JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. március 24.[1]

I – Bevezetés

1. Az a tagállam, amely az uniós jog megsértésével vetett ki adót, főszabály szerint köteles azt az adóalanynak visszatéríteni. Ez az állandó ítélkezési gyakorlat. Nem tisztázott azonban, hogy az uniós jog alapján az a személy is támaszthat-e követelést közvetlenül az állammal szemben, akinek az adóterhet gazdasági szempontból végső soron viselnie kellett, mert az adóalany azt például a vételáron keresztül áthárította rá.

2. A dán Vestre Landsret a jelen ügyben e kérdés tisztázását kéri a Bíróságtól. A Landsretnek a dán pénzügyminisztérium ellen indított keresetekről kell határoznia, amelyekkel két ipari vállalkozás a Dánia által a kenő- és hidraulikus olajokra 2001 novemberéig annak ellenére kivetett adó visszatérítését követeli, hogy az uniós jog a nem tüzelő-, fűtő- vagy üzemanyagként felhasznált ásványolajok harmonizált jövedéki adó alóli mentesítését írta elő. Az olajtársaságok, amelyekre ezen adót kivetették, az adót a vételáron keresztül a felperesekre hárították át.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

1. A jövedéki adóról szóló irányelv

3. Amint azt a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: jövedéki adóról szóló irányelv) 1. cikkének (1) bekezdése kimondja, az irányelv rögzíti az olyan

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.

jövedéki adó és egyéb közvetett adók alá tartozó termékekre vonatkozó rendelkezéseket, amelyeket közvetlen vagy közvetett módon az ilyen termék fogyasztására vetnek ki, kivéve a hozzáadottérték-adót és az Unió által megállapított adókat. Ugyanezen cikk (2) bekezdése értelmében az egyes jövedéki termékek adójának szerkezetére és mértékére vonatkozó különös rendelkezéseket külön irányelvek határozzák meg.

4. A fenti irányelv 3 cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

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

– ásványolajok,

– alkohol és alkoholtartalmú italok,

– dohánygyártmányok.

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

2. Az ásványolajadókról szóló irányelv

5. Az ásványolajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/81/EGK tanácsi irányelv[3] (a továbbiakban: ásványolajadókról szóló irányelv) 1. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamoknak az ásványi anyagok tekintetében ezen irányelv szerint harmonizált jövedéki adót kell alkalmazniuk.

6. Az ásványolajadókról szóló irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja és b) pontjának első albekezdése kimondja:

„(1) A 92/12/EGK irányelvben meghatározott, a jövedéki termékek adómentes felhasználásáról szóló általános rendelkezéseken kívül és egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a következőket olyan feltételekkel mentesítik a harmonizált jövedéki adó alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg:

a) a nem tüzelő-, fűtő- vagy üzemanyagként felhasznált ásványolajok;

b) a légi közlekedésben üzemanyagként felhasznált ásványolajok, a magáncélú, szabadidős repülés kivételével."

3 – HL L 316., 12. o.

B – *A dán jog*

7. Dániában az ásványolaj-termékeket stb. terhelő energiaadókról szóló, 1992. december 19-i 1029. sz. törvény (a továbbiakban: ásványolajadóról szóló törvény) a kenő- és hidraulikus olajokra vonatkozó adót vezetett be.

8. Az ásványolajadóról szóló törvény 1. §-a (1) bekezdése 12. pontjának az alapeljárás időszakában hatályos változata úgy rendelkezett, hogy 178 øre/l mértékű jövedéki adót (a továbbiakban: kenőolajadó) kell kivetni a kenő- és hidraulikus olajokra (a továbbiakban együtt: kenőolajok).

9. A kenőolajadót az olajtársaságok fizették. A törvénytervezet indokolása ezen adó bevezetésének idején többek között a következő kijelentést tartalmazta:

„Az olajtársaságok valószínűleg át tudják majd hárítani az adókat. Azon olajok nagy részét, amelyekre adó kivetését javasolták, olyan vállalkozások használják, amelyek számára különféle áthárítási lehetőségek léteznek."

10. Az indokolás továbbá megállapította, hogy az adók „tovább ösztönzik az olajjal való takarékoskodást, amelynek széles körű pozitív környezeti hatásai lesznek".

11. A Bíróság Braathens-ügyben hozott ítéletére[4] adott válaszként Dánia a 2002. június 6-i 395. sz. törvény útján 2001. december 1-jei visszaható hatállyal eltörölte a kenőolajadót. A Bíróság ezen ítéletben a belföldi repülés üzemanyag-fogyasztására Svédországban kivetett környezetvédelmi adóval összefüggésben megállapította, hogy, ha a tagállamok további közvetett adókat vethetnének ki a harmonizált jövedéki adó alól mentesített termékekre, azzal teljes mértékben megfosztanák az ásványolajadókról szóló irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontját hatékony érvényesülésétől. A jövedéki adóról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése ezért nem szolgálhat egy efféle adó alapjául.

12. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerint a törvénytervezet kidolgozása során a dán pénzügyminiszter a Folketing[5] pénzügyi bizottsága felé kijelentette, hogy nincsenek kétségei azzal kapcsolatban, hogy a kenőolajadó ellentétes az Európai Unió szabályaival.

13. A törvény kihirdetését követően a központi vám- és adóhatóság körlevelet bocsátott ki, amely tartalmazta a tartozatlanul megfizetett adók visszatérítésére vonatkozó iránymutatásokat (a Skatteministeriet kenőolajadók stb. visszatérítéséről szóló 2002. július 15-i 80. sz. körlevele). A visszafizetésre

4 – A C-346/97. sz. ügyben 1999. június 10-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3419. o.).

5 – A dán parlament.

jogosult felek csoportjára vonatkozóan a körlevél 3.1. része megállapítja:

„Visszatérítésre elsősorban azok a vállalkozások jogosultak, amelyeket a törvény hatályon kívül helyezése folytán visszatérítésre jogosultnak lehet tekinteni. Ezek olyan vállalkozások, amelyek megfizették az adót, azonban azt nem hárították át a következő láncszemre.

A más jogosult felekkel kapcsolatos kérdést a kártérítési jog általános elveinek megfelelően döntik el."

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. A Danfoss A/S (a továbbiakban: Danfoss) többek között hűtő-, fűtő- és ipari automatizálási termékeket gyárt. A Danfoss mind e rendszerek, mind pedig – a forgó- és vágóeszközök túlmelegedésének és roncsolódásának megelőzésére – a hajtástechnikai termékek gyártása során alkalmaz kenőolajokat.

15. A felhasznált kenőolajokat 1995. január 1-je és 2001. november 30-a között különböző dán olajtársaságoktól vásárolta, amelyek azok után az ásványolajadóról szóló törvénynek megfelelően megfizették a dán államnak a kenőolajadót.

16. Nem vitatott, hogy az olajtársaságok áthárították a Danfossra az általa vásárolt kenőolajokat terhelő kenőolajadót. Összesen 6 108 054 DDK összegű adóról van szó.

17. A Danfoss a kenőolajakból kis mennyiséget eladott a Sauer-Danfoss ApS-nek (a továbbiakban: Sauer-Danfoss), amely szintén segédanyagként alkalmazta azokat a gyártási tevékenységében.

18. A Danfoss az alapeljárásban közölte, hogy a Sauer-Danfossnak eladott kenőolajak ára magában foglalja a kenőolajadó 1 686 096 DKK-t kitevő összegét. A kenőolajadót – a Sauer-Danfossnak eladott kenőolajmennyiségen kívül – saját bevallása szerint sem a Danfoss, sem pedig a Sauer-Danfoss nem hárította át a további értékesítési szakaszokra. A dán kormány ezt vitatja.

19. Az olajtársaságok nem kérték a kenőolajadó visszatérítését a Danfossnak eladott kenőolaj tekintetében.

20. A Danfoss és a Sauer-Danfoss ellenben kérelmet nyújtott be az adóhatóságokhoz a 6 108 054 DKK, illetve 1 686 096 DKK összeg visszatérítése iránt.

21. A Danfoss által követelt összeg magában foglalja a Sauer-Danfossra áthárított összeget. A két vállalkozás megállapodást kötött, miszerint ha a Danfoss sikeresen visszakapja a teljes összeget, visszafizeti az 1 686 096 DKK összeget a Sauer-Danfossnak, amely utóbbi ennek megfelelően visszavonja a minisztérium ellen benyújtott kérelmét. A Sauer-Danfoss minisztériummal szembeni kérelme így másodlagos a Danfoss kérelméhez képest.

22. Az adóhatóságok megtagadták a visszatérítést. A megtagadást azzal indokolták, hogy nem visszatérítés iránti kérelemről van szó, mivel a társaságok a kenőolajadót nem közvetlenül fizették meg az államnak, amelynek eredményeképpen a kérelmet a felelősség fennállásához kapcsolódó általános dán feltételek alapján kell elbírálni. Ezek a feltételek azonban nem teljesültek.

23. A felelősségi jogalapot illetően az adóhatóságok megállapították, hogy a Braathens-ítélet időpontjáig, amely a jövedéki adóról szóló irányelv és az ásványolajadókról szóló irányelv közötti viszonyt tisztázta, nem volt teljesen egyértelmű, hogy a kenőolajadót az Európai Unió jogával ellentétesnek kell-e tekinteni, és hogy az adó kivetése megalapozhatja-e az állam felelősségét. Az ezen ítéletet követő időszakot illetően megállapítható, hogy az értékesítési lánc adóalanyt követő láncszeménél bekövetkezett kár nem tekinthető kellő mértékben közvetlennek. Az állam ugyanis nem láthatta előre, hogy az értékesítési láncon hol következhet be kár.

24. A Danfoss és a Sauer-Danfoss erre tekintettel 2005. március 15-én, illetve május 4-én keresetet indított a Skatteministerium ellen a Vestre Landsret előtt a vitatott összegek megfizetése iránt. A Vestre Landsret az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Ellentétes-e a közösségi joggal az, ha valamely tagállam elutasítja az olyan vállalkozás által előterjesztett visszatérítés iránti kérelmet, amely vállalkozásra valamely irányelvbe ütköző módon jövedéki adót hárítottak át, amennyiben a kérelem elutasítására – a jelen ügyhöz hasonló körülmények között – azon az alapon kerül sor, hogy nem a vállalkozás fizette meg az adót az államnak?

2) Ellentétes-e a közösségi joggal az, ha valamely tagállam elutasítja az olyan vállalkozás által előterjesztett kártérítés iránti kérelmet, amely vállalkozásra valamely irányelvbe ütköző módon jövedéki adót hárítottak át, amennyiben a kérelem elutasítására – a jelen ügyhöz hasonló körülmények között – a tagállam által előterjesztett jogalap alapján (vagyis hogy a vállalkozás nem szenvedett el közvetlen kárt, és nem áll fenn közvetlen okozati összefüggés az esetleges kár és a felelősséget megalapozó magatartás között) kerül sor?

25. A Bíróság előtti eljárásban a Danfoss, a Sauer-Danfoss, a dán, a spanyol, az olasz, a lengyel és a svéd kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság vett részt, amelynek során a spanyol és a lengyel kormány csak írásbeli, a svéd kormány pedig csak szóbeli észrevételeket tett.

IV – Értékelés

26. Mindenekelőtt megállapítandó, hogy mindkét előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azonos irányba mutat: követelhetik-e az uniós jog alapján a Danfoss és a Sauer-Danfoss helyzetében lévő vállalkozások közvetlenül az államtól az állam által az uniós jog megsértésével az olajtársaságokra kivetett és az olajtársaságok által e vállalkozásokra áthárított kenőolajadó összegének megfizetését? A két kérdés mindazonáltal különbözik egymástól a jogalapok tekintetében. Míg az első kérdésben visszatérítés iránti kérelemről, addig a második kérdésben lehetséges kártérítés iránti kérelemről van szó. A kérdések ennélfogva külön-külön válaszolandók meg.

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

27. A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a tagállam az uniós jog megsértésével vetett ki adót, és az adóalany azt az ügyfelére hárította át, az uniós jog alapján követelheti-e az ügyfél közvetlenül az államtól ezen összeg visszatérítését.

28. Az ítélkezési gyakorlat már régen rögzítette, hogy a tagállamoknak főszabály szerint vissza kell téríteniük az általuk az uniós jog megsértésével kivetett adót[6].

29. A Bíróság klasszikus megfogalmazása szerint a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog az efféle adókat tiltó

6 – Ebben az értelemben már a 68/79. sz. Just-ügyben 1980. február 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 501. o.) 25–27. pontja; a 61/79. sz. Denkavit italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1205. o.) 22–27. pontja; valamint a 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontja; majd kifejezetten többek között 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; a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 84. pontja; a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 202. pontja és a C-264/08. sz. Direct Parcel Distribution Belgium ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-731. o.) 45. pontja. Lásd a közelmúltból e kérdéskör kapcsán – még ha más szempontokból is – Cruz Villalón főtanácsnok C-398/09. sz., Lady & Kid és társai ügyben 2010. december 7-én ismertetett indítványát (EBHT 2010., I-7375. o.) és Mengozzi főtanácsnok C-310/09. sz. Accor-ügyben 2010. december 22-én ismertetett indítványának (EBHT 2010., I-8117. o.) 53. és azt követő pontjait.

uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti[7].

30. Az érintett adóalany mindenképpen ilyen értelemben vett jogalanynak minősül. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett adóalany az uniós jog alapján főszabály szerint követelheti az államtól az uniós joggal ellentétesen kivetett adó visszatérítését[8].

31. Az állam adóalannyal szembeni visszatérítési kötelezettsége alól az ítélkezési gyakorlat szerint csupán egyetlen, méghozzá szűken értelmezendő kivétel akad. Így valamely tagállam kizárólag abban az esetben tagadhatja meg a visszatérítést, amennyiben a nemzeti hatóságok bebizonyították, hogy az adót teljes egészében egy harmadik személyre hárították át, és – ami további vizsgálat tárgyát képezi – annak visszatérítése az adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné[9].

32. Eddig még nem került sor annak tisztázására, hogy egy efféle áthárítás esetén a visszatérítést az államtól az adóalany helyett immár az a személy is követelheti-e, akire az adót áthárították, és aki azt nem volt képes áthárítani (az egyszerűség kedvéért a továbbiakban: végső vevő). Az ítélkezési gyakorlatból azonban az e kérdés megválaszolását segítő különböző következtetések vonhatók le.

1. A végső vevő visszatérítéshez fűződő, védelemre szoruló érdeke

33. A Bíróság a Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben[10] kifejezetten megemlítette annak lehetőségét, hogy a végső vevő az általa tartozatlanul megfizetett adó összegének visszafizetését közvetlenül a nemzeti hatóságoktól kérheti. E lehetőséget azonban puszta felvetésként említette meg, amelynek fennállása esetén az adóalany részére történő visszatérítés kérdése nem merül fel. Azon kérdés kapcsán, hogy a nemzeti vagy az uniós jog alapján fenn kell-e állnia a végső vevő efféle közvetlen jogának az állammal szemben, és ha igen, mely körülmények között, a Bíróság nem foglalt állást.

7 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott San Giorgio ügyben hozott ítélet 12. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 84. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 202. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Direct Parcel Distribution Belgium ügyben hozott ítélet 45. pontja.

8 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket, amelyek mind arra az esetre vonatkoznak, hogy maga az adóalany követeli a visszatérítést, valamint a 240/87. sz. Deville-ügyben 1988. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3513. o.) 11. pontját és a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11365. o.) 93–95. pontját.

9 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 26. pontja, a C-441/98. és C-442/98. sz., Michaïlidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7145. o.) 33. pontja és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 94. és 102. pontja. Cruz Villalón főtanácsnok a 6. lábjegyzetben hivatkozott Lady & Kid és társai ügyben ismertetett indítványának 34. és 44. pontjában helyesen mutat rá arra, hogy ebben az esetben a Bíróság egy nemzeti eredetű kivételt tett a sajátjává, és az áthárítás esetén túl további kivételek lehetővé tétele mellett száll síkra (35. és azt követő pontok).

10 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 24. pontja.

34. A Bíróság ugyanebben az ítéletben mindazonáltal rámutatott arra, hogy az ügyfeleire 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 gazdasági szereplő ügyfelei számára*[11]. A Bíróság ezzel elismerte, hogy az uniós joggal ellentétes adó gazdasági szempontból az adóalanytól eltérő személyt is terhelhet, és szükségesnek mutatkozik az adó összegének e személy vagyonába történő visszajuttatása.

35. E szükségesség többek között a közvetett adók általános jellegéből fakad. Ezeket ugyanis a költségekre vagy a fogyasztásra vetik ki, és jellemző rájuk, hogy azok pénzügyi terhe áthárítható, és azt viselheti a végső vevő is[12]. Ez a helyzet a jelen ügyben szóban forgó dán kenőolajadó esetében is. Az ezen adó bevezetéséről szóló törvénytervezet indokolása kifejezetten rámutat arra, hogy az olajtársaságok valószínűleg tovább tudják majd hárítani az adókat. A dán állam által remélt olajmegtakarítási hajlandóság logikailag is az adó áthárítását és ezáltal az adónak az olajat felhasználók általi megfizetését feltételezi.

36. A Bíróság ítélkezési gyakorlata, amely szerint valamely közvetett adó áthárításának megtörténte minden egyes esetben ténykérdés, mert a teljes vagy részleges áthárítás tényleges megtörténte az egyes kereskedelmi ügyletekre jellemző számos tényezőtől függ[13], nem kérdőjelezi meg a közvetett adók e jellegzetességét. Az csupán azt szögezi le, hogy az állam nem támaszkodhat az adóalannyal szemben az áthárítás vélelmezésére ahhoz, hogy visszatérítés iránti követelését az adóalany jogalap nélküli gazdagodására hivatkozva utasítsa el.

37. Ezért azt a végső vevőt is az efféle adók kivetését tiltó uniós rendelkezések által biztosított jogokat élvező jogalanynak kell tekinteni, akire az uniós joggal ellentétesen kivetett közvetett adót – akárcsak a dán kenőolajadót – áthárították.

11 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 22. pontja (kiemelés tőlem).

12 – Ezt az álláspontot képviseli Jacobs főtanácsnok a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2005. március 17-én ismertetett indítványának (EBHT 2006., I-9373. o.) 35. pontjában.

13 – A 331/85., 376/85. és 378/85. sz., Les Fils de Jules Bianco és Girard egyesített ügyekben 1988. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1988., 1099. o.) 17. és 20. pontja, a 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 25–27. pontja és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 96. és azt követő pontja.

Neki is képesnek kell lennie a rá áthárított adó visszatéríttetésére.

40. A végső vevő követelésének címzettjét illetően megállapítható tehát, hogy az uniós jog által a végső vevő számára biztosított jogból „ered[ő], és azt kiegészít[ő]" jogok eltérhetnek az adóalany esetében fennálló jogoktól.

2. A védelemre szorultságból levonandó következtetések

41. Ezért meg kell vizsgálni, hogy az adóalany visszatérítéshez való jogához fűződő ítélkezési gyakorlatból leszűrhetők-e arra utaló jelek, hogy a végső vevő is követelhet visszatérítést közvetlenül az államtól. Ennek megállapításához először azt kell szemügyre venni, hogy az ítélkezési gyakorlat pontosan milyen tartalommal töltötte ki az adóalany visszatérítéshez való jogát.

38. Elhamarkodott lenne azonban az uniós joggal ellentétesen kivetett és rá áthárított adó terhét viselő végső vevő visszatérítéshez fűződő, védelemre szoruló érdekéből rögtön arra következtetni, hogy az uniós jog alapján képesnek kell lennie a visszatérítést közvetlenül az államtól követelni. Figyelemmel kell ugyanis lenni arra, hogy az adóalanytól eltérően, aki logikusan csak az államhoz fordulhat, a végső vevő esetében az állam helyett az adóalany is szóba jöhet a követelés címzettjeként.

a) Az adóalany visszatérítéshez való jogának konkrét tartalma

42. Az ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamnak vissza kell térítenie az adóalany részére egyrészt a jogosulatlanul kivetett adót, másrészt pedig a tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegeket is[15].

39. Így a Bíróság az adóalany vonatkozásában megállapította, hogy, amennyiben a végső vevő az adóalany útján megkaphatja a rá hárított összeg visszatérítését, ezen adóalanynak is biztosítani kell az állam révén a visszatérítést[14]. Ebben az esetben ugyanis az áthárítás nem eredményezi az adóalany visszatérítés által előidézett jogalap nélküli gazdagodását.

14 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társa egyesített ügyekben hozott ítélet 24. pontja.

15 – A Bíróság ezek körébe sorolja különösen azt a vagyoni hátrányt, amelyet az adóalany azáltal szenvedett el, hogy egy uniós jogi szempontból önmagában nem kifogásolható adót túl korán vetettek ki, az uniós joggal való ellentét tehát kizárólag ezen idő előtti követelésben nyilvánul meg. Ebben az esetben a kamatok megítélése jelenti a jogalap nélküli teljesítés visszatérítését. Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 87–89. pontját, a 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 205. pontját és a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 112. pontját, valamint a C-201/05. sz. Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés (EBHT 2008., I-2875. o.) 114. pontját.

i) Az elkerülhetetlen következmény kritériuma

43. A visszatérítéshez való jog mindazonáltal nem terjed ki azokra a hátrányokra, amelyek az adóalany által hozott döntéseken alapulnak, és amelyek számukra nem a tagállam uniós joggal ellentétes eljárásának elkerülhetetlen következményei[16]. Az elkerülhetetlen következmény e kritériumát az ítélkezési gyakorlat még nem körvonalazta maradéktalanul, és az – amennyire megállapítható – eddig csak egy rendkívül sajátos adójogi összefüggésben nyert alkalmazást[17]. Az nyilvánvalóan az uniós jog által biztosított visszatérítéshez való jog keretében követelhető attól való elhatárolását szolgálja, ami „csak" a szintén az uniós jogon alapuló – szigorúbb feltételek alá tartozó – kártérítéshez való jog keretében követelhető[18].

16 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 207. pontja és a 15. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 113. pontja, valamint a 15. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 115. pontja.

17 – Eszerint nem lehet az uniós jog alapján visszatérítés iránti kereset biztosításával ellensúlyozni sem azt a kedvezményt vagy más adóelőnyt, amelyről a belföldi illetőségű társaság lemondott annak érdekében, hogy a jogosulatlanul kivetett adót teljes mértékben be tudja számítani a valamely más adó címén fizetendő összegbe, sem a vállalatcsoportba tartozó társaságok részéről azon célból felmerült kiadásokat, hogy megfeleljenek a szóban forgó nemzeti szabályozásának (lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

18 – Lásd erről a 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 207–209. pontját.

ii) A visszatérítéshez való jog fennállása az áthárítás ellenére

44. Az adóalany által amiatt elszenvedett károkra azonban, hogy az adót az áron keresztül az ügyfeleire hárította át, és az áremelés visszaesést eredményezett az értékesítés mennyiségét illetően, a visszatérítéshez való jog az ítélkezési gyakorlat szerint legalább közvetetten kiterjed. Ez a Bíróság által az állam visszatérítési kötelezettsége alóli – már említett – kivételekkel összefüggésben kifejtettekből következik.

45. Eszerint valamely tagállam kizárólag abban az esetben tagadhatja meg a visszatérítést, amennyiben a nemzeti hatóságok bebizonyították, hogy az adót teljes egészében más személy viselte, és annak visszatérítése az adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné[19]. Az ítélkezési gyakorlat szerint mindazonáltal nem kerül sor az adóalany jogalap nélküli gazdagodására, ha az adóalany az értékesítés mennyiségét illető visszaesés következtében gazdasági kárt szenvedett el[20]. A Bíróság e tekintetben hangsúlyozta, hogy az adó harmadik személyre történő áthárítása nem szükségszerűen közömbösíti az adó kiszabásának az adóalanynál jelentkező gazdasági hatásait. Az áthárítás önmagában ezért nem jelenti azt, hogy a visszatérítés az adóalany jogalap nélküli gazdagodását

19 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 26. pontja, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Michaïlidis egyesített ügyekben hozott ítélet 33. pontja és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 94. pontja.

20 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 29. és azt követő pontjai, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Michaïlidis egyesített ügyekben hozott ítélet 34. és azt követő pontja, valamint a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 95., valamint 98. és azt követő pontja.

eredményezné, és a visszatérítéshez való jog fennállását ezért el kellene vetni[21].

iii) A végső vevő visszatérítéshez való jogának esetleges fennállására vonatkozó következtetések

46. Ahhoz, hogy az adóalany uniós jogi visszatérítéshez való jogának ismertetett jellegzetességeiből azon kérdésre vonatkozó következtetések legyenek levonhatók, hogy e jog főszabály szerint a végső vevőt is megilletheti-e, azokat először is kritikus értékelés alá kell vonni.

47. E tekintetben megállapítható, hogy a visszatérítéshez való jog fennállásának az áthárítás ellenére történő megállapítása csak akkor egyeztethető össze az „elkerülhetetlen következmény kritériumával”[22], ha az értékesítés mennyiségét illető visszaesés által az adó áthárítására vonatkozó vállalkozói döntés ellenére előidézett károkat az állam általi adókivetés elkerülhetetlen következményének tekintjük. Ez mindenképpen kétségesnek tűnik.

48. Egy effajta megközelítés az ítélkezési gyakorlattal is ellentétes, amely szerint valamely közvetett adó áthárításának megtörténte minden egyes esetben ténykérdés, mert a teljes vagy részleges áthárítás tényleges megtörténte az egyes kereskedelmi ügyletekre jellemző számos tényezőtől függ[23].

49. Ezért felmerül a kérdés, hogy a visszatérítéshez való jog valóban a megfelelő jogalap-e egy efféle kár rendezésére. Kézenfekvőbbnek tűnik az efféle károk megtérítését a kártérítési jog, tehát azon szabályok alapján rendezni, amelyeket a Bíróság a tagállamok azon károkért viselt felelőssége kapcsán dolgozott ki, amelyeket a jogalanyok az uniós jog megsértése folytán szenvedtek el.

50. A visszatérítéshez való jog útján történő kárrendezés végül arra a kérdésre is hatással van, hogy miként háríthatók el az uniós joggal ellentétes adókivetés végső vevőt terhelő gazdasági következményei.

51. Ha ugyanis az adóalany az uniós joggal ellentétesen kivetett adó áthárítása ellenére jogosult a visszatérítésre, mert az értékesítés mennyiségét illető visszaesés folytán – e példa

21 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber’s Wine World és társai ügyben hozott ítélet 101. és azt követő pontját.

22 – Lásd erről a fenti 43. pontot.

23 – A 13. lábjegyzetben hivatkozott Les Fils de Jules Bianco és Girard egyesített ügyekben hozott ítélet 17. és 20. pontja, a 6. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 25–27. pontja, valamint a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber’s Wine World és társai ügyben hozott ítélet 96. és azt követő pontja.

szempontjából azonos mértékű – gazdasági kár érte, akkor a visszatérítés iránti követelése az állam általi visszatérítés révén kielégítést nyer, és joga ezáltal érdemben kimerül. A végső vevő ilyen helyzetben nem tudná többé sikeresen érvényesíteni saját visszatérítés iránti követelését az adóalannyal szemben. Az adóalany által az államtól kapott összeg ugyanis ténylegesen az adóalany saját kárát hivatott ellensúlyozni, és annak az adóalanynál kell maradnia. Az adóalany engedményezni sem tudná a követelést a végső vevőre, hacsak nem kívánunk számára egy kiegészítő jellegű, új visszatéríttetési jogot biztosítani, amely aztán ténylegesen magának az adónak a visszatérítését szolgálná. A természetes címzett a végső vevő szempontjából ilyen esetben sokkal inkább maga az állam lenne.

52. Összességében úgy tűnik, hogy az adóalany visszatérítéshez való jogának tartalmához fűződő eddigi ítélkezési gyakorlat mind azt alátámasztó, mind pedig azt cáfoló támpontokkal is szolgál, hogy a végső vevőt is megilletheti egy efféle közvetlen visszatéríttetési jog.

53. Ha ragaszkodunk ahhoz, hogy az adóalany a visszatérítéshez való jog útján az értékesítés mennyiségét illető visszaesésből fakadó károk vonatkozásában is kártérítést kaphat, akkor ugyanis az imént bemutatotthoz hasonló helyzetek adódhatnak, amelyekben a végső vevő szempontjából egyedül az állam jöhet szóba a követelés címzettjeként. Ezenfelül ebben az esetben következetesen a végső vevő vagyonának csökkenése vonatkozásában is alkalmaznunk kellene az elkerülhetetlen következmény kritériumát. Ha ugyanis az adóalany említett kára az adó áthárítása tárgyában hozott döntése ellenére az állam általi adókivetés elkerülhetetlen következményének tekintendő, akkor a végső vevő vagyonának áthárítással összefüggő csökkenése sem kevésbé elkerülhetetlen.

54. Az elkerülhetetlen következmény kritériumát értelme szerint alkalmazva ellenben megállapítható, hogy az a végső vevő vonatkozásában nem teljesülne. Az áthárítás ugyanis nem automatikus folyamat, hanem végső soron az adóalany vállalkozói döntésén alapul. Az adóalanyt alkalmasint megillető visszatérítéshez való jog természete e szűk értelmezésben az ellen szól, hogy e jog azonos feltételekkel a végső vevőt is megilletheti.

55. Ezen ellentmondásos támpontok arra engednek következtetni, hogy az adóalany visszatérítéshez való jogának tartalmához fűződő eddigi ítélkezési gyakorlatból nem szűrhetők le döntő kritériumok azt illetően,

hogy a végső vevőnek főszabály szerint kitől kell tudnia visszatérítést követelni. További támpontokat szolgáltat azonban a Bíróságnak az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvéhez fűződő ítélkezési gyakorlata.

57. E feltételek körébe tartozik elsősorban a hatáskörrel rendelkező bíróságok kijelölése és a bírósági eljárás szabályainak meghatározása[26]. De a Bíróság e tekintetben az anyagi jogi feltételek rögzítését is legalább részben a tagállamok feladatainak körébe utalta[27].

b) Az állammal szemben az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvéből fakadó közvetlen kereseti jog

58. A kérdés, hogy ki jöhet szóba a követelés címzettjeként, anyagi jogi jellegű. Az adóalany tekintetében arra maga az uniós jog ad választ: a követelés címzettje az állam. E kétoldalú jogviszony keretében más nem is jöhetne szóba. A végső vevőt illetően pedig az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve, amelyek – mint megállapítást nyert – anyagi jogi kérdésekre is vonatkoznak, adnak részleges választ.

56. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós joggal ellentétesen kivetett adó visszatérítése iránti kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok feladata, hogy belső jogrendjükben meghatározzák e kérelmek benyújtásának feltételeit, minek körében mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét[24]. E feltételek ezért nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását[25].

59. Ha ugyanis a dán jog, miként arra a Danfoss és a Sauer-Danfoss nyilvánvalóan hivatkozik, lehetővé teszi a végső vevő számára,

24 – A C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8477. o.) 17. pontja és a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2425. o.) 37. pontja.

25 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 103. pontja; a 24. lábjegyzetben hivatkozott MyTravel-ügyben hozott ítélet 17. pontja; a 24. lábjegyzetben hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 37. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Direct Parcel Distribution Belgium ügyben hozott ítélet 46. pontja.

26 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 25. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 85. pontja; a 8. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 103. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 203. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Direct Parcel Distribution Belgium ügyben hozott ítélet 46. pontja.

27 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit italiana ügyben hozott ítélet 22. pontja, a 6. lábjegyzetben hivatkozott San Giorgio ügyben hozott ítélet 12. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 86. pontja; a tagállamok uniós jog megsértése miatt fennálló szerződésen kívüli felelősségéről lásd a C-6/90. és C-9/90. sz., Francovich és társai egyesített ügyekben 1991. november 19-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5357. o.) 42. és 43. pontját; a C-261/95. sz. Palmisani-ügyben 1997. július 10-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4025. o.) 27. pontját; a C-470/03. sz. AGM-COS.MET-ügyben 2007. április 17-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2749. o.) 86. pontját és a C-445/06. sz. Danske Slagterier ügyben 2009. március 24-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-2119. o.) 31. pontját is.

akire a dán jog megsértésével kivetett adót áthárították, hogy közvetlenül az államtól követeljen visszatérítést, akkor az egyenértékűség elve megköveteli e jognak az uniós joggal ellentétesen kivetett adók esetében történő biztosítását is.

60. Továbbá ha a visszatéríttetés a végső vevőnek az adóalanyhoz utasítása esetén lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik, akkor a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy a végső vevő közvetlenül az államhoz fordulhasson. A Bíróság a Reemtsma-ügyben hozott ítéletben ezt egy olyan esettel összefüggésben vizsgálta, amelyben a szolgáltató tévedésből HÉA-t számít fel az ügyfelének, befizeti azt az államnak, majd fizetésképtelenné válik[28]. Mindez különösen érvényes akkor, ha a hibáért nem a szolgáltató vagy az eladó, hanem maga az állam a felelős. Az adóalany fizetésképtelensége esetén a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti tehát, hogy a végső vevő közvetlenül az államtól követelhessen visszatérítést.

61. A tényleges érvényesülés elve e tekintetben azt is megköveteli, hogy e jog jellege szerint ténylegesen is visszatérítéshez való jog legyen. A végső vevő számára rendkívül megnehezítené ugyanis jogainak gyakorlását, ha például az ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jogra alapozott kártérítéshez való jogra vonatkozó szigorúbb feltételeknek kellene megfelelnie[29]. Egyébként sem látható be, hogy miért kellene lehetővé tenni az állam számára, hogy ilyen esetben e szigorúbb jogosultsági feltételek mögé bújjon. Végül is továbbra is az uniós joggal ellentétesen kivetett adó összegének birtokában van, és kizárólag ezen összeg azon személynek történő visszatérítéséről van szó, aki azt gazdasági szempontból végső soron viselte.

62. Ha a nemzeti jog az adó gazdasági terhét viselő végső vevő számára sem az államnak, sem pedig az adóalannyal szemben nem biztosít visszatérítéshez való jogot, akkor a tényleges érvényesülés elvéből mindamellett az következik, hogy legalább e jogok egyikét biztosítani kell. A tényleges érvényesülés elve ugyanis arra kötelezi a tagállamokat, hogy olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy a végső vevő visszaigényelhesse az uniós joggal ellentétesen kivetett adót[30]. Erre az esetre is igaz, hogy nem felelne meg az uniós jog által megkívánt védelmi szintnek, ha a végső vevőt

28 – A 24. lábjegyzetben hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 41. pontja.

29 – Lásd erről a 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 207–209. pontját.

30 – Ebben az értelemben a 24. lábjegyzetben hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 41. pontja; lásd az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdését is.

az esetleges kártérítési követelések államm szembeni érvényesítésének útjára terelnék.

63. Közbenső következtetésként tehát leszögezhető, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve megalapozhatja a végső vevő állammal szembeni közvetlen visszatérítetési jogát.

c) Részletesebb uniós jogi előírások hiánya

64. Amennyiben az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve nem alapozza meg a végső vevő állammal szembeni közvetlen kereseti jogát, úgy azon általános szabályból kell kiindulni, hogy az uniós joggal ellentétesen kivetett adó visszatérítése iránti kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok feladata, hogy belső jogrendjükben meghatározzák e kérelmek benyújtásának feltételeit[31].

65. A Bíróság a Denkavit italiana ügyben hozott ítéletben[32] kifejezetten rámutatott arra, hogy a jogalanyokat a bizonyos adók kivetésére vonatkozó tilalom közvetlen hatályából fakadóan megillető jogok védelme nem feltétlenül igényli az ezen adók visszatérítéséhez kapcsolódó alaki és anyagi feltételek minden tagállamra kiterjedő egységes szabályozását. Ennek arra az esetre – sőt különösen arra az esetre – is vonatkoznia kell, ha olyan „második vonalbeli" lehetséges jogosultról van szó, akire az adóalany az uniós joggal ellentétesen kivetett adót hárított át.

66. Figyelemmel kell ugyanis lenni arra, hogy – miként azt a Bíróság ismételten megállapította – a kötelezettség hiányában befizetett adók visszatérítésére a különböző tagállamokban – sőt még ugyanazon tagállam területén belül is – a különböző adók és illetékek szerint különféle megoldásokat alkalmaznak. Míg a visszatérítéshez való jog néhány esetben közigazgatási jogi, addig más esetekben polgári jogi jellegű, és különösen a jogalap nélkül megfizetett összeg visszatérítésére vonatkozó szabályokhoz igazodik[33]. Ha eltekintve azoktól az esetektől, amelyekben a tényleges érvényesülés elve ezt követeli meg[34], figyelmen kívül kívánnánk hagyni e részben összetett szabályokat, és a végső vevőnek uniós jogi

31 – Lásd a 24. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

32 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 22. pontja.

33 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Just-ügyben hozott ítélet 23. és azt követő pontját, a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7141. o.) 17. pontját és a C-30/02. sz., Recheio - Cash & Carry ügyben 2004. június 17-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-6051. o.) 16. pontját.

34 – Az egyenértékűség elve ezzel szemben nem a nemzeti szabályozástól való eltérést, hanem éppen annak az uniós joggal ellentétesen kivetett adók eseteire való alkalmazását eredményezné.

szempontból általános visszatéríttetési jogot kívánnánk biztosítani közvetlenül az állammal szemben, anélkül hogy az uniós jogalkotó e jog jogi kereteit részletesebben meghatározhatta volna, alkalmasint több probléma merülne fel, mint amennyi megoldódna. Az is elképzelhető, hogy a végső vevő számára – különösen a hétköznapi életet érintő kis összegű adók esetében – lényegesen vonzóbb, ha az állam helyett a vele szerződő félhez fordulhat.

67. Ezért a nemzeti jog és adott esetben a nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy az a személy, akire az adóalany valamely tagállam által az uniós jog megsértésével kivetett nemzeti adót hárított át, az adó összegének visszatérítését közvetlenül az államtól vagy főszabály szerint csak az adóalanytól követelheti-e, vagy e tekintetben választási jog illeti-e meg, minek körében mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét.

68. E következtetés egyébként megfelel a Bíróság által a Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítéletben[35] azon esetre adott megoldásnak, amelyben a szolgáltató tévedésből HÉA-t számított fel az ügyfelének, és befizette azt az államnak. Még ha az állam felelősségének kérdése szempontjából lényeges is, hogy a vállalkozás az ügyfelének tévedésből számít-e fel valamely nem megfizetendő adót, vagy az állam az uniós jog megsértésével maga vetett-e ki valamely később áthárított adót, nem szükséges a gazdasági szempontból érintett személyek visszatérítéshez való jogát eltérően szabályozni. Mindkét esetben kizárólag azt kell biztosítani, hogy az érintett személy – akár közvetlen, akár közvetett módon – visszaigényelhesse az állam által jogalap nélkül beszedett összegeket.

69. Az alapeljárásban azonban a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti – és ezt végső soron a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia – az állammal szembeni közvetlen visszatérítettési jog figyelembevételét. A dán jogi helyzetet illetően ugyanis a dán kormány kifejtette, hogy a végső vevő nem követelhet visszatérítést közvetlenül az államtól. A Danfoss és a Sauer-Danfoss ezzel szemben arra hivatkozott, hogy a végső vevő a dán jog szerint az adóalanytól sem követelhet visszatérítést. A dán kormány e tekintetben a tárgyaláson elhangzott kérdésre válaszul megerősítette, hogy a dán jog szerint nem egyértelmű egy efféle jog fennállása. Ha a végső vevő a dán jog szerint ténylegesen sem közvetlenül, sem pedig közvetve nem követelheti az adó összegének visszatérítését, akkor az alapeljárás felperesei számára rendkívül

35 – A 24. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 37. és azt követő pontjai.

megnehezítené jogaik gyakorlását, ha a visszatérítés olajtársaságoktól való követelésének jogilag még csak megnyitandó és jelenleg bizonytalan lehetőségére lennének utalva, és a Skatteministeriet elleni kereseteiket ezen okból elutasítanák.

3. Következtetés

70. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a nemzeti jog és adott esetben a nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy az a személy, akire az adóalany valamely tagállam által az uniós jog megsértésével kivetett nemzeti adót hárított át, az adó összegének visszatérítését közvetlenül az államtól vagy főszabály szerint csak az adóalanytól követelheti-e, vagy e tekintetben választási jog illeti-e meg, amelynek körében mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

71. A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a tagállam az uniós jog megsértésével vetett ki jövedéki adót, és az adóalany azt az ügyfelére hárította át, elutasítható-e ezen ügyfél állammal szembeni kártérítési követelése azzal az indokkal, hogy eleve kizárt a közvetlen okozati összefüggés fennállása az adókivetés és az ügyfél kára között.

72. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállam főszabály szerint felelős az uniós jog megsértésével a magánszemélyeknek okozott kárért[36].

73. A kártérítéshez való jog három feltételhez kötődik: a megsértett uniós jogi szabály célja, hogy a magánszemélyeket jogokkal ruházza fel, e szabály megsértése kellően súlyos, és fennáll a közvetlen okozati összefüggés e jogsértés és a jogsérelmet szenvedett

36 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott Francovich és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontja; a C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-1029. o.) 31. pontja; a 27. lábjegyzetben hivatkozott Danske Slagterier ügyben hozott ítélet 27. pontja; a C-118/08. sz. Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-635. o.) 29. pontja; a C-429/09. sz. Fuß-ügyben 2010. november 25-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-12167. o.) 45. pontja és a C-568/08. sz., Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie és társai ügyben 2010. december 9-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-12655. o.) 87. pontja.

magánszemélyek kára között[37]. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés e harmadik feltételre vonatkozik.

74. Főszabály szerint a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, hogy ténylegesen közvetlen okozati összefüggés áll-e fenn az uniós jog állam általi megsértése és a magánszemély által elszenvedett kár között[38]. Egyrészt azonban a Bíróság a célból, hogy hasznos választ adhasson, megadhat a kérdést előterjesztő bíróság számára minden, általa szükségesnek ítélt iránymutatást[39], másrészt a jelen ügyben kevésbé tény-, mint inkább jogkérdésről van szó. Arra kell ugyanis választ adni, hogy a közvetlen okozati összefüggés feltétele olyan szűken értelmezendő-e, hogy az – miként azt különösen a dán kormány állítja – csak az adóalanyok viszonyában teljesülhet, nem elégíthető ki azonban azon személy viszonyában, akire az adóalany áthárította az uniós joggal ellentétesen kivetett jövedéki adót.

75. Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben az *okozati összefüggéshez* nem férhet kétség. Ha a jövedéki adó kivetésére nem került volna sor, az alapeljárás felperesei nem szenvedték volna el az olajtársaságok által rájuk áthárított adóban megnyilvánuló kárt.

76. Ami az okozati összefüggés *közvetlenségét* illeti, azt nem abszolút értelemben kell érteni, hanem az ítélkezési gyakorlat szerint elegendő a „kellő közvetlenség”[40]. A Bíróság e pontosítást az Unió szerződésen kívüli felelősségéhez fűződő ítélkezési gyakorlatára utalva végezte el[41], amely felelősségre lényegében ugyanaz a három feltétel vonatkozik, mint a tagállamok uniós jog megsértéséért való felelősségére[42]. Ezen ítélkezési gyakorlatból az is kiderül, hogy a „kellő közvetlenség” kritériuma különösen azt hivatott biztosítani, hogy ne bármilyen, akár távoli káros következményért kelljen kártérítést nyújtani[43]. Ha nem kívánnánk a közvetlenség fogalmát a „kellő” szó alkalmazásával kiterjeszteni, akkor egyszerűen „szoros okozati összefüggésről” is

37 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontja, a 27. lábjegyzetben hivatkozott Danske Slagterier ügyben hozott ítélet 20. pontja és a 36. lábjegyzetben hivatkozott Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben hozott ítélet 30. pontja.

38 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 65. pontja; a C-140/97. sz., Rechberger és társai ügyben 1999. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3499. o.) 72. pontja; a 27. lábjegyzetben hivatkozott AGM-COS.MET-ügyben hozott ítélet 83. pontja és a 36. lábjegyzetben hivatkozott Fuß-ügyben hozott ítélet 48. és 59. pontja.

39 – A C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 38. pontja és a C-566/07. sz. Stadeco-ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5295. o.) 43. pontja.

40 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 218. pontja és a 15. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 122. pontja.

41 – A 64/76., 113/76., 167/78., 239/78., 27/79., 28/79. és 45/79. sz., Dumortier és társai kontra Tanács egyesített ügyekben 1979. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1979., 3091. o.) 21. pontja.

42 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 53. pontja.

43 – A 41. lábjegyzetben hivatkozott Dumortier és társai kontra Tanács egyesített ügyekben hozott ítélet 21. pontja.

beszélhetnénk. A „közvetlen okozati összefüggés” fogalma azonban oly mély gyökeret eresztett az ítélkezési gyakorlatban, hogy a további fejtegetések körében ahhoz – tág értelmében véve – továbbra is ragaszkodni fogok.

77. A dán kormány a dán jog felelősségi elveire utalva arra hivatkozik, hogy csak a „közvetlen károsultakat” illetheti meg a kártérítéshez való jog, az a személy pedig, akire a jogosulatlanul kivetett adót áthárították, nem sorolandó ezek körébe. E személy kára sokkal inkább számos egyéb körülménytől, mint például az adóalany árpolitikájától, valamint a saját árpolitikájától, az adóköteles termékek konkrét felhasználásától és a versenyhelyzettől függ. A gazdasági terhet végső soron viselő személyek köre ezenfelül alig meghatározható és bizonytalan.

78. A „közvetlen károsultak” e kritériumának azonban nincs uniós jogi alapja. ellenkezőleg, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a fenti 73. pontban megjelölt három feltétel – köztük a „kellőképpen közvetlen okozati összefüggés” – elégséges ahhoz, hogy a magánszemély javára uniós jogi kártérítési jogosultság keletkezzen[44]. A Bíróság csak a közelmúltban állapította meg kifejezetten, hogy a tagállamok nem írhatnak elő további feltételeket[45].

79. A dán kormány által hivatkozott kritérium végső soron egy további feltételt képez, amelynek körében egyúttal szigorúbb okozatiságfogalmat vesznek alapul. Az ugyanis azt eredményezi, hogy az uniós jogban rögzített kártérítéshez való jogot egyedi vizsgálat nélkül rendszeresen megtagadják azoktól, akiknek viselniük kellett az uniós joggal ellentétesen kivetett adó gazdasági terhét, és ezáltal egyértelműen kárt szenvedtek. Az uniós jog teljes érvényesülése és az uniós jog által elismert jogok hatékony védelme, amelyeket e kártérítéshez való jog hivatott biztosítani[46], a lehetséges jogosultak körének efféle általános korlátozása esetén jelentős mértékben sérülne.

44 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott Francovich és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontja, a 27. lábjegyzetben hivatkozott AGM-COS.MET-ügyben hozott ítélet 85. pontja és a 36. lábjegyzetben hivatkozott Fuß-ügyben hozott ítélet 65. pontja.

45 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Fuß-ügyben hozott ítélet 66. pontja.

46 – Ebben az értelemben a 27. lábjegyzetben hivatkozott Francovich és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 33. pontja, a 36. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 52. pontja és a C-224/01. sz. Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-10239. o.) 33. pontja.

80. Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a végső vevő által elszenvedett kár semmiképpen sem tekinthető az adókivetés távoli következményének. Miként azt már az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés kapcsán kifejtettem, a közvetett adókra jellemző, hogy azok gazdasági terhét nem az adóalany, hanem a végső vevő viseli, amiért is az utóbbinak végső soron kára keletkezik. Alapvetően egy és ugyanazon kárt adják tovább az értékesítési láncon keresztül. Annak mértéke változatlan marad, és így az állam szempontjából meghatározható és kiszámítható. Egyedül azáltal, hogy az adóalany eltekinthetett volna attól, hogy az adót az áron keresztül áthárítsa, a tényleges károsult pedig eltekintett attól, hogy az adót a maga részéről áthárítsa, az adókivetés és a kár közötti okozati összefüggés nem szakad meg, és nem vész el automatikusan annak az ítélkezési gyakorlat értelmében vett kellő közvetlensége.

81. Az a körülmény, hogy az alkalmasint kártérítésre jogosult személyek köre adott esetben – legalábbis először – bizonytalan, nem kérdőjelezi meg a közvetlen okozati összefüggés lehetőségét. Az ugyanis, hogy bizonytalan számú személy jöhet szóba kártérítésre jogosultként, nem zárhatja ki az uniós jogi kártérítéshez való jogot[47]. A tényleges károsultak köre egyébként előre ugyan kevésbé lehet ismert, mint az adóalanyok köre, az azonban kezdettől fogva ugyanolyan pontosan körülhatárolható. Azokról van szó, akikre az adót áthárítják, és akik a maguk részéről azt nem képesek áthárítani.

82. Az uniós kártérítési jog egy másik területére vetett pillantás is megerősíti, hogy attól idegen a dán jog értelmében vett „közvetlen károsultak” körére történő korlátozás. Így a Bíróság a Manfredi egyesített ügyekben hozott ítéletben[48] az uniós jogi kartelltilalom vonatkozásában megállapította, hogy bármely személynek joga van az elszenvedett károkért kártérítést követelni, amennyiben ok-okozati összefüggés áll fenn a kár és a tiltott megállapodás között.

83. Következésképpen abban az esetben, ha a tagállam az uniós jog megsértésével vetett ki jövedéki adót, és az adóalany azt az ügyfelére hárította át, nem utasítható el ezen ügyfél államnal szembeni kártérítési követelése azzal az indokkal, hogy eleve kizárt a közvetlen okozati összefüggés fennállása az adókivetés és az ügyfél kára között.

47 – Ebben az értelemben a 36. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 71. pontja.

48 – A C-295/04–C-298/04. sz., Manfredi és társai egyesített ügyekben 2006. július 13-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6619. o.) 61. pontja.

V – Végkövetkeztetések

84. A fentiek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a Vestre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) A nemzeti jog és adott esetben a nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy az a személy, akire az adóalany valamely tagállam által az uniós jog megsértésével kivetett nemzeti adót hárított át, az adó összegének visszatérítését közvetlenül az államtól vagy főszabály szerint csak az adóalanytól követelheti-e, vagy e tekintetben választási jog illeti-e meg, amelynek körében mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét.

2) Abban az esetben, ha a tagállam az uniós jog megsértésével vetett ki jövedéki adót, és az adóalany azt az ügyfelére hárította át, nem utasítható el ezen ügyfél államval szembeni kártérítési követelése azzal az indokkal, hogy eleve kizárt a közvetlen okozati összefüggés fennállása az adókivetés és az ügyfél kára között.