

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. március 24.1(1)

C?2/08. sz. ügy

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze

és Agenzia delle Entrate

kontra

Olimpiclub Srl, felszámolás alatt,

(A Corte suprema di cassazione [Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Visszaélésszer? gyakorlat – A közösségi jog els?bbsége – Jogbiztonság –A joger? elve – Joger?s ítéletek”

I – Bevezetés

1. A Corte suprema di cassazione (a legf?bb semmit?szék) (Olaszország) a Bírósághoz 2008. január 2?án érkezett, 2007. október 10?i határozatával az EK 234. cikk alapján el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé a joger? elvének a HÉA megfizetésével összefügg? bírósági eljárásban való alkalmazásával összefüggésben.

2. A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arról kíván meggy?z?dni, hogy a Lucchini?ügy(2) fényében a közösségi jog megkívánja?e a joger? elvét lefektet? bels? jogszabály alkalmazásának mell?zését, amely másik bíróság ugyanolyan tárgyú ügyben hozott ítéletét joger?ssé nyilvánítja, ha ez lehet?vé teszi, hogy a HÉA megfizetésével összefügg? jogvitában megállapítsák, hogy az érintett ügyletre valójában kizárólag az adóel?ny megszerzése érdekében került sor, ezért az visszaélésszer? gyakorlatot valósít meg.

3. E kérdés egyrészt?l a felszámolás alatt álló Fallimento Olimpiclub Srl (a továbbiakban: Olimpiclub), másrészt?l az Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (a továbbiakban: pénzügyi hatóság) és az Agenzia delle Entrate (a továbbiakban: adóhatóság) között az 1988 és 1991 közötti évekre vonatkozóan megállapított HÉA utólagos helyesbítésér?l szóló határozatok tekintetében folyamatban lév? eljárással összefüggésben merült fel.

II – A jogi háttér

4. A Codice civilének (olasz polgári törvénykönyv) a joger? elvét lefektet? 2909. cikke a következ?t írja el?:

„A joger?ssé vált ítéletben tett megállapítások a felek, örököseik, illetve jogutódaik vonatkozásában minden tekintetben kötelez?ek.”

5. E tekintetben az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem leszögezi, hogy a legf?bb semmit?szék adójogi ügyekben hosszú ideig „a joger?s ítéletek önállósága” (*frammentazione dei giudicati*) elvét követte, amelynek értelmében minden adóév megtartja önállóságát a többivel szemben, és az adóalany és az adóhatóság között az el?z? és a következ? adóévt?l elkülönül? jogviszonyt képez. Ily módon, amennyiben különböz? adóévekre vonatkozóan merülnek fel jogviták, azokat külön ítéletekkel kell elbírálni – ahelyett, hogy miután egyesítették ?ket, egy ítéletben határoznának fel?lük –, minden ügy megtartja az önállóságát még akkor is, ha ugyanazon adónemre és olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek részben vagy egészben megegyeznek. Ez azt jelenti, hogy a korábbi határozat nem jelent *res iudicatát* a többi adóévvel kapcsolatos ítélet vonatkozásában.

6. Ennek ellenére az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem szerint a legf?bb semmit?szék az ítélkezési gyakorlatában a közelmúltban megváltoztatta a joger?s ítéletek önállóságának elvét, ennek értelmében az adójogi ítélet hatálya nem korlátozódik szükségszer?en a megtámadott aktusra, hanem a hatósági adókövetelés érdemére, valamint az illet? jogviszonyra is vonatkozik. Ezért az az adó egységességére van figyelemmel, noha ez utóbbi az elkülönül?, egymást követ? adóid?szakokban ismétl?dik.(3)

7. Ezért e határozatra a fél érvényesen hivatkozhat az adóeljáráásban akkor is, ha az az adott eljárás tárgyát képez? adóid?szaktól eltér? adóid?szakra vonatkozik, feltéve hogy mindkét ügyben közös, lényeges pontra vonatkozik. Ennek oka a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az, hogy az adóid?szakok önállóságának elve nem zárja ki azt, hogy a valamely adóid?szakra vonatkozó joger?s határozat más adóid?szak tekintetében is jelent?séggel bírjon, amennyiben több adóid?szak tekintetében releváns elemekre vonatkozik.

III – A tényállás, az eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

8. Az Olimpiclub korlátolt felel?sség? társaság, amely sportlétesítmények építésével és üzemeltetésével foglalkozik, és amely állami (kincstári) tulajdonban lév? földterületen található sportkomplexum tulajdonosa.

9. 1985. december 27?én az Olimpiclub az Associazione Polisportiva Olimpiclubbal (Olimpiclub sportegyesület, a továbbiakban: egyesület), amelynek alapító tagjai szinte kivétel nélkül rendelkeztek az Olimpiclubban üzletrésszel, haszonbérleti szerz?dést (*contratto di comodato*), azaz olyan szerz?dést kötött, amelynek értelmében az egyik fél a másiknak ingó dolgot vagy ingatlant határozott vagy határozatlan id?re használatba ad, a haszonélvez? pedig köteles a dolgot visszaadni (a továbbiakban: 1985. december 27?i szerz?dés). E szerz?dés értelmében a sportkomplexumban található összes felszerelést az egyesület rendelkezésére bocsátották, amelynek ellenszolgáltatásaként az egyesület számára csupán a földterület bérleti díjának átvállalását, évi 5 000 000 líra érték? átalány költségtérítést és tagjai éves tagsági díja teljes összegének megfelelő teljes bruttó bevételének az Olimpiclub részére történ? átengedését kötötték ki.

10. 1992?ben a Guardia di Finanza (pénzügy?rség) adóellen?rzést folytatott le, amelyet kés?bb az egyesületre is kiterjesztett, és amely az 1985. december 27?i szerz?déssel összefügg? szabálytalanságokat feltáró két megállapítási jegyz?könyv (a továbbiakban: jegyz?könyvek)

elkészítésével zárult. Megállapították, hogy a szerződésre az adóhatósággal szemben nem lehet hivatkozni.

11. Ennek eredményeként az 1988 és 1991 közötti időszakra vonatkozóan a HÉA utólagos helyesbítéséről négy határozatot hoztak. Az Olimpiclub a Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma előtt (Róma tartományi adóügyi elsőfokú bírósága) megtámadta a határozatokat.

12. E bíróság előtt az Agenzia delle Entrate fenntartotta, hogy a Guardia di Finanza által lefolytatott vizsgálat alapján nyilvánvalóvá vált: az alakilag jogszerű, 1985. december 27-ii haszonbérleti szerződéssel a felek célja valójában kizárólag az adótörvény megkerülése volt, annak érdekében, hogy az Olimpiclub jogosulatlan adómegtakarításhoz jusson. Az Olimpiclub a haszonbérleti szerződés eszközéhez folyamodva lényegében egy nem haszonszerzési célú egyesületének adta át a sportkomplexummal kapcsolatos adminisztratív és gazdálkodási terhet, miközben részesült az egyesület által elért bevételből anélkül, hogy a bevételt bármilyen adó terhelte volna. Az egyesület a társaság létesítményeinek kezelésével tulajdonképpen a közvetlen és közvetett adózás alól kivont bevételt ért el, mivel e bevétel a tagsági díjakból származott.

13. A Commissione tributaria provinciale azonban az Olimpiclub által benyújtott keresetnek helyt adott, megállapítva, hogy az Amministrazione Finanziaria nem hagyhatta figyelmen kívül az 1985. december 27-ii szerződés joghatásait, egyébként pedig nem volt szó csalárd megállapodásról.

14. A határozatot a jogorvoslati eljárásban a Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio regionális adóügyi bírósága) hatályában fenntartotta, és többek között megerősítette, hogy nem bizonyosodott be csalárd szándék, mivel az 1985. december 27-ii szerződés megkötéséhez vezető okok főként a sporttevékenység gazdasági társaság általi közvetlen szervezésének gazdasági ésszerűtlenségére, nem pedig az adókötelezettség elkerülésének szándékára vezethetők vissza.

15. Az alapeljárásban a Corte Suprema di Cassazione az Amministrazione Finanziaria által az ítélet ellen jogkérdésben előterjesztett semmisségi kérelem ügyében hoz határozatot. Mivel az Olimpiclub ellen időközben felszámolási eljárás indult, a felszámolóbiztos perbe lépett, és semmisségi ellenkérelmet terjesztett elő.

16. Az Amministrazione Finanziaria egyetlen összetett jogalapra alapított semmisségi kérelmet terjesztett elő, a jogvita lényeges kérdésével kapcsolatban adott logikátlan és elégtelen indokolásra, valamint a 600/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 37/A. §-ának és a 408/1990. sz. törvény 10. §-ának megsértésére és téves alkalmazására hivatkozva, amely utóbbi tekintetében a regionális adóügyi bíróság megállapította, hogy ebben az ügyben nem volt alkalmazható. A semmisségi kérelem célja lényegében az, hogy a Commissione tributaria regionale del Lazio ítéletét, amelyben kizárta az adókötelezettség elkerülésének szándékát, megtámadja.

17. Másrészt az Olimpiclub saját védelmében különösen a Commissione tributaria provinciale di Roma és a Commissione tributaria regionale del Lazio számos olyan jogerős ítéletére hivatkozott, amelyeket más adóévek vonatkozásában, de ugyanarra a határozatra alapított adómegállapításokkal kapcsolatban hoztak, mint amelyből a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jelen ügyben vitatott adómegállapító és helyesbítő értesítések származnak.

18. Az Olimpiclub kifejtette, hogy ezen ítéletek, amelyekben megállapították, hogy az 1985. december 27-ii szerződés által felállított rendszer adóügyi szempontból nem volt jogellenes, az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke értelmében jogerőre emelkedtek, és hogy ennek

következtében annak ellenére, hogy a bennük található megállapítások az eljárás tárgyát képező adóévektől eltérő adóévre vonatkoznak, kötelező-e ezzel rendelkeznek a kérdést előterjesztő bíróság előtti ügyben. Ebből eredően az Olimpiclub szerint a kérdést előterjesztő bíróság ismételten nem vizsgálhatja a visszaélés szerző gyakorlat megvalósulását.

19. A semmisségi kérelem elfogadhatatlanságáról szóló előzetes kifogás tekintetében a jogerő elvére hivatkozva a kérdés előterjesztő bíróság kifejti, hogy míg az Olimpiclub által hivatkozott Commissione tributaria provinciale di Roma ítéletei a jelen ügyre nem vonatkoztathatók, a Commissione tributaria regionale del Lazio-nak a HÉA-val kapcsolatos jogvitákban az 1987-es, illetve az 1992-es adóév tekintetében hozott 138/43/00. és 67/01/03. sz. ítélete fősabály szerint alkalmazható.

20. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből is kitűnik tehát, hogy maga a Corte Suprema di Cassazione is úgy véli, hogy az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke által lefektetett, és ugyanezen bíróság által értelmezett jogerő elve alapján köteles azokat az ítéleteket figyelembe venni, amelyekben a jelen üggyel megegyező tények és jogkérdések szerepeltek, és amelyek megállapították, hogy az 1985. december 27-i szerződés esetében nem volt szó visszaélésről vagy csalárd megállapodásról.

21. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi azonban, hogy a jogi helyzet – ahol az előtte folyamatban lévő eljáráshoz hasonlóan a más ügyben, más bíróság által más adóév vonatkozásában hozott jogerős határozatra az adóalany hivatkozhat –, mivel a joggal való visszaélés megállapítását megakadályozhatja, akadályát képezi annak, hogy érvényesülhessen a joggal való visszaélés tilalma, ahogyan azt a Bíróság ítélkezési gyakorlata kifejezetten a HÉA területén, a közösségi adórendszer teljes körű alkalmazásának eszközeként kifejlesztette. (4)

22. A kérdést előterjesztő bíróság szerint kétely merül fel a Bíróságnak az olyan nemzeti (eljárási) jog alkalmazásának mellőzésére kiterjedő, a közösségi jog rendelkezéseinek hatékony érvényesülését előíró kötelezettségére vonatkozó ítélkezési gyakorlata tekintetében is, amely ellentétes a közösségi joggal, és annak alkalmazását veszélyezteti. (5)

23. A kérdést előterjesztő bíróság bizonytalan a tekintetben, hogy a jelen ügyben lényeges-e a Lucchini-ítélet, (6) amelyben a Bíróság megerősítette azt az elvet, amely szerint ellentétes a közösségi joggal a *res iudicata* elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke, amennyiben annak alkalmazása akadályozza a közösségi jog megsértésével nyújtott állami támogatás visszatéríttetését. A Corte Suprema di Cassazione álláspontja szerint az ítélet a Bíróság ítélkezési gyakorlatának általános fejlődési irányzatába illeszkedik, amely a nemzeti bíróságok által hozott ítéletek jogerejét viszonylagosnak tekinti, és azok figyelmen kívül hagyását kívánja meg a közösségi jog elsődlegessége alapján. (7)

24. Erre tekintettel a Corte Suprema di Cassazione az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a közösségi joggal a jogerő elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint az [olasz] polgári törvénykönyv 2909. cikke, amennyiben annak alkalmazása a közösségi joggal ellentétes eredményt szentesít, akadályozva a közösségi jog alkalmazását az állami támogatások területén kívüli jogterületeken is (ezzel kapcsolatban lásd a Bíróságnak a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítéletét), különösképpen a HÉA és a jogosulatlan adóelkerülés végett elkövetett joggal való visszaélés területén, különös tekintettel arra a Corte di Cassazione ítélkezési gyakorlatával kialakított értelmezés szerinti nemzeti jogi kritériumra, amely szerint adójogi jogvitákban a *giudicato esterno* [a más ügyben, ugyanazon tárgyban, más bíróság által hozott jogerős határozat], amennyiben az abban foglalt megállapítás más ügyekkel közös, alapvető pontra vonatkozik, akkor is kötelező érvénnyel bír ezen alapvető

pont vonatkozásában, ha azt más adóidőszakkal kapcsolatban hozták?”

IV – Jogi elemzés

25. A fentiekből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a közösségi jog kizárja-e az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkéhez hasonló, a jogerő elvét lefektető nemzeti jogszabályi rendelkezés alkalmazását, amennyiben a nemzeti bíróság által értelmezett rendelkezés kizárja, hogy a nemzeti bíróság – akárcsak a kérdést előterjesztő bíróság elött fekvő, HÉA alkalmazására vonatkozó jogvitában – megvizsgálja, vajon bizonyos ügylet visszaélésszerű gyakorlatot valósít-e meg, ha a kérdéses határozatot egy másik bíróság jogerős, de más adóidőszakra vonatkozó ítélete már tartalmazza.

A – A felek főbb érvei

26. Jelen eljárásban az olasz kormány, a Bizottság és az Olimpiclub nyújtott be írásbeli észrevételeket. Az Olimpiclubtól eltekintve a felek képviselői megjelentek a 2009. január 22-én tartott tárgyaláson, amelyen a szlovák kormány is képviseltette magát.

27. Lényegében minden fél egyetért azzal, hogy a Bíróság Lucchini-ügyben(8) hozott ítélete nem ültethet át a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben szereplő helyzetre, és hogy az ítélet ebből eredően a jelen ügyben nem irányadó. E tekintetben kifejtik különösen, hogy a Lucchini-ügyben hozott ítéletet a konkrét összefüggéseire, azaz arra tekintettel kell értelmezni, hogy a nemzeti bíróság nem vette figyelembe a Bizottság jogerős határozatát bizonyos állami támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethetősége tekintetében. Amíg tehát a Lucchini-ügy elbírálására a nemzeti bíróságoknak elvileg nincs hatásköre, a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben teljes egészében a nemzeti pénzügyi hatóságok és bíróságok feladata a HÉA-rendszer alkalmazása, és annak megállapítása, hogy visszaélésszerű gyakorlatra került-e sor.

28. A Bizottság részletesen kifejtett álláspontja szerint a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott, a közösségi jog és a nemzeti eljárási jog elvei közötti viszonyra vonatkozó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a Bíróság csak kivételesen és csak rendkívül szigorú feltételek között állapítja meg, hogy a jelen ügyben alkalmazandóhoz hasonló nemzeti eljárási jogszabály nem felel meg a közösségi jogi követelményeknek. A Bizottság azonban megjegyzi, hogy az Olimpiclub által jelen ügyben hivatkozott, a nemzeti bíróságok által hozott jogerős ítéletek más adóévekre és eljárásokra vonatkoznak, mint amelyre a kérdést előterjesztő bíróság jövőbeli ítélete hivatkozna. E tekintetben a jelen ügyet meg kell különböztetni az Eco Swiss(9) és Kapferer-ügytől is.(10)

29. A Bizottság arra is hivatkozik továbbá, hogy a közösségi jog és a kérdést előterjesztő bíróság által értelmezett jogerőelv összeegyeztethetőségét – amely utóbbi értelmében az ítéletek kötelezőek egymástól eltérő adóévekben is – felülírja a HÉA-rendszerre érvényes azon elv, amely szerint minden adóév egymástól elkülönülő adójogi felelősséget von maga után.

30. Ezért úgy tűnik a Bizottság számára, hogy – a jogbiztonság és a közösségi jog hatékonyságának követelményére tekintettel, azonban figyelembe véve a jogerő elvének általános fontosságát – nem igazolható, ha a nemzeti bíróság nem vizsgálhatja meg a HÉA alkalmazása során azt, hogy visszaélésszerű gyakorlatra került-e sor, egyszerűen mert valamely „külső” jogerős ítélet a kérdést más adóidőszak vonatkozásában eldöntötte.

31. Az olasz kormány lényegében egyetért azzal az állásponttal, amely szerint a jogerő elvének ilyen értelmezése aránytalan, és meghaladja a közösségi jog által előírt követelményeket. Ezen elvet, noha alapvető jelentőségű, az adók tekintetében összhangba kell hozni a joggal való visszaélés tilalmával. Ahogyan az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből világosan kitűnik,

meglehet?sen egyértelm?, hogy a jelen ügyben ilyen visszaélésre került sor.

32. Az olasz kormány rámutat a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? ügy tárgyával, azaz az 1988 és 1991 közötti adóévekkel összefüggésben arra, hogy bírósági határozatot valójában még nem hoztak. E körülmények között a kérdést el?terjeszt? bíróságnak lehet?séget kell biztosítani a visszaélésszer? gyakorlat kérdésének megvizsgálására.

33. Ezzel szemben az Olimpiclub arra hivatkozik, hogy az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke a kérdést el?terjeszt? bíróság értelmezésében nem ellentétes a közösségi joggal. A jelen ügy és a Bíróságnak az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben hivatkozott számos más ítélete közötti különbség bemutatása érdekében azzal érvel, hogy e nézetet azon ítéletek nem kérd?jelezik meg. Emellett hangsúlyozza, hogy a jogbiztonság elve – és a joger? elve – alapvet? jelent?ség? mind a nemzeti, mind a közösségi jogrendben.

34. A szlovák kormány lényegében egyetért az Olimpiclub álláspontjával, hangsúlyozva a joger? elvének központi szerepét, amellyel az összhangot közérdekb?l meg kell teremteni. A jelen ügyet azonban a Kühne & Heitz,(11) valamint az Eco Swiss(12) ügyek alapján kialakult ítélkezési gyakorlat szerint kell eldönteni. Noha ezen elv nem abszolút érvény?, a mell?zésének a Lucchini?ügyben(13) meghatározott szigorú feltételei a jelen ügyben nem teljesülnek. Végs? soron a nemzeti bíróságok feladata annak eldöntése, hogy a két ügy megegyezik?e.

B – Elemzés

35. A jelen ügy szélesebb összefüggésében való elhelyezése érdekében el?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog átültetése és végrehajtása – kivéve ha kifejezetten a közösségi intézményekre bízta – els?sorban a tagállamok közigazgatási és igazságügyi hatóságainak feladata,(14) amelyek az EK 10. cikk értelmében a közösségi jogból ered? kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelel? általános vagy különös intézkedéseket.

36. A közösségi jog különleges rendelkezése hiányában a tagállamok a közösségi jog átültetése során elvileg a saját eljárási és anyagi jogi szabályaikkal összhangban járnak el. Ezért a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében közösségi szabályozás hiányában minden tagállam bel? jogrendszerének a feladata a hatáskörrel rendelke? bíróságok kijelölése, és a közösségi jog közvetlen hatályából következ?, a jogalanyok szerzett jogainak védelmére irányuló részletes eljárási szabályok meghatározása.(15)

37. Ezért kijelenthet?, hogy a közösségi jogi forrásból ered? jogok és kötelezettségek f?szabály szerint a számos nemzeti jogrendszer által biztosított intézményi és eljárási „csatornákon” keresztül érvényesülnek.

38. A közösségi jog alkalmazására vonatkozó nemzeti jogi kereteknek azonban meg kell felelniük a közösségi jog által felállított bizonyos követelményeknek, amelyek ez utóbbi teljes alkalmazásának biztosítását szolgálják.

39. Ezért a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az eljárási autonómiának nevezett szabályozással összhangban a közösségi jog közvetlen hatályából következ?, jogalanyok szerzett jogainak védelmére irányuló részletes eljárási szabályok meghatározása során a tagállamoknak úgy kell eljárniuk, hogy ezek a szabályok ne legyenek kedvez?tlenebbek, mint a bel? jog hasonló keresetekre vonatkozó szabályai (egyenérték?ség elve), és ne úgy alakítsák ki ?ket, hogy a gyakorlatban rendkívül nehézé vagy lehetetlenné tegyék a közösségi jogrend által elismert jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).(16)

40. Az eljárási autonómia elvével összefüggésben a Bíróság által meghatározott, nemzeti eljárási szabályokra vonatkozó korlátozások mellett a közösségi jog alkalmazására vonatkozó számos tagállami kötelezettség közvetlenül – és „objektíven”, azaz a jogalanyok közösségi jogainak védelmének összefüggéseire való tekintet nélkül – a közösségi jog elsőbbségének elvéből és a teljes érvényesülésének biztosítására vonatkozó kötelezettségből ered.
41. Ahogyan az köztudomású, ezen elvek lényege, hogy a belső jog akár anyagi jogi, akár eljárásjogi természetű rendelkezésének elvileg elsőbbséget kell biztosítani a vele ellentétes közösségi jog rendelkezései számára.(17)
42. A Bíróság a közösségi jog elsőbbségének elvéből eredő kötelezettségek tekintetében kijelentette, hogy mind a nemzeti közigazgatási hatóságok, mind a bíróságok kötelesek – hatáskörük keretei között – biztosítani a közösségi jogi szabályok teljes érvényesülését, szükség esetén hivatalból eltekintve a nemzeti jogszabályok azon rendelkezéseinek alkalmazásától, amelyek a közösségi jog alkalmazásának akadályát jelentik.(18)
43. A nemzeti bíróságokra háruló, a közösségi jog elsőbbségének fenntartására és a teljes érvényesülésének biztosítására, vagy általánosabban fogalmazva, a közösségi jogi jogbiztonságra vonatkozó védelmi kötelezettségre van hatással az olyan, a jogerő elvét lefektető nemzeti szabályozás, mint amely a jelen ügyben szerepel, amennyiben a szabály lehetetlenné teszi a nemzeti bíróságok számára a közösségi szabály helyes alkalmazását. Ennek megfelelően a kötelezettségre való hivatkozással kell a nemzeti szabályt elemezni.(19)
44. Ezzel összefüggésben először is meg kell jegyezni, hogy a Bíróság következetesen hangsúlyozta, hogy a bírósági vagy közigazgatási határozatok jogerejét előíró szabályok hozzájárulnak a jogbiztonsághoz, ami a közösségi jog alapvető elve.(20)
45. Ezen elvre tekintettel a Bíróság – konkrétan az Eco Swiss, a Köbler és a Kapferer-ügyben hozott ítéletében, amelyek a bírósági határozatok jogerejére, illetve az Eco Swiss ügy esetében egy választottbírói ítélet jogerejére vonatkoztak – elismerte a jogerő elvének jelentőségét mind a közösségi jogrendszer, mind a nemzeti jogrendszerek szempontjából. Kijelentette, hogy mind a jog, mind a jogviszonyok stabilitásának, illetve a megfelelő igazságszolgáltatásnak a biztosításához fontos, hogy ne lehessen többé vita tárgyává tenni azokat a bírósági határozatokat, amelyek a rendelkezésre álló jogorvoslatok kimerülését, illetve az azok elterjesztésére nyitva álló határidők elteltét követően jogerőre emelkedtek.(21)
46. Ahogyan azt az Olimpiclub és a szlovák kormány hangsúlyozta, az Eco Swiss és a Kapferer-ügyben hozott ítéletből kitűnik különösen, hogy a közösségi jog nem írja elő a nemzeti bíróságnak, hogy eltérjen a határozatokat jogerőre emelő belső eljárási szabályok alkalmazásától, még akkor sem, ha ez lehetővé tenné a szóban forgó határozat által megvalósított közösségi jogi jogsértés orvoslását.(22)
47. Azonban az is kitűnik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy a jogbiztonság elve – és a határozatok jogereje, amely ebből következik – nem abszolút érvényű abban az értelemben, hogy minden helyzetben elsőbbséget kell élveznie; inkább össze kell egyeztetni más védendő értékekkel, úgymint a közösségi jogrenddel és a közösségi jog elsőbbsége elvével, valamint a tényleges érvényesülés elvével.(23)
48. Ebből eredően, ha a jogerőt előíró nemzeti szabályok ezen elvek akadályát képezik, a nemzeti bíróságok – és adott esetben a közigazgatási hatóságok – ahogyan az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, kötelesek lehetnek a szabályok alkalmazását mellőzni.(24)

49. Ezért a Bíróság a Kühne & Heitz ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy a közigazgatási határozat meghozatalára illetékes közigazgatási szerv az EK 10. cikkéből következő együttműködés elve alapján köteles felülvizsgálni e határozatot, és négy meghatározott feltétel teljesülése esetén köteles azt visszavonni.(25)

50. Kitűnik a Kühne & Heitz ügyben(26) a különleges körülményeknek tulajdonított jelentőségéből, valamint a későbbi ítélet(27) Germany és Arcor egyesített ügyekéből, amelyet a Bíróság e különleges körülményekre tekintettel megkülönböztetett a Kühne & Heitz ügyben(27) hozott ítéletéből, hogy a jogbiztonság érdekében a határozatok jogerejét meghatározó nemzeti szabályok a közösségi jog hatálya alapján csak kivételesen és nagyon szigorú feltételek mellett vonathatók kétségbe.

51. Ezt követően meg kell jegyezni, hogy a Kapferer-ügyben a Bíróság nem erősítette meg, és nem is zárta ki, hogy a Kühne & Heitz ügyben meghatározott elvek – amelyek a közösségi joggal ellentétes jogerős közigazgatási határozat felülvizsgálatára hivatott közigazgatási szerv köteletségére vonatkoznak – a bírósági határozatok tekintetében – a Kapferer-ügyhöz hasonlóan – átültethetők: a Bíróság megállapítása arra korlátozódott, hogy a Kühne & Heitz ügyben meghatározott feltételek egyike nem teljesült.(28)

52. Végezetül azonban a Lucchini-ügyben, hivatkozva arra, hogy a nemzeti bíróságoknak a közösségi jogi rendelkezések teljes érvényesülését, valamint azok elbírálását biztosítani kell, a Bíróság megállapította, hogy a közösségi joggal ellentétes a jogerős elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint amilyent a jelen ügyben érint, amennyiben annak alkalmazása akadályozza a közösségi jog megsértésével adott olyan állami támogatás visszatéríttetését, amelynek a közös piaccal való összeegyeztethetlenségét jogerőssé vált európai közösségi bizottsági határozat állapította meg.(29)

53. Ebben az ügyben a Bíróság lényegében azt tartotta döntő jelentőségűnek, hogy a vitatott határozat biztosította Lucchini állami támogatásra való jogosultságát, noha ezt a Bizottság határozata a közös piaccal ellentétesnek ítélte meg, ezért a nemzeti bíróság meghaladta hatáskörének a közösségi jogból eredő korlátait; mivel a támogatási intézkedések közös piaccal való összeegyeztethetőségének mérlegelése, ahogyan azt a Bíróság hangsúlyozta, a közösségi bíróság ellenőrzése mellett eljáró Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik.(30)

54. A Bíróságnak a közösségi joggal ellentétes jogerős határozatok felülvizsgálatának vagy visszavonásának kötelezettségére vonatkozó ítélkezési gyakorlatában elfogadott megközelítését egészen bizonyosan az egyedi esetek körülményeire való összpontosítás jellemzi. Végső soron azonban ezen ítéletek mindegyike az ügy különleges tényállásbeli és jogi körülményeire tekintettel tükrözi a határozatok jogereje által biztosítani kívánt jogbiztonság, valamint a közösségi jogrend követelményei között megvalósítandó egyensúlyt.(31)

55. Erre tekintettel nem osztom a kérdést elterjesztő bíróság álláspontját, amely szerint a fent bemutatott esetek a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakuló, a jogerős elvének érvényesülését korlátozó általános irányzatot tükrözik.

56. A fenti megfontolások fényében azon kérdés megítéléséhez, hogy a közösségi jog elírja-e a kérdést elterjesztő bíróság számára, hogy a jelen ügyben ne alkalmazza a jogerős szabályát az általa megfogalmazott értelemben, a kérdés mögötti összefüggéseket alaposabban kell megvizsgálni.

57. Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság látszólag kétségesnek tartja az alacsonyabb szintű bíróság által meghozott, jogkérdés miatt fellebbezéssel

megtámadott ítélet megalapozottságát – tekintettel arra, hogy az Olimpico által választott szerződési forma, nevezetesen a 1985. december 27-i haszonbérleti szerződés, nem volt visszaélés, ezért a HÉA kivetése szempontjából az nem minősül jogellenes ügyletnek.

58. Noha – ahogyan arra a Bizottság rámutatott – a kérdést elterjesztő bíróság nem határozta meg pontosan azokat a tényezőket, amelyekre az elemzés helyességére vonatkozó kételyeit alapozza, az elzeterjesztés döntéshozatal iránti kérelemből mégis kitűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság feltételezése szerint az elemzés nincs összhangban a Bíróság ítélezési gyakorlata által a HÉA-val összefüggésben meghatározott joggal való visszaélés fogalmával. Ezzel összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság a Halifax-ügyre(32), valamint a Part Service ügyre(33) hivatkozik, ez utóbbi az elzeterjesztés döntéshozatal iránti kérelem elterjesztése idején a Bíróság előtt folyamatban volt. Ezekben az ügyekben a Bíróság kifejtette a joggal való visszaélés hatodik irányelv(34) szerinti tilalmát, és iránymutatást adott azon feltételekre vonatkozóan, amelyek mellett a HÉA alkalmazása céljából egy ügylet visszaélés, gyakorlatot valósít meg.

59. A kérdést elterjesztő bíróság tehát a HÉA-val összefüggésben a visszaélés, gyakorlatot tiltó közösségi szabály alapeljárásban való helyes alkalmazására törekszik, azonban az olasz jog által lefektetett jogerő elve ebben gátolja. Ezen elv értelmében a kérdést elterjesztő bíróság köteles egy másik bíróság másik adóidőszakra vonatkozó jogerős határozatában foglalt megállapítások elfogadására, amelyek szerint a kérdéses ügylet nem valósít meg visszaélés, gyakorlatot – függetlenül attól a ténytől, hogy a kérdést elterjesztő bíróság szerint a határozat téves.

60. Ahogyan azt a jelen ügyben szereplő felek valóban hangsúlyozták, a jelen ügy körülményei kevésbé hasonlítanak a Lucchini-ügy körülményeire.(35) Ezzel összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság különleges figyelmet tulajdonított annak a ténynek, hogy a jogvita a HÉA-val összefüggésben merül fel, azaz olyan területre vonatkozik, amelyet a nemzeti pénzügyi hatóságok és bíróságok ellenőriznek, és amely nem veti fel a kizárólagos közösségi hatáskörgyakorlás kérdését.

61. A Lucchini-ügyet azonban álláspontom szerint abban az értelemben nem jellemzi az „egyediség”, hogy a közösségi jog csak akkor zárhatja ki a nemzeti jog által elírt jogerő elvének alkalmazását, ha az – az állami támogatások kérdéséhez hasonlóan – a Bizottság kizárólagos hatáskörét érinti.

62. Ezzel összefüggésben két észrevételt szükséges tenni. Először is szem előtt kell tartani, hogy az elsőbbség és a hatékony érvényesülés követelménye a közösségi jog valamennyi rendelkezésére vonatkozik, ideértve a hatodik irányelv rendelkezéseit is, és ebből a szempontból lényegtelen, hogy a rendelkezések a Bizottság kizárólagos hatáskörének gyakorlásából származnak-e, mint a Lucchini-ügyben hozott határozat(36) esetében, amely megállapította, hogy az állami támogatás nem összeegyeztethető a közösségi piaccal.

63. Másodszor, elképzelhető, hogy valahányszor a Bizottság kizárólagos hatásköre merül fel, a közösségi jog szabályának megsértése vagy helytelen alkalmazása a tagállamok és a Közösség közötti hatáskör megosztását is felveti. Más szavakkal, ha például a nemzeti bíróság közösségi rendelettel vagy irányelvvel ellentétes határozatot hoz, valójában bizonyos mértékig a hatáskörrel rendelkező közösségi intézmények által már elfogadott és megsértett közösségi jogi rendelkezésekben megjelenő döntést helyettesíti a saját határozatával. Bizonyos értelemben tehát, ha a közösségi jog egy rendelkezésének alkalmazását a tagállam akadályozza, ha mellékesen is, de mindig két kérdés merül fel: a közösségi jogi jogrend és a nemzeti jogrend közötti elhatárolás kérdése, valamint a nemzeti bíróságok ilyen rendszerekkel összefüggő hatáskörének meghatározása.

64. Tény azonban másrészt, hogy ha a Lucchini-ügyhöz hasonlóan a nemzeti bíróság határozata olyan területre vonatkozik, amely a Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik, és ahol a bíróság ennek megfelelően nyilvánvalóan nem rendelkezik hatáskörrel, közvetlenül a Közösség és a tagállamok közötti hatáskörmegosztást vonja kétségbe, és az érintett ítélet nyilvánvalóan sérti a közösségi jogot. Ebből eredően a közösségi jognak a kérdéses Lucchini-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló súlyos megsértésére tekintettel az ítélet jogerejével szemben a közösségi jog elsőbbbségére és hatékonyságára vonatkozó követelményeket kellett érvényesíteni.

65. Ezzel szemben a HÉA közösségi rendszeréhez hasonló esetekben, ahol a megvalósított harmonizáció még csak részleges,(37) a közösségi jog és a nemzeti jog közötti szféra közötti elhatárolás – azaz a nemzeti bíróság hatáskörének meghatározása – ennél bonyolultabb lehet.

66. Ezért a nemzeti bíróságnak a HÉA-val összefüggő visszaélés szerző gyakorlat megvalósulására vonatkozó hibás megállapítása nem minden esetben veszélyezteti a közösségi jogrendet: ilyen eset például, ha a megállapítást a bizonyítékok hibás mérlegelése, és nem a Bíróság ítélezési gyakorlatában meghatározott visszaélés szerző gyakorlat helyes alkalmazásának elmulasztása okozza.

67. Erre tekintettel a jelen ügy megítélése is más megvilágításba került. A lényeges tényező – amely álláspontom szerint az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés igenlő megválaszolását támasztja alá – a jogerő elvének az alapeljárásban alkalmazott, rendkívül különleges, és véleményem szerint nem hagyományos jelentése, amelynek bemutatása a következő.

68. Az ítélet jogereje az általánosan elfogadott értelemben kizárja, hogy – az ugyanazon tárgyú, jogalapú, ugyanazon peres felek közötti – jogvitát később ismételt elbírálják. Az ilyen értelemben vett egyező kérelem rendszerint elfogadhatatlansága miatt az eljárás megszüntetését vonná maga után.

69. A jelen ügyben kialakult helyzetben azonban jogerős ítéleteket a HÉA felszámolásával összefüggő más eljárásban hozták, amelyekkel összefüggésben az 1987-es és 1992-es adóévekre vonatkozóan utólagos helyesbítésről szóló határozatok kiadására került sor, míg az alapeljárás az 1988–1991-es adóéveket érinti. Ugyanígy, míg az 1987-es és az 1992-es adóévek vonatkozásában a HÉA felszámolásáról jogerős ítéletek születtek, az alapeljárásban a szóban forgó adójogi jogvita még nincs elbírálv.

70. Ezért, noha a kérdést elterjesztő bíróság eltt folyamatban lévő jogvita számos tekintetben lefedi a két fent említett jogerős ítélettel lezárt adójogi jogvitát, az eltérő adóévek tekintetében azokat lényegében eltérő tárgyúnak kell tekinteni.

71. Ennek megfelelően az elzeteres döntéshozatal iránti kérelemből kitnően a kérdést elterjesztő bíróság nem tervezi a kérelem elfogadhatatlanság miatti elutasítását. Ehelyett azonban a jogerő elvének (az alapeljárásban felmerülő értelemben történő) alkalmazása révén az érintett jogerős ítéleteket magára nézve kötelezőnek tekinti, nevezetesen a 1985. december 27-i szerződés megítélése tekintetében, amelynek következtében az eltte folyamatban lévő eljárásban nem mérlegelheti, hogy a közösségi jog értelmében a szerződés visszaélés szerző gyakorlatot valósít-e meg.

72. Ennek fényében elször is meg kell jegyezni, hogy a jogbiztonságra vonatkozó felvetések e körülmények között csak a jogerős ítéletben szereplő megállapítások egy bizonyos része tekintetében merülnek fel, és nem az ítéletek teljessége tekintetében.

73. Másodszor a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt fekv? ügy körülményei eltérnek az Olimpiclub által hivatkozott Eco Swiss(38) illetve Kapferer?ügyben(39) felmerül? körülményektől, amelyekben a Bíróságnak azt kellett eldöntenie, hogy a joger?re emelkedett határozatot hatályon kívül kell-e helyezni, illet?leg felül kell-e vizsgálni, ha az ellentétes a közösségi joggal. A jelen ügyben ezzel szemben magukat az érintett joger?s, más adóévek vonatkozásában hozott ítéleteket a kérdést elterjeszt? bíróság az el?tte folyamatban lév? ügyben a kérdéses adóévre vonatkozó HÉA megfizetése tárgyában meghozandó határozat alapján nem kérd?jelezheti meg.

74. Ennek fényében a jelen helyzet inkább a Köbler?üggyel hasonlítható össze, amelyben a Bíróság elutasította az állam végs? fokon meghozott bírósági határozaton alapuló felel?sségének elismerésével szemben felhozott, az ítélet jogerejére hivatkozó érveket, tekintettel arra, hogy az elismerés *önmagában* nem jelenti egyben a határozat jogerejének megkérd?jelezését is.(40)

75. A jelen ügy körülményei között véleményem szerint nincs szó olyan jogbiztonsággal összefügg? lényeges érdekről, amely felülírná a kérdést elterjeszt? bíróságnak a közösségi jog alkalmazására és teljes hatékonyságának biztosítására vonatkozó kötelezettségét, jelen esetben a HÉA-val összefügg? visszaélés szer? gyakorlat tilalma tekintetében. Ezért meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben kérdéses tartalom és következmények mellett a közösségi jog kizárja a joger? elvét megfogalmazó rendelkezés alkalmazását.

76. A fentiekre tekintettel az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdést úgy kell megválaszolni, hogy a közösségi joggal ellentétes a joger? elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke, amennyiben annak a nemzeti bíróságok értelmezése szerinti alkalmazása lehetetlenné teszi a nemzeti bíróságok számára, hogy az olyan jogvita esetén, mint amely a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt, a HÉA megfizetésével összefüggésben folyamatban van, helyesen és a közösségi joggal összeegyeztethet? módon megállapítsák a visszaélés szer? gyakorlat fennállását, ha valamely más bíróság más adóid?szakkal kapcsolatban hozott joger?s ítéletében született már határozat az adott kérdésben.

V – Véggkövetkeztetések

77. Ezért javaslom, hogy a Bíróság az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdést a következ?képpen válaszolja meg:

– ellentétes a közösségi joggal a joger? elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint a Codice civile (az olasz polgári törvénykönyv) 2909. cikke, amennyiben annak a nemzeti bíróságok értelmezése szerinti alkalmazása lehetetlenné teszi a nemzeti bíróságok számára, hogy az olyan jogvita esetén, mint amely a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt a HÉA megfizetésével összefüggésben folyamatban van, helyesen és a közösségi joggal összeegyeztethet? módon megállapítsák a visszaélés szer? gyakorlat fennállását, ha valamely más bíróság más adóid?szakkal kapcsolatban hozott joger?s ítéletében született már határozat az adott kérdésben.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A C?119/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I?6199. o.).

3 – Lásd a Corte suprema di cassazione 13919/06., 16258/07. és 25681/06. számú ítéletét.

- 4 – Lásd ezzel összefüggésben különösen a C?255/02. sz. Halifax?ügyben hozott ítéletet (EBHT 2006., I?1609. o.) és a C?425/06. sz. Part Service ügyben hozott ítéletet (EBHT 2008., I?897. o.).
- 5 – Lásd e tekintetben különösen a C?312/93. sz. Peterbroeck?ügyben hozott ítéletet (EBHT 1995., I?4599. o.), a C?430/93. és C?431/93. sz., Van Schijndel és Van Veen egyesített ügyekben hozott ítéletet (EBHT 1995., I?4705. o.), valamint a C?327/00. sz. Santex?ügyben hozott ítéletet (EBHT 2003., I?1877. o.).
- 6 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.
- 7 – Lásd ezzel összefüggésben különösen a C?126/97. sz. Eco Swiss ügyben hozott ítéletet (EBHT 1999., I?3055. o.); a C?118/00. sz. Larsy?ügyben hozott ítéletet (EBHT 2001., I?5063. o.); a C?201/02. sz. Wells?ügyben hozott ítéletet (EBHT 2004., I?723. o.), valamint a C?453/00. sz. Kühne & Heitz ügyben hozott ítéletet (EBHT 2004., I?837. o.).
- 8 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.
- 9 – Hivatkozás a 7. lábjegyzetben.
- 10 – A C?234/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I?2585. o.).
- 11 – Hivatkozás a 7. lábjegyzetben.
- 12 – Hivatkozás a 7. lábjegyzetben.
- 13 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.
- 14 – Lásd ebben az értelemben például a C?476/93 P. sz., Nutral kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EBHT 1995., I?4125. o.) 14. pontját.
- 15 – Lásd ebben az értelemben különösen a 205/82–215/82. sz., Deutsche Milchkontor és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 1983., 2633. o.) 17. pontját, a 33/76. sz., Rewe?Zentralfinanz és Rewe?Zentral ügyben hozott ítélet (EBHT 1976., 1989. o.) 5. pontját, valamint az 5. lábjegyzetben hivatkozott Peterbroeck?ügyben hozott ítélet 12. pontját.
- 16 – Lásd ebben az értelemben többek között a 10. lábjegyzetben hivatkozott Kapferer?ügy 22. pontját, a 7. lábjegyzetben hivatkozott Wells?ügy 67. pontját, valamint a C?78/98. sz., Preston és társai ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I?3201. o.) 31. pontját.
- 17 – Lásd már a 6/64. sz., Costa kontra ENEL ügyben hozott ítéletben is (EBHT 1964., 1141. o.) Meg kell jegyezni, hogy a jogszabályok ütközésének megoldása ezen elv alapján rendszerint az olyan ügyekben, amelyekben a közösségi jog alkalmazását a nemzeti eljárási és intézményi keretek közvetve akadályozzák, kevésbé egyszerű, mint az olyan ügyekben, amelyekben például a közösségi jog közvetlenül a nemzeti jog valamely anyagi jogi szabályával áll ellentétben. A korábbi metaforát folytatva, azon kérdés eldöntését, hogy a bels? eljárási és intézményi „csatornák”, amelyeken keresztül a közösségi jognak m?ködnie kell, elég szélesek?e – abban az értelemben, hogy a szóban forgó közösségi szabályt hatékonyan alkalmazhatják –, természeténél fogva fokozatosság jellemzi, és valójában egyrészt?l a kérdéses bels? szabályok épségének fenntartása és másrészt?l a közösségi jog els?bbségére és teljes érvényesülésére vonatkozó közösségi jogi elvárások közötti egyensúly megteremtését igényli.
- 18 – Lásd ebben az értelemben többek között a 106/77. sz. Simmenthal?ügyben hozott ítélet (EBHT 1978., 629. o.) 21–24. pontját; a C?213/89. sz., Factortame és társai ügyben hozott ítélet

(EBHT 1990., I?2433. o.) 19–21. pontját; továbbá a 7. lábjegyzetben hivatkozott Larsy?ügyben hozott ítélet 51. és 52. pontját; a 7. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 20. pontját, valamint a 2. lábjegyzetben hivatkozott Lucchini?ügyben hozott ítélet 61. pontját.

19 – Hasonló megközelítéshez lásd Léger f?tanácsnoknak a 7. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyre vonatkozó indítványát, különösen annak 45., 58. és 75. pontját, valamint Ruiz?Jarabo Colomer f?tanácsnok C?392/04. és C?422/04. sz., i?21 Germany és Arcor egyesített ügyekre vonatkozó indítványának 69. pontját (EBHT 2006., I?8559. o.).

20 – Lásd ebben az értelemben többek között a 7. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 24. pontját; a 7. lábjegyzetben hivatkozott Eco Swiss ügyben hozott ítélet 46. pontját; valamint a C?2/06. sz. Willy Kempter?ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I?411. o.) 37. pontját.

21 – Lásd ebben az értelemben a 7. lábjegyzetben hivatkozott Eco Swiss ügyben hozott ítélet 46. és 47. pontját, a C?224/01. sz. Köbler?ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I?10239. o.) 38. pontját, valamint a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Kapferer?ügyben hozott ítélet 20. pontját; lásd továbbá a közigazgatási határozatok tekintetében a 19. lábjegyzetben hivatkozott i?21 Germany és Arcor egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját, valamint a 7. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 24. pontját.

22 – Lásd ebben az értelemben a 10. lábjegyzetben hivatkozott Kapferer?ügyben hozott ítélet 21. pontját, a 7. lábjegyzetben hivatkozott Eco Swiss ügyben hozott ítélet 46. és 47. pontját.

23 – Lásd ebben az értelemben a 42/59. és 49/59. sz., Snupat kontra F?hatóság egyesített ügyekben hozott ítéletet (EBHT 1961., 103. o.); a 19. lábjegyzetben hivatkozott i?21 Germany és Arcor egyesített ügyekben hozott ítélet 52. pontját, valamint Ruiz?Jarabo Colomer f?tanácsnok ugyanazon egyesített ügyekre vonatkozó indítványának 76. pontját.

24 – Lásd e tekintetben a 7. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 27. pontját; a 19. lábjegyzetben hivatkozott i?21 Germany és Arcor egyesített ügyekben hozott ítélet 52. pontját; a 20. lábjegyzetben hivatkozott Willy Kempter ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a 2. lábjegyzetben hivatkozott Lucchini?ügyben hozott ítélet 63. pontját.

25 – Lásd a Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját: el?ször is, a közigazgatási hatóság a határozatot felülbírálhatja; másodszor a kérdéses közigazgatási határozat joger?s a nemzeti bíróság által végs? fokon hozott joger?s határozat következtében, harmadszor a bírósági határozat a Bíróság ítéletének fényében a közösségi jog téves értelmezésén alapul, amelyet el?zetes döntéshozatalra utalás nélkül, az EK 234. cikk (3) bekezdésében meghatározott feltételek fennállása mellett hoztak meg, negyedszer az érintett személy a Bíróság határozatáról való tudomásszerzést követ?en azonnal panaszt tett a közigazgatási hatóság el?tt.

26 – Lásd az ítélet 26. és 28. pontját, hivatkozás a 7. lábjegyzetben.

27 – Lásd az i?21 Germany és Arcor egyesített ügyekben hozott ítélet 52–54. pontját.

28 – Nevezetesen az a feltétel, hogy a nemzeti jog értelmében az említett szerv rendelkezze a hatáskörrel e határozat visszavonására; lásd a 10. lábjegyzetben hivatkozott Kapferer?ügyben hozott ítélet 23. pontját.

29 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Lucchini?ügyben hozott ítélet 60–63. pontját.

30 – Lásd ebben az értelemben különösen az ítélet 52., 59. és 62. pontját.

31 – Figyelembe véve olyan tényezőket, mint a bíróság vagy a közigazgatási hatóság eljárását meghatározó eljárási szabályok, az, hogy a bíróságok vagy a hatóságok mennyiben tettek eleget kötelezettségeiknek a közösségi jog alkalmazása és végrehajtása tekintetében, és hogy a felek a számukra rendelkezésre álló eszközöket igénybe vették-e a jogaik érvényesítése érdekében.

32 – Hivatkozás a 4. lábjegyzetben.

33 – Hivatkozás a 4. lábjegyzetben.

34 – Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL 1995 L 102, 18. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet 1. kötet 274. o.) által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

35 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

36 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

37 – A C-462/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-4183. o.) 51. pontja.

38 – Hivatkozás a 7. lábjegyzetben.

39 – Hivatkozás a 10. lábjegyzetben.

40 – Hivatkozás a 21. lábjegyzetben, 39. pont. A Bíróság ezzel összefüggésben megjegyezte, hogy az állam felelősségének megállapítására irányuló eljárásnak nem ugyanaz a célja, és nem szükségszerűen ugyanazon felek szerepelnek az eljárásban, mint a jogerős határozathoz vezető eljárásban.