

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2017. június 14.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – A jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése – Héalevonási jog – Szabályok – Az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elve – A tényleges érvényesülés elve – Elévülési időt bevezető nemzeti szabályozás”

A C-38/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. január 25-én érkezett, 2016. január 20-i határozatával terjesztett el

a **Compass Contract Services Limited**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., C. Vajda, K. Jürimäe és C. Lycourgos (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. december 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Compass Contract Services Limited képviseletében D. Scorey QC, O. Jarratt és D. Stephens tanácsadók,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében D. Robertson és M. Holt, meghatalmazotti minőségben, segítjük: A. Macnab barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2017. március 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az egyenl? bánásmód, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés uniós jogi elveinek értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Compass Contract Services Limited (a továbbiakban: Compass) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (a továbbiakban: Commissioners) között a Compass által jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) visszatérítésének Commissioners általi magtagadása tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.
- Jogi háttér**
- Az uniós jog*
- 3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének az alapügyre alkalmazandó változata „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” cím alatt így rendelkezett:
- „(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.
- (2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:
- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;
- b) a behozott termékekre fizetend? vagy megfizetett [héa];
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetend? [héa].
- [...]”
- 4 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” címet visel? 18. cikke így szólt:
- „(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak
- a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;
- b) a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti adólevonási joghoz behozatali okmánnyal kell rendelkeznie, amely ?t címettként vagy import?rként tünteti fel, és amelyb?l a fizetend? adóösszeget meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani;
- c) a 17. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti adólevonási joghoz meg kell felelnie az egyes tagállamok el?írásainak;
- d) amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vev?ként vagy szolgáltatás igénybevev?jeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok el?írásainak.

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban keletkezett összes fizetend? adó összegéb?l levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon id?szak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]

3. A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.

4. Amennyiben a megengedett levonások összege túllépi az adómegállapítási id?szakra fizetend? adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következ? id?szakra történ? átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

[...]"

Az Egyesült Királyság joga

5 A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: 1994. évi törvény) 25. cikke így rendelkezik:

„[...]

(2) A jelen cikk rendelkezéseire is figyelemmel, [az adóalany] jogosult arra, hogy minden egyes bevallási id?szakban a 26. cikk szerint megengedhet? összegben az el?zetesen megfizetett adót követelésként jóváírja, majd ezt az összeget levonja az általa befizetend?, áthárított adóból.

[...]

(6) A fenti (2) bekezdés szerinti levonásra és a héakövetelés visszatérítésére kizárólag a rendeletekben meghatározott módon és id?ben benyújtott igénylés alapján kerülhet sor; azon személy esetében, aki az érintett id?szakban vagy azt megelő?en nem végzett adóköteles tevékenységet, a héakövetelés visszatérítése a Commissioners által (esetlegesen) szabott, általa megfelelőnek ítélt feltételek mellett történik, beleértve a sajátos körülmények esetén történ? visszafizetés feltételeit.”

6 Az 1994. évi törvény 80. cikke el?írja:

„A bevallott és megfizetett adó túlfizetésének megfelelő jóváírás vagy visszatérítés

[...]

4. A Commissioners nem köteles az e cikk alapján benyújtott igénylés alapján

a) adójóváírást biztosítani valamely személy részére a fenti (1) vagy (1A) bekezdés alapján, vagy

a) visszatéríteni valamely összeget valamely személy részére a fenti (1B) bekezdés alapján, ha az igénylés el?terjesztésére a benyújtási határid?t követ? 3 év elteltével kerül sor.”

7 A Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet)

alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: 1995. évi rendelet) 29. cikke rendelkezett az 1994. évi törvény 25. cikkének végrehajtásáról. E 29. cikk (1) és (1A) bekezdésének szövege a következő volt:

„(1) A [...] lenti (1A) bekezdés rendelkezéseire is figyelemmel, valamint a Commissioners által kiadott ellentétes tartalmú felhatalmazás, illetve ilyen általános vagy egyedi utasítás esetét kivéve, az a személy, aki [az 1994. évi] törvény 25. cikkének (2) bekezdése alapján az elztesen megfizetett adó levonását kéri, olyan bevallás útján kell ezt igényelnie, amelyet azon bevallási időszakban nyújt be, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

(1A) A Commissioners nem adhat felhatalmazást és senkit nem kötelezhet arra, hogy az elztesen megfizetett adó levonását igényelje olyan körülmények között, ha a levonást az adófizetési kötelezettség keletkezése szerinti bevallási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtásának határidejét követő 3 év elteltével kellene igényelni.”

8 A Finance Act 2008 (2008. évi költségvetési törvény, a továbbiakban: 2008. évi törvény) 121. cikke így rendelkezik:

„Régi heaigénylések: meghosszabbított határidők

(1) Az [1994. évi törvény] 80. cikkének (4) bekezdésében foglalt feltétel, amely szerint az e cikk alapján elterjesztett igénylést az irányadó határidőt követő 3 éven belül kell benyújtani, nem vonatkozik arra az igénylésre, amelyben olyan adóösszeget érvényesítenek, amelyet az 1996. december 4-je eltt záruló bevallási időszakban számoltak el vagy fizettek ki, feltéve hogy az igénylést 2009. április 1-je eltt benyújtják.

(2) Az [1994. évi törvény] 25. cikkének (6) bekezdésében foglalt feltétel, amely szerint az elztesen felszámított adó levonására irányuló igénylést kizárólag a rendeletekben vagy az alapján meghatározott határidőben kell benyújtani, nem vonatkozik az olyan elztesen felszámított adó levonására irányuló igénylésekre, amelynél az adófizetési kötelezettség – amelyről a kérelmező megfelel bizonyítékot szolgáltat – az 1997. május 1-je eltt záruló bevallási időszakban keletkezett, feltéve hogy az igénylést 2009. április 1-je eltt benyújtják.

[...]

(4) A jelen cikk úgy tekintendő, mint amely 2008. március 19-én lépett hatályba.”

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 A Compass társaság, amely főként étkeztetési szolgáltatásokat nyújt, azon heaösszegek visszatérítését kéri, amelyeket jogalap nélkül fizetett be, különösen az 1997 januárjában és 1997 áprilisában záruló két (negyedéves) adóbevallási időszakban.

10 Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága 1996 folyamán bejelentette azon szándékát, hogy módosítja az áthárított hea túlfizetésének visszatérítésére vonatkozó jogszabályait, és hat évről három évre csökkenti az ilyen visszatérítések iránti kérelmekre irányadó elévülési időt. Ez a módosítás 1996. december 4-én lépett hatályba. A 2002. július 11-i Marks & Spencer ítéletben (C-62/00, EU:C:2002:435) a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a tényleges érvényesülés és a bizalomvédelem elvével ellentétes e nemzeti jogszabály, tekintettel arra, hogy visszamenőleges hatállyal és átmeneti időszak nélkül rövidítette le azt a határidőt, amely alatt kérelmezni lehetett a jogalap nélkül megfizetett hea visszatérítését.

11 A Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács], Egyesült Királyság) ezen ítélezési gyakorlatot alkalmazta az elztesen

megfizetett héa levonására irányuló igénylések területére, mivel az Egyesült Királyság 1997. május 1-jétől ugyancsak hat évre három évre csökkentette az ilyen kérelmekre irányadó elévülési időt. A Michael Fleming (t/a Bodycraft) kontra Commissioners ügyben ([2006] EWCA Civ 70) az említett bíróság kimondta, hogy tekintettel arra, hogy az elévülési idő e csökkentését átmeneti időszak nélkül vezették be, azon személyek számára, amelyek esetében az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog 1997. május 1-jén keletkezett, lehetővé kell tenni, hogy ilyen kérelmet nyújtsanak be, továbbá velük szemben mellőzni kell ezen új határidő alkalmazását. A Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács]) ezen ítéletét helybenhagyta a House of Lords (Lordok Háza) a 2008. január 23-án Fleming és Condé Nast kontra Commissioners ([2008] UKHL 2) ítéletében.

12 A House of Lords említett ítélete nyomán a Commissioners hatósági útmutatót (Business Brief 07/08, [2008] STI 311 [Issue 8]) bocsátott ki, amelyben rögzítette, hogy az új hároméves határidő lejártát követően benyújtott héa-visszaigénylések vonatkozhatnak „az 1996. december 4. előtti záruló adóbevallási időszakokban túlzott összegben megfizetett vagy bevallott, áthárított héára”, valamint „azon előzetesen megfizetett héára, amely esetében a levonási jog az 1997. május 1-jén előtti záruló adóbevallási időszakokban keletkezett”. Így e két dátum az új, három évre csökkentett elévülési idő hatálybalépéséhez illeszkedett, amely egyrészt a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmek benyújtása esetében 1996. december 4., másrészt pedig az előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmek benyújtása esetében 1997. május 1. Ezt követően ezek a héa-visszaigénylések a „Fleming ügyön alapuló igénylések” megnevezést viselték. Az e két kérelemtípusra vonatkozó két elévülési idő a 2008. évi törvény 121. cikkében nyert jogi szabályozást.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy 2006 júniusában a Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács]) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács]) úgy döntött, hogy a Compass által nyújtott egyes hidegétkeztetési szolgáltatások, amelyek után a Compass héát számított fel és vallott be, nem voltak héakötelesek. E bíróság úgy ítélte meg, hogy ezek a szolgáltatások nullaszázalékos héamérték alá estek a nemzeti jogszabályoknak és a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdésében biztosított eltérésnek megfelelően.

14 Ezért a Commissioners elismerte, hogy a Compass héatúlfizetést teljesített. 2008 januárjában a Compass az 1973. április 1-jén és 2002. február 2. közötti időszak vonatkozásában túlfizetett, áthárított héa visszaigénylése iránt több kérelmet nyújtott be.

15 A Commissioners visszatérítette a Compass által az 1973. április 1-jén és 1996. október 31. közötti időszak alatt jogalap nélkül megfizetett héát. Ellenben elutasította az e társaság által jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmeket a fennmaradó időszakok tekintetében, és arra hivatkozott, hogy ezek az igények elévültek. A Commissioners ugyanis azon az állásponton volt, hogy a hároméves elévülési idő kezdő időpontja 1996. december 4. az ezen időpont előtti záruló adóbevallási időszakok esetében, és ez az idő már lejárt a Compass említett kérelmeinek benyújtásakor. Amint tehát a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, az alapeljárás tárgyát képező időszakok emiatt a Compass két olyan adóbevallási időszakra korlátozódnak, amelyek 1996. december 4-e után és 1997. május 1-jén előtti zárultak, és e társaság nem vitatja, hogy ez utóbbi határidőt követően az elévülés jogszerűen megkezdődött.

16 A Compass a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) előtt keresetet indított a Commissioners határozatával szemben, amelyben utóbbi megtagadta az ezen két adóbevallási időszak tekintetében jogalap nélkül megfizetett héa részére történő visszatérítését. Keresete alátámasztása érdekében úgy érvel, hogy az olyan, áthárított héa visszatérítése iránti kérelem, mint amelyet ő is benyújtott, és az előzetesen megfizetett héa

levonására irányuló kérelem eltérő kezelése sérti az egyenlő bánásmód elvét. A Compass szerint ugyanis nem igazolható, hogy ugyanazon adóbevallási időszakok tekintetében az adóalany benyújthat héalevonásra irányuló kérelmet, de nem nyújthat be kérelmet a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránt. Szerinte objektíve nem igazolható az Egyesült Királyság szabályozásában szereplő időbeli eltérés azon dátumot illetően, amelyetől a hároméves elévülési idő hatályba lép, és amely így eltérő bánásmódot eredményez e két kérelem típus között, és amely az említett elévülési idő elfogadásának elzményeiből eredően a véletlen mve.

17 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adó jogi tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az (1996. december 4. napját megelőző időszakok vonatkozásában benyújtható) Fleming ügyön alapuló, áthárított adók visszaigényléseinek és az (1997. május 1-jét megelőző, vagyis a Fleming ügyön alapuló, áthárított adók visszaigényléseihez képest későbbi időszakok vonatkozásában benyújtható) Fleming ügyön alapuló, elzetesen felszámított adók levonásának Egyesült Királyság általi eltérő kezelése eredményezheti-e:

- a) az egyenlő bánásmód uniós jogban rögzített elvének megsértését; és/vagy
- b) az adósemlegesség uniós jogban rögzített elvének megsértését; és/vagy
- c) a tényleges érvényesülés uniós jogban rögzített elvének megsértését; és/vagy
- d) az uniós jogban rögzített más elv megsértését?

2) Az 1) kérdés a)–d) pontjának bármelyikére adott igenlő válasz esetén: hogyan kell kezelni a Fleming ügyön alapuló, 1996. december 4. és 1997. április 30. közötti időszakra vonatkozó áthárított adók visszaigényléseit?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

18 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az adósemlegesség, az egyenlő bánásmód és a tényleges érvényesülés elvével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely egyrészt a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmekre, másrészt pedig az elzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennél fogva pedig két negyedéves adóbevallási időszakot érintő kérelmekre különböző elévülési időkhöz viszonyítva vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése vagy az elzetesen megfizetett héa levonása.

19 Amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az 1994. évi törvény 80. cikkének (4) bekezdése és 25. cikkének (6) bekezdése szerint, amely utóbbi végrehajtásáról rendelkezik a hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet alapügy tényállására alkalmazandó változata 29. cikkének (1A) bekezdése, és amelyekre utal a 2008. évi törvény 121. cikke, a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmekre és az elzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmekre ugyanazon három évre csökkentett elévülési idő vonatkozik. Ellenben e két kérelem típus esetében különbözik az az időpont, amelyetől ez az elévülési idő alkalmazandó, és amely a 2008. évi törvénynek a Commissioners gyakorlatát kodifikáló 121. cikkében bevezetett átmeneti időszakból ered, amelyek célja az uniós jognak való megfelelés, amint azt a jelen ítélet 10–12. pontja is kifejti. Egyrészt a 2008. évi törvény 121. cikkének (1)

bekezdése szerint ez a hároméves elévülési idő nem vonatkozik a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelemre, amelyben olyan adóösszeget érvényesítenek, amelyet az 1996. december 4-je el?tt záruló adóbevallási időszakban számoltak el vagy fizettek ki, feltéve hogy a kérelmet 2009. április 1-je el?tt benyújtják. Másrészt e 121. cikk (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy az említett elévülési idő nem vonatkozik az olyan, el?zetesen megfizetett hűa levonására irányuló kérelemre, amelynél az adófizetési kötelezettség az 1997. május 1-je el?tt záruló adóbevallási időszakban keletkezett, feltéve hogy a kérelmet 2009. április 1-je el?tt benyújtják.

20 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a Compass által benyújtott, jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelmet a 2008. évi törvény 121. cikkének (1) bekezdése és az ott szabályozott, az 1996. december 4-e után záruló adóbevallási időszakra alkalmazandó hároméves elévülési idő alapján utasították el. Ez másként alakult volna abban az esetben, ha valamely társaság az el?zetesen megfizetett hűa levonása iránt nyújtott volna be kérelmet, tekintettel arra, hogy az ilyen kérelemtípusra vonatkozó hároméves elévülési idő csak az 1997. május 1-je után záruló adóbevallási időszakokra alkalmazandó.

21 El?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a következetes ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyz? árukat vagy szolgáltatásokat a hűa szempontjából eltér?en kezelik (2001. május 3-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?481/98, EU:C:2001:237, 22. pont; 2011. november 10-i The Rank Group ítélet, C?259/10 és C?260/10, EU:C:2011:719, 32. pont).

22 Márpedig a kérdést el?terjeszt? bíróság által a Bíróság rendelkezésére bocsátott ügyirat egyetlen eleme sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a Compass által nyújtott szolgáltatásokat a hűa szempontjából attól eltér? bánásmód alá vonták volna, mint amelyet valamely versenytárs gazdasági szerepl? hasonló szolgáltatásaira alkalmaztak.

23 Amint ugyanis a f?tanácsnok az indítványa 54. pontjában megállapította, a Commissioners az összes kérelmez?re – ideértve a Compass is – alkalmazta az elévülési időkre vonatkozó szabályokat a követeléseik jellegét?l függ?en aszerint, hogy azok a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelemre vagy az el?zetesen megfizetett hűa levonására irányuló kérelemre vonatkoztak.

24 Másodszor pedig, ami az egyenl? bánásmód elvét illeti, a Bíróság kimondta, hogy miközben az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyása – amely elv a hűa területén az egyenl? bánásmód elvének a kifejez?dése – csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szerepl?k között fordulhat el?, az egyenl? bánásmód általános elvét az adózás területén egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szerepl?ket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben: 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. pont).

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyenl? bánásmód elvének az eltér? kezelés általi megsértése azt feltételezi, hogy az érintett helyzetek valamennyi rájuk jellemz? tényez? tekintetében hasonlóak (2008. december 16-i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet, C?127/07, EBHT, EU:C:2008:728, 25. pont). Az eltér? helyzeteket jellemz? tényez?ket, valamint e helyzetek hasonló jellegét f?ként a szóban forgó rendelkezések tárgya és célja alapján kell meghatározni és értékelni, figyelemmel arra, hogy ennek érdekében tekintetbe kell venni a szóban forgó szabályozási terület elveit és céljait (lásd ebben az értelemben: 2008. december 16-i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet, C?127/07, EBHT, EU:C:2008:728, 26. pont; 2017. március 7-i RPO?ítélet, C?390/15, EU:2017:174, 42. pont).

26 Így meg kell vizsgálni, hogy a 2008. évi törvény 121. cikkében szabályozott elévülési időkre tekintettel az olyan gazdasági szereplő helyzete, mint amilyen a Compass, amely vissza kívánja igényelni az adóhatóságok részére jogalap nélkül megfizetett héát, összehasonlítható-e egy másik gazdasági szereplő helyzetével, amely ugyanezen hatóságoktól kéri az előzetesen megfizetett hűa levonását.

27 E tekintetben a Compass úgy véli, hogy az olyan gazdasági szereplő helyzetét, amely a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítését kéri, össze lehet hasonlítani azon gazdasági szereplő helyzetével, amely az előzetesen megfizetett hűa levonását kéri, különösen amiatt, hogy – amint ez véleménye szerint a 2008. április 10-i Marks & Spencer ítéletből (C-309/06, EU:C:2008:211) következik – e két gazdasági szereplőnek hűakövetelése van az adóhatóságokkal szemben. Ezzel szemben az Egyesült Királyság és az Európai Bizottság úgy érvel, hogy e helyzetek jellegükben nem hasonlíthatók össze, tekintettel azon jogosultságok eltérő jogi természetére, amelyeken e két kérelem típus alapul.

28 Annak vizsgálata során, hogy az említett helyzeteket össze lehet-e hasonlítani, meg kell egyrészt határozni, hogy mely tényezők jellemzik az olyan, jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelmet, mint amilyen a Compass kérelme. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz egyetlen rendelkezést sem, amely a jogalap nélkül felszámított hűa számlakibocsátó általi helyesbítésére vonatkozna. Ilyen körülmények között főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat feltételeket, amelyek mellett a jogalap nélkül felszámított hűa helyesbíthető (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet, C-454/98, EU:C:2000:469, 48. és 49. pont; 2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 25. pont).

29 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogszabályok megsértésével valamely tagállam által beszedett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti (lásd különösen: 1983. november 9-i San Giorgio ítélet, 199/82, EU:C:1983:318, 12. pont; 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet, C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 84. pont; 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 24. pont). A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére (lásd különösen: 1997. január 14-i Comateb és társai ítélet, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 20. pont; 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 24. pont).

30 A jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelem a tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó igény körébe tartozik, amelynek célja az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adó uniós joggal való összeegyeztethetetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte (lásd ebben az értelemben: 2011. október 20-i Danfoss és Sauer-Danfoss ítélet, C-94/10, EU:C:2011:674, 23. pont).

31 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az a tényező, amely az ilyen visszatérítéshez való jogot jellemzi, és amelyből e jog ered, hogy az adóalany az adóhatóságok felé tartozatlanul fizetett meg hűa jogcímén valamely összeget, és ez sérti az uniós jogot. Éppen ezen hűa tartozatlan jellege az, amelyen alapul a megtérítési igény, és amely – az egyes tagállamok nemzeti jogában rögzített feltételeknek megfelelően, az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – biztosítja, hogy az e fizetésből eredő gazdasági terhet semlegesítsék ezen adóalany tekintetében.

32 Ami másrészt az előzetesen megfizetett hűa levonására irányuló kérelemre jellemző

tényezők meghatározását illeti, meg kell állapítani, hogy miközben a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítéséhez való jog az uniós jog általános elveiből ered, amint arra a főtanácsnok az indítványa 59. pontjában rámutatott, és amely a jelen ítélet 29. és 30. pontjából is következik, az elztesen megfizetett hűa levonásához való jog a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben van szabályozva.

33 A Bíróság már megállapította, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hűából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elztesen felszámított vagy megfizetett hűát, az uniós szabályozás által bevezetett közös hűarendszer egyik alapelvét képezi. A hűalevonási jog tehát a hűa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd különösen: 2012. december 6-ai Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. és 26. pont; 2016. június 22-ai Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 30. és 31. pont).

34 Az adólevonások rendszerének célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is hűakötelesek (1985. február 14-ai Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2006. július 6-ai Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 48. pont; 2017. április 26-ai Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 43. pont).

35 Amint a Bíróság már megállapította, a hűalevonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, és nem terjeszthető ki a jogalap nélkül felszámított és az adóhatóságnak tartozatlanul megfizetett hűára (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-ai Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 23. és 27. pont; 2017. április 26-ai Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 47. pont).

36 Ezért a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítéséhez való jogot jellemző tényezőktől eltérően a hűalevonási jog, amely a hűa mechanizmusának szerves részét képezi, és amely jogot a közös hűarendszer vezette be, egy fennálló hűafizetési kötelezettségen alapul.

37 A fentiekből az következik, hogy miközben a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítéséhez való jog egy uniós jogot sértő helyzet orvoslására irányul azáltal, hogy lehetővé teszi e jog jogosultja számára a jogtalanul viselt gazdasági teher semlegesítését, az elztesen megfizetett hűa levonásához való jog kifejezetten a közös hűarendszer alkalmazásából ered annak érdekében, hogy a fizetendő vagy megfizetett hűát ne az adóalany viselje a hűa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenysége keretében, így biztosítva a semlegességet a tevékenységei adóterhét illetően.

38 Amint a főtanácsnok az indítványa 60. pontjában jelezte, ez a szóban forgó jogosultságok jellege és az általuk követett célok tekintetében fennálló különbség igazolja, hogy e két jogosultság mindegyike esteében sajátos jogi szabályozás létezhet, különösen a tartalmukat és a gyakorlásuk feltételeit illetően, így például az említett jogosultságok érvényesítése iránti kérelmek elévülési ideje, és különösen azon dátum vonatkozásában, amelyetől ez az elévülési idő kezdődik.

39 Ebből következik az a tény, hogy úgy lehet tekinteni, amint a Compass az írásbeli észrevételeiben kifejti, hogy mind a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítéséhez való jog jogosultja, mind az elztesen megfizetett hűa levonásához való jog jogosultja adóköveteléssel rendelkezik az adóhatóságokkal szemben, önmagában nem vezethet arra a következtetésre, hogy a helyzetük összehasonlítható az egyenlő bánásmód elvének az adózás területén való alkalmazása során, figyelemmel azokra az alapvető különbségekre, amelyek az e jogok sajátos jogi szabályozásai által követett célok és az e jogokra jellemző tényezők tekintetében fennállnak.

E különbségek miatt a nemzeti adóhatóságok nem kötelesek arra, hogy ugyanúgy kezeljék az említett jogok jogosultjait az e jogok iránti kérelmekre vonatkozó elévülési id? szabályai tekintetében, így arra sem kötelesek, hogy azonos id?pontot jelöljenek ki egy új elévülési id? hatálybalépésére és alkalmazására.

40 Ezenkívül a 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélethez (C?309/06, EU:C:2008:211) kapcsolódóan, amelyre a Compass az írásbeli észrevételeiben hivatkozott, és amint arra a jelen ítélet 27. cikke is emlékeztet, meg kell állapítani, hogy ezen ítélet 50. pontjában a Bíróság valóban kimondta, hogy az egyenl? bánásmód általános elvét alkalmazni kell olyan helyzetben, amikor a gazdasági szerepl?k mindegyike héaköveteléssel rendelkezik, és az adóhatóságoktól adóvisszatérítést kér, de a visszatérítés iránti kérelmüket eltér? módon kezelik. Azonban az uniós jog Bíróság általi értelmezése ebben az ítéletben olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a gazdasági szerepl?k – mindegyik – azon héa visszatérítését kérték, amelyet tartozatlanul fizettek meg az adóhatóságoknak, de a visszatérítés iránti kérelmüket eltér? módon kezelték. Így tekintettel az ezen ítélet alapjául szolgáló tényállás és a jelen alapeljárásbeli tényállás közötti különbségekre, az említett ítéletben az uniós jog Bíróság általi értelmezése nem kérd?jelezheti meg azt az értelmezést, amely szerint a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog és az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog jellegében eltér egymástól.

41 A fentiekb?l következik, hogy az elévülés vonatkozásában a 2008. évi törvény 121. cikkében szabályozott átmeneti id?szakokra tekintettel, amelyeket a visszatérítéshez való jog tényleges érvényesülése és az uniós jognak való megfelelés érdekében vezettek be, az olyan gazdasági szerepl? helyzete, mint amilyen a Compass, amely vissza kívánja igényelni az adóhatóságok részére jogalap nélkül megfizetett héát, nem hasonlítható össze egy olyan másik gazdasági szerepl? helyzetével, amely ugyanezen hatóságoktól kéri az el?zetesen megfizetett héa levonását. Ezért nem ellentétes az egyenl?ség elvével, ha ezt a két helyzetet eltér?en kezelik az ezen átmeneti id?szakokból ered? határid?k tekintetében.

42 Harmadszor pedig az els? kérdésnek a tényleges érvényesülés elvén alapuló vizsgálatát illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy összeegyeztethet? az uniós joggal, ha észszer? jogveszt? jelleg? keresetindítási határid?ket állapítanak meg a jogbiztonság érdekében, amely az érintett adóalanyt és közigazgatást egyaránt védi. Ugyanis az ilyen határid?k nem olyan jelleg?ek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen id?szakok eltelte – meghatározásuknál fogva – az érvényesített igények teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17?i Haahr Petroleum ítélet, C?90/94, EU:C:1997:368, 48. pont; 2011. szeptember 8?i Q?Beef és Bosschaert ítélet, C?89/10 és C?96/10, EU:C:2011:555, 36. pont). E tekintetben egy hároméves bels? jogi jogveszt? határid? észszer?nek t?nik (lásd ebben az értelemben: 2002. július 11?i Marks & Spencer ítélet, C?62/00, EU:C:2002:435, 35. pont; 2010. április 15?i Barth ítélet, C?542/08, EU:C:2010:193, 28. pont).

43 Ugyanakkor a Bíróság már kimondta a 2002. július 11?i Marks & Spencer ítélet (C?62/00, EU:C:2002:435) 38. pontjában, hogy a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes, ha valamely nemzeti jogszabály megrövidíti azt a határid?t, amely alatt az uniós jogot sért? módon fizetett összegek visszatérítését kérelmezni lehet, de ennek nemcsak az a feltétele, hogy az újonnan meghatározott határid?nek észszer?nek kell lennie, hanem az is, hogy az új jogszabály olyan átmeneti szabályozást tartalmazzon, amely lehetővé teszi a jogalanyok számára, hogy e szabályozás elfogadását követ?en elegend? id? álljon rendelkezésükre a visszatérítés iránti olyan kérelmek benyújtására, amelyek el?terjesztésére a korábbi jogszabály hatálya alatt jogosultak voltak.

44 Márpedig meg kell állapítani, amint az Egyesült Királyság is kifejti írásbeli észrevételeiben,

hogy egy olyan rendelkezés, mint a 2008. évi törvény 121. cikke, amely átmeneti időszakokat állapít meg annak érdekében, hogy csökkentett elévülési időket alkalmazzanak a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelmekre és az elzetesen megfizetett hűa levonására irányuló kérelmekre, tiszteletben tartja a Bíróság által a 2002. július 11-i Marks & Spencer ítéletben (C-62/00, EU:C:2002:435) rögzített feltételeket.

45 Az a körülmény, hogy az új csökkentett elévülési idő alkalmazhatóságának kezdő időpontjára vonatkozó átmeneti időszakok aszerint különböznek, hogy a két kérelemtípusra alkalmazandó elévülési idő közül az egyikre vagy a másikra vonatkoznak, nem befolyásolhatja semmilyen módon ezt a megállapítást, mivel az említett elévülési idő, amikor alkalmazást nyernek, nem teszik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé sem a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítését, sem pedig az elzetesen megfizetett hűa levonását. Miután az alapügy tárgyát képező helyzetben a szóban forgó, két kérelemtípusra vonatkozó elévülési idő csökkentése az előbbi kérelmek esetében 1996. december 4-től, az utóbbi kérelmek esetében pedig 1997. május 1-től alkalmazandó, amint arra a jelen ítélet 12. pontja emlékeztet, ez a csökkentés, amelynek az átmeneti időszakok miatt nem volt visszaható hatálya, lehetővé tette a jogalanyok – mint például a Compass – számára, hogy kérelmeiket az előbbi kérelmek esetében az 1996. december 4-ét követő időszak tekintetében, az utóbbi kérelmek esetében pedig az 1997. május 1-jét követő időszak tekintetében egy hároméves tényleges határidőn belül benyújtsák. Ebből következően meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban érintett határidők észszerűnek minősülnek, ily módon pedig nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével az ilyen nemzeti szabályozás.

46 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség, az egyenlő bánásmód és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely egyrészt a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelmekre, másrészt pedig az elzetesen megfizetett hűa levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennél fogva pedig két negyedéves adóbevallási időszakot érintő kérelmekre különböző elévülési időket vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett hűa visszatérítése vagy az elzetesen megfizetett hűa levonása.

A második kérdésről

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

A költségekről

48 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az adósemlegesség, az egyenlő bánásmód és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely egyrészt a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adó visszatérítése iránti kérelmekre, másrészt pedig az elzárva megfizetett hozzáadottérték-adó levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennél fogva pedig két negyedéves adóbevallási időszaktól érintett kérelmekre különböző elévülési időket vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adó visszatérítése vagy az elzárva megfizetett hozzáadottérték-adó levonása.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.