PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. június 8.[1]

C-96/22. sz. ügy

Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal SA
kontra
Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Supremo Tribunal Administrativo [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – 7. és 9. cikk – Hatály – A maximális mennyiséget meghaladó cigarettamennyiségekre adót megállapító, a szabad forgalomba bocsátásnál későbbi időpontban hatályos nemzeti szabályozás”

1. A jelen ügyben a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) az EUMSZ 34. cikknek, valamint a 2008/118/EK irányelv[2] 7. és 9. cikkének értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

2. Mivel a jelen indítvány a Bíróság kérésére az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre irányul, kizárólag a másodlagos jog fent említett rendelkezéseinek értelmezésen alapuló elemzésére összpontosít.

3. A releváns szabályozási háttér a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekre vonatkozó uniós szabályozás háttere. A jövedéki adó olyan közvetett fogyasztási adó, amely nemcsak valamennyi adópolitikai célra, azaz az államkincstár számára bevétel szolgáltatására, hanem nem olyan adózáson kívüli célokra is felhasználható, mint amilyen bizonyos termékek – köztük a dohány – fogyasztásáról való leszoktatás.

4. A jelen ügyben felmerül az a kérdés, hogy összeegyeztethető-e a 2008/118 irányelvvel az olyan nemzeti adórendszer, amelynek értelmében a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó mennyiségi korlátot meghaladó cigarettamennyiségre a szabad forgalomba bocsátás időpontjánál későbbi időpontban hatályban lévő jövedékiadó-mértéket kell alkalmazni, tekintve, hogy a szóban forgó szabályozás azon visszaélésszerű gyakorlat elleni küzdelemre irányul, amely abban áll, hogy a jövedéki adó jövőbeli növekedésére tekintettel túlzott mennyiségű árut bocsátanak szabad forgalomba (*forestalling*, késleltetés).

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.).

5. A jelen ügy lehetővé teszi a Bíróság számára annak tisztázását, hogy hol helyezkedik el a választóvonal a 2008/118 irányelv által végrehajtott harmonizáció tárgyi hatálya és az irányelv által a tagállamok számára hagyott mozgástér között.

Jogi háttér

Az uniós jog

6. A jelen ügyben a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikke releváns.

A portugál jog

7. A 2008/118 irányelvet a 2010. június 21-i Decreto-Lei nº 73/2010 que aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo (a jövedéki adóról szóló törvénykönyv jóváhagyásáról szóló 73/2010. sz. törvényerejű rendelet) (Diário da República, I. sorozat, 118. sz., 2010. június 21., 2170. o.; a továbbiakban: CIEC) ültette át a portugál jogba.

8. A CIEC-nek „A szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó különleges szabályok” című 106. cikke értelmében:

„(1) A cigaretták szabad forgalomba bocsátására minden egyes naptári év szeptember 1. napjától december 31. napjáig terjedő időszakban alkalmazandó különleges korlátozó szabályok vonatkoznak.

(2) Az előző bekezdésben említett időszakban a cigarettáknak az egyes gazdasági szereplők által havonta történő szabad forgalomba bocsátása nem haladhatja meg azon maximális mennyiséget, amelyet az időszakot közvetlenül megelőző 12 hónap alatt szabad forgalomba bocsátott cigarettamennyiség havi átlagának 10%-kal növelt értéke alapján kell meghatározni.

(3) Az előző bekezdés alkalmazásában a havi átlagot az előző év szeptember 1-je és a következő év augusztus 31-e között szabad forgalomba bocsátott, az adó alól nem mentesülő cigaretták teljes mennyisége alapján kell kiszámítani.

(4) Valamennyi gazdasági szereplő legkésőbb az adott év szeptember 15-éig előzetes nyilatkozatot tesz az illetékes vámhatóságnak, amelyben megjelöli a havi átlagát, és meghatározza az e gazdasági szereplő esetében a korlátozási időszakban alkalmazandó maximális mennyiséget

(5) Az értékesítési mennyiség hirtelen és időben korlátozott változása által megfelelően igazolt rendkívüli helyzetekben az említett maximális mennyiségek túllépése engedélyezhető, jóllehet e mennyiségeket nem veszik figyelembe a következő évre vonatkozó havi átlag kiszámításakor

(6) A korlátozási időszak lejártát követően, de legkésőbb minden egyes év január hónapjának végéig a gazdasági szereplő végleges nyilatkozatot tesz az illetékes vámhatóságnak, amelyben megjelöli a korlátozási időszakban ténylegesen szabad forgalomba bocsátott cigaretták teljes mennyiségét.

(7) A (4) bekezdésben említett maximális mennyiséget meghaladó mennyiségű cigaretták után a végleges nyilatkozat benyújtásának időpontjában hatályban lévő mértékű adó fizetendő,

amennyiben a túllépés az e dokumentumban szereplő adatok és a közigazgatás rendelkezésére álló adatok összevetése alapján megállapítható, az adott esetben jogsértés miatt indítandó eljárás sérelme nélkül.

(8) A jelen cikkben foglalt szabályok egyedileg alkalmazandók a kontinentális Portugáliára, az Azori-szigetek autonóm régióra és a Madeira autonóm régióra, mivel a fenti bekezdésekben foglalt kötelezettségeket a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti vámhivatalnál kell teljesíteni."

A jogvita alapját képező tényállás, az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

9. A Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal SA (korábban Compañía de Distribución Integral Logista SA, a továbbiakban: Logista) társaság dohánytermékek kiskereskedelmével foglalkozó vállalkozás, amely a portugál vámhatóság által Madeira autonóm régióban engedélyezett adóraktári engedélyesként működik.

10. 2010. szeptember 15-én a Logista a CIEC 106. cikke (4) bekezdésének megfelelően előzetes nyilatkozatot nyújtott be a funchali vámhivatalhoz (Portugália) az ezen időpontot közvetlenül megelőző 12 hónap alatt (vagyis 2009. szeptember 1-je és 2010. augusztus 31. között) szabad forgalomba bocsátott cigarettamennyiség havi átlagára vonatkozóan.

11. 2010. szeptember 22-én a funchali vámhivatal arról tájékoztatta a Logistát, hogy a benyújtott információk alapján havi 1 644 005 cigarettára vonatkozó mennyiségi korlátot állapítottak meg számára a 2010. szeptembertől decemberig terjedő, a CIEC 106. cikkének (1)–(3) bekezdése alapján kiszámított korlátozási időszakra.

12. 2010. november 18-án a Logista engedélyt kért arra, hogy a CIEC 106. cikkének (5) bekezdése alapján mentesüljön e mennyiségi korlát alól.

13. 2011. január 7-én a funchali vámhivatal azzal az indokkal, hogy a szóban forgó mennyiségi korlátozás alóli mentességet nem igazolta a CIEC 106. cikkének (5) bekezdésének megfelelően az értékesítési mennyiség hirtelen és időben korlátozott változása, végzésében elutasította ezt a kérelmet. A Logista ezt követően fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben, amelyet szintén elutasítottak.

14. 2011. január 18-án a Logista a CIEC 106. cikke (6) bekezdésének megfelelően végleges nyilatkozatot nyújtott be a funchali vámhivatalhoz, amelyben arról nyilatkozott, hogy a 2010 szeptembere és decembere közötti időszakban a mennyiségi korlát háromszorosát meghaladó cigarettamennyiséget bocsátott szabad forgalomba.

15. A CIEC 106. cikkének (7) bekezdése alapján a CDIL-lel szemben 4607,69 euró összegű, a 2010. szeptember 1-jétől decemberig 31-ig terjedő időszakban a CIEC 106. cikkének (2) bekezdésében előírt mennyiségi korlátot meghaladóan szabad forgalomba bocsátott mennyiség után cigarettánként 1,80 euróval növelt fizetendő jövedéki adó utólagos megállapítására került sor..

16. A Logista ezt az utólagos adómegállapítást a Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (funchali közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) előtt vitatta, amely elutasította a keresetet. Ezt követően a Logista ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativóhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

17. A kérdést előterjesztő bíróság előtt a Logista többek között azt állítja, hogy a jövedékiadó-mértéknek a végleges nyilatkozat benyújtásának időpontjában való alkalmazása sérti a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikkét, amelyek szerint az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik a dohánytermék szabad forgalomba bocsátásának időpontjában hatályban levő feltételekkel és mértékkel. Az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) ezzel szemben azt állítja, hogy a szóban forgó eljárás megfelel e rendelkezéseknek.

18. E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az EUMSZ 34. cikk értelmében vett, a behozatalra vonatkozó mennyiségi korlátozásoknak vagy azokkal azonos hatású intézkedéseknek minősülnek-e a CIEC 106. cikkében a szabad forgalomba bocsátással kapcsolatban előírt mennyiségi korlátozások, amennyiben meghatározzák, hogy a gazdasági szereplők minden egyes év utolsó negyedéve során az időszakot közvetlenül megelőző tizenkét hónap alatt szabad forgalomba bocsátott cigarettamennyiség havi átlagát meg nem haladó cigarettamennyiséget hozhatnak forgalomba?

2) Ellentétes-e a [2008/118 irányelv] 7. és 9. cikkében a jövedéki adó kivetésére vonatkozóan bevezetett szabályokkal, hogy a szabad forgalomba bocsátás tekintetében a CIEC 106. cikke (2) bekezdésében előírt mennyiségi korlátot meghaladó cigarettamennyiségre az ugyanezen cikk (7) bekezdésének megfelelően a végleges nyilatkozat benyújtásának időpontjában hatályban lévő mértékű adómértéket alkalmaznak?”

19. Írásbeli észrevételeket a Logista, az adó- és vámhatóság, a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő.

20. A portugál kormány és a Bizottság a 2023. március 22-én tartott tárgyaláson előadta szóbeli észrevételeit.

Elemzés

21. Második kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az e szabályozásban meghatározott, a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó mennyiségi korlátot meghaladó cigarettamennyiségre a szabad forgalomba bocsátás időpontjánál későbbi időpontban hatályban lévő jövedékiadó-mérték alkalmazandó.

Előzetes észrevételek

22. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a 92/12/EGK irányelvet [3] hatályon kívül helyező és annak helyébe lépő 2008/118 irányelvet az EK-Szerződés 93. cikke (jelenleg EUMSZ 113. cikk) alapján fogadták el. E cikk értelmében az uniós jogalkotó rendelkezéseket fogad el a közvetett adók, többek között a jövedéki adóra vonatkozó nemzeti jogszabályok olyan mértékű harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a belső piac létrehozásához, működéséhez, és a verseny torzulásának elkerüléséhez szükséges.

23. Így a 2008/118 irányelv célja, hogy a jövedéki áruk Európai Unión belüli szabad szállítása révén biztosítsa a belső piac megfelelő működését. E célból ezen irányelv előírja az ilyen típusú adókat szabályozó nemzeti jogszabályok harmonizációját annak biztosítása érdekében, hogy a jövedéki adó kivetésének fogalma és feltételei minden tagállamban azonosak legyenek [4].

24. Az ezen irányelv által bevezetett, a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések kizárólag az 1. cikk (1) bekezdésében felsorolt termékekre, vagyis az energiatermékekre és a villamos energiára, az alkoholra és az alkoholtartalmú italokra, valamint a dohánygyártmányokra vonatkoznak.

25. E rendszer hatékonysága megköveteli, hogy a jövedékiadó-kötelezettség e termékek valamelyikének a belső piacon való megjelenésekor keletkezzen. Ebből következik, hogy a jövedéki adó fogyasztási adó jellege azt igényli, hogy az adót a végső fogyasztóhoz lehető legközelebb kell kivetni.

26. Az uniós jogalkotó e követelményeket a következőképpen fogalmazta meg. A 2008/118 irányelv 2. cikke értelmében a jövedéki adófizetési kötelezettséget keletkeztető tény az említett termékeknek az Unió területén történő előállítása vagy oda történő behozatala. Ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik, az irányelv 9. cikkének első bekezdése pedig kimondja, hogy az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel.

27. Ebből általános szabályként az következik, hogy bizonyos idő eltelik a jövedéki adófizetési kötelezettséget keletkeztető tény megvalósulása és a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése között. Ily módon az uniós jogalkotó lehetővé tette a jövedéki termékek adófelfüggesztés alá vonását, amelyet a 2008/118 irányelv 4. cikkének 7. pontja a következőképpen határoz meg: „vámfelfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék előállítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót felfüggesztő eljárás vagy intézkedés”. Ebben az esetben a szabad forgalomba bocsátást elhalasztják a szóban forgó termék ilyen adófelfüggesztés alóli – szabályszerű vagy szabálytalan – kikerüléséig, így a terméket érintő valamennyi művelet elvégezhető anélkül, hogy jövedékiadó-kötelezettség keletkezne.

[3] A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.). Mivel a 92/12 irányelv releváns rendelkezéseinek tartalma lényegében megegyezik a 2008/118 irányelv rendelkezéseivel, a Bíróságnak a 92/12 irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata a 2008/118 irányelvre is alkalmazandó. Lásd ebben az értelemben: 2022. június 9-i IMPERIAL TOBACCO BULGARIA ítélet (C-55/21, EU:C:2022:459, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[4] Lásd többek között: a 2008/118 irányelv (8) preambulumbekezdése.

28. A „szabad forgalomba bocsátás” egyéb esetei a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének megfelelően az adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása, (szabályszerű vagy szabálytalan) előállítása és (szabályszerű vagy szabálytalan) behozatala.

29. Véleményem szerint kizárólag e jogszabályi összefüggéseket szem előtt tartva lehet állást foglalni a Bíróság által a jelen ügyben adandó értelmezéssel kapcsolatban.

A 2008/118 irányelv 7. és 9. cikke közötti kapcsolatról

30. Emlékeztetni kell arra, hogy a CIEC 106. cikkének megfelelően az ott említett mennyiségi korlátot meghaladó cigarettamennyiség utáni jövedéki adót a szabad forgalomba bocsátás évét követő év januárjában kell kivetni, mivel a szabad forgalomra bocsátásra a naptári év szeptember 1-je és december 31. közötti időszakban kerül sor.

31. Nem vitatott, hogy e szabályozást az a cél indokolja, hogy a Portugál Köztársaság pénzügyi érdekeit annak elkerülésével védje, hogy a gazdasági szereplők az év végén a jövedéki adó mértékének növekedésére tekintettel túl nagy mennyiségben bocsáthassanak szabad forgalomba cigarettákat, mivel az ilyen gyakorlat a visszaélés egyik formájának minősül.

32. E tényezőkre tekintettel felmerül a kérdés, hogy az ilyen szabályozás összeegyeztethető-e a 2008/118 irányelv által létrehozott szabályozással.

33. A válaszhoz a 2008/118 irányelv 7. cikke és 9. cikkének első bekezdése közötti pontos kapcsolat meghatározása szükséges.

34. E célból először is ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdését szó szerinti és teleologikus szempontból kell megvizsgálni.

35. E cikk szövegének olvasatából kitűnik, hogy a jövedékiadó-kötelezettség az érintett termék szabad forgalomba bocsátásának időpontjában keletkezik, a „szabad forgalomba bocsátás” eseteit pedig kimerítően felsorolja e cikk (2) bekezdése.

36. E rendelkezés célja a jövedékiadó-kötelezettség időpontjának harmonizálása a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében. E cél és a 2008/118 irányelv általánosabb célja közötti funkcionális kapcsolatot egyébként a 92/12 irányelvre vonatkozó bizottsági javaslat[5] is alátámasztja, amely a jövedékiadó-kötelezettség „új közösségi fogalmának” bevezetését irányozza elő azzal az indokkal, hogy „elengedhetetlen, hogy az adófizetési kötelezettség a szabad forgalomba bocsátáshoz kapcsolódjon”[6].

37. A 2008/118 irányelv 7. cikke (1) bekezdése szövegének egyértelmű és feltétlen jellege, valamint a tagállami jogokra való bármilyen utalás hiánya e rendelkezésnek az ezen irányelv harmonizációs céljának megvalósításában játszott központi szerepével összefüggésben azon értelmezés mellett

[5] Lásd ebben az értelemben: a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat (COM[90]431 végleges) (HL 1990. C 322., 1. o.). Meg kell jegyezni, hogy az indokolás és az egyes cikkek francia nyelvű kommentárja csak a portugál nyelvű változatot tartalmazó dokumentumban érhető el.

[6] Lásd: a COM(90)431 végleges javaslat portugál nyelvű változatának 4. oldala. Meg kell említeni, hogy az említett kommentár e javaslat 4. cikkére vonatkozik, amely – anélkül, hogy a jogalkotási eljárás végén bármilyen lényeges módosításra került volna sor – a 92/12 irányelv 6. cikkévé vált. Ez utóbbi szövegét ezt követően átvette a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikke.

szól, amely szerint a szóban forgó rendelkezés nem egyeztethető össze az olyan nemzeti szabállyal, amely a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését a szabad forgalomba bocsátás időpontjától eltérő időponthoz kapcsolja.

38. Ami a 2008/118 irányelv 9. cikkét illeti, az első albekezdésében előírja, hogy az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel a második bekezdésében pedig azt, hogy a jövedéki adót *az egyes tagállamok az általuk meghatározott eljárás szerint* vetik ki és szedik be, valamint – adott esetben – térítik vissza vagy engedik el.

39. E második albekezdés – amint arra többek között a portugál kormány a tárgyaláson hivatkozott – nem minősül a 2008/118 irányelv 9. cikke első bekezdésének alkalmazása alóli kivételnek. Ezen irányelv 9. cikke szövegének egyetlen eleme sem utal ugyanis arra, hogy e két szabály között ilyen kapcsolat állna fenn. Éppen ellenkezőleg, e jogszabályszöveg vizsgálatából az derül ki, hogy e cikknek az a feladata, hogy körülhatárolja a tagállamok harmonizált rendelkezések tárgyi hatályába nem tartozó szabályozási jogkörének a terjedelmét.

40. Meg kell ugyanis jegyezni, hogy a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdésében említett, a „jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének feltételeit” szükségszerűen meg kell különböztetni a jövedéki adó kivetésének fogalmával összefüggő feltételektől, amelyeknek ezen irányelv (8) preambulumbekezdése szerint valamennyi tagállamban azonosnak kell maradniuk[7].

41. Ez utóbbi, a 2008/118 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése és 9. cikkének első bekezdésében pontosított rendelkezések a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének időpontjára, a jövedéki adó kivetésének helye szerinti tagállamra, valamint a jövedékiadó-mérték és az alkalmazandó jövedékiadó-kötelezettség keletkezése feltételeinek meghatározása szempontjából releváns időpontra vonatkoznak. Ugyanakkor a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdésében említett „jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének feltételei” bizonyosan olyan *egyéb* feltételek, mint amilyenek – amint azt e cikk második bekezdése pontosítja – például a jövedéki adó kivetésének, beszedésének, elengedésének vagy visszatérítésének *részletes szabályai*.

42. Egyébiránt a Bíróság a Van de Water ítéletben[8] megállapította, hogy e módon kell értelmezni a 92/12 irányelv 6. cikkét, amelynek helyébe a 2008/118 irányelv 9. cikke lényeges módosítások nélkül lépett. Pontosabban a Bíróság kimondta, hogy „a [92/12] irányelv 6. cikkének (1) bekezdésében annak biztosításával, hogy az jövedékiadó-kötelezettség kivetésére vonatkozó szabályok minden tagállamban azonosak legyenek, a[z uniós] jogalkotó nyilvánvalóan nem törekedett a jövedéki adónak a tagállamok általi kivetésére és beszedésére vonatkozó szabályok harmonizálására”, és hogy „[e]zzel szemben e cikk (2) bekezdésében e jogalkotó kifejezetten a tagállamokra bízta az említett részletes szabályok meghatározásának felelősségét”.

43. Másként fogalmazva, a tagállamok szabályozási jogkörének gyakorlása továbbra is a jövedéki adó kivetésére, beszedésére, elengedésére és visszatérítésére vonatkozó részletes szabályok meghatározására korlátozódik. Így e jogkör *semmi esetre sem* érintheti az adó kivetésének fogalmát és az ahhoz kapcsolódó feltételeket, ideértve azt a feltételt is, amely szerint a

[7] E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2008/118 irányelv több rendelkezésében hivatkozik jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének feltételeire, azonban nem határozza meg ezeket. Ezen irányelv (8) preambulumbekezdése és 9. cikkének első bekezdése mellett lásd: az irányelv 33. és 36. cikke.

[8] 2001. április 5-i Van de Water ítélet (C-325/99, EU:C:2001:201, 40. pont).

jövedékiadó-kötelezettség a jövedékiadó-kötelezettség alá tartozó termékek szabad forgalomba bocsátásának időpontjában keletkezik, ellenkező esetben sérülne a 2008/118 irányelv elfogadásának indokát képező harmonizációs cél [9].

44. E megfontolásokból az következik, hogy ellentétben azzal, amit a Bizottság írásbeli észrevételeiben állít, a Bizottság kontra Portugália ítéletben [10] szereplőhöz hasonló következtetés a jelen ügyben nem vonható le [11].

45. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy egy portugál adórendelkezésre vonatkozott, amely előírta, hogy az adott adóévben szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozokat kizárólag a szabad forgalomba bocsátás évét követő év harmadik hónapjának végéig lehet értékesíteni és forgalomba hozni [12]. Mivel mindazon cigarettásdobozokra, amelyeket e határidő lejártáig nem sikerül eladni, az ebben az évben hatályos jövedékiadó-mértéket alkalmazták, a Bizottság azt állította, hogy a portugál adórendelkezés azzal a hatással jár, hogy a gazdasági szereplőket arra kötelezi, hogy kiegészítő jövedéki adót fizessenek azon cigarettásdobozok után, amelyeket már jogszerűen, a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikkének megsértésével szabad forgalomba bocsátottak.

46. A Bizottság kontra Portugália ítéletében a Bíróság megállapította, hogy ezen adórendelkezések nem járnak azzal a hatással, hogy a szabad forgalomba bocsátás időpontjától eltérő időpontban esedékes jövedéki adót írjanak elő. A Bíróság ugyanis e tekintetben megjegyezte, hogy e rendszer egy olyan szabályt tartalmazott, amely szerint a kereskedelemre és értékesítésre előírt határidő leteltét követően e gazdasági szereplők az említett dobozokat *újból* szabad forgalomba bocsáthatják úgy, hogy azokat a vámhatóság ellenőrzése mellett új adójeggyel látják el (vagy a korábban befizetett jövedéki adó esetében e gazdasági szereplők részére ezen adó visszatéríthető, feltéve hogy e dobozokat a vámhatóság ellenőrzése mellett megsemmisítik) [13].

47. A Bíróság ezért megállapította, hogy a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdésében a tagállamok számára elismert jog szükségképpen azzal jár, hogy a tagállamok hozhatnak olyan intézkedéseket, mint amilyen az említett adórendelkezésben előírt intézkedés.

48. A jelen ügyben nem ez a helyzet. Amint azt korábban kifejtettem, a CIEC 106. cikkével bevezetett adórendelkezés változtatás nélkül előírja, hogy az ott említett mennyiségi korlát megsértésével szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozokra alkalmazandó jövedékiadó-mérték nem a szabad forgalomba bocsátás időpontjában hatályos mérték, amint azt a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdése megköveteli, hanem a végleges nyilatkozat benyújtásának időpontjában hatályban lévő, azaz a szabad forgalomba bocsátásnál későbbi időpontban hatályban lévő mérték. Ugyanis, amint azt a portugál kormány a tárgyaláson megerősítette, a portugál jog nem írja elő az említett termékek újbóli szabad forgalomba bocsátását.

[9] Lásd többek között: 2018. február 8-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-590/16, EU:C:2018:77, 56. pont), amely szerint az ilyen értelmezés „*praeter legem* a 2008/118 irányelv 7. cikkétől való eltérés lehetővé tételével járna, és sértené a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének feltételeire vonatkozó harmonizációs célt”.

[10] 2017. június 29-i ítélet (C-126/15, a továbbiakban: Bizottság kontra Portugália ítélet, EU:C:2017:504).

[11] A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban arra keresi ugyanis a választ, hogy alkalmazhatóak-e a Bíróság által a Bizottság kontra Portugália ítéletében levont következtetések, tekintettel arra, hogy a két ügy jogi háttere nem azonos.

[12] E rendszert a portugál jogban az 1295/2007. sz. miniszteri rendelet 27. cikke és a jövedéki adóról szóló kézikönyv XII. fejezetének 4.2.9. pontja szabályozza.

[13] Bizottság kontra Portugália ítélet, 57. pont.

49. E tekintetben a portugál kormány többek között arra hivatkozott, hogy a Bizottság kontra Portugália ítélet 59. pontjában a Bíróság elismerte, hogy a tagállamoknak jogos érdeke fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak, és hogy az adókijátszás és az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2008/118 irányelv által követett egyik jogszerű célkitűzés. Így e tagállam szerint meg kell állapítani, hogy jogosult volt a jelen ügyben szereplőhöz hasonló adórendelkezés elfogadására, mivel e rendelkezés a *forestalling* (késleltetés) visszaélésszerű gyakorlata elleni küzdelemet szolgálja.

50. Márpedig senki sem vitatja, hogy a tagállamok főszabály szerint jogosultak az ilyen célok elérésére irányuló adórendelkezések elfogadására. Mindazonáltal nyilvánvalónak tűnik, hogy e jog ahhoz a feltételhez van kötve, hogy e rendelkezés nem léphet túl az ezen államokra a 2008/118 irányelv 9. cikkének második bekezdése által ruházott szabályozási jogkör terjedelmén.

51. E feltétel azonban a jelen ügyben nem teljesül, mivel a CIEC 106. cikkében foglalt szabályozás azt jelenti, hogy az előírt mennyiségi korlátozást meghaladó cigarettásdobozokra a szabad forgalomba bocsátás időpontját követő időpontban hatályban lévő mérték alkalmazandó. Ezáltal e szabályozás a jövedéki adó keletkezésének időpontjára vonatkozik, és így sérti a 2008/118 irányelv harmonizált rendelkezéseinek hatályát.

52. A jelen indítványban javasolt értelmezést véleményem szerint egy kontextuális jellegű tény is alátámasztja, amely úgy tűnik különös jelentőséggel bír. Megjegyzem ugyanis, hogy azokat a helyzeteket, amelyekben a szabad forgalomba bocsátott termék után a szabad forgalomba bocsátást követő időpontban vetik ki a jövedéki adót, kifejezetten szabályozza a 2008/118 irányelv V. fejezete („Jövedéki termékek szállítása és adóztatása a szabad forgalomba bocsátást követően”). E fejezet azon rendelkezései, amelyek megfelelnek a területi adóztatás elve tiszteletben tartásának biztosítására irányuló követelménynek, amely szerint a jövedéki adót a tényleges fogyasztás szerinti országban kell megfizetni, valamint el kell kerülni az érintett termékek kettős adóztatását[14], az ezen irányelv (26) preambulumbekezdése szerint nem érintik az utóbbi általános rendszerét[15].

53. E rendelkezések olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben a jövedéki termék szabad forgalomba bocsátását és az ahhoz kapcsolódó jövedéki adó megfizetését követően e terméket az *Unión belül szállították*. Közelebbről, az említett fejezet 1. szakasza a magánszemély által beszerzett és egyik tagállamból a másikba szállított jövedéki termékekre vonatkozik, a 2. szakasz azokról a termékekről szól, amelyeket egy másik tagállamban kereskedelmi célból tárolnak, a 3. szakasz pedig a távértékesítésekről, amennyiben a terméket megvásároló adóraktár-engedélyes vagy bejegyzett címzett egy másik tagállamban telepedett le[16]. Kétségtelen, hogy a jelen ügyben szóban forgó adórendelkezés nem vonatkozik e helyzetek egyikére sem.

54. Végül hozzá kell tenni, hogy a 2020/262 irányelv[17], amely a közelmúltban hatályon kívül helyezte és felváltotta a 2008/118 irányelvet, egy további elemet nyújt a jelen indítványban elfogadott értelmezés alátámasztására. Még ha ez az irányelv időbeli hatályánál fogva nem is alkalmazható az alapügyben, mégis a 2008/118 irányelv értelmezésének alapjául szolgálhat.

[14] Javaslat (COM(90)431 végleges), 13. és 16. pont.

[15] E preambulumbekezdés szövege a következő: „Indokolt – az általános szerkezet módosítása nélkül – egyértelművé tenni a valamely tagállamban már megfizetett jövedéki adójú termékek szállítására vonatkozó adózási és eljárási szabályokat.”

[16] A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről szóló, 2008. február 26-i javaslatból (COM[2008] 78 végleges/2) kitűnik, hogy az V. fejezet a 92/12/EGK irányelv 7–10. cikkének helyébe lép, és átveszi az e cikkek módosítására vonatkozó bizottsági javaslatot, amelyet a 2004. április 2-i COM(2004)227 végleges dokumentum tartalmaz.

[17] A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i irányelv (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o.; HL 2021. L 84., 28. o.).

55. Az (EU) 2020/262 irányelv 8. cikke, amely a 2008/118 irányelv 9. cikkének helyébe lép, tartalmaz egy harmadik (új) albekezdést, amely szerint „*[a]z első bekezdéstől* [– amely az említett 9. cikket módosítja –] *eltérve*, amennyiben a jövedékiadó-mértékek megváltoznak, adott esetben a jövedéki termékek már szabad forgalomba bocsátott készleteire kivetett adó növekedhet, illetve csökkenhet”[18]. Nyilvánvaló, hogy az uniós jogalkotó ily módon el kívánt térni attól a rendelkezéstől, amely szerint az alkalmazandó jövedékiadó-mérték a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének időpontjában hatályban lévő mérték, lehetővé téve a tagállamok számára, hogy a jövedékiadó-mérték módosítása esetén az említett termékkészletekre emelt vagy csökkentett adómértéket, nem pedig az e termékek szabad forgalomba bocsátásának időpontjában hatályban lévő adómértéket alkalmazzák[19].

56. Véleményem szerint aligha kétséges, hogy e kifejezett eltérésnek az uniós jogalkotó általi bevezetése a 2008/118 irányelv 9. cikke első bekezdése hatályának szűkítésére irányuló szándékáról tanúskodik.

57. Ennek az új albekezdésnek az a hatása, hogy kivonja a jelen ügyben szereplőhöz hasonló adórendelkezéseket a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításával elérni kívánt harmonizáció alól. Az ezen eltérést engedő rendelkezésnek köszönhetően a tagállamok immár olyan szabályozási hatáskörrel rendelkeznek, amely lehetővé teszi számukra többek között olyan intézkedések elfogadását, mint amelyek a *forestalling* (késleltetés) elleni küzdelmet szolgálják.

58. A 2020/262 irányelvtől eltérően a 2008/118 irányelv 7. cikke és 9. cikkének első bekezdése nem enged a tagállamok számára semmilyen szabályozási jogkört a jövedéki adó kivetésének fogalma és az e fogalomra vonatkozóan előírt feltételeknek a meghatározását illetően. Ez *a contrario* azt jelenti, hogy egy, a jelen ügyben szereplő adórendelkezés, amely összhangban állhat a 2020/262 irányelvvel, a 2008/118 irányelv alapján nem jogszerű.

59. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy a 2008/118 irányelv 7. és 9. cikkével ellentétes a CIEC 106. cikkében előírthoz hasonló jogi szabályozás.

Végkövetkeztetés

60. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy:

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 7. és 9. cikkét

[18] Kiemelés tőlem.

[19] Meg kell állapítani, hogy a Bizottság a tárgyaláson megerősítette, hogy a 2020/262 irányelv 8. cikkének harmadik bekezdése a CIEC 106. cikkében előírthoz hasonló jogi szabályozásra vonatkozik.

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az e szabályozásban meghatározott, a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó mennyiségi korlátot meghaladó cigarettamennyiségre a szabad forgalomba bocsátás időpontjánál későbbi időpontban hatályban lévő jövedékiadó-mérték alkalmazandó.