A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. július 15.*

A C-582/08. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2008. december 29-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviselik: I. Rao és S. Hathaway, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: K. Lasok QC)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: angol.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, Juhász E., G. Arestis, T. von Danwitz (előadó) és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,
hivatalvezető: M.-A. Gaudissart egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. február 10-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2010. május 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelével az Európai Közösségek Bizottsága azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy az Egyesült Királyság és Észak-Írország Egyesült Királysága – mivel megtagadta az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítését bizonyos, az Európai Unió területén nem honos adóalanyok által teljesített ügyletek tekintetében – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 169-171. cikkéből, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik HÉA-irányelv (HL L 326., 40. o.; a továbbiakban: tizenharmadik irányelv) 2. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

2 A 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel (HL L 168., 35. o.) módosított, 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.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (3) és (4) bekezdésének az említett irányelv 28f. cikkének 1. pontjából adódó változata a következőképpen rendelkezik:

„(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [HÉA] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos külföldön folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

b) a 14. cikk (1) bekezdésének g) és i) pontja, a 15. cikk, a 16. cikk (1) bekezdésének B., C., D. vagy E. része vagy (2) bekezdése vagy a 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek;

c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1-5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.

(4) A (3) bekezdésben említett [HÉA]-visszatérítés a következő személyeket illeti meg:

– adóalanyok, akik nem belföldön, hanem egy másik tagállamban telepedtek le a 79/1072/EGK irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően,

– adóalanyok, akik a nem Közösség területén [helyesen: akik nem a Közösség területén] telepedtek le, a 86/560/EGK irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően.

[…]”

3 A hatodik irányelv 17. cikke (4) bekezdésének eredeti változata a következőképpen rendelkezik:

„A Tanács, lehetőleg 1977. december 31. előtt, a Bizottság javaslatára egyhangúlag olyan közösségi rendelkezéseket bocsát ki, amelyek alapján visszatérítést kell adni a (3) bekezdésnek megfelelően a nem belföldön letelepedett adóalanyok részére. Az ilyen közösségi rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok maguk állapítják meg a visszatérítés részleteit. Amennyiben az adóalany a Közösség területén kívül telepedett le, a tagállamok a visszatérítést megtagadhatják, vagy kiegészítő feltételektől tehetik függővé."

4 A hatodik irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdése helyébe 2007. január 1-jétől a HÉA-irányelv 169–171. cikke lépett.

5 A HÉA-irányelv 169. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

b) a 138. vagy 142. cikk, a 144. cikk, a 146–149. cikk, a 151., 152., 153. vagy 156. cikk, a 157. cikk (1) bekezdésének b) pontja, a 158–161. cikk vagy a 164. cikk értelmében adómentes ügyletek;

c) a 135. cikk (1) bekezdésének a)–f) pontja értelmében adómentes ügyletek, ha a megrendelő a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ez az ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexportjával kapcsolatos."

6 Az említett irányelv 170. cikke előírja:

„A 79/1072/EGK tanácsi irányelv 1. cikke, a 86/560/EGK tanácsi irányelv [1. cikke], valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében minden adóalanynak, aki nem abban a tagállamban letelepedett személy, mint amelyben HÉA hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

a) a 169. cikkben meghatározott ügyletek;

b) azon ügyletek, amelyek esetében az adófizetésre kötelezett személy a terméket beszerző vagy a szolgáltatást megrendelő a 194., 195., 196., 197. vagy a 199. cikknek megfelelően."

7 A HÉA-irányelv 171. cikke kimondja:

„(1) Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a HÉA hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot folytat, de letelepedett egy másik tagállamban, a HÉA-visszatérítés a 79/1072/EGK irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik.

[…]

(2) A Közösség területén le nem telepedett adóalanyok részére a HÉA-visszatérítés a 86/560/EGK irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik.

[…]

(3) A 79/1072/EGK és a 86/560/EGK irányelv nem vonatkozik azokra a termékértékesítésekre, amelyek a 138. cikk értelmében adómentességet élveznek, vagy élvezhetnek, ha az értékesített termékeket a beszerző vagy a beszerző képviseletében eljáró személy adja fel vagy fuvarozza el.”

8 A HÉA-irányelv 169. cikke c) pontjában említett adómentes ügyletek a 135. cikk (1) bekezdése a)–f) pontjának megfelelően többek között az ezen utóbbi rendelkezésben meghatározott biztosítási és pénzügyi ügyletek.

9 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 2. cikke előírja:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre, és az 1. cikk b) pontjában említett szolgáltatásokra használják fel."

10 A nyolcadik irányelvnek a tizenharmadik irányelv 7. cikke alapján hatályon kívül helyezett 8. cikke a következőképpen rendelkezett:

„A Közösség területén nem honos adóalany esetén a tagállamok megtagadhatják a visszatérítést, vagy különleges feltételeket állapíthatnak meg.

A Közösség területén honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőbb feltételekkel nem lehet visszatérítést nyújtani."

11 A Bizottság által 1978. január 3-án a nyolcadik tanácsi irányelvre vonatkozóan benyújtott javaslat (COM (77) 721 végleges, a továbbiakban: nyolcadik irányelvre vonatkozó javaslat) indokolása e javaslat 2. cikkével kapcsolatban a következőket mondja ki:

„A hatodik irányelv 17. cikkének (4) bekezdésében szereplő hivatkozás [a (3) bekezdésnek megfelelően] azt jelenti, hogy csak azt az adót kell visszatéríteni, amelyet olyan termékvásárlás, szolgáltatás-igénybevétel vagy termékimport tekintetében számítottak fel, amelyeket külföldi adóalanyok az irányelv 17. cikkének (3) bekezdésében említett tevékenységekhez használnak fel. Márpedig az e bekezdés a), b) és c) pontjában említett három eset közül csak az első kettő tűnik érintettnek. […]

[…]

Ami az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontját illeti, mivel az itt említett biztosítási vagy banki ügyletek mindig harmadik országban történnek, soha nem lehet úgy tekinteni, hogy valamely tagállam szolgáltatásnyújtója a visszatérítés szerinti országában visz véghez ügyletet: ezek tehát az a) pontban említett esetek alá tartoznak (a külföldi adóalany nem végez semmiféle adóköteles ügyletet a visszatérítés szerinti országban), és annak szabályozása alá esnek."

12 A nyolcadik irányelvre vonatkozó javaslatnak az Európai Parlament által jóváhagyott 2. cikke a szolgáltatásokra vagy termékekre vonatkozó HÉA visszatérítését érinti, „amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdésében említett ügyletek céljaira használják fel".

13 A tizenharmadik irányelv második preambulumbekezdése kimondja:

„mivel biztosítani kell a Közösség és a harmadik országok között a 79/1072/EGK irányelv rendelkezései alapján fennálló kereskedelmi kapcsolatok harmonikus fejlődését, eközben figyelembe kell venni a változó helyzeteket a harmadik országokban."

14 A tizenharmadik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

[…]"

15 A tizenharmadik irányelv 4. cikke előírja:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában a visszatérítésre való jogosultság meghatározása a 77/388/EGK irányelv 17. cikkének megfelelően történik, amelyet a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmaznak [helyesen: e cikknek a visszatérítés szerinti tagállamban történő alkalmazása szerint].

(2) A tagállamok ugyanakkor előírhatják bizonyos költségek kizárását, vagy a visszatérítés teljesítését további feltételekhez köthetik.

(3) Ezen irányelvet nem lehet az olyan termékértékesítésekre alkalmazni, amelyek a 77/388/EGK irányelv 15. cikkének 2. pontja alapján adómentesek, vagy adómentesek lehetnek."

16 A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 23. o.) – amely 2010. január 1-jétől a nyolcadik irányelv helyébe lépett – 5. cikke értelmében:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanynak visszatéríti az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámított [HÉÁ]-t,

amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a következő ügyletek céljaira használják:

a) a 2006/112/EK irányelv 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;

b) olyan személy részére teljesített ügyletek, aki a 2006/112/EK irányelv 194–197. és 199. cikkével összhangban [HÉA] megfizetésére kötelezett, ezen irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint."

A nemzeti szabályozás

17 Az 1994. évi Value Added Tax Act (hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 26. és 39. cikkéből, az 1999. évi Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order (hozzáadottérték-adóról szóló rendelet [adóelőleg] [különös szállítások]) 3. cikkéből és a 2004. évi Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations (hozzáadottérték-adóról szóló rendelet [módosítás] [4. sz.]) által módosított 1995. évi Value Added Tax Regulations (hozzáadottérték-adóról szóló rendelet) 190. cikkéből következik, hogy az Unióban nem honos gazdasági szereplők nem részesülhetnek a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek után előzetesen felszámított adó visszatérítésében.

A pert megelőző eljárás

18 2006. január 13-án a Bizottság tudatta az Egyesült Királyság hatóságaival, hogy véleménye szerint a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése nem értelmezhető úgy, hogy kizárja a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontjában említett biztosítási és pénzügyi ügyletek céljára felhasznált termékekre és szolgáltatásokra felszámított HÉA visszatérítését, amely rendelkezés tartalmát átveszi a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontja. A 2006. május 12-i levelében az Egyesült Királyság ellenkező véleményt fejtett ki azzal érvelve, hogy a jogszabályai összeegyeztethetők az Unió alkalmazandó jogszabályaival.

19 A Bizottság tehát úgy döntött, hogy az Egyesült Királyságnak címzett 2006. október 12-i felszólító levéllel megindítja az EK 226. cikkben előírt eljárást, amely levélben e tagállamnak felrótta, hogy nem teljesítette a hatodik irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdéséből és a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

20 Mivel nem találta meggyőzőnek az Egyesült Királyságnak a 2006. december 14-i válaszában előterjesztett érvelését, 2007. június 27-én a Bizottság indokolással ellátott véleményt intézett e tagállamhoz felszólítva őt arra, hogy a HÉA-irányelv 169–171. cikkéből és a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből eredő követelmények teljesítéséhez szükséges intézkedéseket az indokolással ellátott vélemény kézhezvételtől számított két hónapon belül tegye meg.

21 Az Egyesült Királyság az említett indoklással ellátott véleményre a 2007. augusztus 29-i levéllel válaszolt, amelyben megerősítette a tizenharmadik irányelvre és a HÉA-irányelv 169–171. cikkére vonatkozóan általa alkalmazott értelmezést. A Bizottság, mivel vitatta ezt az értelmezést, és fenntartotta az Egyesült Királyság vonatkozó jogszabályainak az uniós jog követelményeivel való összegegyeztethetetlenségére vonatkozó álláspontját, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

22 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy nem vitatott, hogy az Unión kívül honos gazdasági szereplő az Egyesült Királyság szabályozása értelmében nem jogosult az e tagállamban a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett kategóriába tartozó tevékenységek, vagyis bizonyos biztosítási és pénzügyi ügyletek céljára felhasznált termékek vagy szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított adó visszatérítésére.

23 A kereset így kizárólag arra a kérdésre korlátozódik, hogy a HÉA-irányelv 169-171. cikke, valamint a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése nyújt-e ilyen jogot az Unión kívül honos gazdasági szereplőknek.

24 A tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően minden egyes tagállam az Unió területén nem honos valamennyi adóalanynak visszatérít minden olyan szolgáltatás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított HÉÁ-t, amelyeket az ország területén más adóalanyok nyújtottak vagy értékesítettek részükre, vagy amely HÉÁ-t az országba történő termékimport tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre használják fel.

25 Ami a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjára történő, a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében szereplő utalást illeti, meg kell jegyezni, hogy egyrészt ezen utóbbi irányelv szövegét nem igazították ki a HÉA-irányelv hatálybalépését követően, amelynek a 169. cikkének a) és b) pontja az említett 17. cikk (3) bekezdésének a) és b) pontja helyébe lépett. A tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését ezért úgy kell érteni, mint amely az említett 169. cikk a) és b) pontjára utal.

26 Másrészt meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben szóban forgó biztosítási és pénzügyi ügyleteket a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontja említi.

27 Az Egyesült Királyság, hivatkozva a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének szövegére, amely csak a HÉA-irányelv 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletekre utal kifejezetten, arra a következtetésre jut, hogy az említett irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletekkel kapcsolatban nem áll fenn a HÉA-visszatérítésre való jogosultság.

28 Ezzel szemben a Bizottság – elismerve ugyan, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése nem utal a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletekre – a szóban forgó rendelkezések előkészítő munkálataira, szerkezetére és céljára alapított érveléssel arra hivatkozik, hogy az említett, a HÉA-irányelv 169–171. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikk (1) bekezdését úgy kell érteni, mint amely a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében is megadja a HÉA-visszatérítésre való jogosultságot.

29 Meg kell tehát határozni, hogy a Bizottság által a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdése és a HÉA-irányelv 169-171. cikke értelmezésének alátámasztására előadott érvelés igazolhatja-e azt, hogy e cikkeket úgy kell érteni, mint amelyek a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében megadják a HÉA-visszatérítésre való jogosultságot annak ellenére, hogy a 2. cikk (1) bekezdésének világos és egyértelmű megfogalmazása csak a HÉA-irányelv 169. cikkének a) és b) pontjára utal.

30 A Bizottság szerint az Unión kívül honos gazdasági szereplőknek a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében valamely tagállamban előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultsága már ezen irányelv 169-171. cikkéből is következik. Az említett irányelv 170. cikke ezt a jogot ez utóbbi

irányelv 169. cikkében említett valamennyi ügylet tekintetében biztosítja, és nem ír elő kivételt. Mivel a HÉA-irányelv az alapszabályt mondja ki, a tizenharmadik irányelv pedig csak a visszatérítés végrehajtásának részletes rendelkezéseit tartalmazza, a HÉA-irányelv 170. cikke fenntartás nélküli szövegének kell érvényesülnie a tizenharmadik irányelv 2. cikkének szövege előtt.

31 A HÉA-irányelv 170. cikke – amint előtte a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdése – általánosságban valóban előírja az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot, amennyiben a HÉA alá tartozó termékeket és szolgáltatásokat a HÉA-irányelv „169. cikk[é]ben meghatározott ügyletek[re]" használják fel.

32 Hasonlóképpen vitathatatlan, hogy a nyolcadik irányelvnek az a célja, hogy megállapítsa az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésének szabályait, így ezen irányelv célja a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdéséből eredő visszaigénylési jog összehangolása (lásd különösen a C-136/99. sz., Monte dei Paschi Dei Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 20. pontját és a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 26. pontját), ami a tizenharmadik irányelv esetében a harmadik országokban honos adóalanyokra is érvényes.

33 Azonban ebből nem lehet arra következtetni, hogy – amint a Bizottság érvel – a HÉA-irányelv 170. cikke lehetővé teszi a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének világos és egyértelmű megfogalmazásától való eltérést.

34 A tizenharmadik irányelv ugyanis nem korlátozódik a HÉA-visszatérítésre való jogosultság végrehajtása alaki szabályainak a meghatározására, hanem előír e jogosultságtól való bizonyos eltéréseket, amint ezt a Bizottság az írásbeli észrevételeiben elismeri, anélkül hogy azok érvényességét vitatná. Ezen eltérések között szerepel a

tagállamok azon lehetősége, hogy a visszatérítést ezen irányelv 2. cikkének (2) bekezdése alapján a harmadik államok által nyújtott hasonló előnyöktől tegyék függővé, az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdése alapján pedig a visszatérítés alól bizonyos költségek kizárását írják elő, vagy azt további feltételekhez kössék.

35 Következésképpen a tizenharmadik irányelv rendelkezéseit, és különösen annak 2. cikkének (1) bekezdését a HÉA-irányelv 170. és 171. cikkéhez képest *lex specialisnak* kell tekintetni, amivel ellentétes az, hogy az említett 170. cikkben általánosságban kimondott, visszatérítésre való jogosultság érvényesüljön a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének világos és egyértelmű megfogalmazása előtt.

36 Ebből következik, hogy azt a kérdést, hogy a tagállamok kötelesek-e a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében megadni a HÉA-visszatérítésre való jogosultságot az Unión kívül honos adóalanyok számára, csak a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése alapján kell megválaszolni.

37 Az említett 2. cikk (1) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban a Bizottság mindenekelőtt azzal érvel, hogy az előkészítő munkálatok alapján nem vélelmezhető, hogy az Unió jogalkotója, azáltal hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében kizárólag a HÉA-irányelv 169. cikkének a) és b) pontját említette, a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében ki akarta volna zárni a HÉA-visszatérítést. A tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének szövege azon téves értékelésen alapul, amelyet az Unió jogalkotója a nyolcadik irányelv 2. cikkének elfogadásakor végzett, amely utóbbi rendelkezésnek a szövege szinte megegyezik a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a szövegével, és amelynek a szövege mintaként szolgált ezen utóbbi kidolgozásához.

38 E tekintetben a Bizottság mindenekelőtt a nyolcadik irányelv javaslatának indokolására hivatkozik, és azt állítja, hogy ezen irányelv elfogadásakor a jogalkotó elmulasztott utalni a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontjára, mivel tévesen úgy vélte, hogy az érintett ügyleteket már figyelembe vették az ezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában, amely szerepel a nyolcadik irányelv 2. cikkében szereplő felsorolásban.

39 Ezt követően, a Bizottság szerint a HÉA-rendszer logikája megköveteli, hogy HÉA-visszatérítést nyújtsanak a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyletek tekintetében. E logika és a nemzetközi gyakorlat szerint ugyanis semmiféle adót nem kell fizetni, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat exportálják. Különösen az olyan adómentes ügyletekkel kapcsolatban, mint a biztosítási és pénzügyi ügyletek, amelyek esetében általában nem áll fenn az előzetesen felszámított adó visszatérítésének a lehetősége, a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontja lehetővé kívánja tenni az ezen ügyletek végrehajtásához felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzésének, illetve igénybevételének árában foglalt HÉA visszatérítését. Így a HÉA-visszatérítésre való jogosultság nyújtásával elkerülhető az, hogy az Unió területén honos gazdasági szereplők hátrányba kerüljenek az Unión kívül honos versenytárs gazdasági szereplőkkel szemben.

40 Végül a Bizottság úgy véli, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és a nyolcadik irányelv 2. cikke között végzett összehasonlítás azt bizonyítja, hogy e két rendelkezést egységesen kell értelmezni. Márpedig az említett rendelkezések szinte azonos szövege ellenére az Egyesült Királyság a nyolcadik irányelv 2. cikkét úgy értelmezte, mint amely magában foglalja a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyleteket, így az e tagállam által elfogadott álláspont ellentmondásos. A Bizottság szerint a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdése Egyesült Királyság által fenntartott értelmezésének, ha helyes lenne, a nyolcadik irányelv 2. cikkére is érvényesnek kellene lennie, és hatással kellene lennie minden olyan tagállamra, amelyek e 2. cikk ilyen értelmezését fogadják el.

41 Mindenekelőtt ez utóbbi érvelést mint nem relevánst el kell utasítani.

42 A kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen kereset ugyanis csak arra a kérdésre vonatkozik, hogy Egyesült Királyság elmulasztotta-e teljesíteni a HÉA-irányelv 169–171. cikkéből és tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit azáltal, hogy megtagadta az előzetesen felszámított HÉA visszatérítését a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett, az Unió területén nem honos adóalanyok által teljesített bizonyos ügyletek tekintetében.

43 Márpedig sem az a tény, hogy az Egyesült Királyság, valamint a többi tagállam a nyolcadik irányelv értelmében HÉA-visszatérítésre való jogosultságot nyújt az Unió területén honos gazdasági szereplők számára, sem azon okoknak az esetleges hiánya, amelyek igazolják egyrészt az ezen irányelvben említett, másrészt a tizenharmadik irányelv alá tartozó gazdasági szereplőkkel szemben alkalmazott eltérő bánásmódot, sem azon esetleges hatások, amelyeket tagállami szinten az ilyen indokok hiánya okoz, nem minősülnek olyan körülményeknek, amelyek alátámaszthatják a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének Bizottság által javasolt értelmezését.

44 Ezt követően az előkészítő munkálatokra alapított érveléssel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a nyolcadik irányelvre vonatkozó javaslat 2. cikke, amely javaslatban szerepel a Bizottság által hivatkozott indokolás, további pontosítás nélkül utal a „hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdésében említett ügyletekre". Ezért nem lehet bizonyítottnak tekinteni, hogy a Bizottság szerint ezen indokolásban végzett esetleges téves értékelés ténylegesen a nyolcadik irányelv 2. cikkének vagy a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a szövegéből ered.

45 Ezenkívül a nyolcadik irányelv helyébe lépő 2008/9 irányelv 5. cikke, ugyanúgy mint az előző irányelv 2. cikke, a HÉA-irányelv 169. cikkének „a) és b) pontjára" utal. Így a Bizottság álláspontja azt jelenti, hogy Unió jogalkotója hibát követett el a nyolcadik irányelv elfogadása során, amely hiba megismétlődött a tizenharmadik irányelvben, és másrészt, hogy az említett jogalkotó ugyanezt a hibát elkövette a 2008/9 irányelv elfogadása során.

46 Ezen állítólagos hibával, valamint a Bizottság azon érvelésével kapcsolatban, miszerint a szóban forgó rendelkezések általa végzett olvasata inkább összeegyeztethető a közös HÉA-rendszer logikájával, meg kell állapítani, hogy még feltételezve is azt, hogy a Bizottság állításai helyesek, nem a Bíróság feladata – amint a főtanácsnok az indítványának 65. pontjában megjegyezte – egy ilyen, a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését helyesbítő értelmezés elvégzése.

47 E tekintetben a Bíróság a C-475/01. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2004. október 5-én hozott ítéletben (EBHT 2004., I-8923. o.) megállapította, hogy a Görög Köztársaság jogszerűen alapíthatta nemzeti jogszabályát az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19–i 92/83/EGK tanácsi irányelv (HL L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.) 23. cikke (2) bekezdésének világos szövegére, amely jogszabály az ouzóra a minimális mértékhez képest alacsonyabb jövedéki adó alkalmazását engedélyezte. Így a Bíróság elutasította a Bizottság keresetét, amellyel ez utóbbi azt állította, hogy e tagállam nem teljesítette az EK 90. cikk első bekezdéséből eredő kötelezettségeit, és azzal érvelt, hogy a tagállamok még a másodlagos jog ilyen kifejezett engedélyezése mellett sem mentesülnek az elsődleges jog tiszteletben tartása alól, ami azt jelenti, hogy amennyiben a nemzeti intézkedés az elsődleges joggal összeegyeztethetetlennek bizonyul, a tagállam nem alkalmazhatja ezen engedélyezést.

48 Hasonló módon nem róható fel az Egyesült Királyságnak, amelynek a nemzeti szabályozása összeegyeztethető a tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének világos és egyértelmű megfogalmazásával, hogy elmulasztotta a pontosan e rendelkezésből

eredő kötelezettségeit azáltal, hogy nem olyan értelmezést alkalmazott, amely a közös HÉA-rendszer általános logikájának való megfelelés céljából az említett rendelkezés helyesbítését, és a közösségi jogalkotónak a Bizottság által felvetett és ez utóbbi álláspontja szerint a nyolcadik irányelvre vonatkozó javaslat indokolásából kitűnő hibájának orvoslását célozza.

49 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az uniós szabályozás tegye lehetővé az érdekeltek számára az ez alapján őket terhelő kötelezettség terjedelmének pontos megismerését. A jogalanyoknak ugyanis képeseknek kell lenniük arra, hogy egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el (a C-345/06. sz. Heinrich-ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-1659. o.] 44. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ezen ítélkezési gyakorlat valóban az egyének és a hatóság közötti viszonyt érinti. Azonban amint a főtanácsnok az indítványának 64. pontjában megjegyezte, ezen ítélkezési gyakorlat is releváns valamely adóügyi irányelv átültetésének a keretében.

51 Egy olyan rendelkezés, mint a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése, világos és egyértelmű megfogalmazásának ellenére ugyanis nem lehet olyan értelmezést alkalmazni, amely e rendelkezés helyesbítését és az ezzel érintett tagállamok kötelezettségeinek a kiterjesztését célozza (lásd analógia útján a C-48/07. sz. Les Vergers du Vieux Tauves ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10627. o.] 44. pontját).

52 A fentiek fényében a Bizottság keresetét el kell utasítani.

A költségekről

53 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel pervesztes lett, az Egyesült Királyság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A keresetet elutasítja.

2) Az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások