz. rendeletet (müügimaks Tallinnas). E rendeletet módosította a Tallinna Linnavolikogu 2010. április 8-i 22. sz. rendelete (a továbbiakban: 45. sz. rendelet).

9 A 45. sz. rendeletnek „Az adó és az adó tárgyának meghatározása” című 1. cikke előírja:

„(1) A jelen rendelet értékesítési adót vezet be Tallinn városában.

(2) Az értékesítési adót a 2. cikk szerinti feltételeknek megfelelő adóalany által egy Tallinn városának területén elhelyezkedő telephelyen vagy onnan a kiskereskedelemben, a gasztronómia területén vagy a szolgáltatóiparban természetes személyeknek (kivéve az egyéni vállalkozóknak vállalkozásuk szükségleteinek kielégítése érdekében) értékesített termékekre és nyújtott szolgáltatásokra kell kivetni.”

10 Az említett rendelet „Adóalanyok” című 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Adóalanyok a kereskedelemről szóló [2004. február 11-i] törvény értelmében vett azon kereskedők, akik az összes alábbi feltételnek megfelelnek:

1) a kereskedőt bejegyezték a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartásba;

2) a kereskedő telephelye a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartás adatai szerint Tallinn városának területén helyezkedik el;

3) a kereskedő a kiskereskedelemben, a gasztronómia területén vagy a szolgáltatóiparban tevékenykedik.”

11 A 45. sz. rendelet 4. cikke az értékesítési adó mértékét az e rendelet 1. cikkének (2) bekezdésében említett termékek és szolgáltatások adóköteles értékének 1%-ában rögzítette.

12 Az említett rendelet „Adómentesség” című 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A következő jellegű termékek és szolgáltatások mentesek az értékesítési adó alól:

1) az elektronikus kereskedelem útján értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások;

2) az elosztó hálózaton keresztül értékesített elektromos- és hőenergia, földgáz és víz;

3) hajón, repülőn, vonaton vagy buszon történő utazás során értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások, ha az utazás Tallinn város területén kívül kezdődik vagy fejeződik be, vagy ha a hajó, a repülő, a vonat vagy a busz az utazás során Tallinn területén kívül marad;

4) valamennyi gyógyszer, fogamzásgátló eszköz, egészségügyi és higiéniai termék, orvosi műszer, valamint valamennyi orvosi segédeszköz, amelyek a szociálisügyi miniszter 2006. december 4-i 63. sz. rendeletében […] megállapított listán szerepelnek;

5) a méz, tojás, sajt vagy gyümölcs hozzáadása nélkül készült kenyér […];

6) tej, tejszín, tejsavó, aludttej, tejföl, joghurt, kefir és egyéb erjesztett vagy savanyított tej és tejszín […], a por, a granulátum és egyéb szilárd formában található változatok kivételével […];

7) kisgyermekeknek élelmiszerként való felhasználásra szánt pürésített (homogenizált) készítmények […], babáknak szánt különleges tejek […], kisgyermekeknek szánt élelmiszer-készítmények, amelyeket por vagy folyadék formájában kiskereskedelmi kiszerelésben értékesítenek […], valamint kisgyermekeknek szánt, tejet és tejtermékeket tartalmazó élelmiszerek […];

8) babapelenka [...];

9) hajók, jachtok és 4–12 méter hosszú, műszaki vizsgának alávetett motorcsónakok.”

13 Tallinn önkormányzata ezenkívül levélben bejelentette, hogy a cigarettaértékesítés is mentes az értékesítési adó alól.

14 A 45. sz. rendelet 13. cikke előírta, hogy e rendelet 2010. június 1-jétől alkalmazandó.

15 2010. június 22-én a Tallinna Linnavolikogu elfogadta a Tallinn városa 2010. évi költségvetésének módosításáról és az első pótköltségvetésről szóló 39. sz. rendeletet (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Ezen, 2010. június 25-én hatályba lépő rendelet módosította a 45. sz. rendeletet, és azt a következő 9^1. cikkel egészítette ki:

„Az értékesítési adó kivetésére a helyi önkormányzatok szervezetéről szóló [1993. június 2-i] törvény [kohaliku omavalitsuse korralduse seadus; a továbbiakban: a helyi önkormányzatok szervezetéről szóló törvény] 6. cikkének (1) bekezdése szerinti tömegközlekedés Tallinn városának területén történő működtetése céljából kerül sor. Az értékesítési adóból származó bevételek kifejezetten e cél megvalósítását szolgálják.”

16 2010. szeptember 9-én a Tallinna Linnavolikogu elfogadta a Tallinn városának 2011. évi költségvetéséről szóló 46. sz. rendeletet (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). E rendelet 10. cikke megismételte az említett 9^1. cikk szövegét.

17 2011. december 15-én a Tallinna Linnavolikogu elfogadta a 45. sz. rendelet módosításáról szóló 43. sz. rendeletet, egyúttal pontosítva azt, hogy az utolsó adóztatási időszak a 2011. év negyedik negyedéve lesz. A helyi adókról szóló 1994. szeptember 21-i törvény módosításának megfelelően 2011. december 31-e óta többé nincs értékesítési adó Tallinn városában.

18 A helyi önkormányzatok szervezetéről szóló törvény 6. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A helyi önkormányzatok feladata a község vagy a város […] területén a községen vagy városon […] belüli tömegközlekedésnek a működtetése, amennyiben e feladatokat nem bízták másra.”

19 A tömegközlekedésről szóló 2000. január 26-i törvény (ühistranspordi seadus) 3. cikke (2) bekezdésének 2. pontja a következőképpen rendelkezik:

„(2) A tömegközlekedés tervezésének és működtetésének a célja az, hogy:

[...]

2. az autókkal és más egyéni járművekkel szemben előmozdítsa a tömegközlekedési eszközök elsődleges használatát, csökkentve ezáltal a közlekedés környezetre gyakorolt negatív hatását és a közlekedés által okozott egészségkárosodásokat, miközben hozzájárul a közlekedési balesetek és a torlódások megelőzéséhez.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a Statoil tevékenységei között szerepel a folyékony tüzelőanyag mint jövedéki termék kiskereskedelmi értékesítése. 2010 júniusa és ugyanezen év harmadik és negyedik negyedéve tekintetében 2010. július 20-án, 2010. október 20-án, illetve 2011. január 25-én bevallotta az értékesítésiadó-köteles termékek és szolgáltatások értékesítéséből, illetve nyújtásából származó forgalmat.

21 2010. szeptember 22-én, 2010. október 26-án és 2011. február 7-én a Statoil helyesbítő bevallásokat nyújtott be, amelyekben a korábban bevallott forgalmából levonta a jövedéki termékek értékesítéséből származó forgalmat. 2010. szeptember 22-én, 2010. október 28-án és 2011. február 9-én a Statoil visszatérítés iránti kérelmeket nyújtott be az Ettevõtlusamethez.

22 A 2010. október 19-i, a 2010. november 9-i és a 2011. március 4-i határozatokkal az Ettevõtlusamet elutasította e kérelmeket. Ezenkívül ez utóbbi határozattal az Ettevõtlusamet megállapította, hogy a 2010. év negyedik negyedéve tekintetében a Statoilnak további összeget kell fizetnie.

23 2010. november 19-én a Statoil keresetet nyújtott be a Tallinna halduskohushoz (tallinni közigazgatási bíróság) lényegében az Ettevõtlusamet 2010. október 19-i és november 9-i határozatainak a megsemmisítése és az iránt, hogy e bíróság rendelje el visszatérítés iránti, 2010. szeptember 22-i és október 28-i kérelmek újbóli vizsgálatát, vagy az e visszatérítési kérelmekben jelzett túlfizetés azonnali visszatérítését. Keresetében a Statoil többek között arra hivatkozik, hogy a 45. sz. rendelet 1. cikkének (2) bekezdése ellentétes az uniós joggal, mivel a termékek és szolgáltatások kiskereskedelmi értékesítése, illetve nyújtása után adó fizetését írja elő, anélkül hogy előírna egy, a jövedéki termékek értékesítésére vonatkozó mentességet. 2011. április 5-én a Statoil ugyanezen bíróság előtt hasonló, az Ettevõtlusamet 2011. március 4-i határozata ellen irányuló keresetet nyújtott be. A Tallinna halduskohus egyesítette e kereseteket.

24 2011. október 19-i határozatával a Tallinna halduskohus megsemmisítette az Ettevõtlusamet három fent említett határozatát, és ez utóbbinak elrendelte, hogy végezze el a visszatérítés iránti szóban forgó kérelmek újbóli vizsgálatát. Határozatának indokolásaként a Tallinna halduskohus lényegében arra hivatkozott, hogy az értékesítési adót nem lehet úgy tekinteni, mint amely a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett különleges célra irányul.

25 Az Ettevõtlusamet fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz többek között azt állítva, hogy az értékesítési adót konkrét céllal, vagyis a tömegközlekedés elősegítése és következésképpen a közúti forgalom és annak a környezetre gyakorolt negatív hatásának a csökkentése céljából szedik be; hogy Tallinn városa az ezen adóból származó bevételt a tömegközlekedés minőségének a javítására használja fel, és hogy az említett adó célja egyrészt bizonyos olyan termékek fogyasztásának és szolgáltatások igénybevételének a szankcionálása, amelyek alkalmasak arra, hogy szociális kiadásokat keletkeztessenek vagy negatív külső hatásokat idézzenek elő, másrészt pedig közérdekű szolgáltatások finanszírozása.

26 A Statoil a fellebbezés elutasítását kéri, különösen azzal érvelve, hogy az alkalmazandó szabályozásban előírt cél a tömegközlekedés működtetése, és nem annak az elősegítése, amint azt az Ettevõtlusamet állítja.

27 A Tallinna ringkonnakohus (tallinni fellebbviteli bíróság) úgy véli, hogy annak bizonyítása céljából, hogy a jövedéki termékek után beszedett adót a megjelölt különleges célnak megfelelően használták fel, az Ettevõtlusametnek a városi költségvetésből adódó bizonyítékokon kívül nem kell más bizonyítékokat szolgáltatnia. A Tallinna ringkonnakohus jelzi, hogy a jelen ügyben nincs ok azt feltételezni, hogy az értékesítési adóból származó összegeket nem e különleges célnak megfelelően használták fel.

28 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a különleges célt szolgáló adókat rendszerint arra használják fel, hogy bizonyos olyan termékek fogyasztását, illetve szolgáltatások igénybevételét szankcionálják, amelyek alkalmasak arra, hogy szociális kiadásokat keletkeztessenek, vagy olyan negatív külső hatásokat idézzenek elő, mint a környezetre gyakorolt káros hatások, vagy hogy azokból bizonyos olyan közérdekű szolgáltatásokat finanszírozzanak, mint a turizmus, a sport vagy a kultúra támogatása. Az ilyen típusú adók tehát a hatóságok által a fogyasztók magatartásának azáltal történő befolyásolására használt eszközök, hogy az ilyen adók helytelenítendő kiadásokra való alkalmazásán keresztül arra ösztönözzék ez utóbbiakat, hogy elkerüljék bizonyos termékek felhasználását.

29 Azonban a Tallinna ringkonnakohus szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatának az időpontjában a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem adott világos választ arra a kérdésre, hogy valamely közvetett adó a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett különleges céllal rendelkezik-e, amennyiben azt a helyi önkormányzat törvényben előírt konkrét feladatának a finanszírozása céljából szedik be, és amennyiben e feladat finanszírozása akkor is biztosított, ha ezen adót nem szedik be. E tekintetben az említett bíróság megjegyzi, hogy az értékesítési adóból származó bevételek összességét a tömegközlekedés működtetésére fordították, ami csökkentheti a szennyezést és növelheti az általános jó közérzetet.

30 Egyebekben a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy jogszerű volt-e az említett adó azon időszak alatt történő beszedése, amelyben ugyanezen adó különleges célját kifejezetten nem írta elő jogi aktus, és e tekintetben megjegyzi, hogy a 45. sz. rendelet csak a jogvita tárgyát képező adózási időszak, vagyis a 2010. június 25-étől számított időszak során egészült ki a 9^{1}. cikkel.

31 Ilyen körülmények között a Tallinna ringkonnakohus úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A [2008/118] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett különleges célnak tekinthető-e a tömegközlekedés helyi önkormányzat területén történő működtetésének finanszírozása, ha e feladat ellátása és finanszírozása a helyi önkormányzat kötelezettségeihez tartozik?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a [2008/118] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy e rendelkezéssel összhangban áll, ha a nemzeti jog olyan közvetett adót ír elő, amelyet valamely jövedéki termék végső fogyasztónak történő értékesítése után fizetnek, és kizárólag a tömegközlekedés működtetésére fordítanak, ha a tömegközlekedés működtetése az adóra jogosult helyi önkormányzat kötelezettsége, amelyet e közvetett adótól függetlenül teljesíteni kell, és a tömegközlekedés működtetése finanszírozásának mértéke végeredményben nem függ automatikusan a beszedett adó összegétől, mivel a tömegközlekedés működtetésére szánt összeg pontosan meg van határozva, és így abban az esetben, ha a közvetett adóból származó bevétel magasabb, a helyi önkormányzat megfelelően kevesebb más pénzügyi eszközt fordít a tömegközlekedés működtetésére, és fordítva, ha kevesebb értékesítési adó folyik be, a helyi önkormányzatnak megfelelően növelnie kell a tömegközlekedés működtetésére szánt más pénzügyi eszközöket, az előrejelzéstől eltérő adóbevétel esetén azonban lehetőség van arra, hogy a tömegközlekedés működtetésére szánt kiadások összegét a helyi önkormányzat költségvetésének módosítása révén módosítsák?

3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a [2008/118] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy e rendelkezéssel összhangban áll, ha valamely jövedéki termékre olyan közvetett adót is kivetnek, amelynek rendeltetését az ezen adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezését követően határozzák meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

32 Első és második kérdésével, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi annak megállapítását, hogy az olyan adónak, mint amelyről az alapügyben szó van, annyiban, amennyiben a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyag kiskereskedelmi értékesítését sújtja, e rendelkezés értelmében vett különleges célja van, ha a tömegközlekedés ezen adót előíró önkormányzat területén történő működtetésének a finanszírozására irányul, ha ezen önkormányzatnak az említett adó fennállásától függetlenül kötelessége e tevékenység ellátása és finanszírozása, és ha az ezen adóból származó bevételeket kizárólag e tevékenység megvalósítása céljából használták fel.

33 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás, amely csak annyiban vonatkozik az értékesítési adóra, amennyiben az a folyékony tüzelőanyag kiskereskedelmi értékesítését terhelte, azon a nem vitatott feltételezésen alapul, hogy e termék a „jövedéki termék” 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében vett fogalma alá tartozik. A kérdést előterjesztő bíróság feladata adott esetben ennek az ellenőrzése. Mindenesetre, mivel a Bíróság feladata az, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejtett ténybeli és jogi megfontolások alapján állást foglaljon (lásd: B.-ítélet, C-306/09, EU:C:2010:626, 47. pont; Kastrati-ítélet, C-620/10, EU:C:2012:265, 38. pont), a jelen ügyben a Bíróság az elemzése céljából ugyanezen feltételezésből indul ki.

34 Egyébiránt, bár a 2008/118 irányelv, amely az alapügyben az egyetlen *ratione temporis* alkalmazandó irányelv, 2010. április 1-jével hatályon kívül helyezte a 92/12 irányelvet, és annak helyébe lépett, a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének és a 92/12 irányelv 3. cikke (2) bekezdésének a szövegéből kitűnik, hogy e rendelkezések tartalma lényegében nem különbözik egymástól. Ebből az következik, hogy a Bíróság ez utóbbi rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazandó marad a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére is.

35 Ez utóbbi irányelv 1. cikke (1) bekezdésének az e cikk (2) bekezdésével összefüggésben történő értelmezése alapján az említett irányelv szerinti jövedéki termékekre az ezen irányelv által bevezetett jövedéki adón kívül más közvetett adót is ki lehet vetni, ha egyrészt ezen adó különleges célt vagy célokat szolgál, másrészt pedig, ha az megfelel a jövedéki adó vagy a héa esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó uniós adószabályoknak, amelyek nem foglalják magukban a mentességre vonatkozó rendelkezéseket.

36 E két feltételnek, amelyek célja annak megelőzése, hogy a további közvetett adók túlzott mértékben korlátozzák a kereskedelmet, amint az az ugyanezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdéséből is kitűnik, együttesen kell fennállnia (lásd analógia útján: Transportes Jordi Besora ítélet, C-82/12, EU:C:2014:108, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Az említett feltételek közül az elsőt illetően – az egyetlen, amelyet az előterjesztett kérdések érintnek – a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges cél a tisztán költségvetési céloktól eltérő cél (lásd analógia útján: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-434/97, EU:C:2000:98, 19. pont; Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Azonban, mivel minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, azon egyetlen körülmény, hogy valamely adó költségvetési célra irányul, hacsak nem lényegétől fosztja meg a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, önmagában nem elegendő annak kizárásához, hogy ezen adót az e rendelkezés értelmében vett különleges céllal is rendelkező adónak lehessen tekinteni (lásd analógia útján: Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Így, bár az adóból származó bevételnek olyan hatáskörök helyi hatóságok általi finanszírozásához történő előre meghatározott hozzárendelése, amelyeket ez utóbbiakra ruháztak, különleges 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 céltól függetlenül meghatározott kiadások finanszírozásához rendel valamely adóbevételt. Ellentétes esetben minden célt a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges 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 (lásd analógia útján: Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 28 és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Következésképpen az említett rendelkezés értelmében vett különleges cél fennállása nem állapítható meg kizárólag azáltal, hogy a szóban forgó adóból származó bevételeket az önkormányzatot egy adott területen terhelő általános kiadások finanszírozásához rendelik hozzá. Ugyanis ellenkező esetben az említett állítólagos különleges célt nem lehetne a tisztán költségvetési céltól megkülönböztetni.

41 A célból, hogy a jövedéki termékekre kivetett adóból származó bevételnek előre meghatározott hozzárendelése lehetővé tegye annak megállapítását, hogy ezen adó ugyanezen rendelkezés értelmében vett különleges célt követ, fontos, hogy a szóban forgó adó önmagában a hivatkozott különleges cél

megvalósításának biztosítására irányuljon, és hogy ezért közvetlen kapcsolat álljon fenn az adóbevételek felhasználása és az említett különleges cél között (lásd ebben az értelemben: Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 30. pont).

42 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 különleges 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 különleges cél megvalósítását például azáltal, hogy a szóban forgó termékeket azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen adóztatja (lásd ebben az értelemben: Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 32. pont).

43 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az értékesítési adóból származó bevételeket, amely adó egyébiránt Tallinn városa területén a végső fogyasztóknak értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások nagy részét sújtotta, Tallinn városa hozzárendelte a tömegközlekedés e város területén történő működtetésével kapcsolatos hatásköre általa történő gyakorlásának finanszírozásához, amely hatáskört a helyi önkormányzatok szervezetéről szóló törvény 6. cikkének (1) bekezdése ruházott rá, és e bevételeket kizárólag e célból használták fel.

44 Bár e körülmény a Bíróságnak a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata alapján valóban a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett különleges cél fennállásának a megállapításához figyelembe veendő tényezőnek minősülhet, meg kell állapítani, hogy e hozzárendelés a Tallinn városát az alapügyben szóban forgó adó fennállásától függetlenül terhelő általános kiadásokhoz kapcsolódik. Márpedig az ilyen általános kiadások bármilyen jellegű adóbevételekkel finanszírozhatók. Ezért a hivatkozott különleges cél, vagyis a tömegközlekedés Tallinn városának területén történő működtetésének a finanszírozása nem különböztethető meg egy tisztán költségvetési céltól.

45 Egyébiránt, még ha megalapozottnak is tekinthető egyrészt az Ettevõtlusamet és a görög kormány azon állítása, miszerint lényegében az értékesítési adó – annyiban, amennyiben az a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyagot sújtja – a tömegközlekedés hatékony működtetésén keresztül a környezet és a közegészség védelmére irányul, másrészt pedig az, hogy nem csupán olyan egyszerű általános kiadásokról van szó, amelyek bármilyen jellegű adóbevételből finanszírozhatók (lásd ebben az értelemben általában az egészségügyi kiadásokkal kapcsolatban: Transportes Jordi Besora ítélet, EU:C:2014:108, 31. pont), meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti jogi szabályozás egyáltalán nem írja elő az ezen adóból – annyiban, amennyiben az a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyagot sújtja – származó bevételeknek az ilyen környezetvédelmi vagy közegészségügyi célokhoz történő meghatározott hozzárendelési mechanizmusát. E tekintetben az alapügyben szóban forgó bevételeknek a tömegközlekedés működtetéséhez való egyszerű hozzárendelése nem tekinthető olyannak, mint amely lehetővé teszi az említett adóból származó bevételeknek a felhasználása és e környezetvédelmi és közegészségügyi célkitűzések közötti, a Bíróság jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata értelmében vett közvetlen kapcsolat megállapítását.

46 Másrészt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, és mindamellett a hozzá benyújtott írásbeli észrevételekben sem állították azt, hogy az értékesítési adó – annyiban, amennyiben az a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyagot sújtja – megfelelne a jelen ítélet 42. pontjában említett feltételeknek, vagyis hogy ezen adót a szerkezetét illetően úgy alakítanák ki, hogy visszatartsa az adóalanyokat e tüzelőanyagok használatától, vagy hogy azokat olyan magatartás elfogadására bátorítsa, amelynek a hatásai kevésbé károsak a környezet vagy a közegészség szempontjából mint azon magatartás hatásai, amelyet ezen adóalanyok az említett adó hiányában tanúsítanának.

47 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az olyan adónak, mint amelyről az alapügyben szó van

– annyiban, amennyiben a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyag kiskereskedelmi értékesítését sújtja –, e rendelkezés értelmében vett különleges célja van, ha a tömegközlekedés ezen adót előíró önkormányzat területén történő működtetésének a finanszírozására irányul, és ha ezen önkormányzatnak az említett adó fennállásától függetlenül kötelessége e tevékenység ellátása és finanszírozása, még ha az ezen adóból származó bevételeket kizárólag e tevékenység megvalósítása céljából használták is fel. Az említett rendelkezést következésképpen úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyagok kiskereskedelmi értékesítésére ilyen adót vezet be.

A harmadik kérdésről

48 Tekintettel az első és a második kérdésre adott válaszra, a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az olyan adónak, mint amelyről az alapügyben szó van – annyiban, amennyiben a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyag kiskereskedelmi értékesítését sújtja – e rendelkezés értelmében vett különleges célja van, ha a tömegközlekedés ezen adót előíró önkormányzat területén történő működtetésének a finanszírozására irányul, és ha ezen önkormányzatnak az említett adó fennállásától függetlenül kötelessége e tevékenység ellátása és finanszírozása, még ha az ezen adóból származó bevételeket kizárólag e tevékenység megvalósítása céljából használták is fel. Az említett rendelkezést következésképpen úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a jövedékiadó-köteles folyékony tüzelőanyagok kiskereskedelmi értékesítésére ilyen adót vezet be.

Aláírások