

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. december 13.1(1)

C?309/06. sz. ügy

Marks & Spencer plc

kontra

Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise

(A House of Lords [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték?adó – A 77/388 irányelv 28. cikke szerinti eltérés – A semlegesség alapelve – Az egyenl? bánásmód alapelve – Adó?visszatérítési igény a nemzeti rendelkezések adóhatóság által történ? téves értelmezése esetén – Jogalap nélküli gazdagodás”

I – Bevezetés

1. A hatodik HÉA?irányelv(2) 28. cikkének (2) bekezdése (a továbbiakban: hatodik irányelv) felhatalmazza a tagállamokat, hogy adott feltételek esetén átmenetileg fenntartsanak eltéréseket. Az Egyesült Királyság összhangban ezen rendelkezéssel az élelmiszerek értékesítésére az adólevonási jogot keletkeztet? nulla százalékos adókulcsot alkalmazza (*zero-rating*).

2. Ez a szabályozás ugyanakkor nem vonatkozik bizonyos cukrásztermékekre (*confectionary*). Az adóhatóságok a Marks & Spencer által forgalmazott „teacake”?et eredetileg ebbe a kategóriába sorolták be, és az általános adómértéknek vetették alá. 1994?ben korrigálták a gyakorlatukat, és a „teacake”?et kedvezményes adómérték alá es? élelmiszernek sorolták be. Ezt követ?en a Marks & Spencer adó?visszatérítési igényt érvényesített.

3. Az ügy különlegessége abban rejlik, hogy az alkalmazandó adójogszabály *nemzeti* jogszabály, amely eltér az irányelv általános rendelkezéseit?l, de ennek ellenére kivételesen fenntartható. A House of Lords ezért azt kérdezi, hogy ezen keretek között mennyire érvényesülnek a közös HÉA?rendszer alapelvei, és hogy adott esetben a visszatérítésre vonatkozó nemzeti szabályok – különösen az azokban bizonyos esetekre el?írt jogalap nélküli gazdagodás kifogása – megfelelnek?e a közösségi jog el?írásainak.

II – A jogi háttér

A – A közösségi jog

4. A hatodik irányelv 12. cikke az adómértékre vonatkozó szabályozást tartalmaz. A 12. cikk (1) bekezdése ennek kapcsán rögzíti: „Az adóköteles ügyletekre azon adómértéket kell

alkalmazni, amely az adóköteles esemény időpontjában hatályos.” A 12. cikk (3) bekezdése szerint a HÉA általános adómértéke kerül alkalmazásra(3); bizonyos szolgáltatásokra és termékértékesítésekre vonatkozóan azonban csökkentett adómértéket lehet meghatározni.(4)

5. Ettől a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése enged átmenetileg eltérést a tagállamoknak; a rendelkezés eredeti szövege a következő volt:

„A kedvezményes adómértékeket és az elzártesen megfizetett adó visszatérítésével járó adómentességeket, amelyek 1975. december 31-én hatályban vannak, és megfelelnek a 1967. április 11-i második tanácsi irányelv 17. cikke 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 mveletekkel 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.”

6. A 92/77/EGK irányelv(5) a következőképpen módosította a 28. cikk (2) bekezdését:

„A 12. cikk (3) bekezdése ellenére, a [28.] cikkben említett átmeneti időszakban[(6)] a következő rendelkezéseket kell alkalmazni:

a) Fenn lehet tartani azon elzártesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket, valamint a 12. cikk (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómértéket meg nem haladó mértékű kedvezményes mértékeket, amelyek 1991. január 1-jén hatályban voltak, és amelyek összhangban vannak a közösségi joggal, továbbá eleget tesznek a 1967. április 11-i második tanácsi irányelv 17. cikkének utolsó bekezdésében foglaltaknak.”(7)]

B – A nemzeti jog

7. Az Egyesült Királyságban az élelmiszerek értékesítésére f szabály szerint a nulla százalékos HÉA kulcs alkalmazandó (a hozzáadottérték adóról szóló 1994. évi törvény [Value Added Tax Act 1994] 30. szakasza és 8. melléklete II. Része 1. csoportjának 1. pontja). A cukrásztermékek (confectionary) nem tartoznak ezen adókedvezmény hatálya alá, azok teljes mértékben adókötelesek. Ez alól ismételt kivételt képeznek a sütemények és kekszek, amelyek az élelmiszerekre vonatkozó nulla adómérték hatálya alá tartoznak. A csokoládéval részben vagy egészben bevont kekszek azonban megint csak teljes adómérték alá eső cukrásztermékek minősülnek.

8. Az 1994. évi HÉA törvény 80. szakasza bizonyos körülmények között lehetővé teszi a jogalap nélkül megfizetett HÉA visszatérítését:

„(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.

[...]

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

9. Ez a szabályozás az alapügyre irányadó időszakban csak a nettó befizetésekre vonatkozott, tehát olyan adóalanyokra, akik egy adóidőszakban a kincstárnak magasabb HÉA-összeggel tartoznak, mint amennyit az előzetesen felszámított adó elszámolása révén érvényesíteni tudnak. Velük szemben az ún. „repayment trader”-eknek a magasabb előzetesen felszámított adó alapján egy adóidőszakban adóvisszatérítési igényük van. Ez utóbbiakra vonatkozóan nem létezett a 80. szakasz (3) bekezdéséhez hasonló szabályozás.(8)

III – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. 1973 óta a Commissioners of Customs and Excise a Marks & Spencer plc által forgalmazott „teacake”-re az általános HÉA-kulcsot alkalmazta, mivel azokat csokoládéval bevont keksznek tekintették. 1994. szeptemberben ugyanakkor a Commissioners elismerte, hogy a „teacake”-ket süteményként kellett volna besorolni, és arra a nulla százalékos adókulcsot kell alkalmazni. A Marks & Spencer erre kérte az évek során jogalap nélkül bevallott 3,5 millió GBP összeg teljes HÉA visszatérítését.

11. A Commissioners a HÉA-törvény 80. szakaszának (3) bekezdésére alapítottn ezzel szemben azt a kifogást hozta fel, hogy a Marks & Spencer a HÉA 90%-át a vevőire áthárította. A VAT Tribunal elfogadta ezt az érvelést, és úgy döntött, hogy a Marks & Spencer csak az érvényesített összeg 10%-ára jogosult. Emellett alkalmazott egy visszaható hatállyal bevezetett elévülési szabályt.

12. A Marks & Spencer egészen a Court of Appealig vitte a jogvitát. A „teacake”-re vonatkozó adóvisszatérítés mellett az eljárás tárgyát képezte még egy további visszatérítési igény a vásárlási utalványok adójogi megítélésével összefüggésben. A Court of Appeal előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést intézett Bírósághoz az elévülésre vonatkozó szabályozás közösségi joggal való összeegyeztethetősége kapcsán. Ennek kapcsán a Court of Appeal számára egyedül a vásárlási utalványok megítélése volt kérdéses. A „teacake”-ek tekintetében nyilvánvalóan abból indult ki, hogy az adómérték hatodik irányelv által történő harmonizálásának hiánya miatt a közösségi jog nem tartalmaz azokra vonatkozó előírást.

13. 2002. július 11-i ítéletében (a továbbiakban: Marks & Spencer I. ügyben hozott ítélet)(9) a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseknek megfelelően nem foglalkozott a „teacake”-ekre vonatkozó adóvisszatérítéssel. Az ezen ügyre vonatkozó indítványában Geelhoed főtanácsnok mindazonáltal egy megjegyzés erejéig kitért a „teacake”-re, és a HÉA visszatérítésének kizárását egyértelműen a közösségi jog megsértésének tekintette(10). Mindezt figyelmen kívül hagyva a Court of Appeal elutasította a keresetet a „teacake”-re vonatkozó HÉA visszatérítése tekintetében.

14. A jogvitában jelenleg eljáró House of Lords a Bizottság állásfoglalása és Geelhoed főtanácsnoknak a C/62/00. sz. ügyre vonatkozó indítványa következtében szükségesnek tartotta, hogy a Bíróságnak a következő kérdéseket terjessze elő előzetes döntéshozatalra:

„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 igeni válasz esetén, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség közösségi jogi elvei alkalmazhatók-e f?szabály 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:

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

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

iii) a nemzeti jogszabály az ii) pontban 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 lehet-e vé tenni-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 lehet-e vé tenni-e a nemzeti bíróság számára azt, hogy valamely más jogorvoslatot nyújtson (és ha igen, milyet)?

15. A Bíróság előtti eljárásban a Marks & Spencer, Írország, az Egyesült Királyság és Ciprus Kormánya, valamint az Európai Közöségek Bizottsága terjesztettek elő észrevételt.

IV – Jogi értékelés

A – *Előzetes észrevétel*

16. A hatodik irányelv messzemenően közelítette a HÉA kivetését a tagállamokban. Az irányelv szabályai azonban nem véglegesek. Az irányelv által a tagállamoknak az átültetés kapcsán biztosított számos választási lehetőség és fogalom-meghatározási jogosultság mellett különösen az irányelv 28. cikke megengedi, hogy meghatározott nemzeti eltéréseket átmenetileg fenntartsanak.

17. Ennek kapcsán az alapeljárásban három megállapítás nem képezi vita tárgyát:

– Az adólevonási jogot keletkeztető nulla százalékos adókulcsnak bizonyos cukrásztermékek kivételével az élelmiszerekre történő alkalmazására vonatkozó nemzeti szabályozás összhangban van a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdésével.

– Az adóhatóságok ezt a szabályozást 1973-tól 1994-ig tévesen alkalmazták, amikor a Marks & Spencer „teacake”-jére nem a nulla százalékos adókulcsot alkalmazták.

– A Marks & Spencer a HÉA-t a vevőire át tudta hárítani.

18. Tisztázni lényegében azt a kérdést kell, hogy összhangban van-e a közösségi joggal, hogy az 1994. évi HÉA-törvény a jelen körülmények között a visszatérítési igényt jogalap nélküli gazdagodás miatt kizárja, de nem zárja ki más esetben az adó utólagos korrekcióját („*repayment trader*”-ek esetében). Erre a problémakörre vonatkozik a 3–5. kérdés.

19. Ehhez képest bizonyos mértékig előkérdésként tisztázni kell a House of Lords álláspontja szerint, hogy egyáltalán olyan terület-e van-e szó, amelyen a közösségi jog alkalmazandó, és az adóalanynak bizonyos jogokat biztosít. Ennek a problematikának van szentelve az első és a második kérdés, amelyekkel együttesen fogok foglalkozni.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésről*

20. A Marks & Spencer I. ügyben hozott ítéletben a Bíróság kiemelte, hogy a tagállamoknak nem csak az a kötelességük, hogy egy irányelvet szabályosan átültessenek a nemzeti jogba. Az egyén sokkal inkább hivatkozhat a bíróság előtt arra, hogy az átültető nemzeti rendelkezéseket úgy kell alkalmazni, hogy az irányelv által kitűzött célt elérjék. (11)

21. Az állandó ítélkezési gyakorlathoz kapcsolódóan a Bíróság kifejtette a továbbiakban, hogy azon adók visszatérítésére vonatkozó igény, amelyeket egy tagállamban a közösségi jog megsértésével vetettek ki, az egyént a közösségi jog alapján megillető jogok következményét és kiegészítését képezi. (12)

22. A jelen eljárásban részt vevő tagállamok azt az álláspontot képviselik, hogy a hatodik irányelv 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja kizárja a nemzeti eltéréseket az irányelv hatálya alól. A Court of Appealhoz hasonlóan a korábban ismertetett ítélkezési gyakorlatból a következő következtetéseket vonják le: Mivel a nulla százalékos adókulcs alkalmazására nem közösségi jogi igény, hanem a nem harmonizált nemzeti jogon alapuló igény áll fenn, nem áll fenn közösségi jogi megtérítési igény sem a jogalap nélkül kivetett adók tekintetében. A visszatérítésre kizárólag a nemzeti jogot kell alkalmazni, amelynek jelen esetben nem kell összhangban lennie a közösségi joggal.

23. Én azonban tévesnek tartom azt a kiindulási tételt, hogy a 28. cikk (2) bekezdés a) pontja szerinti esetekben nem alkalmazandó az irányelv, illetve hogy az irányelv az adóalanynak itt nem biztosítja a nulla százalékos adókulcs alkalmazására és a nulla százalékos adókulcs

alkalmazásának tévesen történ? elmaradása esetén az adó?visszatérítésre vonatkozó igényt.

– A közösségi jog alkalmazása nem harmonizált eltérések esetén

24. Az els? HÉA?irányelv(13) 1. cikkének (1) bekezdése már rámutatott, hogy egy átfogó HÉA?rendszer kell bevezetni, akkor is, ha a HÉA?kulcsokat és ?mentességeket akkor nem harmonizálták(14).

„A tagállamok a jelenlegi forgalmiadó-rendszerüket a 2. cikkben meghatározott közös hozzáadottértékadó-rendszerrel váltják fel.”

25. A közös HÉA?rendszer ugyan még mindig sok mozgásteret enged a tagállamoknak, és megengedi az eltéréseket és a rendkívüli szabályokat. Így nem került még sor különösen a HÉA általános kulcsának és a kedvezményes adókulcsoknak a teljes harmonizálására. Sokkal inkább meghatározhatják ezeket a kulcsokat maguk a tagállamok bizonyos sávhatárokon belül. A tagállamok azonban nem kerülnek ki az irányelv hatálya alól, ha ezt a mozgásteret és eltérési lehet?séget kihasználják.

26. Ez a megállapítás érvényes a hatodik irányelv 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja esetében is, amely lehet?vé tesz olyan eltéréseket, melyek alapján a megel?z? lépcs?ben megfizetett adó visszatérítésére kerül sor, és csökkentett adókulcsok fenntartását teszi lehet?vé, amelyek alacsonyabbak a 12. cikk (3) bekezdésében rögzített, a csökkentett adókulcsokra vonatkozó minimális adókulcsnál.

27. Ez a rendelkezés többek között a *zero-rating*?et célozza.(15) Ha csak arról lett volna szó, hogy bizonyos különösen alacsony adókulcsokat engedélyezzenek, az el?zetesen felszámított adó levonásának jogát nem lett volna szükséges megemlíteni. Mert az irányelv értelmében rendszerint nem érinti az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó igényt, ha a beszerzések olyan értékesítésekkel állnak kapcsolatban, amelyekre csökkentett adókulcsot kell alkalmazni. Nemcsak a hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdését?l való eltérést kellene megengedni, hanem sokkal inkább a 17. cikkének (2) bekezdését?l való eltérést is, amely az el?zetesen felszámított adó levonását csak olyan termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén teszi lehet?vé, amelyet az adóalany *adóköteles tevékenységéhez* használ fel. Azért volt szükség a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontjában annak kifejezett megemlítésére, hogy az el?zetesen felszámított adó levonásának joga a (nulla százalékosra) csökkentett adókulcs esetén is fennáll, mert a nulla százalékos adókulcs esetén csupán fiktív módon beszélhetünk „*adóköteles tevékenységről*”.

28. Még akkor sem jelenti ez azt, hogy azok a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekre ezen eltérések vonatkoznak, összességében kikerülnének az irányelv hatálya alól, ha ily módon az irányelvt?l két szempontból is eltér? nemzeti szabályokat lehet fenntartani. Sokkal inkább alkalmazandó ezekre a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra is az irányelv minden el?írása, valamint azon általános jogelvek, amelyeket a tagállamoknak azok átültetésekor és végrehajtásakor be kell tartaniuk(16), amennyiben a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja nem enged eltérést azoktól.

29. Nem összeegyeztethet? a rendelkezés szóhasználatával azoknak a termékértékesítéseknek és szolgáltatásnyújtásoknak a hatodik irányelv hatálya alól történ? teljes kizárása, amelyek adóztatására a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti eltérés alapján kerül sor. Ahogy ugyanis a 12. cikk (3) bekezdését?l való eltérésre történ? hivatkozás a 28. cikk (2) bekezdése a) pontjának bevezet? mondatában mutatja, csak az irányelv egyes rendelkezéseinek alkalmazása alóli felmentés?l van itt szó. Emellett ellentmondana az általánostól eltér? szabályok megszorító értelmezésére vonatkozó követelménynek is(17), ha a 28. cikk (2) bekezdésének a)

pontját úgy értelmeznénk, hogy az bizonyos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat kivon az irányelv hatálya alól.

30. Ahogy már a Talacre Beach ügyre vonatkozó indítványomban is kifejtettem, ezt a megállapítást megerősíti a 28. cikk (2) bekezdése a) pontjának 1992-ben történt kiegészítése, amely szerint az ezen rendelkezés által megengedett eltéréseknek összhangban kell lenniük a *közösségi joggal*(18). Végezetül ez a kiegészítés csak a nyomatékosítást szolgálja. A kötődés a közösségi joghoz (beleértve a hatodik irányelv többi rendelkezéséhez történő kötődést) ettől függetlenül is fennáll. Ezért nem kell különbséget tenni a visszatérítési igénnyel érintett időszakok kapcsán a hivatkozott passzus beiktatása előtti és utáni időszakok között.

31. Ezt az eredményt megerősíti a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet is. Ebben a Bíróság a térítéses gyógyszerek 2,1%-os különleges kedvezményes adókulcsának a 28. cikk (2) bekezdés a) pontjára alapított fenntartását csak akkor tekintette megengedhetőnek a nem térítéses gyógyszerekre egyidejűleg alkalmazandó 5,5%-os adókulcs egyidejű hatálya mellett, ha az nem sérti a közösségi HÉA-rendszer alapjául szolgáló adósemlegesség elvét(19). A Bíróság tehát nem látta akadályát ennek a közösségi HÉA-rendszerben benne rejlő alapelv figyelembevételének amiatt, hogy Franciaország a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján eltérést tartott fenn.

32. Az Idéal Tourisme ügyben hozott ítélet(20), amelyre a részt vevő tagállamok hivatkoznak, nem ellentétes az itt képviselt állásponttal.

33. Ebben az ügyben egy buszvállalkozás az egyenlő bánásmód elvének megsértésére hivatkozott, mivel a határon átnyúló, Közösségen belüli személyszállítási szolgáltatásait HÉA-nak vetették alá, miközben a repülőgéppel történő személyszállítás mentes volt a HÉA alól. A légi forgalom belga jog szerinti adómentessége a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapult, amely megengedi a tagállamoknak, hogy az átmeneti időszakban továbbra is mentesítsenek olyan termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat az adó alól, amelyek az irányelv szerint adókötelesek lennének.

34. A Bíróság először is utalt arra, hogy a hatodik irányelv a tagállamok HÉA-ra vonatkozó előírásait csak részben harmonizálta.(21) Kifejti továbbá: „Így amennyiben egy tagállam ilyen előírásokat tart fenn, nem ülteti át a hatodik irányelvet, és ezzel sem ezt az irányelvet nem sérti meg, sem a közösségi jog általános jogelveit, amelyekre a tagállamoknak a Klensch-ügyben[(22)] hozott ítélet szerint a közösségi szabályozás végrehajtásakor figyelemmel kell lenniük.”(23) [nem hivatalos fordítás]

35. Ezen döntés kontextusának is a figyelembevételével ezt a megállapítást úgy értelmezem, hogy a Bíróság nem akarta kizárni a közösségi jogi előírásoknak mindenfajta alkalmazását akkor, ha bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra tagállami eltéréseket kell alkalmazni. Sokkal inkább csak *annyiban* szűnik meg ez a kötöttség, amennyiben a szabályok az irányelv előírásaitól eltérhetnek, és ezért nem tekinthetők az irányelv átültetésének. Jelen ügyre vetítve ez azt jelenti, hogy az Egyesült Királyságnak nem felróható, ha az élelmiszereket olyan kulcs szerint adóztatja, amely alacsonyabb a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének minimális kulcsainál. A 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja éppen a zero-rating létjogosultságát teremti meg. Szintúgy kevésbé kifogásolható, hogy a tényleges adómentesség ellenére lehetőség van az előzetesen felszámított adó levonására.

36. Az Idéal Tourisme ügyben hozott ítélet óta egy adóalany nem hivatkozhat az egyenlő bánásmód elvére, ha az eltérő bánásmód a harmonizált és nem harmonizált szabályok egymás mellett történő létezésének eredménye, tehát ha az a rendszerből következik. Jelen ügyben azonban nem ilyen esetről van szó. Nem az képezi vita tárgyát, hogy az élelmiszerek értékesítése

az Egyesült Királyságban kedvezőbb adózás alá esik, mint más, a hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdésében elírt legkisebb adókulcsok alá eső termékek értékesítése. Sokkal inkább csupán a nemzeti eltérés önmagában konzisztens alkalmazásáról van szó.

– Az eltérő nemzeti rendelkezések alkalmazására vonatkozó közösségi jogi elírások

37. Egy tagállam még egy, a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti eltérő nemzeti rendelkezés alkalmazása során is kötve marad egyebekben az irányelvhez és az annak átültetése és alkalmazása során figyelembe veendő általános jogelvekhez. Azt kell tisztázni, hogy a közösségi jogi elírások biztosítják-e a helyes adókulcs alkalmazásához (illetve az adómentességhez) való jogot az egyén számára.

38. A Marks & Spencer ezt a jogot a hatodik irányelv 12. cikkének (1) bekezdéséből kívánja levezetni, amely kimondja, hogy az adóköteles ügyletekre azon adómértéket kell alkalmazni, amely az adóköteles esemény időpontjában hatályos. Ez nem elfogadható. Világos szóhasználata értelmében ennek a rendelkezésnek a jelentése sokkal inkább kimerül abban, hogy meghatározzon egy időbeli vonatkoztatási pontot egy meghatározott adókulcs alkalmazásához.

39. Mindazonáltal elírják az általános jogelvek, amelyeket egy tagállamnak a közösségi jog átültetése, illetve a nemzeti átültetést megvalósító elírások alkalmazása során be kell tartania,⁽²⁴⁾ hogy egy, a nemzeti jogban bizonyos ügyletekre elírt adókulcsot ténylegesen alkalmazzanak is a megfelelő ügyletekre.

40. Ez következik elsősorban a közigazgatási intézkedések jogszerűségének elvéből, amely a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében a közösségi jog által elismert jogelvek közé tartozik⁽²⁵⁾. Ennek értelmében az adóigazgatás jogszabályhoz kötött, és nem fogantathatja a jogszabályi elírásokkal nem összeegyeztethető adóztatást. Ellentmondana továbbá a jogbiztonság elvének is, ha az adóalany nem hagyatkozhatna arra, hogy egy ügyletet úgy adóztatnak, ahogyan azt a törvény elírja.

41. Az eset egyedi körülményeitől függ, hogy a tagállami HÉA-szabályozás téves alkalmazása ezen túlmenően megvalósítja-e az egyenlő bánásmód elvének és a semlegesség elvének a megsértését is. Az egyenlő bánásmód elve, amely a HÉA területén az adósemlegesség elvében különös kifejezést nyert⁽²⁶⁾, megköveteli, hogy az azonos ügyleteket ugyanazon adókulcs szerint adóztassák⁽²⁷⁾. Ha az adóhatóság a Marks & Spencer „teacake”-értékesítéseit az általános adókulccsal adóztatja, más szállítók hasonló termékeire azonban a törvény által elírt nulla százalékos adókulcsot alkalmazza, akkor az érinti ezeket az alapelveket.

42. Ezen igény közösségi jogi megalapozottságának nem mond ellent az, hogy egy tagállami eltérés határozza meg a konkrétan alkalmazandó adókulcsot, és nem maga a hatodik irányelv. Egy irányelv rendelkezéseinek ugyan tartalmi szempontból feltétlennek és kellően pontosnak kell lennie ahhoz, hogy a magánszemélyek arra hivatkozhatnak⁽²⁸⁾. A hatodik irányelvre és a végrehajtásakor figyelembe veendő jogelvekre történő hivatkozás azonban nem hiúsulhat meg amiatt, hogy az irányelv a tagállamoknak mérlegelési lehetőséget biztosít az adókulcs meghatározásánál⁽²⁹⁾. Ellenkező esetben az irányelv hatálya jelentősen leszűkülne. Mert az irányelv nemcsak a 28. cikk (2) bekezdése szerinti eltérések esetén engedi át a tagállamoknak az adókulcs meghatározását, hanem egyébként sem harmonizálja teljesen az adókulcsokat. Sokkal inkább hivatkozhatnak az egyének az irányelv alapján – összefüggésben a 40. és 41. pontban felsorolt általános jogelvekkel – arra, hogy egy tagállamnak egy ügyletet ténylegesen azon adókulcsnak kell alávetnie, amelyet az ilyen ügyletekre a mérlegelési jogkörének alkalmazása körében törvényben meghatározott.

43. Amennyiben egy tagállam tévedésből elmulasztott eltérő nemzeti rendelkezést alkalmazni

az adott ügyletre, úgy az ebből eredő adókivetés következtésképpen nemcsak a nemzeti adójogot sérti, hanem a közösségi jogot is.

– Az eltérő nemzeti rendelkezés téves alkalmazásának következményei

44. Az érintett tagállam ebben az esetben a közösségi jog erejénél fogva köteles az adót visszatéríteni. Ahogy fent már kifejtettem, azon adók visszatérítésére vonatkozó jog, amelyeket egy tagállamban a közösségi jog megsértésével vetettek ki, az egyéni a közösségi jog alapján megillető jogok következményét és kiegészítését képezi.(30) Az adóvisszatérítés a jogszabálysértés következményeit utólag szünteti meg, és végeredményben egy közösségi jognak megfelelő adóztatáshoz vezet. Ezért a visszatérítési jog meghatározásánál is kötve van a tagállam az általános jogelvekhez, amelyeket a közösségi jog átültetése és alkalmazása során figyelembe kell venni.

45. Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett első két kérdésre ezért a következő választ kell adni:

Ha egy tagállam a hatodik irányelv (92/77 irányelvvel történt módosítását megelőzően vagy azt követően hatályos) 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint a nemzeti jogban bizonyos ügyletek tekintetében fenntartotta az elzáró felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, akkor a gazdasági szereplőnek joga van ezen rendelkezés korrekt alkalmazásához az irányelv alapján, összefüggésben az annak végrehajtása során alkalmazandó általános jogelvekkel, különösen az egyenlő bánásmód, a semlegesség, a közigazgatási intézkedések jogszerűsége és a jogbiztonság elvével.

Ha az adóhatóság a nemzeti jogot ilyen esetben tévesen úgy értelmezte, hogy a tagállami jog szerint az elzáró felszámított adó visszatérítésével járó adómentesség alá eső bizonyos ügyleteket normál adókulcsnak vetettek alá, akkor a közösségi jog fűszabály szerint biztosítja a gazdasági szereplőnek a jogalap nélkül kivetett HÉA visszatérítéséhez való jogot. Ezen jog kialakítása során figyelemmel kell lenni a közösségi jog általános jogelveire, beleértve az egyenlő bánásmód elvét és az adósemlegesség elvét.

C – Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett 3–5. kérdésre

46. Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett 3–5. kérdéssel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a tagállam milyen feltételek mellett hivatkozhat a jogalap nélküli gazdagodás kifogására a HÉA visszatérítéséhez való joggal szemben.

47. Az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a hatékony érvényesülés és egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását.(31)

48. Ennek kapcsán a Bíróság alapvetően elismerte, hogy a nemzeti jog a visszatérítést kizárhatja olyan mértékben, amennyiben az az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezetne, mert az az adóterhet igazolhatóan másra hárította át.(32)

49. Mivel ilyen szabályok esetén a közösségi joggal ellentétesen beszedett adók visszatérítésének alapelve alóli kivételről van szó, a Bíróság szigorú követelményeket támasztott a gazdagodás bizonyításához.(33) Így közvetett adók esetén nem lehet minden további nélkül abból

kiindulni, hogy azokat a fogyasztóra ténylegesen áthárították.(34) Számos, gazdasági vizsgálatok által tisztázandó tényező?l függ, hogy az áthárítás az adó gazdasági hatásait tényleg megszünteti?e az adózónál, és ennek következtében az adó visszatérítése gazdagodáshoz vezet?e.(35)

50. Az Egyesült Királyság Kormányának az eljárás szóbeli szakaszában tett el?adása szerint az alapügyben eljáró bíróságok széles kör? bizonyítást vettek fel ebben a kérdésben. Így az el?zetes döntéshozatali eljárás szempontjából megállapítható, hogy a HÉA teljes visszatérítése a Marks & Spencer jogalap nélküli gazdagodásához vezetne.

51. Következésképpen a hatékonyság elve nem zárja ki az adó?visszatérítés megtagadását. Nincs adat az egyenérték?ség elvének megsértésére sem. Ez mindenesetre akkor igaz, ha ezt az alapelvet eddigi meghatározása szerint értelmezzük, nevezetesen úgy, hogy az megtiltja a közösségi jogon alapuló adó?visszatérítési igényeknek a hasonló, tisztán a nemzeti jogon alapuló visszatérítési igényeknél hátrányosabban történ? kezelését.(36)

52. Mindenesetre a nemzeti jog az irányadó id?szakban a jogalap nélküli gazdagodás kifogását csak akkor tette lehetővé, ha az adóalany, amely a visszatérítést érvényesíti, az adóid?szakban HÉA?t fizetett, tehát nem volt olyan mérték? el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó igénye, amivel szemben a fizetendő adót teljesen el tudta volna számolni. Az úgynevezett „*repayment trader*”-ek esetében az értékesítési ügyletek adóbesorolásának korrigálása következtében el?álló (magasabb) adó?visszatérítésre vonatkozó igényt nem korlátozhatta a jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó kifogás.

53. A visszatérítés ily módon történ? eltér? szabályozása a Marks & Spencer szerint sérti az egyenl? bánásmód és az adósemlegesség elvét.

54. A Marks & Spencer I. ügyben hozott ítéletében a Bíróság már elismerte, hogy a tagállamoknak a közösségi jog alkalmazási területén a visszatérítésre vonatkozó szabályok kialakításánál az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvén túlmenően figyelemmel kell lenniük az általános jogelvekre is, amelyek a közösségi jogrend részét képezik.(37) Ez magában foglalja különösen az egyenl? bánásmód elvéhez és – a HÉA területén – az adósemlegesség elvéhez való kötöttséget, amelyre el?ször szeretnék kitérni.

55. El?tte azonban még a következ?t szeretném rögzíteni a tényálláshoz:

– Sem az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l, sem a résztvev?k észrevételeib?l nem derül ki, hogy a Marks & Spencer-en kívül más adóalany igényelt vagy megkapott volna?e HÉA?visszatérítést amiatt, hogy olyan „*teacake*”-et értékesített, amelyet eredetileg tévesen cukrásztermékként soroltak be.

– A Marks & Spencer el?adása szerint a Tesco kiskereskedelmi vállalkozás „*repayment trader*”-ként adó-visszatérítésben részesült, ezt az Egyesült Királyság Kormánya azonban az eljárás szóbeli szakaszában nem tudta meger?síteni. Ezek a visszatérítések a „*teacake*”-t?l eltér? termékek (ásványvíz és gyümölcslé) adójogi besorolásának korrekciójára vonatkoztak. A Tescoval szemben nem hivatkoztak arra, hogy a kifizetés jogalap nélküli gazdagodáshoz vezetne, mert az adót áthárította a vev?kre.

– Az adósemlegesség elve

56. A Bíróság az adósemlegesség elvéb?l mindenekelőtt azt emelte ki, hogy az egyes országok azonos jelleg? termékeinek a termelési és forgalmazási láncolat hosszától függetlenül azonos adóteher alá kell esniük(38). A semlegességet ebben az értelemben az el?zetesen

felszámított adó levonásához való jog biztosítja. Az elzeteresen felszámított adó levonása azt eredményezi, hogy minden közbens? lépcs? teljesen mentesül a HÉA alól, és a fogyasztót végül olyan adó terheli, amely pontosan arányos a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értékével.

57. Kés?bb a Bíróság az adósemlegesség elvéb?l általánosságban levezette, hogy azonos jelleg? és ezért egymással versenyben álló termékeket a HÉA szempontjából azonosan kell kezelni.(39) A semlegesség elvének ez a jelentése az eddigi ítélkezési gyakorlatban különösen az adóköteles ügyletek meghatározásánál és az adómentesség hatodik irányelv 13. cikke szerinti eseteinek értelmezése kapcsán játszott szerepet.

58. A Bíróság további döntéseiben azt is megfogalmazta, hogy az adósemlegesség elve tiltja, hogy az azonos tevékenységet végz? gazdasági szerepl?ket eltér?en kezeljék a HÉA kivetése során.(40) Ugyan itt hangsúlyosabbnak t?nik a különböz? gazdasági szerepl?k egyenl? bánásmódban részesítése, én mégis úgy értelmezem ezt a megállapítást, hogy a különböz? gazdasági szerepl?k eltér? bánásmódban részesítése éppen az azonos jelleg? ügyleteik tekintetében nem megengedett.

59. Végül kifejtette a Bíróság, hogy az adósemlegesség elve magában foglalja a versenynek a HÉA tekintetében történ? eltér? bánásmódból ered? torzulása kiküszöbölését is. A torzulás pedig akkor bizonyított, ha megállapításra kerül, hogy a szolgáltatásnyújtások egymással versenyben állnak, és a HÉA tekintetében eltér?en kezelik ezeket. (41)

60. A semlegesség elvének ezen fogalom-meghatározásából jelen ügyre vonatkozóan az következik, hogy nem megengedett a (hasznló) „teacake”-ek értékesítésének az adó szempontjából eltér?en történ? kezelése. Az adó?visszatérítésre vonatkozó rendelkezések sem vezethetnek utólag a hasznló termékek értékesítésének eltér? kezeléséhez.

61. Ezzel szemben a semlegesség elve nem vonatkozik a különböz? gazdasági szerepl?kel szembeni eltér? általános bánásmódra, amely nem áll összefüggésben azonos jelleg? ügyletek adóztatásával, hanem más tulajdonságokhoz kapcsolódik. Következésképpen a semlegesség elvének alkalmazása szempontjából nem bír jelent?séggel az a körülmény, hogy a Tesco lehetséges módon más termékek vonatkozásában adó?visszatérítésben részesült annak ellenére, hogy az adót áthárította.

62. A semlegesség elvének megsértése akkor bizonyított, ha a „teacake” más gazdasági szerepl?k által történ? értékesítésére kezdett?l fogva a *zero-rating*-et alkalmazták volna, miközben a Marks & Spencer megfelel? termékértékesítései az általános adókulcs alá estek. Bizonyított az elv megsértése továbbá, ha más gazdasági szerepl?k a Marks & Spencerrel ellentétben a megfelel? termékértékesítések megítélésének megváltozása után HÉA?visszatérítésben részesülnek anélkül, hogy a jogalap nélküli gazdagodás kifogását figyelembe vennék. Ezzel szemben nem kell további gazdasági hátrálynak fennállnia. Az azonos jelleg? ügyletek eltér? adójogi megítélése ugyanis a verseny torzulását eredményezi.

63. Mivel egyedül az adóhatóságok rendelkeznek az ahhoz szükséges információkkal, hogy a semlegesség elvének megsértését véglegesen bizonyítani lehessen, az érintett adóalanyra csak korlátozott bizonyítási terhet lehet róni. Általában elegend? lehet, ha az érintett más gazdasági szerepl?ket megnevez, amelyek hasznló termékeket értékesítenek, és lehetséges módon részesültek a kedvez?bb adóztatási bánásmódban. Ezután az adóhatóságnak kell tájékoztatást adnia ezen adóalanyok tényleges adózásáról.

– Az egyenl? bánásmód elve

64. Az adósemlegesség elve mellett a tagállamoknak a hatodik irányelv végrehajtása során be

kell tartaniuk az egyenlő bánásmód általános elvét is, amely megköveteli, hogy az összehasonlítható helyzeteket ne kezeljék eltérően, és az eltérő helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, ha csak az ilyen bánásmód objektíve nem igazolható.(42)

65. Az Egyesült Királyság Kormánya nem vitatja, hogy a jogalap nélküli gazdagodás kifogása tekintetében a HÉA-törvény 2005. évi módosításáig különböző szabályozás vonatkozott a „repayment trader”-ekre és a „payment trader”-ekre. Álláspontja azonban az, hogy a visszatérítési igények az adott helyzetekben nem összehasonlíthatóak.

66. A Bizottsághoz és a Marks & Spencerhez hasonlóan azonban én sem látok olyan különbséget, amely jelentőssel bírna a jogalap nélküli gazdagodás kifogásának alkalmazása, illetve az alkalmazás mellőzése szempontjából.

67. Mindkét esetben magában foglalja az értékesített termék vételára a HÉA-t. A vevő a teljes összeget megfizeti az adóalanynak. Mind a „repayment trader”, mind a „payment trader” felszámítja a kincstár részére fizetendő adót az előzetesen felszámított adó visszatérítéséhez való jogával. A „repayment trader” esetében ennek kapcsán az adóalany javára fennálló egyenleg keletkezik; visszatérítési igénye van a kincstárral szemben. A másik esetben a kincstár javára szól az egyenleg, amit az adóalanynak ki kell egyenlítenie.

68. Amennyiben utólag bebizonyosodik, hogy bizonyos ügyletekre nem az általános adókulcs, hanem a nulla százalékos adókulcs (zero-rating) alkalmazandó, úgy csökken az egyik elszámolási tétel. Ez a „repayment trader” esetében a javára szóló egyenleg megemelkedéséhez vezet, a „payment trader” esetében a kincstár javára szóló egyenleg csökkenéséhez. Mindkét esetben szükség van a korrekcióhoz a kincstártól az adóalany részére történő visszafizetésre, amely mindkét esetben jogalap nélküli gazdagodáshoz vezethet, ha a szóban forgó értékesítési ügyletek adóját teljesen áthárították a vevőkre, és egyéb gazdasági hátrányok sem zárják ki a gazdagodás tényét.

69. Mivel a „repayment trader” és a „payment trader” helyzete így a gazdagodás szempontjából azonos, az egyenlő bánásmód elve megköveteli, hogy a jogalap nélküli gazdagodás kifogását a különböző visszatérítési igények esetében azonos módon alkalmazzák. Az Egyesült Királyságban a 2005. évi jogszabály-módosításig azonban nem ez történt.

70. Már a jogalkotó intézkedésének ténye is azt sugallja, hogy korábban az összehasonlítható helyzetekben nyilvánvalóan eltérő bánásmód valósult meg. Amennyiben a szóban forgó helyzetek tényleg nem lennének összehasonlíthatóak, úgy a jogalkotó a 2005. évi HÉA-törvény 80. szakaszának (3) bekezdése szerinti jogalap nélküli gazdagodás kifogását nem terjeszthette volna ki a „repayment trader” esetére.

71. Ennek kapcsán az eddig fennálló eltérő bánásmód annál is kevésbé elfogadható, hogy mindenféle véletlentől és folyamatosan változó tényezőtől – mint a termékskála összetétele, befektetések végzése stb. – függ, hogy egy adóalany egy elszámolási időszakban az egyik vagy a másik helyzetbe kerül.

– Az adósemlegesség elve és az egyenlő bánásmód elve megsértésének orvoslása

72. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatáskörük keretében a közösségi jog alkalmazására köteles nemzeti bíróságoknak a feladata, hogy teljes érvényesülést biztosítsanak ezeknek a szabályoknak, és védjék a közösségi jog által a magánszemélyeknek biztosított jogokat.(43) Ennek kapcsán a közösségi jog elsőbbsége alapján nem alkalmazható a közösségi szabállyal ellentétes nemzeti jogszabály, függetlenül attól, hogy a közösségi szabályt megelőzően vagy azt követően alkották-e. (44)

73. Egy tagállam megválaszthatja ugyan, hogy az egyenlő bánásmód elvének megsértését a jövőben hogyan akarja megszüntetni. Alapvetően az egyik csoport terhét megszüntetheti, vagy azt azonos módon kiterjesztheti a másik csoportra. A múltra nézve a teher utólagos kiterjesztése ezzel szemben általánosságban ellentétes lenne a bizalomvédelem elvével(45).

74. Ezenkívül a Bíróságnak a közösségi joggal ellentétes hátrányos megkülönböztetés eseteiben ismételten meghozott döntéseinek megfelelően, amíg az egyenlő bánásmódot visszaállító intézkedések nem kerültek elfogadásra, az egyenlőség elvének tiszteletben tartása csak úgy biztosítható, ha a hátrányos helyzetbe hozott személyeknek biztosítják ugyanazokat az előnyöket, amelyekben a kedvezményezett csoporthoz tartozó személyek részesülnek. Ilyen esetben a nemzeti bíróság valamennyi hátrányosan megkülönböztetett nemzeti rendelkezés alkalmazásától köteles eltekinteni anélkül, hogy a jogalkotót fel kellene szólítani a rendelkezés hatályon kívül helyezésére, vagy meg kellene várnia a rendelkezés hatályon kívül helyezését, illetve köteles a hátrányos helyzetbe hozott csoport tagjaira is ugyanazt a rendszert alkalmazni, ami a másik csoport tagjaira vonatkozik.(46)

75. Ebből következik, hogy a jogalap nélküli gazdagodás kifogását a Marks & Spencerrel szemben nem lehet felhozni, amíg az sérti az egyenlő bánásmód elvét.

76. Senki nem követelhet egyenlőséget a jogtalanságban.(47) Így a Bíróság állami támogatásokkal kapcsolatos előírások kapcsán például úgy határozott, hogy valamely adó alanyai nem hivatkozhatnak arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek, annak érdekében, hogy kivonják magukat az említett adó megfizetése alól; a lehetséges kedvezményezett kör más vállalkozásokra való kiterjesztése nem tenné lehetővé a jogellenesen nyújtott támogatás következményeinek elhárítását, hanem ezeket még súlyosbítaná is.(48)

77. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a tagállamok nem kötelesek kizárni a közösségi jog megsértésével kivetett adók visszatérítését, amennyiben az jogalap nélküli gazdagodáshoz vezetne. Az ítélkezési gyakorlat szerint sokkal inkább a visszatérítés kell, hogy a főszabály legyen, amitől a jogalap nélküli gazdagodás elkerülése érdekében el lehet térni.(49) Következésképpen nem jogellenes, ha a nemzeti szabályozás a közösségi jog megsértésével beszedett adó visszatérítését a jogalap nélküli gazdagodás kifogása általi korlátozástól mentesen megengedi, ahogyan az 2005. évig az Egyesült Királyságban a „*repayment trader*” esetében nyilvánvalóan megvalósult. Az eltérő bánásmódnak a jogalap nélküli gazdagodás kifogásának a „*payment trader*”-ek esetében történő eltörlésével való megszüntetése így nem valósít meg „egyenlőséget a jogtalanságban”.

78. Különösen az eljárás szóbeli szakaszában emelte ki a Marks & Spencer, hogy a visszatérítés tényleg való megtagadása jogalap nélküli gazdagodáshoz vezetne, mégpedig a kincstár részéről. Mert a visszatérítés tulajdonképpen a Marks & Spencer vevőinek járna, akik a jogalap nélkül kivetett adót végül viselték. Ezzel szemben az Egyesült Királyság azt hozta fel, hogy az állam a jogalap nélkül kivetett adót mégis közérdekű célra fordítja, így abból végeredményben a Marks & Spencer vevői is részesülnek.

79. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy egy tagállam f?szabály szerint nem hivatkozhat a közösségi jog általa történ? megsértésére annak érdekében, hogy ezáltal el?nyhöz jusson(50). Egyebekben túl messzire vezetne, ha a Bíróságnak azt kellene megítélnie, hogy ki tudná értelmesebben és a Marks & Spencer vev?inek nagyobb hasznot eredményez? módon kezelni a jogalap nélkül beszedett összegeket, az állam vagy az említett vállalkozás.

V – Véggövetkeztetések

80. Végeredményben az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre a következő válaszokat javaslom:

1) Ha egy 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 (az 1992. október 19?i 92/77/EGK tanácsi irányelvvel történt módosítását megelő?zen vagy azt követ?en hatályos) 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint a nemzeti jogban bizonyos ügyletek tekintetében fenntartotta az el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, akkor a gazdasági szerepl?nek joga van ezen rendelkezés megfelelő alkalmazásához az irányelv alapján, összefüggésben az annak végrehajtása során alkalmazandó általános jogelvekkel, különösen az egyenl? bánásmód, a semlegesség, a közigazgatási intézkedések jogszer?sége és a jogbiztonság elvével.

Ha az adóhatóság a nemzeti jogot ilyen esetben tévesen úgy értelmezte, hogy a tagállami jog szerint az el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentesség alá es? bizonyos ügyleteket normál adókulcsnak vetettek alá, akkor a közösségi jog f?szabály szerint biztosítja a gazdasági szerepl?nek a jogalap nélkül kivetett HÉA visszatérítéséhez való jogot. Ezen jog kialakítása során figyelemmel kell lenni a közösségi jog általános jogelveire, beleértve az egyenl? bánásmód elvét és az adósemlegesség elvét.

2) Az irányelvvel f?szabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a közösségi jog megsértésével beszedett adó visszatérítését kizárja olyan mértékben, amilyen mértékben az az adóalany jogalap nélküli gazdagodásához vezetne.

Ellentmond azonban az irányelv végrehajtásakor alkalmazandó egyenl? bánásmód elvének, ha a jogalap nélküli gazdagodás kifogása csak azokra az adóalanyokra alkalmazandó, akik egy elszámolási id?szakban befizettek HÉA?t, azon adóalanyokra azonban nem, akiknek az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó igénye magasabb volt az értékesítési ügyleteik után befizetendő adónál (*repayment traders*).

A nemzeti bíróságoknak a feladata – amelyeknek saját hatáskörükben a közösségi jogot alkalmazniuk kell –, hogy teljes érvényesülést biztosítsanak ezeknek a szabályoknak, és védjék a közösségi jog által a magánszemélyeknek biztosított jogokat azáltal, hogy nem alkalmazzák az egyenl? bánásmód elvét sért? nemzeti szabályt.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 – A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló 1992. december 14?i 92/111/EGK tanácsi irányelv (HL L 384., 47. o.;

magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) határozott időre 15%-os legkisebb általános adómértéket vezetett be. A legkisebb általános adómérték hatályát a későbbiekben mindig meghosszabbították, legutóbb a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelvnek a HÉA minimális általános adómértéke alkalmazásának időtartama vonatkozásában történő módosításáról szóló, 2005. december 22-ii 2005/92/EK tanácsi irányelv (HL L 345., 19. o.) 2010-ig.

4 – Az irányelv kedvezményes adómértékekre, és azon termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó előírásait, amelyekre a kedvezményes adómértékek alkalmazhatók (lásd ehhez a hatodik irányelv H. mellékletét), lépésről lépésre harmonizálták.

5 – A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-ii 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.)

6 – A hatodik irányelv 28l. cikk (4) bekezdésének második mondata szerint az átmeneti szabályozás hatálya automatikusan meghosszabbodik a végleges szabályozás hatálybalépéséig, amely eddig azonban még nem született meg.

7 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ii 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.) vonatkozó rendelkezése a következőképpen szól: „A tagállamok a jelenlegi forgalmiadó-rendszerükről a közös hozzáadottértékadó-rendszerre történő áttérés kapcsán [...] a tagállamok közötti kereskedelemben a behozatal adóztatásának és a kiviteli adómentességének eltörléséig jól meghatározott szociális érdekekről a végső fogyasztó javára csökkentett adómértéket, vagy akár az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességet állapíthatnak meg, amennyiben ezek az intézkedések összességükben nem fejtenek ki erősebb hatást, mint a jelenlegi rendszerben alkalmazott kedvezmények.” [nem hivatalos fordítás]

8 – Csak az adóalanyok ezen két csoportjának eltérő bánásmódban részesítése miatti kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás megindítását követően vezetett be az Egyesült Királyság 2005. május 26-ii hatállyal egy, a *repayment trader*-ek gazdagodására vonatkozó szabályozást.

9 – C-62/00. sz. ügy (EBHT 2002., I-6325. o.).

10 – A C-62/00. sz. ügyre vonatkozó 2002. január 24-ii indítvány (EBHT 2002., I-6325. o.) 44. pontja.

11 – A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 27. pontja.

12 – A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer I ügyben hozott ítélet 30. pontja, amely a 309/85. sz. Barra-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 355. o.) 17. pontjára, a C-62/93. sz. BP Supergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 40. pontjára, a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-579. o.) 23. pontjára és a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 84. pontjára hivatkozik.

13 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-ii 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.). 2007. január 1-jei hatállyal a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) felváltotta az első

HÉA-irányelvet. 1. cikkének (1) bekezdése a korábbi szabályozáshoz kapcsolódóan a következőképpen szól: „Ez az irányelv megállapítja a közös hozzáadottértékadó-rendszert (HÉA-rendszer).”

14 – Lásd még ehhez a nyolcadik preambulumbekendést, amely így szól: „mivel a tagállamok többségében hatályban lévő halmazott többfázisú adórendszernek a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel való felváltása a verseny semlegességét fogja eredményezni még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek egyidejű összehangolása elmarad, amennyiben mindegyik országban, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló árukön ugyanakkora az adóteher, valamint amennyiben a nemzetközi kereskedelembe az áruk adóterheinek összege ismert, annak érdekében, hogy ezen összeg pontos kiegyenlítéseit biztosítani lehessen; mivel emiatt első lépésként intézkedni kell a közös hozzáadottértékadó-rendszer valamennyi tagállam által történő elfogadásáról, anélkül hogy ezzel egyidejűleg összehangolnák az adómértékeket és az adómentességeket”.

15 – Lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó 1973. június 29-i bizottsági javaslatot (Az Európai Közösségek Hírlevele, 11/73. melléklet, 31. o.). A zero-rating hatályához lásd a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyre vonatkozó 2006. május 4-i indítványom (EBHT 2006., I-6269. o.) 22. és 23. pontját.

16 – Az általános jogelveknek, különösen az alapvető jogoknak a közösségi jog átültetése és alkalmazása során történő figyelembevételével kapcsolatban lásd: a 201/85. és 202/85., Klensch és társai egyesített ügyekben 1986. november 25-én hozott ítélet (EBHT 1986., 3477. o.) 8–10. pontjai; az 5/88. sz. Wachauf-ügyben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2609. o.) 19. pontja; a C-260/89. sz. ERT-ügyben 1991. június 18-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-2925. o.) 42. és azt követő pontjai; a C-381/97. sz. Belgacodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 26. pontja, a C-441/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-3449. o.) 107. és 108. pontja, valamint a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.) 29. pontja.

17 – Lásd ehhez a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Talacre Beach Caravan Sales ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 17. pontját további hivatkozásokkal. A hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerinti eltérésekre vonatkozó szabályozáshoz lásd a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.) 54. pontját.

18 – A fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott indítvány 24. pontja.

19 – A C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-3369. o.) 21. pontja.

20 – A C-36/99. sz. Idéal tourisme ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-6049. o.).

21 – A fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Idéal tourisme ügyben hozott ítélet 37. pontja. Lásd a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 50. és 51. pontját is.

22 – A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Klensch és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 9. pontja.

23 – A fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Idéal tourisme ügyben hozott ítélet 38. pontja. Lásd a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 52. pontját is.

24 – Lásd ehhez a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 – Lásd a C?182/03. és C?217/03. sz., Belgium és Forum 187 egyesített ügyekben 2006. június 22-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?5479. o.) 69. pontját.

26 – Az egyenlő bánásmód elvéhez és a semlegesség elvéhez lásd a C?443/04. és C?444/04. sz., Solleveld és van den Hout-van Eijnsbergen egyesített ügyekben 2006. április 27-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?3617. o.) 35. pontját.

27 – A fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja; lásd általában az adósemlegesség elvéhez a C?216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I?4947. o.) 19. és 20. pontját; a C?453/02. és C?462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I?1131. o.) 24. pontját; a C?498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I?4427. o.) 54. pontját és a C?363/05. sz., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és társai ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet (EBHT 2007., I?5517. o.) 46. pontját.

28 – A 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 25. pontja; a C?141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I?6833. o.) 51. pontja; a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Linneweber és Akriditis ügyben hozott ítélet 33. pontja és a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és társai ügyben hozott ítélet 58. pontja.

29 – Lásd ebben az értelemben az adómentes intézmények fogalmának meghatározása kapcsán a tagállamok mérlegelési jogkörére vonatkozóan a C?45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I?12911. o.) 81. pontját. Lásd továbbá a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és társai ügyben hozott ítélet 60. és 61. pontját.

30 – Lásd a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatot.

31 – A 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontja; a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks and Spencer I ügyben hozott ítélet 39. pontja; a C?147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet EBHT 2003., I?11365. o.) 103. pontja és a C?35/05. sz. Reemtsma-ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I?2425. o.) 37. pontja.

32 – Lásd ehhez a 68/79. sz. Just-ügyben 1980. február 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 501. o.) 26. pontját; a C?192/95–C?218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet (EBHT 1997., I?165. o.) 23. pontját; a C?441/98. és C?442/98. sz., Michailidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I?7145. o.) 31. pontját és a fenti 31. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 94. pontját.

33 – Összefoglalva: a fenti 31. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 94. és azt követő pontjai.

34 – A 331/85., 376/85. és 378/85. sz., Bianco és Girard egyesített ügyekben 1988. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1988., 1099. o.) 17. pontja; a fenti 31. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 96. pontja és a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és

társai ügyben hozott ítélet 25. pontja.

35 – A fenti 34. lábjegyzetben hivatkozott Bianco és Girard egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontja; a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott Comateb és társai ügyben hozott ítélet 29. és azt követő pontjai; a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott Michailidis-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontja és a fenti 31. lábjegyzetben hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 97. és azt követő pontjai.

36 – Mindenesetre fel lehet tenni a kérdést, hogy ez az alapelv nem írja-e elő valamennyi, a közösségi jogban gyökerező visszatérítési igény egyenlő bánásmódban részesítését. Ezzel a megfontolással azonban itt nem kell foglalkoznunk, mivel az egyenlő bánásmód elvét és az adósemlegesség elvét mindenképpen figyelembe kell venni (lásd ehhez a továbbiakban az 56. és azt követő pontokat).

37 – A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer I. ügyben hozott ítélet 44. pontja. Abban az eljárásban a bizalomvédelem elvét kellett figyelembe venni.

38 – Lásd a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját; a C-317/94. sz. Elida Gibbs-ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5339. o.) 20. pontját és a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4357. o.) 34. pontját.

39 – A fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja; a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Gregg-ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontja; a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Linneweber és Akritidis ügyben hozott ítélet 24. pontja; a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 54. pontja és a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és társai ügyben hozott ítélet 46. pontja.

40 – A C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-8379. o.) 23. és 24. pontja, valamint a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10683. o.) 39. pontja és a C-169/04. sz. Abbey National ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4027. o.) 56. pontja.

41 – A fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és társai ügyben hozott ítélet 47. pontja további hivatkozásokkal.

42 – Lásd többek között a C-309/89. sz., Codorniu kontra Tanács ügyben 1994. május 18-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-1853. o.) 26. pontját; a C-354/95. sz., National Farmers' Union és társai ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4559. o.) 61. pontját és a C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8477. o.) 44. pontját.

43 – Lásd különösen a 106/77. sz. Simmenthal-ügyben 1978. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1978., 629. o.) 16. pontját; a C-213/89. sz. Factortame-ügyben 1990. június 19-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-2433. o.) 19. pontját; a C-453/99. sz., Courage és Crehan ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6297. o.) 25. pontját és a C-295/04–C-298/04. sz., Manfredi és társai egyesített ügyekben 2006. július 13-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6619. o.) 89. pontját.

44 – Lásd a C-198/01. sz. CIF-ügyben 2003. szeptember 9-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8055. o.) 48. pontját és a fenti 43. lábjegyzetben hivatkozott Manfredi és társai ügyben hozott ítélet 39. pontját.

45 – Lásd a C?396/98. sz. Schlossstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I?4279. o.) 44 és 47. pontját és a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer I. ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját.

46 – A C?231/06–C?233/06. sz. Jonkman egyesített ügyekben 2007. június 21-én hozott ítélet (EBHT 2007., I?5149. o.) 39. pontja hivatkozással a C?408/92. sz. Avdel Systems ügyben 1994. szeptember 28-án hozott ítélet (EBHT 1994., I?4435. o.) 16. és 17. pontjára; a C?442/00. sz. Rodríguez Caballero ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I?11915. o.) 42. és 43. pontjára és a C?81/05. sz. Cordero Alonso ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?7569. o.) 45. és 46. pontjára.

47 – Lásd a 188/83. sz., Witte kontra Parlament ügyben 1984. október 9-én hozott ítélet (EBHT 1984., 3465. o.) 15. pontját és a 134/84. sz., Williams kontra Számvev?szék ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2225. o.) 14. pontját.

48 – A C?393/04. és C?41/05. sz. Air liquide Industries Belgium egyesített ügyekben 2006. június 15-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?5293. o.) 43. és 45. pontja és a C?368/04. sz. Transalpine Ölleitung ügyben 2006. október 5-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?9957. o.) 49. és 50. pontja.

49 – Lásd a fenti 48. és 49. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

50 – Lásd ebben az értelemben a 148/78. sz. Ratti-ügyben 1979. április 5-én hozott ítélet (EBHT 1979., 1629. o.) 22. pontját; a fenti 28. lábjegyzetben hivatkozott Becker-ügyben hozott ítélet 24. pontját; a 152/84. sz. Marshall-ügyben 1986. február 26-án hozott ítélet (EBHT 1986., 723. o.) 49. pontját és a C?91/92. sz. Faccini Dori-ügyben 1994. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1994., I?3325. o.) 22. és 23. pontját.