

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2013. május 16.(*)

„A jogalap nélkül fizetett hozzáadottérték-adó egésze visszatérítésének az elmulasztása – A héa-visszatérítést a héának egy harmadik félre történő áthárítása miatt kizáró nemzeti jogi szabályozás – A le nem vonható héa egy részét fedez? támogatás formájában nyújtott kompenzáció – Jogalap nélküli gazdagodás”

A C-191/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2012. április 23-án érkezett, 2012. március 14-i határozatával terjesztett el? az el?tte

az **Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: G. Arestis tanácselnök, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. képviselőjében Nacsa A. ügyvéd,
- Magyarország képviselőjében Fehér M. Z., Koós G. és Szíjjártó K., meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Soulay és Sipos A., meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére vonatkozó uniós jog értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (a továbbiakban: Alakor) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: Főigazgatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) egészének a visszatérítését, amelynek a levonását az uniós jog megsértésével tagadták meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A strukturális alapok által társfinanszírozott tevékenységek kiadásainak támogathatósága tekintetében az 1260/1999/EK tanácsi rendelet alkalmazása részletes szabályainak megállapításáról szóló 1685/2000/EK rendelet módosításáról és az 1145/2003/EK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2004. március 10-i 448/2004/EK bizottsági rendelet (HL L 72., 66. o.; magyar nyelvű különkiadás 14. fejezet, 2. kötet, 3. o.) 7. szabálya a következőképpen rendelkezik:

„7. szabály: Hozzáadottérték-adó, valamint egyéb adók és illetékek

1. A [héa] nem képez támogatható kiadást, kivéve ha az valóban és végérvényesen a végső kedvezményezett, illetve a Szerződés 87. cikke szerinti támogatási rendszer keretében és a tagállamok által kijelölt testületek által nyújtott támogatás esetében az egyéni címzettet terheli. A bármilyen módon visszaigényelhető héa nem tekinthető támogatható kiadásnak, még akkor sem, ha azt ténylegesen nem a végső kedvezményezett vagy az egyéni címzett kapja vissza. A végső kedvezményezett vagy az egyéni címzett állami vagy magánintézmény-jellegét nem veszik figyelembe annak meghatározásánál, hogy a héa támogatható kiadást jelent-e e szabály rendelkezéseinek alkalmazásában.

2. A végső kedvezményezett vagy az egyéni címzett által a különös nemzeti szabályok alkalmazása értelmében vissza nem igényelhető héa csak akkor minősül támogatható kiadásnak, ha az erre vonatkozó szabályok teljes mértékben összhangban vannak [a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i] 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel [HL L 145., 1. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv].”

A magyar jog

4 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (*Magyar Közlöny* 1992/128 [XII. 19.], a továbbiakban: áfatörvény) 2006. január 1-jével hatályon kívül helyezett 38. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany köteles a levonható és a le nem vonható előzetesen felszámított adó összegét nyilvántartásában egymástól elkülönítetten kimutatni (tételes elkülönítés). A 22. § (1) és (2) bekezdése alapján adóalapot nem képező államháztartási támogatásban részesülő adóalany – feltéve, hogy az éves költségvetési törvény eltérően nem rendelkezik –

a) az egyes termékbeszerzéseihez kapott támogatás esetén kizárólag ezen beszerzéseire a nem támogatott hányad erejéig érvényesítheti levonási jogát;

[...]”

5 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Magyar Közlöny 2003/131 [XI. 14.], a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 124/C. §-a a következőképpen szól:

„(1) Ha az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága az adófizetési kötelezettséget elíró jogszabály alaptörvény-ellenességét, önkormányzati rendelet esetén más jogszabályba ütközését, illetve az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközését a döntés kihirdetéséhez képest visszamenőleges hatállyal állapítja meg és a döntés alapján az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az első fokú adóhatóság az adózó kérelmére a visszatérítést – a döntésben foglalt eltérésekkel – e § rendelkezései szerint teljesíti.

(2) Az adózó a kérelmet az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve a [...] Bíróság döntésének közzétételéről, illetve kézbesítéséről számított 180 napon belül az adóhatósághoz írásban terjesztheti elő, a határidő elmulasztása miatt igazolási kérelemnek nincs helye. A kérelmet az adóhatóság határozattal utasítja el, ha a döntés közzétételének, illetve kézbesítésének napjáig az adó megállapításához való jog elévült.

(3) A kérelemben az adózó adóhatósági azonosításához szükséges adatokon túl meg kell jelölni a kérelem előterjesztéséig teljesített, visszatéríteni kért adót és azt a végrehajtható okiratot, amelyen az adó befizetése alapult, utalni kell az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve a [...] Bíróság döntésére, továbbá nyilatkozni kell arról, hogy

a) az adózó a visszatéríteni kért adót a kérelem előterjesztéséig más személyre nem hárította át,

[...]”

6 Az említett törvény 124/D. §-a elírja:

„(1) Általános forgalmi adóban keletkezett levonási jog miatti visszatérítési igény érvényesítésére a 124/C. §-ban foglaltakat az e §-ban foglalt eltéréssel kell alkalmazni.

(2) Az adózó az (1) bekezdésben említett igényét [...] [önellenőrzéssel] érvényesítheti [...].

(3) Ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként [...] visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után [...] a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet [...].

(5) A 124/C. § (3) bekezdés a) pontja szerinti áthárításnak minősül az is, ha az adózó – a levonási tilalomra tekintettel – a támogatást általános forgalmi adót is finanszírozó módon kapta, vagy a le nem vonható általános forgalmi adó ellentételezésére további államháztartási támogatást kapott.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 2005 folyamán az Alakor támogatási szerződést kötött a Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztériummal (a továbbiakban: támogató), amely lehetővé tette az Alakor számára egy projektnek a 2005 második félévére vonatkozó Agrár- és Vidékfejlesztési Operatív Program keretében történő finanszírozását (a továbbiakban: támogatás).

8 Az áfatörvénynek az alapügy tényállásának idején hatályban lévő 38. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerint nem lehetett levonni a támogatott projektet érintő kiadásokkal kapcsolatosan

elztesen felszámított héának a támogatás összegével arányos részét.

9 Ezzel szemben a Pénzügyminisztérium útmutatója alapján a támogatott projekt „elszámolható költsége” a támogatás számítása céljából magában foglalta a héa azon részét, amely megfelelt a projekt e támogatás által finanszírozott részének. Így a jelen esetben az alapügyben szóban forgó projekt elszámolható költsége összesen 207 174 606 forint (HUF) volt, amely magában foglalt 18 645 714 HUF le nem vonható héát is. A támogató e projekt finanszírozása céljából a projekt elszámolható költsége 43,44%-ának megfelelő, 90 000 000 HUF támogatást nyújtott, amelyet 75%-ban közösségi forrásból, 25%-ban pedig a nemzeti költségvetésből finanszíroztak.

10 A fejlesztési kiadásokhoz kapcsolódó héát a 2005. szeptember és november havi, továbbá – következő időszakra átvihető követelésként – a 2005. december és 2006. január havi héabevallásokban számolták el. Az áfatörvény 38. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján az alapügy felperese a fejlesztési kiadások után elztesen felszámított, a 2005. szeptember havi bevallásban elszámolt 4 440 000 HUF, a 2005. november havi bevallásban pedig 13 282 000 HUF, tehát összesen 17 722 000 HUF összegű héa tekintetében nem élhetett az adólevonási jogával.

11 A C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítéletében (EBHT 2009., I-3459. o.) a Bíróság kimondta, hogy „a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely államháztartási támogatásban részesülő termékbeszerzés esetén a kapcsolódó héa levonását csak az említett beszerzés nem támogatott hányada erejéig teszi lehetővé”.

12 Ezen ítélet fényében az Alakor úgy vélte, hogy az adóköteles ügyletei után elztesen felszámított héát teljes egészében levonhatja, és hogy a korábban le nem vonhatónak tekintett héa nem képezheti részét a szóban forgó projekt elszámolható költségének. Ezért az Alakor 2009. július 21-én visszafizette a támogatónak a támogatás le nem vonható héának megfelelő összegét, és kérte a támogatási szerződés módosítását. A támogató e kérelmet elutasította, és a szóban forgó összeget visszautalta az Alakornak.

13 2009. július 22-én az Alakor a 2005. szeptember, november, december és 2006. január hónapokra önellenőrzési bevallásokat nyújtott be az adóhatósághoz, amelyekben a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítéletre figyelemmel kérte a korábban levonási korlátozás alá eső, összesen 17 722 000 HUF összegű héa visszatérítését, valamint a késedelmi kamat megfizetését.

14 E kérelemre válaszul az elsőfokú adóhatóság a levonható adót és az alapügy felperesének visszatéríthető összegeket az utóbbi önellenőrzési bevallásaiban szereplő összegnél alacsonyabb összegben állapította meg. A Főigazgatóság helybenhagyta e határozatokat, és hangsúlyozta, hogy a felperes támogatás formájában már megkapta a le nem vonható héa 43,44%-ának megfelelő összeget. Következésképpen ezen összeget az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. §-a (3) bekezdésének a) pontja és 124/D. §-ának (5) bekezdése alapján úgy kell tekinteni, mint amelyet áthárítottak.

15 Az adóhatóság határozatainak a megváltoztatása és hatályon kívül helyezése iránti keresetek tárgyában eljáró elsőfokú bíróság megállapította e keresetek megalapozottságát, hatályon kívül helyezte a szóban forgó határozatokat azzal az indokkal, hogy a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélettel ellentétesen, jogellenesen korlátozták a levonási jogot, és az adóhatóságot új eljárás megindítására kötelezte.

16 A Főigazgatóság többek között azzal érvelve nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, hogy az

Alakor támogatás formájában már megkapta azon héa egy részét, amelyet az önellenőrzési bevételeiben kívánt visszaigényelni. Következésképpen a Főigazgatóság szerint a héának csak az e támogatással nem ellentételezett része képezheti a visszatérítés tárgyát.

17 Az Alakor azzal érvelt, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a ellentétes az uniós joggal, és hogy az adóhatóság határozatai összeegyeztethetetlenek a 448/2004 rendelet 7. szabályával. Az adóhatóság így uniós jogot sértett, mivel korlátozta az adólevonási jogot azáltal, hogy nem a teljes héát, hanem egy arányosan számított összeget térített vissza. Az Alakornak továbbá a vidékfejlesztési támogatások területén alkalmazandó szabályozás megsértése miatt a támogatás visszafizetéséről kellene tartania.

18 Ilyen körülmények között a Kúria úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Adóáthárításnak minősül-e az [uniós] jog szabályai szerint az, ha az adózó – a levonási tilalomra tekintettel – a támogatást [héát] is finanszírozó módon kapta, vagy a le nem vonható [héa] ellentételezésére további állami támogatást kapott?

2) Ha igen, akkor ugyanez a válasz adható-e abban az esetben is, ha a támogatást az adózó nem a tagállamtól, illetve tagállami adóhatóságtól kapta, hanem ez uniós támogatásból és a tagállam központi költségvetéséből – támogatóval kötött szerződés alapján – került folyósításra?

3) Az adósemlegességen alapuló visszatérítés, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség, az egyenlő bánásmód elve és a jogalap nélküli gazdagodás tilalma megvalósultnak tekinthető-e akkor, ha a tagállami adóhatóság – az uniós jogba ütköző levonási joggal kapcsolatos szabályozás miatt – az adózó visszatérítési, illetve kártalanítási igényét csak olyan részben, illetve arányban teljesíti, amit a [fenti első és második kérdés] szerinti támogatás korábban nem finanszírozott?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a tagállam által az uniós jog szabályainak a megsértésével kivetett adó visszatérítésének elvét, hogy az lehetővé teszi e tagállamnak, hogy azzal az indokkal tagadja meg a héa azon részének a visszatérítését, amelynek a levonását az uniós jogba ütköző nemzeti intézkedés megakadályozta, hogy az adó e részét fedezte az adóalanynak nyújtott, mind az Unió, mind az említett állam által finanszírozott támogatás.

20 Az alapeljárásra az alapügy tényállásának időpontjában hatályban lévő áfatörvény 38. §-a (1) bekezdésének alkalmazása ad okot, amely rendelkezés értelmében a támogatásban részesülő adóalany kizárólag a szóban forgó beszerzése nem támogatott hányadának az erejéig érvényesítheti héalevonási jogát.

21 A fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítéletének 15. pontjában a Bíróság mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy a héalevonására vonatkozó jog a héa mechanizmusának szerves részeként a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. A Bíróság ugyanezen ítélet 20. pontjában ezt követően megállapította, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése nem engedélyezi azon nemzeti szabályozást, amely a héalevonási jog olyan általános korlátozását tartalmazza, amely az államháztartási támogatásban részesülő termékeket érintő valamennyi beszerzésre alkalmazandó. Végül a Bíróság az említett ítélet 33–35. pontjában megjegyezte, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít a magánszemélyek számára, amelyekre a nemzeti bíróság előtt

az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak, és hogy az ilyen intézkedés hatálya alá tartozó adóalanyok tehát jogosultnak kell lenniük a hálókötelezettségüknek a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti újrászámítására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések révén a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam tehát f?szabály szerint köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére (lásd többek között a C-591/10. sz., Littlewoods Retail és társai ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

23 Következésképpen a tagállamnak f?szabály szerint vissza kell térítenie azon hálá teljes összegét, amelynek az adóalany általi levonását az uniós jog megsértésével akadályozták meg.

24 A jogalap nélkül fizetett összeg visszaköveteléséhez való jog célja tehát az adó uniós joggal való összeegyeztethetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte (a C-94/10. sz., Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben 2011. október 20-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9963. o.] 23. pontja).

25 Mindazonáltal az ilyen visszatérítés kivételesen megtagadható, amennyiben az a jogosult jogalap nélküli gazdagodását idézi elő. Az uniós jogrendben e téren biztosított jogok védelme nem vonja tehát maga után az uniós jog megsértésével kivetett adók, illetékek és díjat visszatérítését, amennyiben megállapítható, hogy az ezen adók fizetésére kötelezett személy ezen adókat ténylegesen áthárította más adóalanyokra (a C-398/09. sz., Lady & Kid és társai ügyben 2011. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7375. o.] 18. pontja).

26 Az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvét (a fent hivatkozott Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben hozott ítélet 24. pontja, valamint és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 E tekintetben a jogalap nélkül fizetett összeg visszaköveteléséhez való jogot figyelembe véve, amint arra a jelen ítélet 24. pontja emlékeztet, a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása elengedhetetlenné teszi, hogy a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelése iránti igény érvényesítésének feltételeit a tagállamok határozzák meg az eljárási autonómia elve alapján oly módon, hogy semlegesítésre kerüljön a jogalap nélkül felszámított adó gazdasági terhe (a fent hivatkozott Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben hozott ítélet 25. pontja).

28 Ennek megfelelően a tagállam akkor tagadhatja meg a jogtalanul kivetett adó egy részének a visszatérítését azzal az indokkal, hogy az ilyen visszatérítés az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezet, ha az ezen adó által az adóalanyok okozott gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették.

29 A jelen ügyben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/D. §-ának (5) bekezdése, amelyet a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítéletet követően fogadtak el, azzal az indokkal teszi lehetővé a hía azon része visszatérítésének a megtagadását, amelyet az uniós jog megsértésével nem lehetett levonni, hogy az adóalanynak támogatás formájában már ellentételezték a támogatott beszerzéséhez kapcsolódó, le nem vonható hía egy részét.

30 Az a kérdés, hogy az alapügyben követelt visszatérítés kizárólag a jogtalanul kivetett adó gazdasági terhének a semlegesítésére irányul-e, vagy épp ellenkezőleg, az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezetne, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozó ténykérdés, és e bíróság szabadon értékelheti a hozzá benyújtott bizonyítékokat az összes releváns körülményt figyelembe véve gazdasági elemzés után (lásd ebben az értelemben a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-11365. o.] 96. és 100. pontját).

31 A nemzeti bíróság számára az előzetes döntéshozatal keretében hasznos válaszokat adni hivatott Bíróság hatásköre azonban kiterjed arra, hogy az alapeljárás iratai, valamint a hozzá előterjesztett észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson a kérdést előterjesztő bíróságnak, amelyek lehetővé teszik számára a határozathozatalt (lásd analógia útján a C-167/97. sz., Seymour-Smith és Perez ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-623. o.] 68. pontját, és a C-381/99. sz. Brunnhofer-ügyben 2001. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4961. o.] 65. pontját).

32 E tekintetben a nemzeti bíróságnak különösen azt kell vizsgálnia, hogy az alapügy felperesének nyújtott támogatás összege kevesebb lett volna-e, ha ez utóbbit nem akadályozták volna meg a levonási jogának a gyakorlásában. A Bírósághoz benyújtott iratokból ugyanis kitűnik, hogy a szóban forgó támogatás összegét a projekt „elszámolható költségére” való hivatkozással számították ki, amely magában foglalta mind e projekt nettó költségét, mind a le nem vonható héát. A nemzeti bíróságnak így vizsgálnia kell, hogy a támogatás összege – az elszámolható költségnek a le nem vonható hía figyelmen kívül hagyásával történő számítása esetén – a ténylegesen nyújtott összegnél alacsonyabb lett volna-e. Amennyiben alacsonyabb lett volna, a támogatás azon magasabb összegéből eredő többlet, amelyben így az Alakor részesülhetett, annak a következménye lenne, hogy a le nem vonható hía egy részét e támogatás fedezte. Az adó e többletnek megfelelő részéhez kapcsolódó gazdasági terhet tehát a támogató, és nem az Alakor viselte.

33 Ebből következik, hogy a hialevonás tilalmához kapcsolódó gazdasági teher semlegesítése érdekében a visszatérítés azon összegének, amelyet az alapügy felperese követelhet, meg kell felelnie annak a különbségnek, amely egyrészt a hía azon összege, amelyet az Alakor nem vonhatott le azon nemzeti jogi szabályozás miatt, amelynek az uniós joggal való összeegyeztethetetlenségét a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítéletben megállapították, és másrészt az Alakornak nyújtott támogatás azon összeget meghaladó összege között mutatkozik, amelyet az Alakor kapott volna, ha nem akadályozták volna meg a levonáshoz való jogának gyakorlásában.

34 Végül a fenti megállapításokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a szóban forgó támogatás finanszírozása mind az Unió, mind pedig a szóban forgó tagállam költségvetéséből származik. Amint ugyanis a jelen ítélet 22. pontjából kitűnik, és amint az Európai Bizottság is hangsúlyozza, a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog az uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. Következésképpen a visszatérítéshez való jog nem változhat azon forrás szerint, amelyből a szóban forgó támogatást finanszírozzák.

35 Valamennyi fenti megállapítást figyelembe véve az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a tagállam által az uniós jog szabályainak a megsértésével kivetett adó visszatérítésének az elvét, hogy az nem zárja ki azt, hogy e tagállam azzal az indokkal tagadja meg a héa azon részének a visszatérítését, amelynek a levonását az uniós jogba ütköző nemzeti intézkedés megakadályozta, hogy az adó e részét fedezte az adóalanynak nyújtott, mind az Unió, mind az említett állam által finanszírozott támogatás, feltéve hogy a héalevonás megtagadásához kapcsolódó gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették, amit a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia.

A költségekről

36 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Úgy kell értelmezni a tagállam által az uniós jog szabályainak a megsértésével kivetett adó visszatérítésének az elvét, hogy az nem zárja ki azt, hogy e tagállam azzal az indokkal tagadja meg a hozzáadottérték-adó azon részének a visszatérítését, amelynek a levonását az uniós jogba ütköző nemzeti intézkedés megakadályozta, hogy az adó e részét fedezte az adóalanynak nyújtott, mind az Európai Unió, mind az említett állam által finanszírozott támogatás, feltéve hogy a hozzáadottértékadó-levonás megtagadásához kapcsolódó gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették, amit a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.