A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. április 10. *

A C-309/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a House of Lords (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2006. július 17-én érkezett, 2006. július 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Marks & Spencer plc**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: J. Swedenborg tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. október 11-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2007. december 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Marks & Spencer plc képviseletében D. Milne QC, A. Hitchmough barrister, D. Waelbroeck ügyvéd és D. Slater solicitor,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítői: K. Lasok QC és P. Mantle barrister,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Clohessy SC és N. O'Hanlon BL,

– a ciprusi kormány képviseletében E. Simeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) 28. cikke (2) bekezdésének eredeti megfogalmazásában, valamint ugyanezen 28. cikk (2) bekezdése a) pontjának az 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) szerinti megfogalmazásában való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Marks & Spencer plc (a továbbiakban: Marks & Spencer) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi elutasította a Marks & Spencer által a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adóval (a továbbiakban: HÉA) kapcsolatban benyújtott visszatérítés iránti kérelmet.

## Jogi háttér

### *A közösségi szabályozás*

3 A hatodik irányelv 12. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy a HÉA esetén főszabály szerint „azon adómértéket kell alkalmazni, amely az adóköteles esemény időpontjában hatályos”.

4 A hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése eredeti megfogalmazásában kimondta:

„A kedvezményes adómértékeket és az előzetesen megfizetett adó visszatérítésével járó adómentességeket, amelyek 1975. december 31-én hatályban vannak és megfelelnek az 1967. április 11-i második tanácsi irányelv 17. cikkének utolsó francia bekezdésében szereplő feltételeknek, fenn lehet tartani a Tanács által a Bizottság javaslatára egyhangúlag megállapított időpontig, amely azonban nem lehet későbbi időpont annál, amikor megszüntetik az import megadóztatását és az exportálás adómentességét a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban. A tagállamok elfogadják a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az adóalanyok bevallják az ezen műveletekkel kapcsolatos saját források meghatározásához szükséges adatokat.

A Bizottság jelentése alapján a Tanács minden ötödik évben felülvizsgálja a fent említett kedvezményes adómértékeket és adómentességeket, és adott esetben – egyhangúlag, a Bizottság javaslata alapján eljárva – meghozza a szükséges intézkedéseket azok fokozatos megszüntetésének biztosítására.”

5 A 92/77 irányelv szerinti megfogalmazásában e 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja kimondja:

„[…]

a) Fenn lehet tartani azon előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket, valamint a 12. cikk (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómértéket

meg nem haladó [helyesen: el nem érő] mértékű kedvezményes mértékeket, amelyek 1991. január 1-jén hatályban voltak, és amelyek összhangban vannak a közösségi joggal, továbbá eleget tesznek az 1967. április 11-i második tanácsi irányelv 17. cikkének utolsó bekezdésében foglaltaknak.

A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket az e műveletekhez kapcsolódó saját források meghatározásának biztosítására.

[…]”

*A nemzeti szabályozás*

6 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VAT Act 1994) előírja, hogy az Egyesült Királyságban az élelmiszerek értékesítésére főszabály szerint a nulla százalékos HÉA-kulcs alkalmazandó. A VAT Act 1994 „Nulla százalékos adókulcs szerinti adóztatás” című 30. szakasza e törvény ugyanezen címet viselő 8. mellékletére utal, amely a második részében az „1. csoport – Élelmiszerek” rovatának „Kivételt jelentő termékek” című 2. pontjában kimondja, hogy a cukrásztermékek nem tartoznak a nulla százalékos HÉA-kulcs alá, kivéve a sütemények és kekszek, amelyek a nulla százalékos adókulcs alá esnek, kivéve a részben vagy egészben csokoládéval bevont kekszeket, amelyek az általános adókulcs szerint adóznak.

7 A VAT Act 1994 80. szakasza az alapügybeli érintett időszakban a következőképpen hangzott:

„(1) Ha egy személy (akár a jelen törvény hatálybalépése előtt vagy után) a Commissioners részére HÉA-kötelezettség alapján olyan összeget fizetett meg, amely nem volt HÉA-köteles, ez utóbbi köteles ezen összeg visszatérítésére.

(2) A Commissioners jelen rendelkezés alapján csak az erre irányuló kérelem esetén köteles az összeg visszatérítésére.

(3) A jelen rendelkezés alapján benyújtott kérelemmel szembeni védekezésnek minősül, ha az összeg visszatérítése által a kérelmező jogalap nélkül gazdagodna.

[…]”

8 A VAT Act 1994 80. szakaszát módosította a 2005. évi második pénzügyi törvény [Finance (nº 2) Act 2005] 3. szakasza, amely a jogalap nélküli gazdagodás kifogását illetően jelentősen módosította e 80. szakaszt. Így különösen a fent hivatkozott (3) bekezdésben a „visszatérítés” (repayment) kifejezés helyébe a „hitelezés” (crediting) kifejezés lépett.

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A HÉÁ-nak az Egyesült Királyságban 1973-ban történt bevezetése óta az ezen adó beszedésével megbízott Commissioners úgy ítélte meg, hogy a Marks & Spencer által forgalmazott, csokoládéval bevont „teacake" keksznek tekintendő, és nem sütemények, így tehát az általános HÉA-kulcs és nem pedig a nulla százalékos adókulcs alá tartozik. 1973 áprilisa és 1994 októbere között a Marks & Spencer így jogalap nélkül fizetett adót.

10 1994. szeptember 30-i levelében a Commissioners elismerte tévedését, vagyis hogy a „teacake" végül is sütemény, és mint ilyen a nulla százalékos HÉA-kulcs alá tartozik, amely tévedésre tekintettel a Marks & Spencer 1995. február 8-án 3,5 millió GBP-t kitevő összeg visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be. A Commissioners e kérelmet csak az összeg 10%-áig (350 000 GBP) fogadta el, mivel úgy ítélte meg, hogy az érintett üzletlánc az általa megfizetett HÉA 90%-át áthárította a vevőire. A Commissioners következésképpen a VAT Act 1994 80. szakaszának (3) bekezdésében foglalt, a jogalap nélküli gazdagodás kifogásával élt a Marks & Spencerrel szemben. Ezenkívül alkalmazta az (új és visszaható hatályú) elévülési szabályokat, amelyek értelmében nem köteles visszatéríteni azon összeget, amelyet a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőző három évnél régebben fizettek meg a számára. Végül is 1997. április 4-én 88 440 GBP-t kitevő összeget fizettek vissza a Marks & Spencernek.

11 Közigazgatási jogorvoslati kérelmének elutasítását követően a Marks & Spencer a VAT and Duties Tribunalhoz fordult, amely 1998. április 22-i ítéletével megerősítette a Commissioners álláspontját. A Marks & Spencer keresetet nyújtott be a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionhoz (Crown Office), amely 1998. december 21-i határozatával szintén elutasította a kérelmét. A Marks & Spencer e határozat ellen fellebbezést nyújtott be a Court of Appealhoz (England & Wales) (Civil Division), amely a „teacakes" vonatkozásában visszatérítés iránti kérelmet illetően újból elutasította a Marks & Spencer kérelmét. Ez utóbbi

bíróság azonban a jogvita másik részét (a Marks & Spencer által értékesített ajándékutalványok adóztatását) illetően 1999. december 14-i határozatával előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést intézett a Bírósághoz azzal kapcsolatban, vajon összeegyeztethető-e a visszaható hatályú hároméves elévülés (lásd a jelen ítélet 10. pontját) a közösségi jog tényleges érvényesülése és a bizalomvédelem elvével. E kérdés különösen arra irányult, hogy valamely magánszemély közvetlenül hivatkozhat-e valamely irányelvből eredő jogokra annak a nemzeti jogba való megfelelő átültetését követően, ha a tagállam figyelmen kívül hagyta az említett irányelv hatályát.

12 A C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítéletében (EBHT 2002., I-6325. o.) a Bíróság úgy határozott, hogy a tényleges érvényesülés elvével és a bizalomvédelem elvével ellentétes az Egyesült Királyság szóban forgó szabályozásához hasonló nemzeti szabályozás.

13 Figyelemmel az elévülési időt visszaható hatállyal bevezető szabályozásnak a közösségi jog fent említett elveivel való összeegyeztethetetlenségét illetően a Bíróság által hivatkozott okokra, a Commissioners a VAT Act 1994 80. szakasza alapján benyújtott valamennyi kérelem azonos módon történő elbírálása érdekében *proprio motu* helyt adott a Marks & Spencer azon kérelmének, hogy ne hivatkozzanak vele szemben elévülésre, és így visszatérítette a kért összegek 10%-át, amelyen túl szerinte a Marks & Spencer jogalap nélküli gazdagodna.

14 A Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) előtt a Marks & Spencer közvetlenül a közösségi jogra hivatkozva fenntartotta az állítólag jogalap nélküli gazdagodást eredményező összegekre vonatkozó kérelmeit. 2003. október 21-i határozatával e bíróság elutasította a Marks & Spencer által benyújtott kérelmet, amely így fellebbezést nyújtott be a House of Lordshoz.

15 A House of Lords úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Amennyiben a hatodik […] irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja (az 1992-es 92/77 irányelv általi módosítás előtt és után egyaránt) alapján valamely tagállam a nemzeti HÉA-jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások tekintetében az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet fenntartotta, az ilyen termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző gazdasági szereplő rendelkezik-e a közösségi jog alapján közvetlenül érvényesíthető joggal a nulla százalékos adókulcs szerinti adózásra?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén, amennyiben a hatodik […] irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja (az 1992-es 92/77 irányelv általi módosítás előtt és után egyaránt) alapján valamely tagállam a nemzeti HÉA-jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások tekintetében az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet fenntartotta, azonban a nemzeti jogszabályait tévesen értelmezte, melynek következtében a nemzeti jogszabályok értelmében az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást az általános adókulcs alapján adóztatta, alkalmazhatók-e erre az esetre a közösségi jog általános elvei, beleértve az adósemlegesség elvét is, ezáltal az ilyen termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző gazdasági szereplő részére jogot engedve a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás tekintetében tévesen kivetett összegek visszaigénylésére?

3) Az első vagy második kérdésre adott igenlő válasz esetén, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség közösségi jogi elvei alkalmazhatók-e főszabály szerint,

amely azzal az eredménnyel járna, hogy az elvek sérülnének, ha a kérdéses gazdasági szereplővel szemben az általa végzett termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás tekintetében tévesen kivetett adó teljes összegét nem térítik vissza az alábbi körülmények között:

– a gazdasági szereplő a teljes összeg visszatérítése esetén jogalap nélkül gazdagodna, és

– a nemzeti szabályozás szerint a túlfizetett adót nem lehet visszatéríteni olyan mértékben, amennyiben a visszatérítés a gazdasági szereplő jogalap nélküli gazdagodásához vezetne, de

– a nemzeti jogszabály [a fenti francia bekezdésben hivatkozotthoz] hasonló rendelkezést nem ír elő a »repayment traders« (a »repayment trader« olyan adóalany, aki adott elszámolási időszakban az illetékes nemzeti hatóságok részére HÉA-befizetést nem teljesít, ugyanakkor adó-visszatérítést kap, mivel az adott időszakban az általa levonható HÉA összege meghaladja az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után befizetendő HÉA összegét) által érvényesített igények esetében?

4) A harmadik kérdésre adandó választ befolyásolja-e az, hogy áll-e rendelkezésre bizonyíték abban a tekintetben, hogy a túlfizetett áthárított adó visszatérítésére, valamint az előzetesen felszámított adó levonása útján további összegekre igényt tartó (mely az áthárított adó túlzott mértékű bevallásából ered) gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmód okozott-e bármilyen pénzügyi veszteséget vagy hátrányt az előbbi gazdasági szereplő tekintetében, és ha igen, hogyan?

5) Amennyiben a harmadik kérdésben felvázolt körülmények között az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség közösségi jogi elvei alkalmazandóak, és egyébként sérülnének, a közösségi jog megköveteli, illetve lehetővé teszi-e a nemzeti bíróság számára, hogy az eltérő bánásmódot oly módon orvosolja, hogy a gazdasági szereplőnek a túlfizetett adó visszatérítésére irányuló igényét jóváhagyja, amely által a gazdasági szereplő jogalap nélkül gazdagodna; vagy megköveteli, illetve lehetővé teszi-e a nemzeti bíróság számára azt, hogy valamely más jogorvoslatot nyújtson (és ha igen, milyet)?"

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*A közösségi jogból eredő, ahhoz való jog fennállására vonatkozó első kérdésről, hogy az adott ügylet a nulla százalékos HÉA-kulcs alá tartozzon*

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

16 A Marks & Spencer szerint a hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének – amelynek tartalma, álláspontja szerint, egyértelmű, pontos és feltétel nélküli –, valamint az egyenlő bánásmód elvének alkalmazásában fennáll az ahhoz való jog, hogy valamely adott ügylet a nulla százalékos HÉA-kulcs alá tartozzon. Az Egyesült Királyságot mind a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének eredeti változata, mind pedig az említett 28. cikk (2) bekezdése a) pontjának a 92/77 irányelv szerinti változata alapján megillető eltérés nem vonja ki a helyzetet a közösségi jog hatálya alól, ahogyan ezt e rendelkezés maga is kimondja.

17 Az Egyesült Királyság Kormánya és Írország ezzel ellentétben úgy véli, hogy valamely gazdasági szereplő a közösségi jog alapján nem hivatkozhat semmilyen, az előzetesen felszámított HÉA visszatérítésével járó adómentességhez való, közvetlen hatállyal bíró jogra. Kizárólag a nemzeti jogból ered tehát az ahhoz való jog, hogy az ügyletek a nulla százalékos adókulcs alá tartozzanak.

18 A ciprusi kormány kifejti, hogy a Commissioners által elkövetett tévedés a nemzeti jog rendelkezéseinek alkalmazására vonatkozik, még ha ez utóbbiak fenntartását a hatodik irányelv tette is lehetővé.

19 A Bizottság, anélkül hogy közvetlenül válaszolna a – szerinte nem releváns – feltett kérdésre, hangsúlyozza, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságai tévesen értelmezték a nemzeti jogszabályokat, azonban nem sértettek meg semmilyen, a hatodik irányelvből eredő kötelezettséget.

A Bíróság válasza

20 Az első kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy valamely gazdasági szereplő közvetlenül a közösségi jog alapján hivatkozhat-e a nulla százalékos adókulcs szerinti adózáshoz való jogra akkor, ha ezen adókulcs a nemzeti jog rendelkezéseiből ered.

21 Először is ki kell emelni, hogy az említett kérdés közvetlen kapcsolatot mutat a kérdést előterjesztő bíróság előtti tényállással, és megválaszolása objektív módon szükséges az alapügy megoldásához (lásd ebben az értelemben a C-18/93. sz. Corsica Ferries ügyben 1994. május 17-én hozott ítélet [EBHT 1994., I-1783. o.] 14. pontját és a C-144/04. sz. Mangold-ügyben 2005. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9981. o.] 34. pontját). A Bizottságnak az első kérdés relevanciájának hiányával kapcsolatos kifogását tehát el kell utasítani, mivel a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az említett kérdés megválaszolására.

22 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek tagállamok általi alkalmazásának lehetővé tételével a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése a HÉA általános mértékét szabályozó rendelkezésektől való eltérést irányoz elő (a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6269. o.] 17. pontja). Helyénvaló tehát megjegyezni, hogy ezen ún. „nulla százalékos adókulcs szerinti adóztatás" elnevezésű adómentességeket a közösségi jog teszi lehetővé.

23 A közösségi jog azonban nem kötelezi a tagállamokat az ilyen adómentességek fenntartására. Ahogyan ugyanis e rendelkezés eredeti megfogalmazásából kitűnik, az 1975. december 31-én hatályban lévő adómentességeket „fenn lehet tartani", ami azt jelenti, hogy kizárólag az adott tagállam mérlegelésétől függ, hogy valamely, különösen a hatályon kívül helyezett, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.) 17. cikkének utolsó francia bekezdésében foglalt feltételeknek megfelelő jogszabályt fenntart-e, vagy sem, amely feltételek szerint az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket kizárólag jól meghatározott szociális érdekből és a végső fogyasztó javára lehet megállapítani.

24 A hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja így egy „stand still" klauzulához hasonló, amelynek célja, hogy elkerülje azon nehéz szociális helyzeteket, amelyek a nemzeti jogalkotó által előírt, de a hatodik irányelv által meg nem engedett előnyök eltörlése nyomán alakulhatnak ki (a fent hivatkozott Talacre Beach Caravan Sales ügyben hozott ítélet 22. pontja). A hatodik irányelv tehát egyszerűen keretet ad a korábbi *status quo* e lehetséges fenntartásához. Következésképpen a Marks & Spencer az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességre a nemzeti jogszabályok értelmében hivatkozhat, amelyek nem a hatodik irányelvet átültető intézkedésnek minősülnek (lásd analógia útján a C-36/99. sz. Idéal Tourisme ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6049. o.] 38. pontját), hanem

az utóbbi irányelv által azon szociális célokra tekintettel lehetővé tett előny fennmaradásának, amelyeket az Egyesült Királyság joga követ azáltal, hogy a mindennapi élelmiszerek után fizetendő HÉÁ-t nem terheli a végső fogyasztóra.

25 A Marks & Spencer nem hivatkozhat eredményesen a hatodik irányelv 12. cikkének (1) bekezdésére. Meg kell jegyezni ugyanis, hogy e rendelkezés, amely kimondja, hogy azon adómértéket kell alkalmazni, amely a HÉA-köteles esemény időpontjában hatályos, az adott termékre alkalmazandó adókulcs változása esetén megtiltja a nemzeti jogalkotó számára – ahogyan ezt a hatodik irányelv 12. cikkének (2) bekezdése is megerősíti –, hogy az adott ügyletre a HÉA-köteles esemény időpontjában hatályostól eltérő adókulcsot alkalmazzon.

26 Így e rendelkezés létezésének indoka egyértelműen az, hogy az adott HÉA-kulcs alkalmazása időbeli meghatározásának kérdését szabályozza.

27 Ettől teljesen eltér az alapügyben szóban forgó eset, amelyben a Commissioners azon kérdéssel kapcsolatos hibát állapított meg, hogy egy adott termékre ki kell-e terjednie az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességnek, mivel nem az adókulcs időközbeni változásáról van szó, hanem arról a kérdésről, hogy valamely termék a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében lehetővé tett, az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentesség hatálya alá tartozik-e, vagy sem.

28 Következésképpen az első kérdésre adandó válasz az, hogy amennyiben valamely tagállam a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése alapján – e rendelkezésnek a 92/77 irányelv általi módosítása előtt és után egyaránt – a nemzeti jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások

tekintetében fenntartotta az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, az ilyen termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat végző gazdasági szereplő nem hivatkozhat semmilyen, a közösségi jog alapján közvetlenül érvényesíthető, ahhoz való jogra, hogy e termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások a nulla százalékos HÉA-kulcs alá tartozzanak.

*A közösségi jog általános elveiből eredő, a jogalap nélkül megfizetett HÉA visszatérítéséhez való jog fennállására vonatkozó második kérdésről*

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

29 A Marks & Spencer szerint alkalmazni kell a közösségi jog általános elveit, ideértve az adósemlegesség elvét is, amelyek megalapozzák a jogalap nélkül beszedett HÉA visszatérítéséhez való jogát, mivel a HÉA egész rendszere jellegénél fogva továbbra is a közösségi jog hatálya alá tartozik, még a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdésében meghatározott esetben is, e rendelkezésnek mind az eredeti, mind pedig a 92/77 irányelv szerinti változatában.

30 Az Egyesült Királyság Kormánya, Írország és a ciprusi kormány hangsúlyozza, hogy az alapügyben szóban forgó összegek beszedésével nem került sor a közösségi jog semmilyen, közvetlen hatállyal bíró vagy valamely jogot biztosító rendelkezésének megsértésére. Szigorúan nemzeti jogi kérdésről van szó, és így semmiképpen sem alkalmazhatók a közösségi jog általános elvei. Írország hozzáteszi, hogy amennyiben a jelen ügyben a visszatérítéshez való jog megalapozása érdekében alkalmazni kellene az adósemlegesség elvét, ennek előnyét a HÉA-terhet viselő végső fogyasztónak kellene élveznie.

31 A Bizottság emlékeztet arra, hogy az illetékes nemzeti hatóságoknak a HÉA alkalmazása során tiszteletben kell tartaniuk a közös HÉA-rendszer alapjául szolgáló lényegi elveket, különösen az adósemlegesség elvét. E kötelezettség terheli őket a túlfizetett adó visszatérítésekor is. A Bizottság azonban nem nyilatkozott közvetlenül a második kérdésről.

A Bíróság válasza

32 A második kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy valamely gazdasági szereplő a közösségi jog általános elvei és különösen az adósemlegesség elve értelmében jogosult-e a jogalap nélkül beszedett HÉA visszatérítésének követelésére akkor, ha azon adókulcs, amelyet alkalmazni kellett volna, a nemzeti jogból ered.

33 Először is hangsúlyozni kell, hogy magának a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának a 92/77 irányelvből eredő szövegváltozata szerint azon nemzeti jogszabályoknak, amelyeknek a fenntartását lehetővé tették, „összhangban [kell lenniük] a közösségi joggal", és meg kell felelniük a 67/228 irányelv 17. cikkének utolsó francia bekezdésében foglalt feltételeknek. Noha a „közösségi joggal [való összhangra]" vonatkozó kitételt csak az 1992-es év során vették fel, az ilyen, a közös HÉA-rendszer megfelelő működésének és egységes értelmezésének szerves részét képező követelmény az alapügyben szóban forgó téves adóztatás teljes időszakára érvényes. Ahogyan a Bíróság már korábban emlékeztetett rá, az adómentességek vagy a hatodik irányelv által előírt minimális adómértéknél alacsonyabb kedvezményes HÉA-mértékek csak akkor tarthatók fenn, ha fenntartásuk nem sérti különösen az említett rendszer szerves részét képező adósemlegesség elvét (lásd ebben

az értelemben a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 19. pontját és a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-3369. o.] 21. pontját).

34 Ebből következik tehát, hogy a közös HÉA-rendszert szabályozó elvek, köztük az adósemlegesség elve, még a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdésében foglalt esetben is alkalmazandók, és az adóalany adott esetben hivatkozhat rájuk az ezen elveket sértő nemzeti rendelkezéssel, illetve annak alkalmazásával szemben.

35 Ami konkrétan a visszatérítéshez való jogot illeti, emlékeztetni kell arra, hogy – ahogyan a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik – a valamely tagállamban a közösségi jog szabályainak megsértésével beszedett adók visszatérítéséhez való jog közvetlenül a közösségi jog által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ezen elvet alkalmazni kell a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése értelmében lehetővé tett nemzeti jogszabály megsértésével beszedett adókra is.

36 Tehát a második kérdésre adandó válasz az, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése alapján – e rendelkezésnek a 92/77 irányelv általi módosítása előtt és után egyaránt – a nemzeti jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások tekintetében fenntartotta az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, azonban a nemzeti jogszabályait tévesen értelmezte, aminek következtében a nemzeti jog értelmében az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső bizonyos termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat az általános adókulcs alapján adóztatott, alkalmazni kell a közösségi jog általános elveit, ideértve az adósemlegesség elvét is, jogot biztosítva ezáltal az e termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat végző gazdasági szereplő számára az e termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások után tévesen kivetett összegek visszaigénylésére.

*Az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvén alapuló visszatérítéshez való jog esetleges korlátaira vonatkozó harmadik, negyedik és ötödik kérdésről*

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

37 A Marks & Spencer szerint az, hogy a „payment tradersre" (azon adóalanyok, akik esetében az adott elszámolási időszakban beszedett áthárított adó meghaladja az előzetesen felszámított adót) alkalmazzák a jogalap nélküli gazdagodás szabályát, a „repayment tradersre" (azon adóalanyok, akik az előbbiekkel ellentétes helyzetben vannak) azonban nem, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvek megsértésének minősül. Ezért nem szükséges bizonyítani a „payment tradert" ért pénzügyi veszteséget vagy hátrányt. Végül az egyes tagállamok feladata, hogy a közösségi jog tiszteletben tartásával – amely nem zárja ki, de nem is írja elő a jogalap nélküli gazdagodás kifogását – meghatározzák a fent említett elvekkel ellentétesnek ítélt eltérő bánásmódok orvoslásának módját.

38 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint nemleges választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik, negyedik és ötödik kérdésre.

39 Írország és a ciprusi kormány, mivel az első és a második kérdésre szerintük nemleges választ kell adni, nem tartották szükségesnek a következő kérdések megválaszolását.

40 A Bizottság megjegyzi, hogy a közösségi jog lehetővé teszi a visszatérítés megtagadását jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozva, feltéve hogy bizonyítják ez utóbbi tényleges voltát. Ezenkívül az ilyen megtagadásnak adóügyi szempontból semlegesnek kell lennie, és nem eredményezheti a gazdasági szereplők hátrányos megkülönböztetését.

A Bíróság válasza

– Előzetes észrevételek

41 Emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog nem zárja ki, hogy valamely nemzeti jogrendszer megtagadja a jogalap nélkül beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék (a 104/86. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. március 24-én hozott ítélet [EBHT 1988., 1799. o.] 6. pontja, a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-579. o.] 47. pontja, valamint a C-441/98. és C-442/98. sz. Michaïlidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7145. o.] 31. pontja). A jogalap nélküli gazdagodás tilalmának elvét azonban a közösségi jognak való megfelelése érdekében egyéb elvek, mint például az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásával kell alkalmazni.

42 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy abban az esetben, ha valamely adót a közösségi jog alapján jogalap nélkül szedtek be, és megállapításra került, hogy csupán az adó egy részét hárították át, a nemzeti hatóságok kötelesek visszatéríteni az át nem hárított összeget (a C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-165. o.] 27. és 28. pontja). Meg kell azonban jegyezni, hogy még ha az adót teljes mértékben tartalmazná is az alkalmazott ár, az adóalanyt az értékesítései mennyiségének csökkenése miatt kár érheti (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 29. és 30. pontját és a fent hivatkozott Michaïlidis egyesített ügyekben hozott ítélet 34. és 35. pontját).

43 Ennélfogva az olyan jogalap nélküli gazdagodás fennállása és mértéke, amelyet a közösségi jog alapján jogalap nélkül beszedett adó visszatérítése eredményezne az adóalany számára, kizárólag az összes releváns körülményt figyelembe vevő gazdasági elemzéssel állapítható meg (lásd különösen a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-11365. o.] 94–100. pontját).

44 A nemzeti bíróság feladata tehát annak megvizsgálása, hogy a Commissioners által elvégzett értékelés megfelel-e a jelen ítélet előző pontjában leírt elemzésnek.

– A harmadik kérdésről

45 A Bíróságnak lényegében arra kell válaszolnia, hogy az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód közösségi jogi elvei sérülnek-e abban az esetben, ha a gazdasági szereplő számára nem térítik vissza az adóhatóságok által jogalap nélkül beszedett HÉA teljes összegét azzal az indokkal, hogy e visszatérítés a gazdasági szereplő jogalap nélküli gazdagodását eredményezné, azonban a visszatérítés megtagadásának ezen indokáról a nemzeti jogszabályok nem rendelkeznek arra az esetre, ha a gazdasági szereplő a visszatérítés előtt az adóhatósággal szemben hitelezői helyzetben van.

46 Meg kell vizsgálni, hogy a visszatérítés részbeni megtagadása esetén, ahogyan az alapügyben is, a „payment traders" és a „repayment traders" közötti eltérő bánásmód révén az adósemlegesség elvét és az egyenlő bánásmód általános közösségi jogi elvét figyelmen kívül hagyták-e, vagy sem.

47 Először is az adósemlegesség elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv, amely a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét jelenti (lásd a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját), kizárja különösen, hogy a hasonló és így egymással versenyhelyzetben lévő árukat a HÉA szempontjából eltérően kezeljék (a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998.,

I-3369. o.] 21. és 27. pontja, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja). Ebből következik, hogy az említett termékeknek ugyanazon adókulcs alá kell tartozniuk (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját).

48 Következésképpen abban az esetben, ha valamely hibás adókulcs több adóalanyt is érint, és az e hiba miatt jogalap nélkül beszedett összegek visszatérítése – legalábbis részben – az említett adóalanyoknak a HÉA alapján a kincstárral szemben fennálló hitelezői vagy adósi helyzetétől függ, ez utóbbiakat valójában olyan ténylegesen eltérő adóztatásnak vetik alá, amelyet hasonló árukra eltérő HÉA-kulcsok alkalmazása eredményezne. Az ilyen különbségtétel tehát ellentétes az adósemlegesség elvével, amennyiben ezen adóalanyok hasonló árukat forgalmaztak, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

49 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA területén az egyenlő bánásmód elve az adósemlegesség elvében fejeződik ki (a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 48. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Azonban, míg az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyása csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között fordulhat elő, ahogyan a Bíróság erre a jelen ítélet 47. pontjában emlékeztetett, az egyenlő bánásmód általános elvét az adózás területén olyan egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak.

50 Az egyenlő bánásmód általános elvét így alkalmazni kell olyan helyzetben, amikor a gazdasági szereplők mindegyike olyan HÉA-hitelező, aki az adóhatóságoktól adóvisszatérítést kér, a visszatérítés iránti kérelmüket azonban eltérő módon kezelik, függetlenül attól, hogy esetlegesen milyen versenyhelyzetben állnak egymással. Meg kell tehát vizsgálni, hogy magával az említett elvvel ellentétes-e a VAT Act 1994 80. szakaszához hasonló jogi rendelkezés.

51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az egyenlő bánásmód általános elve megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (a 201/85. és 202/85. sz., Klensch és társai egyesített ügyekben 1986. november 25-én hozott ítélet [EBHT 1986., 3477. o.] 9. pontja, valamint a fent hivatkozott Idéal tourisme ügyben hozott ítélet 35. pontja).

52 A Bíróság ki kívánja emelni, hogy objektíve nem indokolt az, hogy az alapügyben alkalmazandóhoz hasonló nemzeti jogszabály a jogalap nélküli gazdagodás fogalma tekintetében eltérő bánásmódban részesíti a gazdasági szereplőket attól függően, hogy azok a HÉA alapján a kincstárral szemben hitelezői vagy adósi helyzetben vannak-e. Az a körülmény ugyanis, hogy valamely gazdasági szereplő jogalap nélkül gazdagodik, teljesen független az említett gazdasági szereplőnek az adóhatósággal szembeni, a HÉA visszatérítése előtti helyzetétől, mivel a jogalap nélküli gazdagodás – annak bekövetkezése esetén – magából a visszatérítésből, és nem pedig az említett gazdasági szereplő adóhatósággal szembeni korábbi hitelezői vagy adósi helyzetéből ered.

53 Ezen elemzést szükség esetén az is megerősíti, hogy kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás megindítása keretében a Bizottság által az Egyesült Királysághoz intézett felszólító levelet követően e tagállam módosította a jogszabályt. A 2005. évi második pénzügyi törvénynek a jelen ítélet 8. pontjában említett 3. szakasza szerint ugyanis már nincs különbségtétel az adóalanynak a kincstárral szembeni helyzete alapján.

54 A harmadik kérdésre adandó válasz tehát az, hogy noha az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvét az alapügyhöz hasonló ügyben főszabály szerint alkalmazni kell, nem jelenti ezen elvek megsértését pusztán az a tény, hogy a visszatérítés megtagadását az érintett adóalany jogalap nélküli gazdagodásával indokolták. Ugyanakkor az adósemlegesség elvével ellentétes az, ha a jogalap nélküli gazdagodás tilalmára kizárólag a „payment tradershez” hasonló adóalanyokkal szemben hivatkoznak,

a „repayment tradershez” hasonló adóalanyokkal szemben azonban nem, amennyiben ezen adóalanyok hasonló árukat forgalmaztak. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az említett ügyben erről van-e szó. Ezenkívül az egyenlő bánásmód általános elvével – amelyet az adózás területén az olyan gazdasági szereplőket érintő hátrányos megkülönböztetések is sérthetnek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak – ellentétes a „payment traders” és a „repayment traders” közötti, objektíve nem indokolt hátrányos megkülönböztetés.

– A negyedik kérdésről

55 E kérdéssel az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a harmadik kérdésre mást választ kell-e adni abban az esetben, ha bizonyítást nyer, hogy nem érte pénzügyi veszteség vagy hátrány azt a gazdasági szereplőt, akivel szemben a visszatérítésből eredő jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozva megtagadták az említett visszatérítést.

56 E tekintetben egyrészről meg kell jegyezni, hogy a HÉA végső fogyasztóra való teljes áthárításának nem szükségszerű következménye a pénzügyi veszteség vagy hátrány hiánya, mivel – ahogyan a Bíróság a jelen ítélet 42. pontjában erre emlékeztetett – a gazdasági szereplőt az értékesítése mennyiségének csökkenése miatt még ebben az esetben is érhette veszteség. Másrészről, az egyenlő bánásmód elvének a jelen ítélet 52–54. pontjában bemutatott, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabály általi megsértését jelenti a gazdasági szereplők közötti, a jogalap nélkül beszedett HÉA visszatérítéséhez való joguk tekintetében való hátrányos megkülönböztetés, ami független attól a kérdéstől, hogy az említett gazdasági szereplőket tényleg érte-e pénzügyi veszteség, illetve hátrány, vagy sem.

57 A negyedik kérdésre adandó válasz tehát az, hogy a harmadik kérdésre adandó választ nem érinti, ha bizonyítást nyer, hogy nem érte pénzügyi veszteség vagy hátrány azt a gazdasági szereplőt, akivel szemben a jogalap nélkül beszedett HÉA visszatérítését megtagadták.

– Az ötödik kérdésről

58 E kérdéssel az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a közösségi jog megköveteli, illetve lehetővé teszi-e, hogy a nemzeti bíróság az egyenlő bánásmód elvének a jelen ítélet 52–54. cikkében említett megsértését úgy orvosolja, hogy elrendeli a jogalap nélkül beszedett adónak az e jogsértést elszenvedett gazdasági szereplő számára való teljes visszatérítését, még ha e visszatérítés az említett gazdasági szereplő jogalap nélküli gazdagodását eredményezi is, vagy pedig megköveteli, illetve lehetővé teszi-e, hogy a nemzeti bíróság az egyenlő bánásmód elvének e figyelmen kívül hagyását más módon orvosolja?

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendszerének feladata, hogy meghatározza az illetékes bíróságokat, valamint hogy szabályozza a jogalanyok közösségi jog alapján fennálló jogai teljes körű védelmének biztosítására irányuló keresetekre vonatkozó eljárási rendelkezéseket (lásd a 33/76. sz., Rewe-Zentralfinanz és Rewe-Zentral ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1976., 1989. o.] 5. pontját, valamint a C-224/01. sz. Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10239. o.] 46. pontját).

60 A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát, hogy az egyenlő bánásmód elvének a jelen ítélet 52–54. pontjában említett megsértéséből a múltra nézve levonja az esetleges következtetéseket.

61 Mindamellett a Bíróságnak meg kell jelölnie a közösségi jog ezen értékelés során figyelembe veendő bizonyos szempontjait, illetve elveit.

62 Ezen értékelés során a kérdést előterjesztő bíróságnak tiszteletben kell tartania a közösségi jogot és különösen a jelen ítélet 51. pontjában említett egyenlő bánásmód elvét. A nemzeti bíróság az egyenlő bánásmód általános elve megsértésének orvoslása érdekében főszabály szerint köteles elrendelni a HÉA teljes visszatérítését a hátrányos megkülönböztetésben részesített gazdasági szereplő számára, kivéve ha a nemzeti jog szerint e jogsértés orvoslására egyéb jogorvoslati lehetőségek is rendelkezésre állnak.

63 E tekintetben, ahogyan a főtanácsnok az indítványának 74. pontjában kiemelte, hangsúlyozni kell, hogy a nemzeti bíróság valamennyi diszkriminatív nemzeti rendelkezéstől köteles eltekinteni, anélkül hogy a jogalkotót fel kellene szólítania e rendelkezés hatályon kívül helyezésére vagy ezt meg kellene várnia, és köteles a hátrányos helyzetbe hozott csoport tagjaira is ugyanazt a szabályozást alkalmazni, amely az előnyben részesített kategóriába tartozó személyekre vonatkozik.

64 Következésképpen az ötödik kérdésre adandó válasz az, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti jog időbeli hatályára vonatkozó szabályok alapján az egyenlő bánásmód elvének a jelen ítélet 52–54. pontjában említett megsértéséből a múltra nézve levonja az esetleges következtetéseket, a közösségi jog és különösen az egyenlő bánásmód elve, valamint azon elv tiszteletben tartásával, amelynek értelmében e bíróságnak ügyelnie kell arra, hogy az általa elrendelt jogorvoslati intézkedések ne legyenek ellentétesek a közösségi joggal.

**A költségekről**

65 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

**1) Amennyiben valamely tagállam a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28. cikkének (2) bekezdése alapján – e rendelkezésnek az 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv általi módosítása előtt és után egyaránt – a nemzeti jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások tekintetében fenntartotta az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, az ilyen termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat végző gazdasági szereplő nem hivatkozhat semmilyen, a közösségi jog alapján közvetlenül érvényesíthető, ahhoz való jogra, hogy e termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások a nulla százalékos hozzáadottértékadó-kulcs alá tartozzanak.**

**2) Abban az esetben, ha valamely tagállam a 77/388 hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése alapján – e rendelkezésnek a 92/77 irányelv**

**általi módosítása előtt és után egyaránt – a nemzeti jogszabályaiban bizonyos meghatározott termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások tekintetében fenntartotta az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, azonban a nemzeti jogszabályait tévesen értelmezte, aminek következtében a nemzeti jog értelmében az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső bizonyos termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat az általános adókulcs alapján adóztatott, alkalmazni kell a közösségi jog általános elveit, ideértve az adósemlegesség elvét is, jogot biztosítva ezáltal az e termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat végző gazdasági szereplő számára az e termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások után tévesen kivetett összegek visszaigénylésére.**

3) **Noha az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvét az alapügyben főszabály szerint alkalmazni kell, nem jelenti ezen elvek megsértését pusztán az a tény, hogy a visszatérítés megtagadását az érintett adóalany jogalap nélküli gazdagodásával indokolták. Ugyanakkor az adósemlegesség elvével ellentétes az, ha a jogalap nélküli gazdagodás fogalmára kizárólag a „payment tradershez" (azon adóalanyok, akik esetében az adott elszámolási időszakban beszedett áthárított adó meghaladja az előzetesen felszámított adót) hasonló adóalanyokkal szemben hivatkoznak, a „repayment tradershez" (azon adóalanyok, akik az előbbiekkel ellentétes helyzetben vannak) hasonló adóalanyokkal szemben azonban nem, amennyiben ezen adóalanyok hasonló árukat forgalmaztak. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az említett ügyben erről van-e szó. Ezenkívül az egyenlő bánásmód általános elvével – amelyet az adózás területén az olyan gazdasági szereplőket érintő hátrányos megkülönböztetések is sérthetnek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak – ellentétes a „payment traders" és a „repayment traders" közötti, objektíve nem indokolt hátrányos megkülönböztetés.**

**4) A harmadik kérdésre adandó választ nem érinti, ha bizonyítást nyer, hogy nem érte pénzügyi veszteség vagy hátrány azt a gazdasági szereplőt, akivel szemben a jogalap nélkül beszedett hozzáadottérték-adó visszatérítését megtagadták.**

**5) A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti jog időbeli hatályára vonatkozó szabályok alapján az egyenlőség elvének a jelen ítélet rendelkező részének 3. pontjában említett megsértéséből a múltra nézve levonja az esetleges következtetéseket, a közösségi jog és különösen az egyenlő bánásmód elve, valamint azon elv tiszteletben tartásával, amelynek értelmében e bíróságnak ügyelnie kell arra, hogy az általa elrendelt jogorvoslati intézkedések ne legyenek ellentétesek a közösségi joggal.**

Aláírások