

Downloaded via the EU tax law app / web

C-427/10. sz. ügy

**Banca Antoniana Popolare Veneta SpA**

kontra

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**

és

**Agenzia delle Entrate**

(a Corte suprema di cassazione [Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – A jogalap nélkül fizetett adó visszatéríttetése – Annak lehetőségét előíró nemzeti szabályozás, hogy a visszatéríttetés tekintetében különböző bíróságokhoz lehet fordulni, különböző határidőkön belül, attól függően, hogy az adó beszedésére irányuló szolgáltatás igénybevevőjéről vagy nyújtójáról van szó – A szolgáltatás igénybevevőjének azon lehetősége, hogy az adó visszatérítését azt követően kérje a szolgáltatótól, hogy az utóbbi tekintetében már lejárt az adóhatósághoz fordulás lehetőségének határideje – A tényleges érvényesülés elve”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadórendszer – A jogalap nélkül fizetett adó visszatéríttetése*

*(77/388 tanácsi irányelv)*

A tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely a szolgáltatást igénybe vevő által a hozzáadottértékadóköteles szolgáltatóval szemben indított, a jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelésére irányuló polgári jogi keresetekre hosszabb elévülési időt ír elő az e szolgáltató által az adóhatósággal szemben érvényesített adójogi visszatérítés iránti igényekre vonatkozó különleges elévülési időhöz viszonyítva, ha ezen adóalany ténylegesen kérheti ezen adó visszatérítését ezen igazgatástól. Az utóbbi feltétel nem teljesül, ha az ilyen szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy teljes mértékben megfosztja az adóalanyt a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottértékadó adóhatóság által történő visszatérítésétől, amely adót maga az adóalany köteles volt visszatéríteni a szolgáltatást igénybe vevő számára.

(vö. 42. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. december 15.(\*)

„HÉA – A jogalap nélkül fizetett adó visszatéríttetése – Annak lehetőségét előíró nemzeti szabályozás, hogy a visszatéríttetés tekintetében különböző bíróságokhoz lehet fordulni, különböző határidőn belül, attól függően, hogy az adó beszedésére irányuló szolgáltatás igénybe vevőjéről vagy nyújtójáról van szó – A szolgáltatás igénybe vevőjének azon lehetősége, hogy az adó visszatérítését azt követően kérje a szolgáltatótól, hogy az utóbbi tekintetében már lejárt az adóhatósághoz fordulás lehetőségének határideje – A tényleges érvényesülés elve”

A C-427/10. sz. ügyben,

előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2010. augusztus 31-én érkezett, 2010. június 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Banca Antoniana Popolare Veneta SpA**, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA és

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze**,

az **Agenzia delle Entrate**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, Juhász E., G. Arestis (előadó), T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Banca Antoniana Popolare Veneta SpA incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA képviseletében A. Fantozzi, R. Tieghi és R. Esposito avvocati,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a német kormány képviseletében T. Henze és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében S. Hathaway, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Mantle barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében D. Recchia és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2011. szeptember 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

## Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a hozzáadottértékadóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó adósemlegesség, tényleges érvényesülés és hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (a továbbiakban: BAPV) és a Ministero dell'Economia e delle Finanze, valamint az Agenzia delle Entrate (a továbbiakban együttesen: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, hogy az utóbbi elutasította a BAPV konzorciumi hozzájárulások beszedésére irányuló szolgáltatásait terhelő jogalap nélkül megfizetett HÉA-nak a BAPV-nek történő visszatérítését.

## Jogi háttér

### *Az uniós szabályozás*

3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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.) 2. cikke elírta:

„A hozzáadottértékadó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]

4 Ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. és 2. alpontja az alábbiak szerint rendelkezett:

„B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek:

[...]

2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történő kezelés; [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];

3. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható

értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot.”

5 Az említett irányelv 13. cikke C. részének első bekezdése szerint:

„C. Választási lehetőségek

A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

[...]

b) a B. rész d) [...] pontja szerinti ügyletek”.

6 A 77/388 hatodik irányelv „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikke az 1. pontjának a) alpontjában kimondta:

„A hozzáadottértékadó fizetésére kötelezett személy a következő:

1. belföldi forgalomban:

a) azon adóalany, aki adóköteles ügyletet folytat, a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett adóköteles tevékenységek kivételével, amelyeket külföldön honos adóalany végez. Ha az adóköteles tevékenységet külföldön honos adóalany végzi, a tagállamok rendelkezéseket hozhatnak, amelyek alapján az adót valamely más, a külföldön honos adóalanyon kívüli személy tartozik megfizetni. Ilyennek minősülhet többek között az adóképviselet vagy azon személy, akinek érdekében az adóköteles tevékenységet alkalmazták. A tagállamok meghatározhatják, hogy az adóalanyon kívüli, más személy legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.”

#### *A nemzeti szabályozás*

7 A hozzáadottértékadó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 1972. október 26-ai 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (a GURI 1972. november 11-ai 1. számának rendes melléklete, 1. o., a továbbiakban: 633/72. sz. elnöki rendelet) 10. cikkének 5. §-a elírja:

„Mentesek az adó alól:

[...]

5. az adó beszedésére irányuló ügyletek, ideértve a vállalkozások és a hitelintézetek által, az adóalanyok javára történő különös jogi rendelkezések szerinti adómegfizetésre vonatkozó ügyleteket is.”

8 Az 1991. december 30-ai 413. sz. törvény 30. cikke értelmében a kormányra ruházott hatáskör alkalmazásában az adóügyi eljárásra vonatkozó rendelkezésekről szóló, 1992. december 31-ai 546. sz. törvényerejű rendelet (a GURI 1993. január 13-ai 8. számának rendes melléklete, 1. o.) 21. cikke szerint:

„1. Az elfogadhatatlanság terhe mellett a jogorvoslati kérelmet a megtámadott határozat közzésétől számított hatvan napon belül kell benyújtani. A fizetési meghagyás közzése is adómegállapító határozatnak számít.

2. A 19. cikk 1.§-ának g) pontjában előírt, a visszatérítés iránti kérelem hallgatóságos elutasításával szembeni kereset az egyes adójogszabályokban előírt és a visszatérítés iránti igény elévülési idején belüli határidőben előterjesztett visszatérítés iránti kérelem benyújtásától számított kilencvenedik naptól nyújtható be. A visszatérítés iránti kérelem – különös rendelkezések

hiányában – nem nyújtható be a fizetést követően, illetve, amennyiben ez utólagosan történt, a visszatérítés feltételének beálltát követően naptól számított két év elteltével.”

9 A polgári törvénykönyv objektív jogalap nélküli fizetést szabályozó 2033. cikkének megfelelően:

„A jogalap nélkül fizetést teljesítő személy jogosult kérni a megfizetett összeg visszatérítését. Az érintett személy jogosult továbbá a fizetés napjától számított kamatokra is, ha a jogosult rosszhiszeműen vagy a kérelem benyújtásának napjától jóhiszeműen járt el (polgári perrendtartás, 163. cikk).”

10 A polgári törvénykönyv 2946. cikke az általános elévülési idő alkalmazását írja elő:

„Törvény eltérő rendelkezése hiányában az igényre tízéves elévülési idő vonatkozik.”

11 A polgári törvénykönyv 2935. cikke szerint az elévülés azon a napon kezdődik, amely naptól a jog gyakorolható.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

12 1984 és 1994 között a BAPV három meliorációs konzorcium, úgymint a nemzeti és a regionális jogszabályok hatálya alá tartozó, infrastruktúrával kapcsolatos közcélú munkálatok elvégzésével megbízott közjogi szereplők javára a tagok által fizetendő konzorciumi hozzájárulások beszedésére irányuló szolgáltatást nyújtott. Mivel az e szolgáltatás ellentételezéseként beszedett díjak HÉA-kötelesek, a BAPV áthárította az adót a konzorciumokra. A HÉA-t a BAPV a törvényben meghatározott módon rendszeresen megfizette az adóhatóságnak, mivel az említett hatóság akkori álláspontja szerint a konzorciumi hozzájárulások beszedésére irányuló tevékenység nem tartozott a 633/72. sz. elnöki rendelet 10. cikke 5. §-ának hatálya alá.

13 1999. február 26-ii körlevelében az adóhatóság megváltoztatta e rendelkezés eredeti értelmezését, és megállapította, hogy a konzorciumok hozzájárulásai adójellegűek, következésképpen a konzorciumok által az ezen hozzájárulások beszedésére irányuló szolgáltatás után fizetendő díjak a 633/72. sz. elnöki rendelet 10. cikkének 5. §-a értelmében HÉA-mentesek.

14 A meliorációs konzorciumok a polgári törvénykönyv 2033. cikke szerinti objektív jogalap nélküli fizetés jogcímén kérték tehát a BAPV jogutódjától, a SIFER SpA-tól, az említett díjak után jogalap nélkül fizetett HÉA-összegek visszatérítését. Az egyik konzorciumnak a Tribunale civile di Ferrara előtt indított keresetét követően a BAPV-t a bíróság az említett összegek visszatérítésére kötelezte.

15 A maga részéről a BAPV a szolgáltatását igénybe vevők által kért összegeknek megfelelő HÉA-összegek visszatérítése iránti kérelmeket nyújtott be az adóhatósághoz. A kérelmek hallgatólagos elutasítását követően a BAPV a Commissione tributaria provinciale di Roma (Róma tartomány adóügyi bírósága) előtt három különböző keresetet nyújtott be, amelyeket e bíróság helybenhagyott.

16 Mindazonáltal, mivel az adóhatóság fellebbezett a három határozattal szemben, a Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio tartomány adóügyi bírósága) a fellebbezések egyesítését követően úgy ítélte meg, hogy a BAPV elveszítette jogát a visszatérítésre, mivel visszatérítés iránti kérelmét az 1992. december 31-ii 546. sz. törvényerejű rendelet 21. cikkének 2. §-ában előírt, a HÉA megfizetésétől számított különleges kétéves elévülési idő lejártát követően nyújtotta be. E tekintetben az említett bíróság megállapította, hogy az 1999. február 26-ii

igazgatási körlevél nem minősülhetett az ezen időtartam kezdetét meghatározó ténynek.

17 BAPV felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazione-hoz e határozattal szemben.

18 A Corte suprema di cassazione-nak kételyei vannak a nemzeti eljárási szabályozásnak a HÉA alapelveivel való összeegyeztethetőségét illetően, mivel e szabályozásból a jelen ügyben is szereplő olyan helyzetek adódhatnak, amelyek lényegében a jogalap nélkül megfizetett HÉA visszatérítéséhez való jog tagadásához vezetnek. Ugyanis e bíróság megállapítja, hogy a HÉA-t az adóhatóságnak megfizetett BAPV polgári jogi ítéletben kötelezhet arra, hogy visszatérítse e HÉA-t annak az adóalanynak, aki azt megfizette, anélkül hogy azt követően az adóhatóságtól követelhetné annak visszatérítését. Így e bíróság szerint az eljárási szabályokról szóló nemzeti jogi rendelkezések és a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítésére vonatkozó anyagi jogi jogszabályok gyakorlatilag lehetetlenné teszik a visszatérítéshez való jog gyakorlását.

19 E körülmények között a Corte suprema di cassazione úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a tényleges érvényesülés, a hátrányos megkülönböztetés tilalma, valamint az adósemlegesség elvével a HÉA területén az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely a polgári jog jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó szabályai szerint értelmezi át az átvevőnek/megbízónak a jogalap nélkül fizetett HÉA visszatérítéséhez való jogát, eltérően az elsődleges adóalanyétól (termékértékesítő/szolgáltató), az előbbi számára az utóbbi tekintetében irányadónál sokkal hosszabb határidő megállapításával, és ily módon abban esetben, ha az előbbi akkor lép fel igényével, amikor az utóbbi tekintetében a határidő már lejárt, az utóbbit úgy kötelezik a visszatérítésre, hogy az adóhatóságtól már nem kérhet visszatérítést, és mindezt olyan áthidalás biztosítása nélkül, amely alkalmas volna a különböző igazságszolgáltatási szervek előtt indított vagy indítandó eljárások közötti ellentétek és összeütközések megelőzésére?

2) A fenti tényállástól függetlenül, összeegyeztethető-e a fent hivatkozott elvekkel az olyan nemzeti gyakorlat vagy ítélkezési gyakorlat, amely lehetővé teszi, hogy a termékértékesítő/szolgáltatót ítélettel visszatérítésre kötelezzék az átvevővel/megbízóval szemben, amikor az előbbi nem nyújtott be visszatérítés iránti keresetet a számára megállapított határidőn belül más bírósághoz, azon ítélkezési gyakorlatban és az ezt követő közigazgatási gyakorlatban bízva, amelyek szerint az ügylet HÉA-köteles volt?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?**

*Az első kérdés?*

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével ellentétes-e a jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelésére vonatkozó, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelésére irányuló polgári jogi keresetekre előírná rövidebb különleges elévülési időt az adójogi visszatérítés iránti igényekre, oly módon, hogy a szolgáltatásnak az ilyen igényt a szolgáltatóval szemben érvényesítő igénybe vevője anélkül kérheti az említett szolgáltatótól a jogalap nélkül megfizetett HÉA visszatérítését, hogy a maga részéről az utóbbi kérhetné a visszatérítést az adóhatóságtól.

21 Előzetesen meg kell állapítani, hogy fszabály szerint a Bíróság nem vizsgálja az adósemlegesség elvét annak megállapítása érdekében, hogy az uniós joggal ellentétes-e a HÉA-visszatérítés iránti kérelemre vonatkozó elévülési időt előíró nemzeti szabályozás (lásd

ebben az értelemben a C-85/97. sz. SFI-ügyben 1998. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7447. o.] 22–36. pontját, a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 22–47. pontját és a C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-623. o.] 14–22. pontját).

22 A C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítéletben (EBHT 2007., I-2425. o.) a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a jogalap nélkül befizetett adó visszatérítésére irányuló kérelmekre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a hivatkozott ítélet 37. pontja).

23 A fent hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 42. pontjában a Bíróság többek között kimondta, hogy nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével az olyan nemzeti jogszabály, amely szerint kizárólag a termékértékesítő/szolgáltató kérheti a jogalap nélkül megfizetett HÉA-összegek visszatérítését az adóhatóságtól, illetve a szolgáltatás igénybe vevője polgári jogi keresetet indíthat a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése iránt ezen termékértékesítővel/ szolgáltatóval szemben.

24 A Bíróság tehát a jogbiztonság érdekében elismerte az ésszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű keresetindítási határidők közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az adóalanyt és az érintett közigazgatást. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézvé tennék a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7141. o.] 19. pontját, és a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 56. pontját).

25 Ugyanez a megállapítás még inkább elmondható a kétéves elévülési idő esetén, mivel e határidő fűszabály szerint lehetővé teszi valamennyi, általában gondosan eljáró adóalany számára, hogy érvényesen hivatkozhasson az Unió jogrendjére alapított jogaira (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Alstom Power Hydro ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját). E megállapítás érvényes az adóhatóságnak jogalap nélkül megfizetett HÉA összegének visszatérítése iránti igényre vonatkozó kétéves elévülési időre is.

26 A Bíróság úgy ítélte meg továbbá, hogy a tényleges érvényesülés elve nem sérül a magánszemélyekhez viszonyítva az adóhatóság tekintetében állítólagosan kedvezőbb hatályos nemzeti elévülési idő okán (a C-89/10. és C-96/10. sz., Q-Beef et Bosschaert egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 42. pontja).

27 Következésképpen, különleges kétéves elévülési idő elírása, amely alatt az adóalany kérheti az adóhatóságtól a jogalap nélkül megfizetett HÉA visszatérítését, míg az objektív jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére irányuló, magánszemélyek közötti keresetekre vonatkozó elévülési idő tíz év, önmagában nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével.

28 A Bíróság azonban már úgy ítélte meg, hogy abban az esetben, ha a HÉA visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé válik, a tagállamoknak a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása érdekében olyan eszközöket kell bevezetniük, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybe vevője visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót (a fent hivatkozott Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott ítélet 42. pontja).

29 Ugyanezen megfontolások érvényesek, amennyiben a jogalap nélkül megfizetett HÉA

visszatérítésének lehetetlensége vagy rendkívüli nehézsége nem a szolgáltatás igénybe vevőjét, hanem a szolgáltatás nyújtóját érinti.

30 Az ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy a tényleges érvényesülés elve nem érvényesül, ha az adóalany nem lenne jogosult az érintett díj visszatérítésére az adóhatósággal szembeni kérelem benyújtására nyitva álló határidőn belül, sem pedig az említett határidő lejártát követően az ügyfelei által vele szemben érvényesített, a jogalap nélkül kifizetett összegek visszakövetelésére irányuló igény nyomán fellépni az adóhatóság ellen, ami azt eredményezné, hogy az állam részére fizetendő HÉA jogalap nélküli kifizetésének következményei csak ezen adó alanyát sújtják (lásd analógia útján a fent hivatkozott QBeef és Bosschaert ügyben hozott ítélet 43. pontját).

31 Ugyanígy a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy valamely nemzeti hatóság kifogásként nem hivatkozhat ésszerű elévülési idő elteltére, ha – magatartása okán – maga okozta a kereset benyújtásának elkésztését, megfosztva ily módon az alapeljárás felperesét attól, hogy jogait a nemzeti bíróságok előtt érvényesíthesse (lásd analógia útján a fent hivatkozott QBeef és Bosschaert ügyben hozott ítélet 51. pontját).

32 Az alapügyben először is hangsúlyozni kell, hogy – amint azt az Európai Bizottság a tárgyaláson megállapította – lehetetlen vagy legalábbis rendkívül nehéz lett volna a BAPV számára, hogy a kétéves elévülési időn belül benyújtott keresettel visszatéríttesse az 1984–1994 során fizetett HÉA-t, különösen a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott adatok szerinti, az adóhatóságnak a nemzeti ítélkezési gyakorlat által megerősített álláspontjára tekintettel, amely kizárta a BAPV által nyújtott szolgáltatásokat az 633/72. sz. elnöki rendelet 10. cikke 5. §-ának a hatálya alól.

33 Továbbá az 1999. február 26-i körlevélnek visszaható hatályt biztosítva, a kérdést előterjesztő bíróság általi, valamint a jelen ítélet 16. pontjában említett bírósági határozatban foglalt értelmezés a visszatérítési igények érvényesítésének kezdő időpontját visszamenőleg a HÉA-fizetés időpontjára teszi, ami – figyelembe véve a jogalap nélküli fizetés visszakövetelésére irányuló, a szolgáltatást nyújtó által az adóhatósággal szemben érvényesített igényekre vonatkozó kétéves elévülési időt – teljes mértékben megfosztotta az utóbbit a jogalap nélkül megfizetett adó visszakövetelésének lehetőségétől.

34 Végül nem vitatott, hogy a konzorciumok a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelése iránti igényt a BAPV-re vonatkozó különleges, a fent hivatkozott bírósági értelmezés szerinti, a HÉA megfizetésétől számított, a jogalap nélkül megfizetett HÉA-nak az adóhatóságtól való visszakövetelésére vonatkozó kétéves elévülési időt követően érvényesítették.

35 Ugyanis az említett konzorciumok a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére irányuló igényt az 1999. február 26-i körlevél közzétételét követően érvényesítették, amely körlevélben az adóhatóság módosította az alapügyben szereplő ügyletek jellegére vonatkozó értelmezését, és ettől kezdve HÉA-mentes ügyleteknek tekintette azokat.

36 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a BAPV maga fizeti meg a jogalap nélkül felszámított HÉA-t, anélkül hogy lehetősége lenne ténylegesen kérni annak visszatérítését az adóhatóságtól, a különleges kétéves elévülési idő lejártá miatt, jóllehet az ilyen helyzet kialakulása nem róható fel neki, hanem az említett körlevélre tekintettel azon alapul, hogy a szolgáltatást igénybe vevők jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelése iránti igényt érvényesítették a BAPV-vel szemben az említett határidő lejártát követően.

37 Ugyanis a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott iratokból semmi sem utal arra, hogy a



BAPV nem gondos és tájékozott gazdasági szereplőként járt el a konzorciumi hozzájárulások beszedésére irányuló ügyletek HÉA-t tartalmazó díj ellenében történő teljesítésekor, és amikor befizette a HÉA-t az adóhatóságnak.

38 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a BAPV a konzorciumi hozzájárulások beszedésére irányuló, általa teljesített ügyletek után helyesen számított fel HÉA-t, és helyesen fizette meg ezen adót az adóhatóság számára, az említett ügyletek kiszámlázásakor az e hatóság által követett gyakorlatnak megfelelően.

39 Az olasz kormány megállapította azonban, hogy ezen ügyletek HÉA-minősítése vitatott kérdés volt egy ideje, olyannyira, hogy a gondos és tájékozott gazdasági szereplőnek nem állhatott fenn jogos bizalma ezen ügyletek HÉA alá tartozását illetően.

40 Meg kell azonban jegyezni, hogy csak az 1999. február 26-i körlevéllel vált világossá, hogy az adóhatóság, amely az érintett jogszabályok alkalmazását köteles biztosítani, kifejezetten megerősítette, hogy a konzorciumi hozzájárulások adójellegűek, és hogy a konzorciumok által esedékes díjak e rendelkezés értelmében HÉA-mentesnek minősülnek a 633/72. sz. elnöki rendelet 10. cikkének 5. §-a értelmében. Ennélfogva e körlevél visszaható hatállyal megkérdőjelezte az ezen hozzájárulások beszedésére irányuló ügyletek HÉA alá tartozását.

41 Az ilyen helyzetben az említett igazgatásnak figyelembe kell vennie a gazdasági szereplők különleges helyzetét, és adott esetben az említett ügyletek új bírósági megítéléséhez kell igazodnia (lásd ebben az értelemben a C-201/08. sz. Plantanol-ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8343. o.] 49. pontját).

42 A fenti megfontolásokból következik tehát, hogy a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely a szolgáltatást igénybe vevő által a HÉA-köteles szolgáltatóval szemben indított, a jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelésére irányuló polgári jogi keresetekre hosszabb elévülési időt ír elő az e szolgáltató által az adóhatósággal szemben érvényesített adójogi visszatérítés iránti igényekre vonatkozó különleges elévülési időhöz viszonyítva, ha ezen adóalany ténylegesen kérheti ezen adó visszatérítését ezen igazgatástól. Az utóbbi feltétel nem teljesül, ha az ilyen szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy teljes mértékben megfosztja az adóalanyt a jogalap nélkül megfizetett HÉA adóhatóság által történő visszatérítésétől, amely adót maga az adóalany köteles volt visszatéríteni a szolgáltatást igénybe vevő számára.

#### *A második kérdésről*

43 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

#### **A költségekről**

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

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

**A tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes a jogalap nélkül fizetett összeg visszakövetelésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely a szolgáltatást igénybe vevő által a HÉA-köteles szolgáltatóval szemben indított, a jogalap nélkül megfizetett összeg visszakövetelésére irányuló polgári jogi keresetekre hosszabb elévülési időt ír elő az e szolgáltató által az adóhatósággal szemben érvényesített adójogi visszatérítés iránti igényekre vonatkozó különleges elévülési időhöz viszonyítva, ha ezen adóalany**

**ténylegesen kérheti ezen adó visszatérítését ezen igazgatástól. Az utóbbi feltétel nem teljesül, ha az ilyen szabályozás alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy teljes mértékben megfosztja az adóalanyt a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték?adó adóhatóság által történ? visszatérítését?, amely adót maga az adóalany köteles volt visszatéríteni a szolgáltatást igénybe vev? számára.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: olasz.