PEDRO CRUZ VILLALÓN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. december 7. [1]

Tartalomjegyzék

I – Bevezetés ..... I - 7378

II – Jogi háttér ..... I - 7379

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések ..... I - 7382

IV – A Bíróság előtti eljárás ..... I - 7384

V – A jogosulatlan kifizetések visszatérítésére vonatkozó ítélkezési gyakorlat ..... I - 7385

A – A jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog ..... I - 7385

B – Az áthárításra vonatkozó kivétel a jogalap nélküli gazdagodás alapján ..... I - 7386

C – Későbbi fejlődés ..... I - 7387

VI – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata ..... I - 7388

A – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről: az „ellentételezés" mint az áthárítás alternatívája ..... I - 7388

1. A jogalap nélküli gazdagodás mint a jogosulatlan kifizetések visszatérítése alóli kivétel alapja ..... I - 7388

2. A jelen ügy sajátossága és ad hoc megoldás szükségessége ..... I - 7390

3. Az „áthárítás" kategóriája alapján nem lehet kielégítő választ adni a felvázolt tényállásra ..... I - 7391

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

4. Az „ellentételezés” mint a visszatérítési kötelezettség alóli kivétel ..... I - 7393

5. Feltételek, amelyek mellett az „ellentételezés” az „áthárításhoz” válhat hasonlóvá ..... I - 7395

6. Következtetés ..... I - 7397

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésről ... I - 7397

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről ..... I - 7401

VII – Végkövetkeztetések ..... I - 7403

I – Bevezetés

1. Harminc évvel azután, hogy a Just-ügyben hozott ítélettel [2] a Bíróság megteremtette a valamely tagállam által jogellenesen kivetett adók visszatérítéséhez való jog alóli kivételek lehetőségét, egy dán bíróság újból kérdéseket terjeszt elő előzetes döntéshozatal céljából a visszatérítés alóli kivétel, és általában a jogalap nélküli gazdagodás értékelési szempontjai vonatkozásában.

2. A Just-ügyben hozott – részben rosszul értelmezett és gyakran bírált [3] – ítélet, valamint a későbbi széles körű ítélkezési gyakorlat kimondta, hogy a jogellenesen kivetett adók visszatérítését csak azokban az esetekben lehet megtagadni, amikor a visszatérítés a visszatérítést kérelmező jogalap nélküli gazdagodását eredményezi.

3. Eddig a Bíróság kizárólag olyan esetekkel foglalkozott, amelyekben a jogalap nélküli gazdagodás a jogellenes adó tényleges „áthárításából” eredt. A Bíróság előtti jelen ügyben azonban a fentitől lényegesen eltérő, sőt újszerű a helyzet, mivel a jogellenesnek minősített adó valamely tagállam által elfogadott jogalkotási csomag szerves részeként jelenik meg, amely jellegzetességei folytán gyakorlatilag elválaszthatatlan más, egyidejűleg elfogadott jogszabályi rendelkezésektől. A jelen ügyben a jogellenesnek minősített állami adó

2 – A 68/79. sz. Just-ügyben 1980. február 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 501. o.).

3 – Lásd például F. Hubeau, „La répétition de l'indu en droit communautaire”, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, 448. o.

jelentős mértékű társadalombiztosítási terhek eltörlésével egyidejűleg lépett ugyanis hatályba, amelyek vonatkozásában az adóalanyok és a kedvezményezettek nagyjából egybeestek.

4. Alapvetően ezen okból, és a beavatkozók, továbbá a kérdést előterjesztő bíróság erőfeszítései ellenére a jelen ügy körülményei nehezen illeszkednek az adó „áthárításának" fogalmába. Következésképpen azt fogom javasolni a Bíróságnak, hogy a jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát pontosítva lépjen túl a jogalap nélküli gazdagodásnak kizárólag az „áthárítás" eseteire való szűkítésén, lehetővé téve adott körülmények között annak azon esetekre történő kiterjesztését, amikor az új terhet más jogi terhek eltörlése „ellentételezi".

5. Végül az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a kérdések egy másik csoportját is felveti, amely további problémakörhöz vezet, tekintettel arra, hogy mindezen jogalkotási reform hátrányos megkülönböztetést eredményez az elsősorban importőr vállalkozások sérelmére, azokkal a vállalkozásokkal szemben, amelyek elsősorban nem importból származó termékeket forgalmaznak.

II – Jogi háttér

6. Az 1987. december 18-i 840. sz. törvénnyel Dánia – 1988. január 1-jei hatállyal – „munkaerő-piaci hozzájárulás" (a továbbiakban a dán betűszónak megfelelően: AMBI) néven új közvetett adót vezetett be, amelyet ugyanazon adóalap figyelembevételével számítottak ki, mint a HÉA-t. Eltérően azonban a HÉA-tól, az importált termékek konkrét esetében az adót nem a behozatal időpontjában kellett megfizetni, hanem az említett termékek dán területen történő első értékesítésekor vetették ki a teljes eladási árra. Másrészt a hozzájárulást nem kellett a számlán külön feltüntetni.

7. Amint már szó volt róla, az AMBI létrehozásával egyidejűleg a dán jogalkotó eltörölt több munkáltatói társadalombiztosítási járulékot, amelyek a vállalkozások számára teljes munkaidős munkavállalónként nagyjából 10 200 dán koronás terhet jelentettek. E reformmal megszűnt a kapcsolat a munkáltatói társadalombiztosítási járulékok és a munkavállalók száma között, amelynek célja a dán vállalkozások versenyképességének növelése volt.

8. Az 1991. december 21-i 891. sz. törvény 1992. január 1-jével eltörölte az AMBI-t. Következésképpen a munkaerő-piaci hozzájárulást négy éven keresztül vetették ki a dán vállalkozásokra.

9. Két importőr vállalkozás, a Dansk Denkavit ApS és a P. Poulsen Trading ApS vitatták az AMBI jogszerűségét, azzal érvelve, hogy az a hatodik irányelv [4] 33. cikkébe, valamint az EK 9. cikkbe és az EK 95. cikkbe ütközik, valamint követelték a befizetett összegek visszatérítését. Ezen eljárás keretében az Østre Landsret (regionális bíróság) számos kérdést terjesztett előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé, amelyekre a Bíróság részben a Dansk Denkavit és Poulsen Trading kontra Skatteministeriet ügyben 1992. március 31-én hozott ítéletben [5] adott választ. Az ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 33. cikke kizárja olyan adóteher bevezetését vagy fenntartását, amely (a munkaerő-piaci hozzájáruláshoz hasonlóan) az alábbi tulajdonságokkal rendelkezik:

– mind a HÉA-köteles, mind egyéb, szolgáltatások ellenszolgáltatás fejében való nyújtását magában foglaló ipari vagy kereskedelmi tevékenység után fizették;

– a HÉA-alanyainak minősülő vállalkozásokra vetették ki, ugyanazzal az adóalappal, mint a HÉA-t, vagyis a beszerzések összegének levonása után az értékesítések összegének százalékában;

– a HÉA-tól eltérően nem a behozatal időpontjában kellett megfizetni, hanem az importált termékek teljes eladási árára kivetették az érintett tagállamban történő első értékesítés alkalmával;

– a HÉA-tól eltérően nem kellett külön feltüntetni a számlákon; és

– a HÉA mellett szabták ki.

10. A fentiek alapján a Bíróság megállapította, hogy az Østre Landsret által előterjesztett további kérdések okafogyottá váltak. E kérdések röviden összefoglalva a szóban forgó adójogi szabályozásnak az EK 9. és azt követő cikkekben foglalt, a vámokkal azonos hatású díjak kiszabásának tilalmával (harmadik kérdés), valamint az EK 95. cikk szerinti, a hátrányosan megkülönböztető belső adók alkalmazásának tilalmával (negyedik kérdés) való összeegyeztethetőségével foglalkoztak.

11. A következő évben a Bíróság megerősítette az ezen ítéletben foglaltakat egy kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset keretében, amelyet a Bizottság Dánia ellen indított kizárólag a hatodik irányelv

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 – A C-200/90. sz., Dansk Denkavit és Poulsen Trading kontra Skatteministeriet ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2217. o.).

33. cikkének megsértésére hivatkozással (a Bizottság kontra Dánia ügyben 1993. december 1-jén hozott ítélet). [6]

12. Az első ítéletben foglaltak teljesítése során Dánia kihirdette a jogellenesen kivetett AMBI visszatérítésének jogi szabályairól szóló, 1992. május 20-i 389. sz. törvényt, valamint az AMBI visszatérítése iránti igények bejelentését érintő eljárásokról és igazoló iratokról szóló, 1996. június 30-i 645. sz. rendeletet és az 1996. július 10-i 122. sz. közleményt, amelyben az ilyen igények ügyviteli kezelésének irányelveit rögzítette.

13. A 122. sz. közlemény – amely a jelen ügyben tárgyalt, visszatérítés iránti igények kezelésének idején volt hatályban [7] – 4.2. pontja a következők szerint rendelkezett:

„Annak érdekében, hogy a visszatérítésre az ítéletekkel összhangban kerüljön sor, behozatali tevékenység esetén az alábbiaknak kell teljesülniük:

– a vállalkozásnak tényleges versenyben kellett állnia a hasonló termékek dán gyártóival;

– a vállalkozásnak kevesebbet kellett megtakarítania a munkáltatói társadalombiztosítási járulékokon stb., mint amennyit munkaerő-piaci hozzájárulás címén befizetett;

– a vállalkozás versenyhelyzetének romlania kellett a szerkezetátalakítás eredményeként: mivel a munkaigényes dán termékekről van szó, a dán vállalkozás többet takarított meg a munkáltatói társadalombiztosítási járulékokon, mint amennyit az importőr a versengő termékeken;

– a dán versenytársaknak jelentősen nagyobb összeget kellett megtakarítaniuk a munkáltatói társadalombiztosítási járulékokon, mint amennyit munkaerő-piaci hozzájárulás címén befizettek;

– a versenyhelyzet romlásának jelentősnek kell lennie;

– a munkaerő-piaci hozzájárulás áremelések formájában történő áthárítása nem valósulhatott meg.

A visszatérítés akkor is megítélhető, ha kivételes körülmények érvénytelenítették a szokásos ármeghatározó mechanizmusokat. [...]”

14. Észrevételeiben a dán kormány előadta, hogy az AMBI visszatérítéséről szóló valamennyi norma megszövegezése során

6 – A C-234/91. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 1993. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 1993., I-6273. o.).

7 – 2007. január 2-i hatállyal hatályon kívül helyezték.

konzultált a Bizottsággal. Ahogy azt a Bizottság képviselője a tárgyaláson megerősítette, e párbeszéd 1998-ban lehetővé tette a Dánia ellen kezdeményezett másik (látszólag az AMBI visszatérítése iránti eljárásokkal összefüggő), kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás első ideiglenes felfüggesztését, majd 2006-ban annak végleges megszüntetését.

15. A dán adóügyi igazgatás eddig nagy számú (a dán kormány szerint több mint 27 000), az AMBI visszatérítése iránti igényt intézett el e normák alkalmazásával. Amint az ügy irataiból kiderül, az igényüket érvényesítő vállalkozások több mint 70%-a teljes vagy részleges visszatérítést kapott a befizetett AMBI után.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16. Az Østre Landsret előtt jelenleg folyamatban lévő ügyek mind a négy felperese [8] nagyáruházakban, boltokban és csomagküldő üzleteken keresztül kiskereskedelmi értékesítést végző vállalkozás, következésképpen AMBI-alany. Mivel az AMBI-t jogellenesnek nyilvánították, a vállalkozások a jogosulatlanul kifizetett összegek visszatérítését kérték. A Skatteministeriet azzal az indokkal utasította el a kérelmeket, hogy abban az időszakban, amikor az AMBI hatályban volt, a munkáltatói társadalombiztosítási járulék eltörléséből eredő megtakarítás magasabb volt e vállalkozások számára, mint az AMBI ugyanabban az időszakban.

17. A fenti közigazgatási határozatokkal szemben mindegyik kérelmező keresetet terjesztett elő, a Københavns Byret (koppenhágai városi bíróság) pedig 2002. december 16-i ítéletével a Skatteministeriet javára döntött. Az ítélettel szemben a szóban forgó társaságok fellebbezést nyújtottak be az Østre Landsret előtt.

18. Figyelembe véve, hogy az említett keresetek elbírálásához azon követelményekről kell határozni, amelyeket az uniós jog támaszt a nemzeti jogalkotással szemben az e jog megsértésével kivetett terhek visszatérítése vonatkozásában, az Østre Landsret az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra: [9]

„1) Úgy kell-e értelmezni a Bíróság C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítéletét (EBHT 1997., I-165. o.), hogy a jogellenes adónak valamely termékre történő áthárítása előfeltételezi, hogy az adót egyedi ügylet során hárítják

8 – Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, és KID-Holding A/S.

9 – Az előzetes döntéshozatalra utaló végzést megtámadták a Højesteret (dán legfelsőbb bíróság) előtt, amely a (Sag 344/2009. sz.) 2010. február 11-i végzésével a dán eljárási rendszerre tekintettel, és a Bíróság C-210/06. sz. Cartesio-ügyben 2008. december 16-án hozott ítéletére (EBHT 2008., I-9641. o.) támaszkodva elutasította a jogorvoslati kérelmet.

át a termék vásárlójára, vagy az árakban történő áthárítás történhet-e más termékek árában teljesen különböző ügyletek során, akár a termékek szóban forgó értékesítése előtt vagy után, például azt eredményezve, hogy az áthárításról négyéves időszakra vonatkozó átfogó értékelés készül nagy számú termékcsoport bevonásával, ideértve az importált és a nem importált termékeket is?

2) Az »áthárítás« közösségi jog szerinti fogalmát úgy kell-e érteni, hogy a termékértékesítésre jogellenesen kivetett adót csak akkor lehet áthárítottnak tekinteni, ha a termék ára magasabb, mint közvetlenül az adó bevezetése előtt alkalmazott ár, vagy az adót akkor is áthárítottnak lehet tekinteni, ha az adóalany vállalkozás a jogellenes adó bevezetésével egy időben a más adóalapra kivetett egyéb adók tekintetében megtakarítást ért el, és a vállalkozás így nem változtatta árait?

3) A »jogalap nélküli gazdagodás« közösségi jog szerinti fogalmát úgy kell-e érteni, hogy a termékértékesítésre jogellenesen kivetett adó visszatérítését akkor lehet jogalap nélküli gazdagodás okának tekinteni, ha a vállalkozás az adóköteles termék értékesítése előtt vagy után más adóalapokra kivetett más adók eltörlése eredményeként megtakarítást ért el, amennyiben megállapítható, hogy a más adók eltörlésének előnyéből más vállalkozások is részesültek, ideértve azokat a vállalkozásokat is, amelyek nem, vagy csak kisebb mértékben fizették be a jogellenes adót?

4) Feltéve, hogy a jogellenes adónak szerkezetéből adódóan olyan hatása volt, hogy az importőr vállalkozások arányosan több adót fizettek be, mint azok a vállalkozások, amelyek nagyobbrészt hazai termékeket szereztek be, és hogy a jogellenes adó bevezetésével egyidejűleg eltöröltek egy másik adóalapot terhelő másik jogszerű adót, amely mindkét vállalkozást arányaiban ugyanolyan mértékben érintette, függetlenül a vállalkozás beszerzéseinek összetételétől, az alábbi kérdésekben van szükség a Bíróság iránymutatására:

i) a közösségi jog lehetővé teszi-e a jogellenesen kivetett adó termékimportőr vállalkozás részére történő visszatérítésének teljes vagy részleges megtagadását áthárítás és jogalap nélküli gazdagodás címén, amennyiben a megtagadás olyan helyzethez vezet, amelyben e vállalkozás – annak következtében, hogy

viszonylagosan több jogellenes adót fizetett be, mint más hasonló vállalkozás, amely hasonló termékeket szerzett be belföldön – az adózási szerkezetátalakítás és a visszatérítés megtagadása miatt – minden egyéb körülmény azonossága esetén – rosszabb helyzetbe kerül, mint azok a hasonló vállalkozások, amelyek nagyobb mértékben vásároltak hazai termékeket;

ii) a jelen helyzetben a jogellenes adó visszatérítése fogalmilag előidézhet-e »jogalap nélküli gazdagodást«, és így megtagadható-e, ha a visszatérítés – még ha az adó áthárítottnak tekintendő is – azon helyzet megteremtéséhez szükséges, amelyben az adózási szerkezetátalakítás hatása, amennyiben minden egyéb körülmény változatlan, a visszatérítést követően ugyanaz marad az importőr vállalkozásokra és a hazai termékeket beszerző vállalkozásokra nézve;

iii) egyébként ellentétes-e a közösségi joggal, ideértve az egyenlő bánásmód elvét is, a visszatérítés megtagadása olyan helyzetben, amely ahhoz vezet, hogy azok a vállalkozások, amelyek nagyobb mértékben szereztek be hazai termékeket, ezáltal előnyt élveztek azon vállalkozásokkal szemben, amelyek nagyobb mértékben importáltak termékeket; és

iv) a 3. kérdésre adott válasz azt jelenti-e, hogy nem igazolható a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésének megtagadása a jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozással annyiban, hogy az ilyen visszatérítés pusztán ellensúlyozza a hazai termékeket beszerző vállalkozásoknál azon vállalkozásokhoz képest jelentkező előnyöket, amelyek nagyobb mértékben importáltak termékeket?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

19. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatalában 2009. október 14-én vették nyilvántartásba.

20. A dán kormány és a Bizottság, valamint a négy felperes (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning y KID-Holding A/S) közös beadványban írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

21. Szóbeli észrevételeik ismertetése céljából az említett társaságok (együttesen), a Skatteministeriet, a Dán Királyság, valamint a Bizottság képviselője részt vett a 2010. szeptember 28-án tartott tárgyaláson.

V – A jogosulatlan kifizetések visszatérítésére vonatkozó ítélkezési gyakorlat

A – *A jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog*

22. A Bíróság 1960 óta foglalkozik az olyan összegek visszatérítéséhez való joggal, amelyeket valamely tagállam az uniós jog megsértésével szabott ki [10]. A későbbi széles körű ítélkezési gyakorlat megerősítette ezt az elvet, amelynek alapját a közvetlen hatály szabálya adta meg [11]. Végeredményben az uniós jog megsértésével kiszabott adók visszatérítéséhez való jog az ilyen adókat tiltó rendelkezések által a magánszemélyek számára elismert jogok következménye és kiegészítője [12].

23. Jóllehet a visszatérítéshez való jog közvetlenül az uniós jogból fakad, az érvényesítéséhez szükséges eljárás – éppen ellenkezőleg – a nemzeti jogokban található meg [13]. Az ítélkezési gyakorlat ugyanis kimondta, hogy az együttműködés elvével összhangban a tagállamok bíróságainak feladata az uniós rendelkezések közvetlen hatályából következő jogvédelem jogalanyok számára való biztosítása. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint tehát amíg nincsenek uniós normák a jogosulatlanul kivetett adók visszatérítése tárgyában, az egyes tagállamok jogrendjének feladata a hatáskörrel rendelkező bíróságok kijelölése, és az említett, visszatérítés iránti igényekre vonatkozó eljárási szabályok meghatározása [14].

24. Néhány ítéletben [15] a Bíróság nem csak a visszatérítés alaki követelményeire terjeszti

10 – A 6/60. sz., Humblet kontra État belge ügyben 1960. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1960., 1125. és az azt követő oldalak; különösen 1146. o.)

11 – A 33/76. sz., Rewe-Zentralfinanz és Rewe-Zentral ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1976., 1989. o.) 5. pontja; a 45/76. sz. Comet-ügyben ugyanezen a napon hozott ítélet (EBHT 1976., 2043. o.) 12. és 13. pontja; a 61/79. sz. Denkavit italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1205. o.) 12. pontja; a 811/79. sz. Ariete-ügyben 1980. július 10-én hozott ítélet (EBHT 1980., I-2545. o.) 9., 12. és 14. pontja; a 826/79. sz. Mireco-ügyben ugyanezen a napon hozott ítélet (EBHT 1980., 2559. o.) 10. pontja és a 240/87. sz. Deville-ügyben 1988. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3513. o.) 11. pontja.

12 – A 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontja; a C-188/95. sz. Fantask-ügyben 1997. december 2-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6783. o.) 38. pontja és a C-192/95-C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997– január 14-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-165. o.) 20. pontja.

13 – J.-P. Spitzer „La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu", *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Brüsszel, 1997.

14 – A 26/74. sz., Roquette frères kontra Bizottság ügyben 1976. május 21-én hozott ítélet (EBHT 1976., 677. o.) 11. pontja; a már hivatkozott Rewe-ügyben hozott ítélet 5. pontja; a már szintén hivatkozott Comet-ügyben hozott ítélet 12. és 13. pontja; a 265/78. sz. Ferwerda-ügyben 1980. március 5-én hozott ítélet (EBHT 1980., 617. o.) 10. pontja; a C-312/93. sz. Peterbroeck-ügyben 1995. december 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4599. o.) 12. pontja; a már hivatkozott Fantask-ügyben hozott ítélet 39. pontja; a C-255/00. sz. Grundig Italiana ügyben 2002. szeptember 24-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-8003. o.) 33. pontja és a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11365. o.) 103. pontja.

15 – Például a 130/79. sz. Express Dairy Foods ügyben 1980. június 12-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1887. o.) 11. pontja; a már hivatkozott San Giorgio-ügyben hozott ítélet 12. pontja; vagy a már szintén hivatkozott Ariete-ügyben hozott ítélet 9. pontja.

ki a nemzeti jogalkotó beavatkozásának terjedelmét, hanem a visszatérítés anyagi jogi feltételeire is. Az ítélkezési gyakorlat megerősítette különösen, hogy a nemzeti jogot kell alkalmazni az igény előterjesztésének, elévülésének és megszűnésének határidejére, a késedelmi kamatokra és a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez kapcsolódó más járulékos kérdésekre [16].

25. A dán kormány az ítélkezési gyakorlat nemzeti jogra való utalására támaszkodott annak érdekében, hogy megkérdőjelezze a Bíróság beavatkozásának elfogadhatóságát a jelen ügyben, illetve mindenesetre hogy megindokolja az ügy nagytanács elé való utalása iránti kérelmét. Pontosabban, az érintett kormány álláspontja szerint a mostanáig fennálló ítélkezési gyakorlat értelmében kizárólag az uniós jogalkotó, illetve annak tétlensége esetén a tagállami jogalkotó feladata a visszatérítés iránti kérelmek intézése eljárási és anyagi jogi szabályainak kidolgozása; és az ilyen anyagi jogi szabályokat nem lehet az ítélkezési gyakorlat révén kialakítani.

26. Nem gondolom, hogy kétség férne ahhoz, hogy a Bíróság jogosult-e ítélkezni a fenti kérdésekben. Bizonyos, hogy a hivatkozott ítéletekkel a Bíróság korlátozta a saját beavatkozási jogosultságait e tekintetben, azonban nem abszolút korlátozásról van szó, mivel a nemzeti jogra való utalást néhány kötelezően alkalmazandó szabály keretezi.

27. Egyrészt a nemzeti jogalkotónak minden esetben tiszteletben kell tartania az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. Így a jogosulatlan kifizetések visszatérítése nem függhet – akár anyagi, akár eljárási szempontból – kedvezőtlenebb feltételektől, mint a hasonló belső jogi igények elbírálása, és e követelmények nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását [17].

28. Másrészt az ítélkezési gyakorlat a jogosulatlan kifizetések visszatérítésének szabálya alóli kivétel lehetőségéről is rendelkezett.

B – *Az áthárításra vonatkozó kivétel a jogalap nélküli gazdagodás alapján*

29. 1980-ban az ítélkezési gyakorlat jelentős korlátozást vezetett be a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jogot illetően. Az adóáthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás fogalmait alapul véve ugyanis a már hivatkozott Just-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kijelentette, hogy az uniós jog „nem követeli meg a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek az arra jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék”, melyre tekintettel

16 – A már hivatkozott Express Dairy Foods ügyben hozott ítélet 11. és 17. pontja.

17 – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

figyelembe lehet venni „azt a tényt, hogy lehetséges volt a jogosulatlanul beszedett adók más vállalkozásokra és a fogyasztókra való áthárítása” [18].

30. Ilyen esetekben az ítélkezési gyakorlat szerint „nem a gazdasági szereplő viseli a jogosulatlanul beszedett adót, hanem az a vásárló, akire azt áthárították. Következésképpen az áthárított adó összegének a gazdasági szereplő részére történő visszatérítése kétszeres fizetéssel lenne egyenértékű, amely jogalap nélküli gazdagodásnak minősíthető, anélkül azonban, hogy orvosolnák azokat a következményeket, amelyeket az adó jogellenessége okozott a vásárló számára”. A nemzeti bíróságok feladata „az egyes ügyek körülményeinek fényében megvizsgálni, hogy a gazdasági szereplő – részben vagy egészben – áthárította-e az adót más jogalanyokra, és amennyiben igen, adott esetben a gazdasági szereplőnek juttatott visszatérítés jogalap nélküli gazdagodást eredményezne-e” [19]. Tehát ilyen „körülmények” között figyelembe kell venni azt a hátrányt is, amelyet az érdekelt elszenvedhetett „pusztán amiatt, hogy az ügyfeleire hárította a közigazgatás által a közösségi jog megsértésével kiszabott adót, mivel az adó áthárításából eredő termékár-emelkedés az eladások csökkenését eredményezte” [20].

31. A Just-ügyben hozott ítélet megválaszolt a dán bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett azon kérdést is, amelyben arra kereste a választ, hogy az áthárítás miatti kivételre, amelyet a dán ítélkezési gyakorlat néhány esetben alkalmazott, érvényesen lehet-e hivatkozni a közösségi joggal ellentétes adók visszatérítése iránti kérelmek elutasítása érdekében. Igenlő válaszával a Bíróság közvetett módon megerősítette a belső jogrendeknek a visszatérítés anyagi jogi feltételeinek szabályozására vonatkozó jogosultságát.

C – *Későbbi fejlődés*

32. A későbbi széles körű ítélkezési gyakorlat megerősítette a Just-ügyben hozott ítéletben foglaltakat [21], ugyanakkor jelentős eltéréseket vezetett be az alkalmazás feltételeit illetően. E pontosítások célja annak elkerülése volt, hogy a nemzeti bíróságok önállóságának elve túlzott eltéréseknek engedjen teret, amelyek alapvető uniós szempontok érvényesülését veszélyeztetnék.

33. A tényleges érvényesülés elvének alkalmazása alapján például az uniós joggal összeegyeztethetetlennek minősítették az áthárítás bizonyításának a nemzeti jogrendek által

18 – Lásd a fent hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját.

19 – Lásd a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját.

20 – Lásd a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 31. pontját. E tekintetben lásd a már hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

21 – A már hivatkozott Denkavit italiana ügyben hozott ítélet 26. pontja; a már hivatkozott Express Dairy Foods ügyben hozott ítélet 13. pontja; a már hivatkozott Ariete-ügyben hozott ítélet 17. pontja; a már hivatkozott Mireco-ügyben hozott ítélet 16. pontja; a 142/80. és 143/80. sz., Essevi és Salengo egyesített ügyekben 1981. május 27-én hozott ítélet (EBHT 1981., 1413. o.) 35. pontja; a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 21. és azt követő pontjai.

meghatározott azon szabályait, amelyek gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tennék a visszatérítés elérését [22]. Az uniós joggal ellentétesnek minősített közvetett adó esetében kizárt a visszatérítés megtagadásának lehetősége az adó áthárításának vélelme alapján, melynek vonatkozásában a bizonyítás terhe minden esetben az adóalanyon nyugszik azzal, hogy az adó árba való beépítésére vonatkozó jogi kötelezettség fennállása nem teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy az adó teljes összegét áthárították. Valamely közvetett adó áthárításának tényleges megtörténte ténykérdés, amelynek elbírálása a nemzeti bíróság feladata [23].

34. Ily módon a Bíróság önállóan értelmezte az áthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás fogalmát, uniós jogi normává alakítva ezen, jogosulatlan kifizetések visszatérítése alóli kivételt, magáénak tulajdonítva azt, ami kezdetben csupán egy nemzeti jogi rendelkezés volt. Beavatkozása ugyanakkor mostanáig „minimalistának" [24] tekinthető, figyelembe véve a tagállamok hagyományosan elismert eljárási (és anyagi jogi) önállóságát e tekintetben.

22 – A már hivatkozott San Giorgio ügyben hozott ítélet 14. pontja.

23 – A 331/85., 376/85. és 378/85. sz., Bianco és Girard egyesített ügyekben 1988. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1988., 1099. o.) 17. pontja és a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 25. pontja.

24 – F. Hubeau, i. m., 448. o.

VI – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről: az „ellentételezés" mint az áthárítás alternatívája*

35. Először az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést vizsgálom meg, mivel az megelőzi a többi kérdést.

1. A jogalap nélküli gazdagodás mint a jogosulatlan kifizetések visszatérítése alóli kivétel alapja

36. A mostanáig a Bíróság elé terjesztett ügyek nagy része könnyen beleillett azon sémába, amelyben az áthárítás a visszatérítés megtagadása igazolásának meghatározó elemeként jelenik meg, bár adott esetben lehetséges a megtagadás alóli mentesülés, olyan körülmény fennállása esetén, amely alapján bár áthárítás történt, a visszatérítés nem eredményezne jogalap nélküli gazdagodást [25].

25 – Különösen, amikor az áthárítás és az ebből eredő árnövekedés következményeként az adóalany eladásai csökkentek.

37. Számos ítélet foglalkozott az áthárítás ilyen összefüggéseivel, általánossá téve azt az elvet, mely szerint az áthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás két együttes feltétele alapozza meg a jogosulatlan kifizetések visszatérítése alóli egyetlen lehetséges kivételt az uniós jogban [26].

38. Álláspontom szerint azonban az áthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás nem két különböző feltétel a jogosulatlan kifizetések visszatérítésének megtagadására. Valójában a jogalap nélküli gazdagodás a kivétel egyetlen alapja, és az áthárítás ennek egyik lehetséges megnyilvánulása, annál is inkább, mert az egyik legjellemzőbbként jelenik meg. Ez a magyarázata annak, hogy az ítélkezési gyakorlat adott esetben elismeri a kivétel korlátozását (vagy „kivételt a kivétel alól"), amikor – bár megvalósult az áthárítás – a visszatérítés nem eredményez jogalap nélküli gazdagodást más körülmények (mint például a versenyképesség egyidejű csökkenése) együttállása miatt.

39. Valójában az ítélkezési gyakorlat szerint a jogosulatlan kifizetések visszatérítésének elve alóli kivétel végső létjogosultsága a visszatérítést kérő jogalap nélküli gazdagodásának elkerülése. [27]

40. Az adónak az eladási árba történő beépítése következésképpen a visszatérítés alóli kivételnek nem egyedüli és végső feltétele; a meghatározó elem az, hogy e visszatérítés ténylegesen jogalap nélküli gazdagodáshoz vezethet-e, tekintettel arra, hogy az adót végső soron az áru vásárlója viselte, vagy más, eltérő körülmény alapján. Másképp fogalmazva,

26 – Bizonyos ítéletek különösen kategorikusan fogalmaznak. Például a már hivatkozott Weber's Wine World ügyben hozott ítélet 94. pontja a következők szerint rendelkezik: „A visszatérítési kötelezettség alól […] egyetlen kivétel lehetséges. Valamely tagállam kizárólag abban az esetben tagadhatja meg a közösségi jog szempontjából jogosulatlanul beszedett adó visszatérítését, amennyiben a nemzeti hatóságok bebizonyították, hogy az adót teljes egészében az adóalanytól különböző személy viselte, és annak az adóalanynak való visszatérítése az előbbi jogalap nélküli gazdagodását eredményezné." Az ítélethez fűzött magyarázatában Simon, D. ugyanezt az elvet veszi át, kijelentve, hogy „azzal, hogy a Bíróság együttesen alkalmazandónak minősítette a feltételeket, arra enged következtetni, hogy az áthárítás »nem szükségszerűen közömbösíti az adó kiszabásának az adóalanynál jelentkező gazdasági hatásait«" (Simon, D., *Europe*, 2003. december, 378. pont).

27 – Ez az indokolás egyértelműen megjelenik a már hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 26. pontjában: „A közösségi jog által e területen biztosított jogok védelme nem követeli meg a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek az arra jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék. Következésképpen a közösségi jog szempontjából semmi nem tiltja, hogy nemzeti bíróságok nemzeti joguknak megfelelően figyelembe vegyék azt a tényt, hogy lehetséges volt a jogosulatlanul beszedett adók beépítése az adók befizetésére kötelezett vállalkozás áraiba és annak a vásárlókra való áthárítása […]". A „következésképpen" kifejezés használata a hivatkozott pontban számomra nagyon jelentősnek tűnik ebből a szempontból, mivel arra utal, hogy az előbbi (a jogalap nélküli gazdagodás miatti kivétel) az oka az utóbbinak (az áthárítás miatti kivétel). Ugyanígy fogalmazott a Bíróság a már hivatkozott Denkavit italiana ügyben hozott ítélet 26. pontjában. Az ítélet rendelkező része mindkét esetben kizárólag az áthárítás esetére hivatkozik, azonban az indokolás vizsgálata arra a következtetésre vezet, hogy a kivétel megfogalmazása általánosabb. Ez a gondolatmenet egyértelműen megjelenik a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 22. pontjában; a C-441/98. és C-442/98. sz., Michaïlidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7145. o.) 31. pontjában és a C-453/99. sz., Courage és Crehan ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6297. o.) 30. pontjában.

a jogalap nélküli gazdagodás nem csupán a kivétel alapja, hanem a kivétel maga. [28]

41. Következésképpen előfordulhat, hogy az adó visszatérítése nem eredményez jogalap nélküli gazdagodást, bár sor került az adó áthárítására, ahogyan fordítva is lehetséges, hogy jogalap nélküli gazdagodás áll fenn, bár nem került sor az adó áthárítására.

42. Ebből következik az a lehetőség, hogy az adó áthárítása nem szükségszerűen az egyedüli kivétel a jogosulatlan kifizetések visszatérítése alól.

43. Nyilvánvaló, hogy a jogosulatlan kifizetések visszatérítésének megtagadását – kivétel lévén az általános szabály alól – szigorúan kell értelmezni. Azonban ez nem vezethet azon nemzeti szabályok kizárásához, amelyek az áthárítástól eltérő eseteket tartalmaznak, amelyek azonban ugyanúgy jogszerűek, mivel az érdekelt jogalap nélküli gazdagodásán alapulnak.

28 – Az elmélet és néhány főtanácsnok erősen vitatta a kivétel ezen alapját. Röviden, e gondolatmenet értemében, amennyiben a jogellenes adó visszatérítéséhez való jog az azt kiszabó állam „jogalap nélküli gazdagodásának" elkerülését célozza, akkor legalábbis vakmerőnek tűnik e jog korlátozása pontosan annak érdekében, hogy elkerüljük az adóalany jogalap nélküli gazdagodását (e tekintetben lásd Hubeau, F., *i. m.*, 449. o.; Berlin, D., „Chronique de jurisprudence fiscale européenne", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1997, 167. o.; és Tesauro főtanácsnok Comateb-ügyben 1996. június 27-én ismertetett indítványát). E kritikák némelyike esetleges elvi helytállóságának sérelme nélkül bizonyos, hogy mára erősen megszilárdult az ítélkezési gyakorlatban a jogalap nélküli gazdagodás miatti kivétel a visszatérítés joga alól.

44. Nem szabad elfelejteni továbbá, hogy az említett kivétel – bár a Bíróság sajátjának tekinti – nemzeti eredetű szabály volt. Következésképpen nem kizárólag az uniós joghoz tartozó, változatlan szabályról van szó, amely kötelezően alkalmazandó a tagállamok számára. Ahogy már említettem, a tagállamok feladata a visszatérítés eljárási és anyagi jogi feltételeinek meghatározása. Amennyiben az áthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás kivételének alkalmazása mellett döntenek, tiszteletben kell tartaniuk az uniós ítélkezési gyakorlat által meghatározott feltételeket, ugyanakkor semmi nem zárja ki olyan eltérő kivétel megfogalmazását, amelynek az uniós joggal való összeegyeztethetőségét a Bíróság esetlegesen vizsgálhatja.

2. A jelen ügy sajátossága és *ad hoc* megoldás szükségessége

45. Az Østre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a jelen ügy sajátos körülményeinek az áthárítás és a jogalap nélküli gazdagodás szokásos fogalmaiba történő beillesztéséről szólnak. Végeredményben a dán bíróság kérdése arra irányul, hogy a jelen ügyhöz hasonló esetben fennáll-e az AMBI visszatérítésének megtagadásához az ítélkezési gyakorlat által eddig elengedhetetlennek tekintett két feltétel: először, hogy történt-e áthárítás, másodszor, hogy az adó esetleges visszatérítése eredményezhet-e egyéb körülmények fennállása esetén jogalap nélküli gazdagodást az adóalany vállalkozásoknál.

46. Az AMBI esetében azonban *ad hoc* válasz kidolgozása tűnik szükségesnek, amely pontosítja az eddig az időpontig fennálló ítélkezési gyakorlatot. Ennek oka, hogy – amint korábban jeleztem – eddig alapvetően nem ismert esettel, továbbá nagyon egyedi sajátosságokkal állunk szemben, amelyben a jogellenesnek minősített adó olyan jogalkotási csomag egyik eleme, amelyet teljes egészében kell vizsgálnunk.

47. Ily módon kerül a vita középpontjába az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés. Ebben a kérdésben valójában az a probléma körvonalazódik, hogy áthárításként értékelhető-e, ha a jogellenes adó összegét az ugyanazon jogi reformból eredő egyidejű megtakarítás „ellentételezi", ugyanakkor ezen összeg nem nyilvánul meg tényleges árnövekedésben. Nyilvánvaló, hogy a második kérdésre általam javasolt válasz e kérdés – amely a többi kérdés előkérdése – újrafogalmazását igényli.

3. Az „áthárítás" kategóriája alapján nem lehet kielégítő választ adni a felvázolt tényállásra

48. A korábban a Bíróság elé terjesztett sok más ügyben vizsgáltakhoz hasonlóan az AMBI is közvetett adó volt, amely nagy hasonlóságokat mutatott a HÉA-val. Tényleges áthárítása azonban két tényező következtében sokkal kevésbé nyilvánvaló. Először, mivel a jogi reform különböző elemei az adó kölcsönös semlegesítését teszik lehetővé, ezáltal elkerülhetővé válik az árak emelése. Eljárási szempontból pedig azért, mivel az AMBI – eltérően a HÉA-tól – külön nem jelenik meg a számlákon. [29]

49. A dán kormány álláspontja szerint mindennek ellenére a jelen ügyben megvalósult az „áthárítás", mivel az AMBI az egyidejűleg eltörölt munkáltatói társadalombiztosítási járulékokat „helyettesítette" a termék árának elemeként, amely pontosan ezen oknál fogva maradhatott változatlan (e tekintetben kijelenthető, hogy az AMBI-t „áthárították"). Egyébiránt az AMBI számlán való külön feltüntetésének hiánya megítélése szerint nem nagy akadálya az áthárítás értékelésének, mivel ezt az érintett vállalkozások termékei árainak összességét tekintve teljes körűen kell elvégezni, az adó fennállásának teljes időszaka alatt.

29 – A HÉA-val ellentétben az áthárítás nem tűnik lényeges elemnek az AMBI meghatározása során. Bár utóbbit a HÉA-hoz hasonlóan a termék értékesítésének különböző szakaszaiban számítják fel, és minden adóalany esetében megállapítható az a tendencia, hogy az adót a gazdasági lánc következő tagjára hárítja át, a HÉA-t jellemző áthárítás (szakaszos beszedéssel, melynek célja azonban, hogy az adó kizárólag a végső fogyasztót terhelje) mint alapvető sajátosság az AMBI esetében nem áll fenn.

50. Nyilvánvaló, hogy a dán kormány megközelítése a felismerhetetlenségig eltorzítja az adó „áthárításának” megszokott fogalmát, és ez semmi esetre sem az, amit az ítélkezési gyakorlatunk ilyennek tekint.

51. Az áthárítást adójogi szakszavakkal úgy lehet meghatározni, mint olyan eszközt, amely lehetővé teszi az adóteher végső adózóra történő átruházását oly módon, hogy az adó közömbössé válik az adót eredetileg megfizető, majd azt átruházó egyén vagy vállalkozás számára, amely egyszerű lépcsőfokként jelenik meg az adó beszedésének folyamatában [30]. Az adóteher ezen átruházása általában a vételárban történik meg, elvegyülve abban, vagy külön feltüntetve, mint a HÉA esetében; mindenesetre az adó bevezetésének árnövekedésben kell megmutatkoznia. Azokban az esetekben, amelyekben – mint alapvetően az AMBI esetében is – nem egyértelmű, hogy az adóterhet teljes egészében harmadik személyre hárították, egyre kevésbé nehéz megállapítani, hogy történt-e tényleges „áthárítás”.

52. Ehhez hozzáadódnak azok a bizonyítási nehézségek, amelyek a dán kormány által hivatkozott, „áthárításban való helyettesítés” elvéből adódhatnak. Az adott időszak hosszúsága, az érintett termékek sokfélesége, és az eltérő intenzitás, amellyel – amint a felperesek állították – az egyes adóterhek az importált és a hazai termékeket sújtották, egyre kevesebb kétséget támasztanak e körülmények megfelelő szigorral való megítélhetőségét illetően.

53. Bizonyos, hogy az ítélkezési gyakorlat hangsúlyozta, az áthárítás „az egyes kereskedelmi ügyletekre jellemző számos olyan tényezőtől függ, amelyek megkülönböztetik az egyik ügyletet a többi eltérő hátterű esettől” és „olyan ténykérdés, amelynek eldöntése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik”. [31] Ebből levezethető, hogy az egyes ügyek körülményeire figyelemmel a nemzeti bíróság megállapíthatja az áthárítás megtörténtének az adó árba való beépítésétől eltérő módját is. A hivatkozott ítéletekben ennek ellenére e pontosítás célja egyszerűen annak tisztázása volt, hogy közvetett adó vonatkozásában nem állapítható meg automatikusan az áthárítás.

54. Azonban az „áthárítás” jelensége e rugalmas megközelítésének bizonyos esetekben vannak korlátai. Az ítélkezési gyakorlat fenti kijelentése ellenére ugyanis számomra túlságosan mesterségesnek tűnik azt állítani, hogy a társadalombiztosítási terhek költségének ugyanazon adóalany vonatkozásában, azonban más jogcímen és eltérő intenzitással újonnan kiszabott adóval történő puszta

30 – Lásd például Pérez Royo, F., (szerk.) *„Curso de Derecho Tributario. Parte Especial”*, Tecnos, 4. kiadás, 2010., 741. o.

31 – A már hivatkozott Bianco és Girard ügyben hozott ítélet 17. pontja, a Comateb-ügyben hozott ítélet 25. pontja és a Weber's Wine World ügyben hozott ítélet 96. pontja.

„helyettesítése" elegendő annak megállapításához, hogy az új adót áthárították.

55. Nyilvánvaló, hogy a fentiekből nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy mindennek ellenére kisebb vagy nagyobb mértékben nem merült fel az „áthárítás" szokásos értelemben vett jelensége, hanem csupán annak bizonyíthatóságát lehet kizárni a hivatkozott ellentételezés adatain kívüli adatok hiányában. Ebben az esetben az ítélkezési gyakorlat által kizárt „áthárítás vélelmének" felállítását kockáztatnánk.

56. Ilyen körülmények között megnyílik a lehetőség annak mérlegelésére, hogy amennyiben nem történt áthárítás a szó szokásos értelmében, nem valamely „másik" olyan körülménnyel állunk-e szemben, amely szintén a „jogalap nélküli gazdagodás" fogalmához tartozik. Erről lenne ugyanis szó az áthárítást időben és működésében megelőző jelenség, az „ellentételezés" esetén, amely ezen előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tárgya.

4. Az „ellentételezés" mint a visszatérítési kötelezettség alóli kivétel

57. Valójában a vitatott „ellentételezés" természetszerűen illeszkedik a jogalap nélküli gazdagodás dialektikájába, amely álláspontom szerint a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog alóli kivételről szóló teljes ítélkezési gyakorlat tényleges alapja.

58. Ezért az a véleményem, hogy a Bíróságnak a jelen ügy esetében túl kellene lépnie az Østre Landsret által előterjesztett kérdések szó szerinti értelmén, melyek az áthárítás klasszikus fogalmának erőltetésére szoríthatnak annak érdekében, hogy mesterségesen, továbbá álláspontom szerint szükségtelenül az áthárítás fogalmába foglaljanak olyan tényállást, amely nem illeszkedik a fogalom alapvető sajátosságai közé.

59. Azért állítom, hogy szükségtelenül, mert álláspontom szerint a tárgyban fennálló ítélkezési gyakorlat lehetővé teszi a visszatérítéshez való jog alóli kivétel körének szélesítését az érintett adó „áthárításától" különböző esetre, ez azonban valóban jogalap nélküli gazdagodást eredményezhet a jogellenes adó visszatérítése esetében. Erről lenne szó a jelen ügyben vitatott „ellentételezés" esetében.

60. Az ellentételezés e fogalma nem teljesen ismeretlen az ítélkezési gyakorlatban, és még azelőtt megjelent, hogy a Just-ügyben hozott ítélet teret engedett volna a visszatérítés joga alóli kivételnek áthárítás és jogalap nélküli gazdagodás miatt.

61. Alig egy évvel a Just-ügyben hozott ítélet előtt, a Pigs and Bacon Commission ügyben

hozott ítélet [32] kimondta, hogy a jogellenes adó ugyanazon adózó vonatkozásában esetlegesen „ellentételezhető" más gazdasági előnyökkel. Az említett ügyben az írországi High Court által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a „Pigs and Bacon Commission" nevű állami szervet érintette, amely adót szabott ki a valamennyi szalonnakészítőre, ugyanakkor bizonyos támogatásokat kizárólag azok vonatkozásában alkalmazott, amelyek az ő közreműködésével végezték exportügyleteiket.

62. A szóban forgó ítélet kimondta, hogy az Írország által felállítotthoz hasonló rendszer sérti az áruk szabad mozgása és a piac közös szervezésének szabályait a sertéshúságazatban, két különböző módon: egyrészt torzítja a versenyt az export támogatásával; másrészt pénzügyi hátrányt alkalmaz minden olyan készítő vonatkozásában, amely közvetlenül külföldre végez értékesítést a hivatkozott állami szerv szolgáltatásainak igénybe vétele nélkül (mivel az adót köteles megfizetni, azonban semmilyen támogatásra nem jogosult) [33]. Mivel a Szerződés követelményeivel összeegyeztethetetlen célokra irányult, a hivatkozott adót nem lehetett jogszerűen kiszabni az előállítókra.

63. Amint azt a korábbi ítélkezési gyakorlatában tette, a Bíróság a nemzeti bíróság hatáskörébe utalta annak értékelését, hogy „lehetséges-e és miként" a hivatkozott adó visszatérítése azon gazdasági szereplők számára, amelyek a terhet viselték. Tehát – és ez különösen jelentős a mi ügyünk szempontjából – a Bíróság az ügy körülményeit figyelembe véve kimondta, hogy a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy az adózó említett kinnlevőségét lehetséges-e és miként lehet „ellentételezni" más, olyan összegekkel, amelyeket exporttámogatás címén fizettek ki [34].

64. Egyértelmű, hogy a Pigs and Bacon Commission ügy körülményei nem azonosak a jelen indítvány tárgyát képező ügy körülményeivel. Ott az ellentételezés azért volt szükséges, mert a készítők jogosultak voltak az adó visszatérítésére, azonban egyidejűleg vissza kellett volna fizetniük a jogellenes támogatások összegét.

65. Egy kis idő elteltével azonban az ítélkezési gyakorlatnak alkalma nyílt az „ellentételezés" e fogalmának ismételt alkalmazására, közvetlen támogatások nélküli összefüggésben: az azonos nevet viselő brit szervezetről szóló Apple and Pear Development Council ügyben hozott ítélet megerősítette, hogy a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak eldöntése, hogy „lehetséges-e, és miként" kell visszatéríteni az adózók számára azt az adót, amelynek célja olyan szervezet finanszírozása, amelynek tevékenységei részben ellentétesek a közösségi joggal, továbbá, hogy a visszatérítéshez való jogot „lehetséges-e, és miként"

32 – A 177/78. sz. Pigs and Bacon Commission ügyben 1979. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1979., 2161. o.).

33 – A már hivatkozott Pigs and Bacon Commission ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontja.

34 – A már hivatkozott Pigs and Bacon Commission ügyben hozott ítélet 25. pontja.

lehet „esetlegesen ellentételezni azokkal a közvetlen előnyökkel, amelyeket az említett szervezet tevékenységei biztosítottak az érintett adózó számára” [35].

66. Következésképpen kijelenthető, hogy a hivatkozott ítéletekben már megbújik az az elgondolás, mely szerint elkerülendő, hogy a jogellenesen kiszabott adó visszatérítésének következményeként az adózó jogalap nélküli gazdagodása valósuljon meg. Felmerül továbbá az áthárítás klasszikus fogalmától eltérő megközelítés, amely a Just-ügyben hozott ítélettől kezdve uralja az ítélkezési gyakorlatban foglalt értékeléseket a jogosulatlan kifizetések visszatérítése alóli kivétel megalapozottsága vonatkozásában.

67. Álláspontom szerint a hivatkozott két ítélet egyértelművé teszi, hogy a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog alól bizonyos, az áthárítástól eltérő esetekben tehető kivétel az adózó által attól a közigazgatási szervtől szerzett egyéb előnyök miatt, amelynek javára a jogellenes adót beszedték [36]. A végkövetkeztetés az lenne, hogy az adó áthárításának megtörténte a visszatérítés megtagadásának nem az egyetlen lehetséges útja, amely megtagadás az egyidejű megtakarításból eredő, esetleges jogalap nélküli gazdagodáson is alapulhat. [37]

5. Feltételek, amelyek mellett az „ellentételezés” az „áthárításhoz” válhat hasonlóvá

68. Lényeges tehát rögtön pontosítani, hogy a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog alóli ezen kivétel csak szigorú feltételek mellett fogadható el.

69. Először, és a későbbi csalások vagy a tagállamok által eseti jelleggel kidolgozott megoldások elkerülése érdekében szükséges, hogy a jogszerű terhek hivatkozott egyidejű eltörlése közvetlen ok-okozati viszonyban álljon a jogellenesnek minősített adóval.

70. Nem fogadható el következésképpen bármely olyan jogszerű intézkedés, amely többékevésbé előnyös az adózó számára, és időben körülbelül egybeesik a jogellenes adó kiszabásával. Az esetlegesen jogalap nélküli gazdagodást eredményező egyidejű megtakarításnak már a kezdetektől elválaszthatatlanul kapcsolódnia kell e jogellenes adó megállapításához.

35 – A 222/82. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1983. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1983., 4083. o.) 40. és 41. pontja.

36 – Ebben az értelemben az elmélet egy része azt az álláspontot képviseli, hogy a jogosulatlan kifizetések visszatérítéséhez való jog ellentételezhető. Lásd például Martínez–Carrasco Pignatelli, J. M. *„La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario”*, Hetedik kiadás, Oviedo, 2003., § 294; és De Wolf, M., *„Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis”*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Párizs, 2005., 416. o.

37 – Sőt, az „ellentételezés” mint a jogosulatlan kifizetések visszatérítésére vonatkozó kötelezettség alóli kivétel mentes lenne néhány olyan kifogástól, amely az „áthárítás” vonatkozásában megfogalmazódik, mivel utóbbitól eltérően az ellentételezés esetében nem lennének érintett harmadik személyek, akik végül viselhetnék a jogellenes adóterhet.

71. E követelmény egyértelműen kitűnik a Deville-ügyben hozott ítéletből, amely az áthárítás elve alkalmazásának korlátjaként a tényleges érvényesülés elvére hivatkozva kiemeli, hogy *„azt követően, hogy a Bíróság ítéletében* kimondta, hogy egy meghatározott szabályozás összeegyeztethetetlen a Szerződéssel, a nemzeti jogalkotó nem fogadhat el olyan eljárási szabályt, amely különösen visszaszorítaná az említett szabályozás alapján beszedett adók visszatérítése iránti lépések megtételének lehetőségeit”.[38] A visszatérítés megtagadásának igazolása következésképpen nem fogalmazódhat meg az adó jogellenességének megállapítását követően.

72. Az AMBI esetében a társadalombiztosítási járulékok eltörlésével való szoros kapcsolatát már vitatták a Bíróság előtt a fent hivatkozott Dansk Denkavit és Poulsen Trading ügyben hozott ítélettel zárult eljárásban (3. pont), és ezt közvetlenül nem vonták kétségbe a jelen eljárásban. Mindenesetre semmi nem zárja ki, hogy a nemzeti bíróság ennél szigorúbb bizonyítást követeljen, amennyiben szükségesnek látja.[39]

73. Másodszor, olyan tényállásnak kell fennállnia, amelyben kellően megfelel egymásnak az eltörölt terhek kedvezményezettjeinek és az új adó alanyainak köre.

74. Harmadszor, az elért megtakarításnak, a kifizetett adótartozás összegéhez hasonlóan, különösebb nehézség nélkül számszerűsíthetőnek kell lennie, oly módon, hogy ezen „ellentételezésre” megalapozottan lehessen hivatkozni.

75. Végül, pontosítani szükséges, hogy a jogellenes adó „ellentételezésének” fennállását, amely lehetővé teszi a visszatérítés megtagadását vagy csökkentését, az ügyet elbíráló nemzeti bíróságnak kell értékelnie esetről esetre, a nemzeti hatóságok által rendelkezésre bocsátott bizonyítékok fényében. Más szavakkal, a jogellenes adó „ellentételezéséből” eredő esetleges jogalap nélküli gazdagodást illetően a tagállamon nyugszik a bizonyítás terhe[40]. Ellenkező esetben az ítélkezési gyakorlat által kifejezetten tiltott vélelem alkalmazásáról lenne szó a „visszatérítés

38 – A 240/87. sz., Deville-ügyben 1988. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3513. o.) 13. pontja (kiemelés tőlem). Lásd továbbá a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7141. o.) 16. pontját; és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-579. o.) 38. pontját. Ebben az értelemben a tagállamoknak a közösségi jog alkalmazása és érvényesítése vonatkozásában fennálló felelősségéről szóló, 1983. február 9-i európai parlamenti állásfoglalás (HL C 68., 32. o.) kimondta, hogy amennyiben a Bíróság megállapítja bizonyos adók összeegyeztethetetlenségét a Szerződéssel, minden később elfogadott jogszabályi rendelkezés, amely a jogosulatlanul beszedett adók összegének visszatérítéséhez való jogot korlátozza – lehetővé téve a tagállamok számára az említett jogosulatlan adók jogosulatlan megtartását –, ellentétes a Közösség szellemével és hatályon kívül helyezendő.

39 – A dán kormány az írásbeli észrevételeiben példáként megemlíti az AMBI bevezetéséről szóló törvény előkészítő munkáiban tett ilyen értelmű utalást.

40 – Nyilvánvalóan a kérelmezők által a szükségesnek ítélt dokumentumok előterjesztésére vonatkozó jogosultság sérelme nélkül, amelyeket a nemzeti bíróság szintén figyelembe vehet (ebben az értelemben lásd a már hivatkozott Michaïlidis-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tétele" miatt [41].

6. Következtetés

76. A fentiek összességére tekintettel álláspontom szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az uniós joggal, hogy valamely tagállam megtagadhatja a jogosulatlanul kiszabott adó visszatérítését, amennyiben bizonyítja, hogy a jogosulatlanul beszedett összegek ellentételezettnek tekinthetők más terhek egyidejű és megfelelő – ugyanazon adóalanyok javára szóló – csökkentésével, amennyiben az adó bevezetése és a fennálló teher törlése között közvetlen ok-okozati összefüggés áll fenn.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésről*

77. Kissé nehézkes megfogalmazásával az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és a negyedik kérdés nagyon röviden arra a kiegészítő kérdésre keresi a választ, hogy a (bizonyos vállalkozásokat másoknál fokozottabban előnyben részesítő) jogi reform egészéből fakadó esetleges eltérő bánásmód többlet tényezőt jelent-e a jogalap nélküli gazdagodás fennállásának vagy hiányának értékelése során, az AMBI visszatérítése megalapozottságának vagy megalapozatlanságának eldöntése szempontjából.

78. A már hivatkozott Weber's Wine World ügyben hozott ítélettel összhangban a nemzeti bíróság kizárólag „az összes releváns körülményt figyelembe vevő gazdasági elemzéssel" értékelheti a jogosulatlanul beszedett adó visszatérítéséből az adóalany által elérhető jogalap nélküli gazdagodás fennállását és mértékét. [42]

79. Mostanáig az ítélkezési gyakorlat e gazdasági elemzést annak bizonyításához kapcsolta, hogy az adóalany – rugalmas kereslet esetén – nem tapasztalt visszaesést az értékesítésének mennyiségét illetően, a jogellenes adó áthárítása és az árai ebből eredő emelkedésének következményeként.

80. A jelen ügyben ennek ellenére a hivatkozott gazdasági elemzésnek e másik, ugyanolyan fontos tényezőt kell értékelnie, amelyre az Østre Landsret az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésben utal.

41 – A már hivatkozott Bianco és Girard ügyben hozott ítélet 17. pontja; a Comateb-ügyben hozott ítélet 25. pontja és a San Giorgio-ügyben hozott ítélet 14. pontja.

42 – 100. pont.

81. Az Østre Landsret e két kérdése ugyanis azon alapvető feltételezésből indul ki, hogy az AMBI arányosan jobban sújtotta az importőr vállalkozásokat, mint azokat, amelyek alapvetően hazai termékeket vásároltak, míg az eltörölt társadalombiztosítási terhek arányaiban „egyenlően érintették mindkét típusú vállalkozást, függetlenül a vásárlásaik összetételétől".

82. Az alapeljárás felei és a Bizottság között azonban lényeges véleménykülönbség áll fenn a Landsret által előterjesztett kérdések terjedelme és az alapul szolgáló ténybeli adatok vonatkozásában.

83. A felperes vállalkozások egyrészt bizonyítottnak tekintik, hogy az elsődlegesen importőr vállalkozások lényegesen jelentősebb összegeket fizettek be az államkincstárnak AMBI címén, mint azok a vállalkozások, amelyek többségében hazai termékeket szereztek be. A különbséget az határozza meg, hogy a Közösségen belüli ügyletek során alkalmazott HÉA-val ellentétben az AMBI-t nem a behozatal időpontjában szedték be, hanem az importált termékek Dániában történő első értékesítése során, és hogy az importőr a nemzeti gyártótól eltérően nem tudta levonni az importált termékek értékét az AMBI számításához használt adóalapból.

84. A dán kormány a maga részéről határozottan tagadja, hogy az AMBI eltérő módon és mértékben sújtotta volna a dán és az importált termékeket, kijelentve, hogy nem az AMBI, hanem „a társadalombiztosítási terhek eltörlése – amelynek jogszerűségét nem kérdőjelezték meg – csökkentette a gyártás költségeit Dániában, következésképpen előnyben részesítette a Dániában gyártott termékeket".

85. A Bizottság, amely e tekintetben felsorakozik a dán kormány mellé, a tárgyaláson előadta, hogy bizonyos vállalkozások azért fizettek arányosan több AMBI-t, mint mások, mert a dán termékek vonatkozásában az adóteher megoszlott az értékesítési lánc egymást követő tagjai között, míg az importált termékek vonatkozásában a teljes AMBI-t a dán területen történő első értékesítéskor szedték be. A Bizottság álláspontja szerint ez nem jelenti azt, hogy az importált termékeket jobban adóztatnák, mint a hazaiakat, hanem kizárólag azt, hogy az importőr vállalkozások nagyobb összegeket fizettek. Ez a tényező nem értékelhető azonban a „hátrányos megkülönböztetés kérdéseként", mivel az adó visszatérítésére vonatkozó szabályok azonosak minden vállalkozás számára, függetlenül a jogosulatlanul kifizetett AMBI összegétől. Ily módon a Bizottság az utóbbi két kérdésre adott válasz során kizárólag arra összpontosít, hogy fennáll-e hátrányos megkülönböztetés a visszatérítés mechanizmusában.

86. E ponthoz érkezve fontos jelezni, hogy az AMBI EUMSZ 110. cikk [43] értemében vett esetlegesen hátrányosan megkülönböztető jellege nem merült fel a jelen eljárásban, eltérően a már hivatkozott Dansk Denkavit és Poulsen Trading ügyben hozott ítélethez vezető előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben foglaltaktól, amely eljárás szintén az Østre Landsret előzetes döntéshozatalra utaló határozatával indult. Az említett ítélet ennek ellenére annak megállapítására korlátozódott, hogy az olyan adó, mint az AMBI a HÉA-hoz való hasonlósága miatt sértette a hatodik irányelv 33. cikkét, azonban az ítélet – mivel már nem találta szükségtelennek – nem rendelkezett az adó esetleges hátrányosan megkülönböztető (következésképpen a korábbi EK 95. cikkel ellentétes) jellegéről, amely szintén kérdésként merült fel. [44] Másrészt a Bizottság számos kötelezettségszegési eljárást indított Dánia ellen ezen adóreform miatt, azonban ezek közül csak egy (a hatodik irányelv 33. cikkének megsértését érintő) került a Bíróság elé, és az marasztaló ítélettel zárult.

87. Ezzel az új előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a dán bíróság, bár kifejezetten nem tesz fel az AMBI hátrányosan megkülönböztető jellegét érintő kérdést, újra a Bíróság látókörébe helyezi azt közvetett módon, a jogosulatlan kifizetések visszatérítésének szabályain keresztül.

88. A tárgyaláson a dán kormány hangsúlyozta a „Landsret által elő nem terjesztett kérdésre történő válaszadás" veszélyét, amellyel valószínűleg arra utalt, hogy az adó hátrányosan megkülönböztető jellege problémájának újbóli felvetése nem célszerű.

43 – A korábbi EK 95. cikk, amely a későbbi EK 90. cikk. Az ítélkezési gyakorlattal összhangban ez a rendelkezés tilt minden olyan adózási szabályozást, amely közvetlenül vagy közvetett módon hátrányosan érinti az importált terméket a hazai termékkel szemben, mert kizárólag azt sújtja, mert nagyobb mértékben sújtja, vagy mert a megfizetésének vagy számításának feltételei kedvezőtlenebbek. Az 57/65. sz. Lütticke-ügyben 1966. június 16-án hozott ítélet (EBHT 1966., 293. o.); a 127/75. sz. Bobie Getränkevertrieb ügyben 1976. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1976., 1079. o.); a 21/79. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1980. január 8-án hozott ítélet (EBHT 1980., 1. o.) ; az 55/79. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 1980. február 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 481. o.); a 170/78. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1983. július 12-én hozott ítélet (EBHT 1983., 2265. o.); a 277/83. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1985. július 3-án hozott ítélet (EBHT 1985., 2049. o.); a C-90/94. sz. Haahr Petroleum ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4085. o.); a C-213/96. sz. Outokumpu-ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1777. o.); a C-68/96. sz. Grundig Italiana ügyben 1998. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3775. o.); a C-302/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2002. február 27-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2055. o.); a C-101/00. sz., Tulliasiamies és Siilin ügyben 2002. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7487. o.) 54. pontja; a C-290/05. és C-333/05. sz., Nádasdi és Németh egyesített ügyekben 2006. október 5-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10115. o.) és a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-513. o.). A Bíróság kimondta, hogy a hivatkozott rendelkezés megsértése valósul meg, „amikor az importált terméket és a hasonló hazai terméket sújtó adó kiszámítási módja különböző és eltérő módszereket követ, melynek eredményeként – legalábbis bizonyos esetekben – az importált terméket magasabb teher sújtja". A 45/75. sz. Rewe-ügyben 1976. február 17-én hozott ítélet (EBHT 1976., 181. o.) 15. pontja; a már hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben 1980. február 27-én hozott ítélet 8. pontja; a C-153/89. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1991. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1991., 3171. o.) 12. pontja; a C-152/89. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 1991. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3141. o.) 20. pontja; C-327/90. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1992. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-3033. o.) 12. pontja és a C-375/95. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1997. október 23-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5981. o.) 20. pontja.

44 – Az ügyben 1992. január 30-án ismertetett indítványában Tesauro főtanácsnok is ebből indult ki, bár a nemzeti bíróság hatáskörébe utalta „annak konkrét vizsgálatát, hogy a vitatott járulék oly módon van-e szabályozva, hogy minden esetben kizárt az importált termékekkel szembeni hátrányos megkülönböztetés". E tekintetben, emlékeztet Tesauro, az adórendszer abban az esetben felel meg az EK 95. cikknek (EUMSZ 110. cikk) az ítélkezési gyakorlat alapján, amennyiben bizonyítható, hogy oly módon épül fel, amely minden esetben kizárja az importált termékekkel szembeni hátrányos megkülönböztetés lehetőségét. Mindenesetre amennyiben az alkalmazás módszerei nem átláthatóak, a rendszert létrehozó tagállam feladata annak bizonyítása, hogy semmilyen esetben nem áll fenn hátrányosan megkülönböztető hatás (a hivatkozott indítvány 11. pontja).

89. Álláspontom szerint az Østre Landsret által a jelen ügyben felvázolt kérdés nem az, hogy a jogi reform egésze hátrányosan megkülönböztető jellegű-e, ahogy az sem – amint azt a Bizottság állítja –, hogy a visszatérítés mechanizmusa hátrányosan megkülönböztető-e. Az egyetlen kérdés, amelyre az Østre Landsret kérelme irányul, hogy a jogi reform hatásait – amelyek adott esetben arányaiban kedvezőbbek a kisebb behozott termékmennyiséggel rendelkező vállalkozások számára, mint az alapvetően importőr vállalkozások számára – a jogalap nélküli gazdagodás elkerülése érdekében figyelembe kell-e venni az AMBI címén megfizetett, visszatérítendő összegek számítása során.

90. Nem nehéz erre a kérdésre igenlő választ adni. Amint már említettem, a jogalap nélküli gazdagodás a kezdetektől kivétel volt a jogosulatlan kifizetések visszafizetésére irányuló állami kötelezettség alól, és az adó áthárítása az 1980-as évektől kezdve a jogalap nélküli gazdagodás egyik legjellemzőbb esete. Azonban – mivel kivétel – megszorítóan kell értelmezni. Így ha az áthárítás ellenére az árak emelkedése a vállalkozás versenyképességének csökkenését eredményezi, ezt a helyzetet figyelembe kell venni, mivel a kivétel alkalmazásának kizárásához vezethet, amennyiben bizonyítják, hogy a visszatérítés az ügy körülményei alapján nem vezetne jogalap nélküli gazdagodáshoz. [45]

91. A jelen ügyben a felperesek nem a fenti értelemben vett versenyképesség-csökkenésre, hanem a versenytársaik helyzetében bekövetkezett kedvező változásra hivatkoznak, amely a reform által számukra előírt, arányaiban alacsonyabb vállalati és adóköltségek következménye. E különbség ellenére végeredményben mindkét eset ugyanazt a logikát követi, következésképpen ugyanazt a választ kell adni rá.

92. Már volt alkalmam kifejteni, hogy áthárítás esetén a visszatérítés joga alóli kivétel korlátja az az eset, amikor az áthárítás az érintett vállalkozás versenyképességének csökkenését eredményezi, ami lehetővé teszi a jogalap nélküli gazdagodás kizárását a visszatérítés vizsgálata során. Hasonlóan, a jogellenes adó „ellentételezése" miatti kivétel alkalmazásának is ugyanúgy korlátja az az eset, amikor a szóban forgó jogi reform arányaiban előnyben részesítette a versenytárs vállalkozásokat, versenyképesség-csökkenést eredményezve az érintett vállalkozásnál, ami ebben az esetben is lehetővé teszi a jogalap nélküli gazdagodás részben vagy egészben történő kizárását az adó visszatérítése során. Ezekben az esetekben a jogalap nélküli gazdagodás kategóriája – a megfelelő mértékben – helyreállítja a visszatérítéshez való jogot annak érdekében, hogy az esetleges eltérő bánásmódot ellensúlyozza.

45 – A már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 31. pontja és a Just-ügyben hozott ítélet 26. pontja.

93. Nyilvánvaló, hogy e kiigazítás attól függ, hogy ebből a szempontból hogyan értékelik a szóban forgó jogi reform hatásait, amelynek megítélése kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.

97. Érdekes módon a dán kormány és a felperes vállalkozások is a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 25. pontjára támaszkodnak, amely kimondja, hogy az áthárítás „az egyes kereskedelmi ügyletekre jellemző számos olyan tényezőtől függ, amelyek megkülönböztetik az egyik ügyletet a többi eltérő hátterű esettől".

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

98. A dán kormány álláspontja szerint az egyes kereskedelmi ügyletek hátterére utalás az áthárítás átfogó értékelését teszi lehetővé, amennyiben az árak meghatározására szintén átfogóan került sor. Ezzel szemben a felperes vállalkozások álláspontja szerint ez a hivatkozás [46] éppen annak vizsgálatára kötelez, hogy az árak miként változtak az egyes ügyletek, egyes értékesítések során, továbbá hogy nem lehetséges átfogó értékelés abból a megfontolásból, hogy az eltörölt járulékok áthárítását egyszerűen az AMBI áthárítása váltotta fel, mivel az eltörölt társadalombiztosítási járulékok egyformán érintették az import és a hazai termékeket, míg az AMBI az előbbieket arányaiban jobban sújtotta.

94. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre javasolt válasz alapvetően szükségtelenné tette az Østre Landsret által felvetett első kérdésre való válaszadást, mivel az az AMBI esetleges áthárítása értékelésének – egyedi vagy együttes – módjaira vonatkozik.

95. Azonban és mivel – amint már jeleztem – nem zárható ki, hogy az „áthárítás" szokásos értelemben vett jelensége áll fenn, a következőkben az említett előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést vizsgálom.

99. Álláspontom szerint a Comateb-ügyben hozott ítéletnek az egyes ügyletek hátterére való hivatkozását inkább az áthárítás fogalmát rugalmassá tevő elemként kell értelmezni, mint az áthárítás szigorúan egyéniesített – vagyis termékről termékre,

96. A dán bíróság kérdése arra irányul, hogy az áthárítás fennállásának vizsgálata során elégséges-e, ha az adóalany által végzett ügyletek tekintetében négyéves időszakra vonatkozó átfogó értékelés készül nagy számú termék bevonásával, vagy minden ügyben az ügylet egyedi értékelését kell elvégezni.

46 – Az ítélkezési gyakorlat által használt néhány olyan kifejezést összevonva, mint áthárítás a „vevőre", a „végső fogyasztóra" stb.

értékesítésről értékesítésre történő – értékelésére való utalásként.

100. Tehát, amint korábban jeleztem, az áthárítás jelenségének e rugalmas megközelítése nem kizárólagos jellegű, és vannak korlátai: különösen, amelyek magából az „áthárítás" fogalmából következnek.

101. Emiatt az áthárítás értékelésének módja, ahogy azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés értelmében a dán hatóságok valószínűleg végzik, jócskán túllépi a fogalom e határait, mivel túlságosan hosszú időszak (négy év) adatait vizsgálja, „nagy számú termék" vonatkozásában, továbbá „teljesen különböző ügyletek során, akár a termékek szóban forgó értékesítése előtt vagy után".

102. Akármilyen tág is a már hivatkozott Comateb-ügyben hozott ítélet 25. pontjában említett „háttér" és „az egyes kereskedelmi ügyletekre jellemző tényező" fogalma, nehezen fedné le az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésben foglalt tényállásokat. Legfeljebb olyan termék- vagy ügyletcsoportok szerinti értékelés lenne lehetséges, amelyek között bizonyos kapcsolat áll fenn, továbbá csak rövid időszakok vonatkozásában, mivel nem állítható, hogy az árak meghatározása átfogóan történne a vállalkozás minden ügylete vonatkozásában, négyéves időtartamra.

103. A bizonyítékok nemzeti bíróság általi szabad értékelésének elvére való hivatkozás álláspontom szerint nem cáfolja meg a fenti következtetést. E ponton emlékeztetni kell arra, hogy „az adó áthárításának kérdése olyan ténykérdés, amelynek eldöntése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik", és annak ellenére, hogy kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik a bizonyítékok értékelése e tekintetben, „az áthárítás bizonyításának módjai nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék az [olyan] adó visszatérítését", amelyet az uniós jogot megsértve szedtek be [47].

104. A jelen ügy körülményeitől függetlenül a teljesen különböző termékekre vonatkozó nagyon eltérő ügyletek négyéves időtartamot érintő átfogó értékelése lehetetlenné teheti az adóalany számára bizonyítékok szolgáltatását azon következtetés megdöntéséhez, hogy sor került az adó áthárítására.

47 – A már hivatkozott Michaïlidis-ügyben hozott ítélet 40. pontja.

VII – Végkövetkeztetések

105. Következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy az Østre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

„1) Nem ellentétes az uniós joggal az, hogy a jogellenes teher visszatérítése alól kivételt képezzenek azok a tényállások, amelyekben ugyanúgy számszerűsíthető jogszerű terhek egyidejű eltörlése ellentételezhette az említett terhet, melynek eredményeként egyébként jogalap nélküli gazdagodás valósulna meg. A nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy a bizonyítási terhet viselő nemzeti hatóságok által rendelkezésre bocsátott bizonyítékok fényében fennállnak-e e körülmények.

2) A vállalkozások meghatározott csoportját hátrányosan érintő eltérő bánásmód megállapítása olyan tényező, amelyet a nemzeti bíróságnak kell értékelnie a jogellenes adó visszatérítése megalapozottságának vagy megalapozatlanságának eldöntése során.

3) A Bíróság C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítéletét (EBHT 1997., I-165. o.) nem lehet úgy értelmezni, hogy az árakban történő áthárítás megvalósulhat más termékek árában teljesen különböző ügyletek során, akár a termékek szóban forgó értékesítése előtt vagy után, például azt eredményezve, hogy az áthárításról négyéves időszakra vonatkozó átfogó értékelés készül nagy számú termékcsoport bevonásával, ideértve az importált és a nem importált termékeket is.”