

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. december 13.¹

I – Bevezetés

vetették alá. 1994-ben korrigálták a gyakorlatukat, és a „teacake”-et kedvezményes adómérték alá eső élelmiszernek sorolták be. Ezt követően a Marks & Spencer adó-visszatérítési igényt érvényesített.

1. A hatodik HÉA-irányelv² 28. cikkének (2) bekezdése (a továbbiakban: hatodik irányelv) felhatalmazza a tagállamokat, hogy adott feltételek esetén átmenetileg fenntartásnak eltéréseket. Az Egyesült Királyság összhangban ezen rendelkezéssel az élelmiszerek értékesítésére az adólevonási jogot keletkeztető 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

3. Az ügy különlegessége abban rejlik, hogy az alkalmazandó adójogszabály *nemzeti* jogszabály, amely eltér az irányelv általános rendelkezéseitől, 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 előírt jogalap nélküli gazdagodás kifogása – megfelelnek-e a közösségi jog előírásainak.

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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

II – A jogi háttér

A – A közösségi jog

4. A hatodik irányelv 12. cikke az adómértékekre 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 alkalmazásra³; 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 előzetesen 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 műveletekkel kapcsolatos saját források meghatározásához szükséges adatokat.

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

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-i 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.

6. A 92/77/EGK irányelv⁵ a következőképpen módosította a 28. cikk (2) bekezdését:

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

„A 12. cikk (3) bekezdése ellenére, a [281.] cikkben említett átmeneti időszakban^[6] a következő rendelkezéseket kell alkalmazni:

- a) Fenn lehet tartani azon előzetesen 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]

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 cukrászterméknek minősülnek.

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

B – A nemzeti jog

7. Az Egyesült Királyságban az élelmiszerek értékesítésére főszabály szerint

„(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.

6 – A hatodik irányelv 281. cikk (3) 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-i 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 kereskedelembe a behozatal adóztatásának és a kiviteli adómentességének eltörléséig jól meghatározott szociális érdekből 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]

[...]

(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 befizetőkre 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 adó-visszatérítési 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 összegű teljes HÉA visszatérítését.

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-i hatállyal egy, a *repayment trader*-ek gazdagodására vonatkozó szabályozást.

11. A Commissioners a HÉA-törvény 80. szakaszának (3) bekezdésére alapítottan 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 adó-visszatérítés 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 döntéshoza-

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

talra előterjesztett kérdéseknek megfelelően nem foglalkozott a „teacake”-ekre vonatkozó adó-visszatérítéssel. 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 tekintette¹⁰. Mindezt figyelmen kívül hagyva a Court of Appeal elutasította a kérést 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 visszagénylésére?

3) Az első vagy második kérdésre adott igenlő válasz esetén, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség közösségi jogi elvei alkalmazhatók-e főszabály szerint, amely azzal az eredménnyel járna, hogy az elvek sérülnének, ha a kérdéses gazdasági szereplővel szemben az általa végzett termékértékesítés, illetve

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

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?

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

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

4) A harmadik kérdésre adandó választ befolyásolja-e az, hogy áll-e

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

IV – Jogi értékelés

a Marks & Spencer „teacake”-jére nem a nulla százalékos adókulcsot alkalmazták.

A – Előzetes észrevétel

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

16. A hatodik irányelv messzemenően közölte 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.

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.

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.

19. Ehhez képest bizonyos mértékig előkérdésként tisztázni kell a House of Lords álláspontja szerint, hogy egyáltalán olyan területről 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

- Az adóhatóságok ezt a szabályozást 1973-tól 1994-ig tévesen alkalmazták, amikor

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 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 adóalanyoknak itt nem biztosítja a nulla százalékos adókulcs alkalmazására és a nulla százalékos adókulcs alkalmazásának tévesen történő elmaradása esetén az adó-visszatérítésre vonatkozó igényt.

– A közösségi jog alkalmazása nem harmonizált eltérések esetén

24. Az első HÉA-irányelv¹³ 1. cikkének (1) bekezdése már rámutatott, hogy egy

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 Soupergaz 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-i 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-i 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).”

átfogó HÉA-rendszert kell bevezetni, akkor is, ha a HÉA-kulcsokat és -mentességeket akkor nem harmonizálták¹⁴.

„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 meghatározzák 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 lehetőséget kihasználják.

14 – Lásd még ehhez a nyolcadik preambulumbekendést, amely így szól: „mivel a tagállamok többségében hatályban lévő halmozott 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 árukon 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”.

26. Ez a megállapítás érvényes a hatodik irányelv 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja esetében is, amely lehetővé tesz olyan eltéréseket, melyek alapján a megelőző lépcsőben megfizetett adó visszatérítésére kerül sor, és csökkentett adókulcsok fenntartását teszi lehetővé, 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 előzetesen felszámított adó levonásának jogát nem lett volna szükséges megemlíteni. Mert az irányelv értelmében rendszerint nem érinti az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó igényt, ha a beszerzések olyan értékesítésekkel állnak kapcsolatban, amelyekre csökkentett adókulcsot kell alkalmazni. Nemcsak a hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdésétől való eltérést kellene megengedni, hanem sokkal inkább a 17. cikkének (2) bekezdésétől való eltérést is, amely az előzetesen felszámított adó levonását csak olyan termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén teszi lehetővé, amelyet az adóalany *adóköteles tevékenységéhez* használ fel. Azért volt szükség a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontjában annak kifejezett megemlítésére, hogy az előzetesen felszámított adó levonásának joga a (nulla százalékosra) csökkentett adókulcs esetén is fennáll, mert

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.

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 irányelvtől két szempontból is eltérő nemzeti szabályokat lehet fenntartani. Sokkal inkább alkalmazandó ezekre a termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra is az irányelv minden előírása, valamint azon általános jogelvek, amelyeket a tagállamoknak azok átültetésekor és végrehajtásakor be kell tartaniuk¹⁶, amennyiben a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja nem enged eltérést azoktól.

29. Nem összeegyeztethető a rendelkezés szóhasználatával azoknak a termékértékesítéseknek és szolgáltatásnyújtásoknak a hatodik irányelv hatálya alól történő teljes kizárása, amelyek adóztatására a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti eltérés alapján kerül

sor. Ahogy ugyanis a 12. cikk (3) bekezdésétől való eltérésre történő hivatkozás a 28. cikk (2) bekezdése a) pontjának bevezető mondatában mutatja, csak az irányelv egyes rendelkezéseinek alkalmazása alóli felmentésről van itt szó. Emellett ellentmondana az általánostól eltérő szabályok megszorító értelmezésére vonatkozó követelménynek is¹⁷, 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 igényvel érintett időszakok kapcsán a hivatkozott passzus beiktatása előtti és utáni időszakok között.

16 – Az általános jogelveknek, különösen az alapvető jogoknak a közösségi jog átültetése és alkalmazása során történő figyelembevételével kapcsolatot 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.

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 elvét¹⁹. 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 ítélet²⁰, 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-ügyben²² 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

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.

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.

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 előírások biztosítják-e a helyes adókulcs alkalmazásához (illetve az adómentességhez) való jogot az egyén számára.

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 előírt 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 előírások

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 szóhasználatra értelmében ennek a rendelkezésnek a jelentése sokkal inkább kimerül abban, hogy meghatározzon egy időbeli vonatkoztatási pontot egy meghatározott adókulcs alkalmazásához.

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

37. Egy tagállam még egy, a 28. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti eltérő

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

40. Ez következik elsősorban a közigazgatási intézkedések jogszerűségének elvéből, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a közösségi jog által elismert jogelvek közé tartozik²⁵. Ennek értelmében az adóigazgatás jogszabályhoz kötött, és nem fogantatható a jogszabályi előírásokkal nem összeegyeztethető adóztatást. Ellentmondana továbbá a jogbiztonság elvének is, ha az adóalany nem hagyatkozhatna arra, hogy egy ügyletet úgy adóztatnak, ahogyan azt a törvény előírja.

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 kifejeződést nyert²⁶, megköveteli, hogy az azonos ügyleteket ugyanazon adókulcs szerint adóztassák²⁷. Ha az adóhatóság a Marks & Spencer „teacake”-értékesítéseit az általános adókulccsal adóztatja, más szállítók

hasonló termékeire azonban a törvény által előírt 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 hivatkozhasanak²⁸. 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 meghatározásánál²⁹. 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,

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 Akritidis 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.

amelyet az ilyen ügyletekre a mérlegelési jogkörének alkalmazása körében törvényben meghatározott.

jogelvekhez, amelyeket a közösségi jog átültetése és alkalmazása során figyelembe kell venni.

43. Amennyiben egy tagállam tévedésből elmulasztott eltérő nemzeti rendelkezést alkalmazni az adott ügyletre, úgy az ebből eredő adókivetés következképpen 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 egyént a közösségi jog alapján megillető jogok következményét és kiegészítését képezi.³⁰ Az adó-visszatérítés 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

45. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 előzetesen 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 előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentesség alá eső bizonyos ügyleteket normál adókulcsnak vetettek alá, akkor a közösségi jog főszabály szerint biztosítja a gazdasági szereplőnek a jogalap nélkül kivetett HÉA visszatérítéséhez

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

való jogot. Ezen jog kialakítása során figyelemmel kell lenni a közösségi jog általános jogelveire, beleértve ez egyenlő bánásmód elvét és az adósemlegesség elvét.

jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását.³¹

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 3–5. kérdésről

46. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 3–5. kérdéssel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a tagállam milyen feltételek mellett hivatkozhat a jogalap nélküli gazdagodás kifogására a HEA-viszatérítéséhez való joggal szemben.

47. Az adó-visszatérítési 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

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

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.

ténylegesen áthárították.³⁴ Számos, gazdasági vizsgálatok által tisztázandó tényezőtől 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 előadása szerint az alapügyben eljáró bíróságok széles körű bizonyítást vettek fel ebben a kérdésben. Így az előzetes 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 egyenértékűség 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 történő kezelését.³⁶

52. Mindenesetre a nemzeti jog az irányadó időszakban a jogalap nélküli gazdagodás kifogását csak akkor tette lehetővé, ha az adóalany, amely a visszatérítést érvényesíti, az adóidőszakban HÉA-t fizetett, tehát nem volt olyan mértékű előzetesen 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 előálló (magasabb) adó-visszatérítésre vonatkozó igényt nem korlátozhatta a jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó kifogás.

53. A visszatérítés ily módon történő eltérő szabályozása a Marks & Spencer szerint sérti az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvét.

54. A Marks & Spencer I. ügyben hozott ítéletében a Bíróság már elismerte, hogy

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).

a tagállamoknak a közösségi jog alkalmazási területén a visszatérítésre vonatkozó szabályok kialakításánál az egyenértékűség 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 egyenlő bánásmód elvéhez és – a HÉA területén – az adósemlegesség elvéhez való kötöttséget, amelyre először szeretnék kitérni.

eljárás szóbeli szakaszában nem tudta megerősíteni. Ezek a visszatérítések a „teacake”-tól eltérő 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 vevőkre.

55. Előtte azonban még a következőt szeretném rögzíteni a tényálláshoz:

– Sem az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, sem a résztvevők észrevételeiből 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 előadása szerint a Tesco kiskereskedelmi vállalkozás „repayment trader”-ként adó-visszatérítésben részesült, ezt az Egyesült Királyság Kormánya azonban az

– Az adósemlegesség elve

56. A Bíróság az adósemlegesség elvéből mindenekelőtt azt emelte ki, hogy az egyes országok azonos jellegű termékeinek a termelési és forgalmazási láncolat hosszától függetlenül azonos adóteher alá kell esniük³⁸. A semlegességet ebben az értelemben az előzetesen felszámított adó levonásához való jog biztosítja. Az előzetesen felszámított adó levonása azt eredményezi, hogy minden közbenső lépcső teljesen mentesül a HÉA alól, és a fogyasztót végül olyan adó terheli, amely pontosan arányos a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értékével.

57. Később a Bíróság az adósemlegesség elvéből általánosságban levezette,

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.

hogy azonos jellegű 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 végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során.⁴⁰ Ugyan itt hangsúlyosabbnak tűnik a különböző gazdasági szereplők egyenlő bánásmódban részesítése, én mégis úgy értelmezem ezt a megállapítást, hogy a különböző gazdasági szereplők eltérő bánásmódban részesítése éppen az azonos jellegű ügyletek tekintetében nem megengetett.

59. Végül kifejtette a Bíróság, hogy az adósemlegesség elve magában foglalja a versenynek a HÉA tekintetében történő

eltérő bánásmódból eredő torzulása kiküszöbölését is. A torzulás pedig akkor bizonyított, ha megállapításra kerül, hogy a szolgáltatásnyújtások egymással versenyben állnak, és a HÉA tekintetében eltérően kezelik ezeket.⁴¹

60. A semlegesség elvének ezen fogalom meghatározásából jelen ügyre vonatkozóan az következik, hogy nem megengedett a (hasznoló) „teacake”-ek értékesítésének az adó szempontjából eltérően történő kezelése. Az adó-visszatérítésre vonatkozó rendelkezések sem vezethetnek utólag a hasonló termékek értékesítésének eltérő kezeléséhez.

61. Ezzel szemben a semlegesség elve nem vonatkozik a különböző gazdasági szereplőkkel szembeni eltérő általános bánásmódra, amely nem áll összefüggésben azonos jellegű ügyletek adóztatásával, hanem más tulajdonságokhoz kapcsolódik. Következésképpen a semlegesség elvének alkalmazása szempontjából nem bír jelentőséggel 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

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.

gazdasági szereplők által történő értékesítésére kezdettől fogva a *zero-rating*-et alkalmazták volna, miközben a Marks & Spencer megfelelő termékértékesítései az általános adókulcs alá estek. Bizonyított az elv megsértése továbbá, ha más gazdasági szereplők a Marks & Spencerral ellentétben a megfelelő termékértékesítések megítélésének megváltozása után HÉA-visszatérítésben részesülnek anélkül, hogy a jogalap nélküli gazdagodás kifogását figyelembe vennék. Ezzel szemben nem kell további gazdasági hátránynak fennállnia. Az azonos jellegű ügyletek eltérő 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 elegendő lehet, ha az érintett más gazdasági szereplőket megnevez, amelyek hasonló termékeket értékesítenek, és lehetséges módon részesültek a kedvezőbb adóztatási bánásmódban. Ezután az adóhatóságnak kell tájékoztatást adnia ezen adóalanyok tényleges adózásáról.

– Az egyenlő 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, hacsak 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 jelentőséggel 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

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.

a teljes összeget megfizeti az adóalanyak. Mind a „*repayment trader*”, mind a „*payment trader*” felszámítja a kincstár részére fizetendő adót az előzetesen felszámított adó visszatérítéséhez való joggal. 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 adóalany 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 tényezőktől – mint a terméskála 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 elsődlegessége 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 ismételt 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 megkülönböztető nemzeti rendelkezés alkalmazásától köteles eltekinteni anélkül, hogy a jogalkotót fel kellene szólítani e 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 & Spencerral 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,

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 Számvevőszék ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2225. o.) 14. pontját.

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 jogeltesen nyújtott támogatás következményeinek elhárítását, hanem ezeket még súlyosbítaná is.⁴⁸

77. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a tagállamok 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 jogeltes, 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 tőle 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 főszabály szerint nem hivatkozhat a közösségi jog általa történő megsértésére annak érdekében, hogy ezáltal előnyhöz jusson⁵⁰. Egyebekben túl messzire vezetne, ha a Bíróságnak azt kellene megítélnie, hogy ki tudná értelmesebben és a Marks & Spencer vevőinek nagyobb hasznot eredményező módon kezelni a jogalap nélkül beszedett összegeket, az állam vagy az említett vállalkozás.

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.

V – Végkövetkeztetések

80. Végeredményben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 megelőzően vagy azt követően hatályos) 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint a nemzeti jogban bizonyos ügyletek tekintetében fenntartotta az előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentességet, akkor a gazdasági szereplőnek joga van ezen rendelkezés megfelelő 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 előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó adómentesség alá eső bizonyos ügyleteket normál adókulcsnak vetettek alá, akkor a közösségi jog főszabály 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.

- 2) Az irányelvvel főszabály 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 egyenlő bánásmód elvének, ha a jogalap nélküli gazdagodás kifogása csak azokra az adóalanyokra alkalmazandó, akik egy elszámolási időszakban befizettek HÉA-t, azon adóalanyokra azonban nem, akiknek az előzetesen 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 egyenlő bánásmód elvét sértő nemzeti szabályt.