VERICA TRSTENJAK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. január 12.[1]

C-591/10. sz. ügy

Littlewoods Retail Ltd and others
kontra
Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(A High Court of Justice [England & Wales] Chancery Division [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítése — Kamatfizetés — Egyszerű kamat — Kamatos kamat — A tagállamok eljárási autonómiája — A tényleges érvényesülés elve — Az egyenértékűség elve"

I – Bevezetés

1. A High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (legfelsőbb bíróság [Anglia és Wales], kancelláriatanács) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelme az uniós joggal ellentétesen beszedett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) visszatérítésének uniós jogból eredő kötelezettségével kapcsolatban négy kérdést terjeszt a Bíróság elé. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arról kér tájékoztatást, hogy a héát az EU héaszabályozásának megsértésével beszedő tagállam a visszatérítés mellett kamatot is köteles-e fizetni ezen főösszeg után, és ha igen, milyen mértékben.

II – Jogi háttér

A – *A nemzeti jog*

2. A Value Added Tax Act 1994 (a továbbiakban: 1994. évi héatörvény) a héa nyilvántartásával, beszedésével és végrehajtásával, valamint egy meghatározott bíróság előtt történő keresetindítással kapcsolatos nemzeti jogi rendelkezéseket tartalmazza.

3. Ha az adóalany részéről héatúlfizetés áll fenn, az 1994. évi héatörvény 80. cikke alapján az adóalany a túlfizetés összegének visszafizetése iránt kérelmet terjeszthet elő. Az alapügyek tényállása idején az 1994. évi héatörvény 80. cikke a következőképpen rendelkezett:

„80. cikk A magasabb összegben kiszabott vagy túlfizetett héa jóváírása vagy visszatérítése

(1) Amennyiben az adóalany

1 — Az indítvány eredeti nyelve: német. Az eljárás nyelve: angol.

a) lezárult üzleti évre vonatkozóan (annak lezárultakor) héát vallott be a Commissionersnek, és

b) ennek során olyan összeget vett figyelembe áthárított adóként, amely nem esett áthárított adó alá,

a Commissioners köteles jóváírni az összeget az adóalany részére.

[…]

(1B) Amennyiben az adóalany lezárult üzleti évre vonatkozóan (annak lezárultakor) héa címén olyan összeget fizetett be a Commissioners részére, amely nem volt héaköteles, és ez nem

a) áthárított adóként elszámolt olyan összeg volt, amely nem esett áthárított adó alá, vagy

[…]

a Commissioners köteles visszatéríteni ezt az összeget az adóalanynak.

(2) A Commissioners e cikk alapján kizárólag erre irányuló kérelem esetén köteles jóváírni vagy visszatéríteni valamely összeget.

(2A) Amennyiben

a) e cikk értelmében, a fenti (1) vagy (1A) bekezdés szerint benyújtott kérelem alapján jóvá kell írni valamely összeget az adóalany részére, és

b) ezen összeggel szemben e törvény értelmében vagy alapján valamennyi összeg beszámítását követően fennmarad az adóalany javára valamely összeg,

a Commissioners köteles megtéríteni (vagy visszatéríteni) az adóalanynak a fennmaradó összeget.

[…]

(7) Az e cikkben foglaltak kivételével a Commissioners nem köteles jóváírni vagy visszatéríteni olyan, héa címén bevallott vagy megfizetett összeget, amely nem volt héaköteles.”

4. Ha az 1994. évi héatörvény 80. cikke alapján benyújtott kérelemnek helyt adnak, az adóalany a túlfizetés összege után – az 1994. évi héatörvény 78. cikkében foglaltak alapján kiszámított – kamatra is jogosult. A 78. cikk a következőképen rendelkezik:

„78. cikk A hatóság által elkövetett hiba esetén fizetendő kamat

(1) Amennyiben a Commissioners által elkövetett hiba folytán valamely adóalany

a) áthárított adó címén olyan összeget vallott be, amely nem esett áthárított adó alá, és emiatt a Commissioners a 80. cikk (2A) bekezdése alapján megtérítésre (vagy visszatérítésre) köteles, vagy

b) elmulasztott a 25. cikk alapján kérelmet benyújtani olyan összeg jóváírása iránt, amelynek jóváírását jogosult volt kérelmezni, ezért azt meg kell téríteni a számára, vagy

c) (a fenti a) vagy b) pont hatálya alá nem tartozó esetben) olyan összeget fizetett meg héa címén, amely nem volt héaköteles, ezért azt vissza kell téríteni a számára, vagy

d) a héával kapcsolatosan az adóalanyt megillető valamely összeget késedelmesen fizettek ki,

ha, és annyiban, amennyiben a Commissioners e cikktől eltekintve nem lenne köteles erre, a Commissioners e cikk rendelkezései alapján a vonatkozó időszakra kamatot köteles fizetni az adóalany részére ezen összeg után.

[…]

(3) Az e cikk szerint járó kamatot a Finance Act 1996 [1996. évi költségvetési törvény] 197. cikke szerinti kamatmérték alapján kell fizetni.

[…]”

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

5. Az alapeljárás felperesei az Egyesült Királyságban katalóguson alapuló otthoni vásárlásra épülő üzleti tevékenységet folytattak, illetve folytatnak, minek során katalógusokat terjesztenek, és a katalógusokban bemutatott termékeket „ügynöki” hálózatukon keresztül értékesítik. Az ügynökök az általuk vagy rajtuk keresztül (harmadik fél általi vétel) végzett értékesítésekért jutalékban részesültek, amelyet a maguk az ügynökök általi tényleges vásárlásokra vagy (magasabb értéken) a jövőbeli vásárlásokra vonatkozóan és készpénzben kaphattak.

6. Az alapeljárásban nem vitatott, hogy 1973-tól 2004 októberéig a harmadik fél általi vétel után járó jutalékot a héa összegének kiszámítása során mind az uniós, mind pedig a nemzeti jog alapján tévesen kezelték, miáltal bizonyos termékértékesítések esetében az adóalapot tévesen túl magas összegben állapították meg, és ennek folytán héatúlfizetésre került sor.

7. 2004 októbere óta a Her Majesty’s Commissioners for Revenue & Customs (a továbbiakban: az alapeljárás alperese) az 1994. évi héatörvény 80. cikke alapján körülbelül 204 774 763 GBP összegű héatúlfizetést térített vissza az alapeljárás felperesei részére. Az alapeljárás alperese ezenfelül az 1994. évi héatörvény 78. cikkével összhangban 268 159 135 GBP összegű egyszerű kamatot is fizetett.

8. Az alapeljárás felperesei további, összesen körülbelül 1 milliárd GBP összeget követelnek. Ez az összeg állításuk szerint annak az előnynek felel meg, amelyhez az Egyesült Királyság az adótúlfizetés összegének használata révén jutott. A kérdést előterjesztő bíróság a 2010. május 19-i ítéletben ezzel összefüggésben úgy határozott, hogy e keresetet a nemzeti jog alapján és az uniós jogra tekintet nélkül el kell utasítani.

9. Mivel a kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak e következtetésnek az uniós jogi előírásokkal való összeegyeztethetőségét illetően, a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1. Ha az adóalany részéről olyan héatúlfizetésre került sor, amelyet a tagállam az EU héaszabályozásának követelményeivel ellentétesen szedett be, összhangban áll-e az uniós joggal a tagállam által biztosított olyan jogorvoslat, amely kizárólag a) a túlfizetés összegének visszatérítéséből és b) a nemzeti szabályozás – mint például az 1994. évi héatörvény 78. cikke – értelmében ezen összeg után járó egyszerű kamatból áll?

2. Amennyiben nem, a tagállam szempontjából a túlfizetés használati értéke és/vagy az adóalany szempontjából e pénzösszeg rendelkezésre állásának hiányából eredő kár megtérítéseként előírja-e az uniós jog, hogy a tagállam által biztosított jogorvoslatnak lehetőséget kell nyújtania a) a túlfizetés összegének visszatérítésére és b) a kamatos kamat megfizetésére?

3. Az első és a második kérdésre adott nemleges válasz esetén a túlfizetés összegének visszatérítése mellett a túlfizetés és/vagy a kamat használati értékére figyelemmel az uniós jog milyen tartalmú jogorvoslat biztosítását követeli meg a tagállam részéről?

4. Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a tényleges érvényesülés uniós jogi elve megköveteli-e a tagállamtól a nemzeti jogban meglévő korlátozások (mint például az 1994. évi héatörvény 78. és 80. cikke) alkalmazásának mellőzését minden olyan nemzeti követelés vagy jogorvoslat esetén, amely egyébként az adóalany rendelkezésére állna a Bíróság első három kérdésre adott válaszában megállapított uniós jogi jogosultság érvényesítésére, vagy elegendő, ha a nemzeti bíróság kizárólag e nemzeti követelések vagy jogorvoslatok egyike vonatkozásában mellőzi az efféle korlátozások alkalmazását?

   Milyen más elvek alapján kell érvényesítenie a nemzeti bíróságnak ezen uniós jogi jogosultságot a tényleges érvényesülés uniós jogi elvével való összhang elérése érdekében?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

10. A 2010. november 4-én kelt előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2010. december 14-én érkezett meg a Bíróság Hivatalához. Az írásbeli szakasz során az alapeljárás felperesei, az Egyesült Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Holland Királyság, a Francia Köztársaság, a Finn Köztársaság, valamint az Európai Bizottság nyújtottak be észrevételeket. A 2011. november 22-i tárgyaláson az alapeljárás felpereseinek, az Egyesült Királyságnak és a Bizottságnak a képviselői vettek részt.

V – A felek érvei

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés*

11. A *Bizottság* véleménye szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésre úgy kell válaszolni, hogy abban az esetben, ha az adóalany részéről olyan héatúlfizetésre került sor, amelyet a tagállam az EU héaszabályozásának követelményeivel ellentétesen szedett be, összeegyeztethető az uniós joggal az olyan jogorvoslat, amely kizárólag a túlfizetés összegének visszatérítéséből és az ezen összeg után járó egyszerű kamatból áll, amennyiben e jogorvoslat a pénzösszeg elmaradt hasznainak megfelelő megtérítését vagy ellensúlyozását eredményezi, és amennyiben a nemzeti jog egyéb adók tekintetében nem biztosít előnyösebb jogorvoslatot.

12. Az *Egyesült Királyság*, a *Ciprusi Köztársaság*, a *Francia Köztársaság* és a *Németországi Szövetségi Köztársaság kormányai* az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre úgy válaszolnak, hogy összhangban áll az uniós joggal a tagállam által nyújtott olyan jogorvoslat, amely a héa uniós joggal ellentétes beszedése esetén a túlfizetés összegének visszatérítését és a nemzeti szabályozás értelmében az ezen összeg után járó egyszerű kamat megfizetését biztosítja. A *finn kormány* is így válaszol az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, miközben hangsúlyozza, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét tiszteletben kell tartani. A *holland kormány* hasonlóképpen arra hivatkozik, hogy az uniós jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítése körében kamatos kamatot fizessenek. Az Egyesült Királyság és a Ciprusi Köztársaság kormányainak, valamint a holland és a finn kormánynak a véleménye szerint minderre tekintettel szükségtelen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik és negyedik kérdés megválaszolása.

13. Az *alapeljárás felperesei* az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés megválaszolása szempontjából abból indulnak ki, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítése céljából a tagállamok által nyújtandó jogorvoslatnak az uniós joggal ellentétesen beszedett főösszeg használata révén a tagállam által elért előnyt kell ellensúlyoznia. Annak megállapítása, hogy a jogorvoslatnak ehhez a túlfizetés összegének visszatérítése mellett az egyszerű kamat, a kamatos kamat vagy valamely más típusú kamat megfizetését is biztosítania kell-e, a nemzeti bíróságok feladata.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés*

14. Az *alapeljárás felpereseinek* véleménye szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre úgy kell válaszolni, hogy az uniós jogból eredő követelések érvényesítésének uniós joggal ellentétes, két különböző nemzeti jogorvoslat keretében való nemzeti korlátozásának (mint például az 1994. évi héatörvény 78. és 80. cikkében foglalt korlátozás) alkalmazását mindkét jogorvoslat esetében mellőzni kell, ha a visszatérítésre jogosult személy a nemzeti jog szerint szabadon választhat a jogorvoslatok között.

15. A *Bizottság* véleménye szerint a negyedik kérdésre nem szükséges válaszolni. Ha azonban a Bíróság e kérdés megválaszolása mellett dönt, arra úgy kell válaszolni, hogy az 1994. évi héatörvény 78. cikkének alkalmazását teljes mértékben mellőzni kell, ha e rendelkezés az uniós joggal összeegyeztethetetlennek bizonyul.

VI – A jogkérdésről

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés*

16. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa kamatai mily módon fizetendők meg a visszatérítésre jogosult héaalanyok részére az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra vár választ, hogy a nemzeti jognak a túlfizetés összegének visszatérítése mellett ezen összeg „egyszerű” kamatának (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés), „kamatos kamatának” (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés) vagy a Bíróság által pontosan meghatározandó egyéb típusú kamatának (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés) a megfizetését kell-e előírnia.

17. Az „egyszerű” kamat megfizetése alatt a kérdést előterjesztő bíróság a korábbi kamatszámítási időszakok kamatainak tőkésítése nélküli kamatfizetést érti. A „kamatos kamat” megfizetése ellenben azt jelenti, hogy a korábbi kamatszámítási időszakok kamatait a tőkéhez számítják, miáltal azok a későbbi kamatszámítási időszakok tekintetében a kamatszámítás alapjának részévé válnak.

18. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés megválaszolásának kiindulópontját az a megállapítás képezi, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa kamatainak kérdéskörét sem a második héairányelv[2], sem a hatodik irányelv[3] nem szabályozta kifejezetten.

2 — 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 71., 1967.4.14., 1303. o.).

3 — 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.).

19. Ezenfelül hangsúlyozandó, hogy az alapeljárás felperesei nem indítottak kár megtérítése iránti keresetet az uniós jog Egyesült Királyság általi megsértése miatt.[4] A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az alapeljárásban nem vitatott, hogy nem teljesülnek az állam uniós jog alapján fennálló felelősségének feltételei. Az alapeljárás tárgyát tehát az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítése iránti – nem kár megtérítésére irányulónak minősítendő – keresetek képezik.

20. E magyarázatokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés megválaszolása szempontjából a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlatából kell kiindulni, amely szerint a tagállamok főszabály szerint kötelesek az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére.[5] Az adóalany uniós joggal ellentétesen kivetett adók visszatérítéséhez való joga az ilyen adót tiltó uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti.[6]

21. Az ilyen uniós jogból eredő, visszatérítéshez való jog bírósági érvényesítéséhez a visszatérítésre jogosult személyeknek a tagállami bíróságokhoz kell fordulniuk.[7]

22. Vonatkozó uniós szabályozás hiányában a visszatérítés iránti keresetek konkrét eljárásjogi szabályozása is a tagállamok feladata, amelyeknek ezzel összefüggésben mindazonáltal minden esetben tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.[8] E tekintetben az egyes tagállamok feladata, hogy kijelöljék a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározzák a visszatérítés iránti keresetek eljárási szabályait, miközben e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).[9]

23. Ezt a természetes és jogi személyek uniós jogból eredő jogainak eljárásjogi szabályozásával kapcsolatos tagállami feladatot, és a tagállamokat ennek körében megillető mérlegelési jogkört hagyományosan „a tagállamok eljárási autonómiájának” fogalma alatt vonják össze. E fogalom mindenesetre kissé megtévesztő és pontatlan. Miközben úgy tűnik, hogy az „autonómia” fogalma a tagállamokat az eljárásjogi szabályok megállapítása terén megillető átfogó mérlegelési jogkörre utal, ilyen abszolút mérlegelési jogkör a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem létezik. A Bíróság ugyanis egyrészt ezen ítélkezési gyakorlatban a tagállamok azon uniós jogi kötelezettségéből indul ki, hogy az

4 — Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog nem zárja ki, hogy a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránti kereset mellett kár megtérítése iránti keresetet is indítsanak az uniós jog megsértése miatt; lásd csak a C-94/10. sz., Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben 2011. október 20-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-9963. o) 32. pontját.

5 — A C-310/09. sz. Accor-ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-8115. o.) 71. pontja, a C-147/01. sz., Weber’s Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11365. o.) 93. pontja, valamint 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. pontja.

6 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C-398/09. sz., Lady & Kid és társai ügyben 2011. szeptember 6-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-7375. o.) 17. pontját; a C-264/08. sz. Direct Parcel Distribution Belgium ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-731. o.) 45. 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.) 20. pontját és a 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontját.

7 — Az EUMSZ csak néhány nagyon különleges eljárásban biztosít a magánszemélyek részére a Bíróság előtti közvetlen keresetindításhoz való jogot; ilyen például az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében, az EUMSZ 268. cikkben vagy az EUMSZ 270. cikkben a természetes vagy jogi személyek számára biztosított keresetindítási jog. Lásd ezzel összefüggésben Basedow, J., „Der Europäische Gerichtshof und das Privatrecht”, *Archiv für die civilistische Praxis*, 210. kötet (2010), 157., 192. és azt követő oldal, aki a magánszereplők arra vonatkozó lehetőségének hiányában, hogy az uniós jogból eredő jogokról folytatott vitákat valamely uniós bíróság elé vigyék, az uniós eljárás- és anyagi jog közötti nyugtalanító ellentmondást lát.

8 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss és Sauer-Danfoss ügyben hozott ítélet 24. pontját, a C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8477. o.) 17. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Weber’s Wine World és társai ügyben hozott ítélet 103. pontját.

9 — Lásd csak az 5. lábjegyzetben hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 79. pontját; a C-246/09. sz. Bulicke-ügyben 2010. július 8-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-7003. o.) 25. pontját; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 111. pontját és a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 203. pontját.

uniós jogból eredő jogok érvényesítését eljárásjogi szempontból lehetővé tegyék.[10] Annak eldöntése tehát, hogy az uniós jogból eredő jogok érvényesítésének eljárásjogi szabályait meghatározzák-e, vagy sem, nem tartozik a tagállamok mérlegelési jogkörébe. A tagállamokat az alkalmazandó eljárások és eljárási szabályok meghatározása terén megillető mérlegelési jogkört másrészt korlátozza a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve.

24. Az „eljárási *autonómia*" elve ennélfogva nem valódi autonómiát, hanem sokkal inkább az uniós jogból eredő azon jogokra vonatkozó eljárásjogi szabályokkal összefüggő – bizonyos mértékű – mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok számára, amelyek bírósági érvényesítése uniós jogilag részletesen nem szabályozott.[11] A tagállamok „*eljárási* autonómiája" ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatában nem csupán eljárásjogi kérdésekre korlátozódott. Ellenkezőleg, az részben az uniós jogból eredő jogokra vonatkozó anyagi jogi szabályokra is kiterjed,[12] és így az eljárási autonómia egyúttal a tagállamok bizonyos mértékű *remedial autonomyját* is magában foglalja.[13]

25. Jóllehet „a tagállamok eljárási autonómiájának" fogalma következésképpen két szempontból is pontatlan, az a Bíróság ítélkezési gyakorlatában mégis jelentőségteljes fogalomként vert gyökeret.[14] Fenti magyarázataim figyelembevétele mellett azt a következőkben én is használni fogom.

26. A Bíróság a tagállamok eljárási autonómiájával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatában már többször állást foglalt az uniós joggal ellentétesen kivetett összegek kamatainak megfizetése kapcsán. Ennek során mindazonáltal az egyes ítéletekben finom megkülönböztetéseket tett, amelyek alapján kétféle ítélkezési gyakorlat különíthető el.

10 — Lásd ezzel kapcsolatban már a 33/76. sz., Rewe-Zentralfinanz és Rewe-Zentral ügyben 1976. december 16-án hozott ítéletet (EBHT 1976., 1989. o.), amely a tagállamok eljárási autonómiájának fogalma szempontjából a Bíróság ítélkezési gyakorlatának elvi jelentőségű ítéletét képezi. A Bíróság ebben az ítéletben, amelynek tárgyát az uniós jogból eredő jogok bírósági érvényesítésére a nemzeti jog által szabott határidők uniós joggal való összeegyeztethetősége képezte, a tagállamok eljárási autonómiájának fogalmát az Unió és a tagállamok közötti lojális együttműködésnek a jelenleg az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szabályozott elvével kötötte össze. Ezen elvből különösen azt a következtetést vonta le, hogy a nemzeti bíróságok feladata a polgárokat az uniós jog közvetlen hatályából eredően megillető bírói védelem biztosítása. E tagállami feladat az uniós jog hatékony érvényesülésének biztosítását szolgálja, és az szorosan kapcsolódik a hatékony bírói jogvédelem elvéhez, illetve az Alapjogi Charta 47. cikke szerinti hatékony jogorvoslathoz való alapvető joghoz. Az EUSZ 4. cikk szerinti tagállami kötelezettségek, az uniós jog hatékony érvényesülésének biztosítása és a hatékony bírói jogvédelem elve, illetve az Alapjogi Charta 47. cikke szerinti hatékony jogorvoslathoz való alapvető jog közötti ezen összefüggéssel kapcsolatban lásd a C-268/06. sz. Impact-ügyben 2008. április 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2483. o.) 41. és azt követő pontjait.

11 — Lásd ezzel kapcsolatban különösen Kakouris, C. N., „Do the Member States possess judicial procedural »autonomy«?", *C.M.L. Rev.* 1997., 1389. és azt követő oldalak. Szintén lásd Van Gerven, W., „Of Rights, Remedies and Procedures", *C.M.L. Rev.* 2000., 501., 502. o., aki többek között az eljárási autonómia fogalmát a tagállamok eljárási hatáskörének fogalmával javasolja felváltani. Ugyanígy Delicostopoulos, J., „Towards European Procedural Primacy in National Legal Systems", *ELJ* 2003., 599. és azt követő oldalak, aki ezzel összefüggésben a tagállami eljárási hatáskörnek és az uniós eljárásjog elsőbbségének az elegyéből indul ki.

12 — Lásd csak a C-212/04. sz., Adeneler és társai ügyben 2006. július 4-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-6057. o.) 90. és azt követő pontjait, ahol a Bíróság többek között az eljárási autonómia elvét alkalmazta azon kérdés megválaszolásához, hogy a tagállamoknak milyen intézkedéseket, illetve szankciókat kell előírniuk ahhoz, hogy megelőzzék az uniós jogból eredő jogoknak az említett ügyhöz kapcsolódó eljárásban szóban forgó megsértését. Ugyanígy a C-53/04. sz., Marrosu és Sardino ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7213. o.) 50. és azt követő pontjai, valamint a C-180/04. sz. Vassallo-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7251. o.) 35. és azt követő pontjai.

13 — Lásd ezzel kapcsolatban Trstenjak, V./Beysen, E., „European Consumer Protection Law: Curia semper dabit remedium?", *C.M.L. Rev.* 2011., 95., 104. és azt követő oldalak.

14 — A tagállamok eljárási autonómiájának az európai polgári eljárásjog rendszerében betöltött szerepével kapcsolatban lásd továbbá Wagner, G., in Stein/Jonas, *Kommentar zur Zivilprozessordnung*, 22. kiadás, Tübingen 2011., az 1. cikk előtti bevezetés, 68. és azt követő pont.

27. A Bíróság az ítéletek egyik – elsősorban régebbi – részében úgy határozott, hogy az uniós jogi szempontból jogellenesen kivetett összegek utáni kamatok megfizetésének kérdésköre a nemzeti jog által szabályozandó járulékos kérdést képez. A tagállamoknak e tekintetben lehetőségük van különösen arra, hogy szabályozzák a kamat fizetését, ideértve a kamat számításának kezdő napját és mértékét. A Bíróság így határozott a Roquette Frères kontra Bizottság ügyben [15], valamint az Express Dairy Foods ügyben [16] hozott ítéletekben. Ezt az ítélkezési gyakorlatot többek között az Ansaldo Energia egyesített ügyekben hozott ítélet [17], valamint az N-ügyben hozott ítélet [18] erősítette meg.

28. A Bíróság az ítéletek másik – elsősorban újabb – részében viszont úgy határozott, hogy az adóalanyok az uniós jog erejénél fogva jogosultak az uniós joggal ellentétesen kivetett adók kamataira. Ezen ítélkezési gyakorlatot a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet [19] alakította ki, amelyben a Bíróságnak az uniós joggal ellentétes, idő előtti adófizetés esetével kellett foglalkoznia. Való igaz, hogy a Bíróság az említett ítéletben először korábbi ítélkezési gyakorlatát erősítette meg, amely szerint a nemzeti jog feladata, hogy szabályozza a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítéséhez járulékosan kapcsolódó valamennyi kérdést, úgymint adott esetben a kamat fizetését, ideértve a kamat számításának kezdő napját és mértékét. [20] Később azonban leszögezte, hogy az adók uniós joggal ellentétes, idő előtti esedékessé válása esetén az uniós jog megkívánja a kamatok megfizetését. Ezzel kapcsolatban különösen arra mutatott rá, hogy az idő előtti esedékessé válást kizáró uniós jogi rendelkezés alapján az adóalany jogosult azokra a kamatokra, amelyek az – uniós joggal ellentétes – idő előtti adófizetés időpontja és az adófizetés – uniós joggal összhangban álló – esedékessé válásának időpontja közötti időszakra járnak. [21]

29. Ezt az új ítélkezési gyakorlatot a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben [22] és a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben [23] hozott ítéletek erősítették meg. Ezenfelül mindkét ítélet egyértelmű bizonyítékokkal szolgál arra, hogy a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben az uniós joggal ellentétes, idő előtti adófizetés tekintetében kialakított érvelés olyan esetekre is alkalmazható, amelyekben az adókivetés egésze ellentétes volt az uniós joggal. Ez logikus is. Az uniós jogból az azzal ellentétes, idő előtti adófizetés miatt eredő kamatkövetelés fennállásának indokolása körében ugyanis a Bíróság abból a megállapításból indul ki, hogy az adóalanyt veszteség érte abból eredően, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénz nem állt rendelkezésre, miközben e veszteséget a tagállam által az uniós joggal ellentétesen levont, illetve a tagállam részére az uniós joggal ellentétesen fizetett összegek képezik. [24] Mivel az adók uniós joggal ellentétes kivetése szintén azzal az eredménnyel jár, hogy a befizetett összegek nem állnak rendelkezésre visszatérítésük időpontjáig, nem állapítható meg, hogy indokolt lenne különbséget tenni az adóalanyt az uniós joggal ellentétes, idő előtti adófizetéssel összefüggésben megillető, az uniós jogból eredő kamatkövetelés és az uniós joggal ellentétes befizetésekkel összefüggő hasonló követelés között.

30. E megállapításokból az következik, hogy az adót az uniós joggal ellentétes módon kivető tagállamok a Bíróság újabb ítélkezési gyakorlata szerint főszabály szerint kötelesek egyrészt visszatéríteni az uniós jog megsértésével kivetett adókat, másrészt megfizetni a befizetett összegek nélkülözésének ellensúlyozását szolgáló kamatokat. Az adóalany ennélfogva az adó visszatérítésére és a kamatokra is jogosult. Az adóalany e jogosultságának jogalapját a kivetett adókat tiltó uniós jogi rendelkezések képezik.

15 — A 26/74. sz., Roquette Frères kontra Bizottság ügyben 1976. május 21-én hozott ítélet (EBHT 1976., 677. o.) 11. és azt követő pontja.

16 — A 130/79. sz. Express Dairy Foods ügyben 1980. június 12-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1887. o.) 16. és azt követő pontja.

17 — A C-279/96., C-280/96. és C-281/96. sz., Ansaldo Energia és társai egyesített ügyekben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998, I-5025. o.) 28. pontja.

18 — A C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 60. pontja.

19 — 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.).

20 — Uo., 86. pont.

21 — Uo., 87. és 89. pont.

22 — Hivatkozás a 9. lábjegyzetben, 202. és azt követő pontok.

23 — Hivatkozás a 9. lábjegyzetben, 112. pont.

24 — Lásd különösen a 9. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 205. pontját.

31. A tagállamok eljárási autonómiájával kapcsolatos ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyokat megillető, az uniós jogból eredő kamatkövetelésre vonatkozó konkrét anyagi és eljárásjogi szabályok meghatározása a tagállamok feladata. A tagállamoknak ennélfogva lehetőségük van arra, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének tiszteletben tartásával meghatározzák a kamatfizetés szabályait. E szabályok körébe tartozik az arra vonatkozó döntés is, hogy „egyszerű kamat" vagy inkább „kamatos kamat" megfizetésére kerül-e sor.

32. A kérdést előterjesztő bíróság által kifejtettekből kiderül, hogy az Egyesült Királyság teljesítette azon uniós jogi kötelezettségét, hogy a visszatérítésre jogosult héaalanyok számára biztosítsa a kamatok követelhetőségét. Vitatott viszont, hogy az Egyesült Királyság az e kamatkövetelésre vonatkozó szabályok megállapítása során megsértette-e a tényleges érvényesülés vagy az egyenértékűség elvét azáltal, hogy csak a főösszeg egyszerű kamatainak megfizetését biztosította.

33. Véleményem szerint arra a kérdésre, hogy tiszteletben tartották-e a tényleges érvényesülés elvét, egyértelműen igenlő választ kell adni.

34. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tényleges érvényesülés elve megtiltja a tagállamok számára, hogy az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék.[25] A tényleges érvényesülés elvének megsértése az uniós jogból eredő kamatkövetelésre vonatkozó szabályok meghatározásával összefüggésben ennélfogva csak akkor merülhetne fel, ha a kamat végeredményben annyira alacsony mértékű lenne, hogy az az uniós jogból eredő kamatkövetelést tartalmi szempontból rendkívüli mértékben semlegesítené.

35. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből ezzel összefüggésben kiderül, hogy az Egyesült Királyság az 1994. évi héatörvény 78. cikkével összhangban kamatot fizetett az alapeljárás felpereseitől az uniós joggal ellentétesen beszedett héa után.

36. Az 1994. évi héatörvény 78. cikke szerinti kamatot a Finance Act 1996 197. cikke, valamint az Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes (Interest Rate) Regulations 1998 (a légiközlekedési adóról és más közvetett adókról [kamatláb] szóló 1998. évi rendelet) alapján kell kiszámítani. A 78. cikk alkalmazása szempontjából e rendelkezések jelentősebb következménye 1998 óta az, hogy a kamat mértékét hat elszámoló bank által alkalmazott alap-hitelkamatláb átlaga – az úgynevezett referencia-kamatláb – alapján meghatározott képlet szerint számítják ki. Az 1973 és 1998 közötti időszakra vonatkozó kamatokat az 1998. évi rendelet 7. táblázata tartalmazza. A 78. cikk szerinti kamatmérték a referencia-kamatláb mínusz 1%. A 78. cikk meghatározza a „vonatkozó időszakot", amelyre kamatot kell fizetni. Az alapeljárás körülményei között ezen időszak kezdő napja az a nap, amikor a Commissioners megkapta a túlfizetés összegét, utolsó napja pedig az a nap, amikor a Commissioners jóváhagyja azon összeg kifizetését, amely után kamat fizetendő.

37. Az Egyesült Királyság e rendelkezéseket alkalmazva visszatérítette az alapeljárás felperesei számára az 1973 és 2004 közötti időszakban az uniós joggal ellentétesen beszedett – körülbelül 204 774 763 GBP összegű – héát, és megfizettette annak 268 159 135 GBP összegű egyszerű kamatait. Az alapeljárás felpereseinek tehát egyszerű kamatot fizettek az 1994. évi héatörvény 78. cikkével összhangban, amely alapján a körülbelül 30 éves időszakra járó kamat összege (268 159 135 GBP) a főösszeget (204 774 763 GBP) több mint 25%-kal haladja meg. Ez az 1994. évi héatörvény 78. cikke szerinti kamatfizetés véleményem szerint egyértelműen megfelel a tényleges érvényesülés elvének.

38. Annak kérdése ellenben, hogy az egyszerű kamatnak az 1994. évi héatörvény 78. cikke alapján történő megfizetése a jelenlegihez hasonló eljárásban az egyenértékűség elvének is megfelel-e, nem válaszolható meg ilyen egyszerűen.

25 — Lásd csak az 5. lábjegyzetben hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 79. pontját és a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5669. o.) 55. pontját.

39. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyenértékűség elve megköveteli, hogy az igényekre alkalmazandó szabályok összessége különbségtétel nélkül vonatkozzon az uniós jog megsértésén alapuló igényekre és a belső jog megsértésén alapuló hasonló igényekre.[26] A jelen eljárás szempontjából ez azt jelenti, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa kamatainak követelésére vonatkozó szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a nemzeti jog megsértéséből eredő hasonló kamatkövetelésekre (a továbbiakban: hasonló nemzeti kamatkövetelések) vonatkoznak. Ezzel összefüggésben a viszonyítási alapul szolgáló nemzeti kamatkövetelések hasonlósága azt feltételezi, hogy azok tárgyuk és lényeges elemeik tekintetében hasonlónak tekinthetők.[27]

40. Az egyenértékűség elvének tiszteletben tartására vonatkozó kérdés megválaszolásához tehát az állammal szembeni visszatérítéshez való joggal kapcsolatos kamatfizetés szabályait közvetlenül egyedül ismerő kérdést előterjesztő bíróságnak azt kell megvizsgálnia, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés tekintetében az 1994. évi héatörvény 78. cikkében rögzített szabályok a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkozó szabályoknak megfelelnek-e, vagy sem.

41. Ezzel összefüggésben utalni kell arra, hogy a jelen eljárásban részt vevő felek a viszonyítási alapul szolgáló hasonló nemzeti kamatkövetelések körét eltérően határozzák meg.

42. A Bizottság véleménye szerint az egyenértékűség elvének vizsgálata keretében az összevetést az uniós joggal ellentétesen beszedett héa és a jogellenesen kivetett egyéb adók utáni kamatfizetés között kell elvégezni. E megközelítés szerint az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetést tehát azzal a kamatfizetéssel kell összevetni, amelyet a nemzeti jog a héától eltérő közvetlen vagy közvetett adók jogellenes kivetése esetén ír elő.

43. Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel szemben azt állítja, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés csak a jogellenesen kivetett közvetett adók utáni kamatfizetéssel vethető össze, nem vethető azonban össze a jogellenesen kivetett közvetlen adók utáni kamatfizetéssel.

44. A holland kormány véleménye szerint[28] viszont az egyenértékűség elve a jelenlegihez hasonló esetben azt követeli meg, hogy a jogellenesen beszedett héa visszatérítése iránti igényeket a hasonló adók vagy illetékek visszatérítése iránti nemzeti igényekkel kezeljék azonos módon. E megközelítés szerint tehát először azt kell megállapítani, hogy mely adók és illetékek hasonlítanak a héához. Ezt követően pedig össze kell vetni az ilyen hasonló adók és illetékek jogellenes kivetése esetén történő kamatfizetés szabályait a héa területén hatályos kamatfizetési szabályokkal.

45. A francia kormány[29] ezzel összefüggésben a Bíróság ítélkezési gyakorlatára utal, amely szerint a visszatérítés nemzeti szabályozása akkor felel meg az egyenértékűség elvének, ha az valamennyi keresetre egyformán alkalmazandó függetlenül attól, hogy az igényt az uniós jog vagy a nemzeti jog megsértésére alapozzák-e, amennyiben azonos típusú adókról vagy díjakról van szó.

46. A Bizottság, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a holland és a francia kormány ezen eltérő megállapításai egyértelműen jelzik, hogy a hasonló nemzeti kamatkövetelések konkrét megállapítása különösen nehéznek bizonyulhat az olyan esetben, mint amely az alapügyben szerepel.

26 — Lásd a C-542/08. sz. Barth-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3189. o.) 19. pontját, a C-118/08. sz. Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-635. o.) 33. pontját, valamint a C-392/04. és C-422/04. sz., Germany és Arcor egyesített ügyekben 2006. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8559. o.) 62. pontját.

27 — Lásd csak a 26. lábjegyzetben hivatkozott Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben hozott ítélet 35. pontját, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bulicke-ügyben hozott ítélet 28. pontját és a C-78/98. sz., Preston és társai ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3201. o.) 49. pontját.

28 — A holland kormány írásbeli észrevételeinek 21. pontja.

29 — A francia kormány írásbeli észrevételeinek 55. pontja.

47. A hasonló nemzeti kamatkövetelések megállapításához a kérdést előterjesztő bíróságnak a jogellenesen beszedett héa tekintetében az uniós jogból eredő kamatkövetelés lényeges elemeiből kell kiindulnia. E tekintetben mindenképpen hasonlóak a nemzeti jog megsértésével kivetett közvetett adókkal kapcsolatos kamatkövetelések. Annak kérdése viszont, hogy a nemzeti jog megsértésével kivetett közvetlen adókkal vagy illetékekkel kapcsolatos kamatkövetelések szintén hasonló nemzeti kamatköveteléseknek tekintendők-e az olyan esetben, mint a jelenlegi, nem válaszolható meg *in abstracto.* [30] Amennyiben e kérdés *de facto* felmerülne az alapeljárásban az egyenértékűség elvének vizsgálatával összefüggésben, úgy a kérdést előterjesztő bíróságnak új előzetes döntéshozatal iránti kérelem útján további részletes kérdéseket kellene a Bíróság elé terjesztenie a releváns nemzeti kamatkövetelések hasonlósága tárgyában.

48. Ha a kérdést előterjesztő bíróság a fent kifejtettekre tekintettel végül arra a következtetésre jutna, hogy több, eltérően szabályozott hasonló nemzeti kamatkövetelés létezik, akkor mindazonáltal még nem jelentené az egyenértékűség elvének megsértését az, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa után nem az egy vagy több hasonló nemzeti kamatkövetelésre vonatkozó legelőnyösebb szabályoknak megfelelően fizettek kamatot. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az egyenértékűség elvét nem lehet úgy értelmezni, mint amely arra kötelezné a tagállamokat, hogy a legkedvezőbb belső jogi szabályozásukat terjesszék ki az adott jogterületet illetően érvényesített valamennyi igényre. [31]

49. A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésre úgy kell válaszolni, hogy a tagállam által az EU héaszabályozásának követelményeivel ellentétesen beszedett héa tekintetében túlfizetést teljesítő adóalany az uniós jog erejénél fogva jogosult az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítésére és a visszatérítendő főösszeg kamataira. Annak kérdése, hogy a visszatérítendő főösszeg után „egyszerű kamatot” vagy inkább „kamatos kamatot” kell-e fizetni, az uniós jogból eredő kamatkövetelésnek a tagállamok által a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének tiszteletben tartásával meghatározandó szabályait érinti.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés*

50. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésével arra keresi a választ, hogy az uniós jog milyen eljárásmódot követel meg abban az esetben, ha az egyszerű kamatnak az 1973 és 2004 közötti időszakban beszedett héatöbblet után az 1994. évi héatörvény 78. cikke alapján történő megfizetése nem elégíti ki a tényleges érvényesülés uniós jogi elvéből eredő követelményeket.

51. Miként azt már kifejtettem, az egyszerű kamatnak az 1973 és 2004 közötti időszakban beszedett héatöbblet után az 1994. évi héatörvény 78. cikke alapján történő megfizetése egyértelműen összeegyeztethető a tényleges érvényesülés elvével. E megállapítás mindazonáltal nem jelenti azt, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdést tárgytalannak kellene tekinteni. A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés hátterével kapcsolatban kifejtettekből ugyanis kiderül, hogy ez az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés – a tényleges érvényesülés elvére történő konkrét utalás ellenére – lényegében az egyenértékűség elvének hatására vonatkozik.

30 — Lásd ezzel összefüggésben a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2425. o.) 43. és azt követő pontjait, ahol a Bíróság a közvetlen és közvetett adók összehasonlíthatóságának vizsgálata során arra a következtetésre jutott, hogy egyáltalán nincs összefüggés a közvetlen adóztatási rendszer egésze és a héarendszer között.

31 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Bulicke-ügyben hozott ítélet 27. pontja; a 26. lábjegyzetben hivatkozott Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben hozott ítélet 34. pontja; a C-63/08. sz. Pontin-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10467. o.) 45. pontja és a 17. lábjegyzetben hivatkozott Ansaldo Energia és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 29. pontja.

52. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés jobb érthetősége érdekében először az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés különböző – az alapeljárásban vita tárgyát képező – jogalapjaival kell foglalkozni. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kiderül különösen, hogy az 1994. évi héatörvény 78. cikke szerinti egyszerű kamatok iránti követelés mellett két további nemzeti követelés vagy jogorvoslat is vita tárgyát képezi. E tekintetben különösen egyrészt az úgynevezett *mistake-based claimről*, másrészt pedig az úgynevezett *Woolwich claimről* van szó. E két – *common law* szerinti – jogalapot a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint kizárja az 1994. évi héatörvény 78. cikkének alkalmazandósága.

53. Arra az esetre, ha e *common law* szerinti jogalapoknak az 1994. évi héatörvény 78. cikkének alkalmazandósága révén történő kizárása az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdés megválaszolása során az uniós joggal ellentétesnek bizonyulna, a kérdést előterjesztő bíróság azt sugallja, hogy az uniós joggal összhangban álló megoldást nyújthat az alapeljárás felperesei számára a *Woolwich claim* elérhetővé tétele a *mistake-based claim* további kizárása mellett.

54. A kérdést előterjesztő bíróság e körülmények között a negyedik kérdésével lényegében arra kér választ, hogy az 1994. évi héatörvény 78. és 80. cikke uniós joggal való ellentétben állásának megállapítása esetén az azokban a *Woolwich claim* tekintetében foglalt korlátozás alkalmazásának az alapeljárásban történő mellőzése az uniós joggal összhangban álló kamatfizetést eredményezhet-e, vagy hogy ehhez a *common law szerinti* nemzeti követelések vagy jogorvoslatok mindegyike tekintetében mellőzni kell az 1994. évi héatörvény 78. és 80. cikkében foglalt korlátozás alkalmazását.

55. Az alapeljárás felperesei írásbeli és szóbeli észrevételeikben ezzel kapcsolatban azt fejtették ki,[32] hogy az alapeljárásban releváns – *common law* szerinti – jogalapokat a jogalapok szabad versenyének elve jellemzi, és így a jogosult – az alkalmazási feltételek fennállása esetén – saját belátása szerint dönthet a rendelkezésre álló jogalapok egyike mellett. Az elévülési idő az alapeljárásban az alapeljárás felpereseinek rendelkezésére álló mindkét *common law* szerinti jogalap (a *mistake-based claim* és a *Woolwich claim*) tekintetében hat év. A *Woolwich claim* esetében az elévülési idő már a fizetés időpontjában, a *mistake-based claim* esetében viszont csak abban az időpontban kezdődik, amikor a visszatérítésre jogosult személy tudomást szerzett fizetésének jogellenességéről, vagy amikor arról ésszerűen tudomást szerezhetett volna. Mivel az alapeljárás felperesei követeléseiket saját bevallásuk szerint a tudomásszerzéstől számított hatéves határidőn belül érvényesítették, különös érdekük fűződik ahhoz, hogy az alapeljárásban jogalapként a *mistake-based claimre* támaszkodjanak.

56. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés megválaszolásához abból az elvből kell kiindulni, hogy az uniós joggal ellentétesen kivetett adók utáni kamatfizetés szabályainak megállapítása a tényleges érvényesülés és az egyénértékűség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamok feladata. Ezzel összefüggésben már arra a következtetésre jutottam, hogy az egyszerű kamatnak az uniós joggal ellentétesen beszedett héa után az 1994. évi héatörvény 78. cikke alapján történő – az Egyesült Királyság által előírt – megfizetése megfelel a tényleges érvényesülés elvének.[33]

57. Arra a kérdésre, hogy az egyszerű kamatnak az 1994. évi héatörvény 78. cikke alapján történő megfizetése és a *common law* szerinti további jogalapok ahhoz kapcsolódó kizárása az egyenértékűség elvének is megfelel-e, a kérdést előterjesztő bíróságnak a már tárgyalt szempontok alapján kell választ adnia.[34] Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdéssel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróságnak e tekintetben különösen arra a kérdésre kell válaszolnia, hogy a nemzeti jog megsértésével kivetett hasonló adókat vagy illetékeket a kamatokkal együtt visszaigénylő adóalany

32 — Az írásbeli észrevételek 34. és azt követő pontjai, valamint 112. és azt követő pontjai.

33 — Lásd a jelen indítvány 33. és azt követő pontjait.

34 — Lásd a jelen indítvány 38. és azt követő pontjait.

szabadon választhatja-e meg a kamatkövetelések jogalapját a *common law* vagy adott esetben törvény alapján, és ennélfogva – az alkalmazási feltételek fennállása esetén – a *Woolwich claim*, a *mistake-based claim* vagy valamely más jogalap mellett is dönthet-e, meghatározva ezáltal a kamatfizetés szabályait is.

58. Ha a kérdést előterjesztő bíróság ennek során arra a következtetésre jut, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés szabályai kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkoznak, mert az adóalanyok az elévülési időt, valamint a hasonló nemzeti kamatkövetelések további jellemzőit meghatározhatják a jogalap kiválasztása révén, miközben az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés tekintetében nem ez a helyzet, az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetésre is köteles a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkozó kedvezőbb szabályokat alkalmazni, és az adóalanyok számára ezáltal a jogalap szabad megválasztásának lehetőségét biztosítani.

59. Az uniós jog teljes érvényesülésének biztosítása érdekében a kérdést előterjesztő bíróság ebben az esetben köteles lenne arra, hogy szükség esetén figyelmen kívül hagyja azokat a nemzeti rendelkezéseket amelyek akadályát képezik annak, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetésre a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkozó kedvezőbb szabályok legyenek alkalmazhatók, és a hasonló nemzeti követelések tekintetében kedvezőbb szabályokat előíró nemzeti rendelkezéseket alkalmazza az uniós jogból eredő kamatkövetelésekre is.[35] E kötelezettség egyenesen a visszatérítésre jogosult héaalany kamatkövetelésének alapját képező uniós jogi rendelkezések közvetlen hatályából és alkalmazásának elsőbbségéből[36] fakad.

60. Ehelyütt is újfent emlékeztetni kell mindazonáltal arra, hogy az egyenértékűség elvét nem lehet úgy értelmezni, mint amely arra kötelezné a tagállamokat, hogy a legkedvezőbb belső jogi szabályozásukat terjesszék ki az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetéssel kapcsolatos hasonló igényekre.[37] Amennyiben ennélfogva kiderülne, hogy a visszatérítésre jogosult adóalanyok az elévülési időt és a kamatfizetés további szabályait csak néhány hasonló nemzeti kamatkövetelés tekintetében határozhatják meg a jogalap kiválasztása révén, miközben ez más hasonló nemzeti kamatkövetelések esetében kizárt, a tagállam a jogalap szabad megválasztásának lehetőségét az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetés tekintetében is kizárhatja.

61. A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre úgy kell válaszolni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság abban az esetben, ha arra a következtetésre jut, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetésnek az alapeljárás tárgyát képező szabályai kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkoznak, és hogy emiatt sérül az egyenértékűség elve, köteles a nemzeti rendelkezéseket úgy értelmezni és alkalmazni, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa után a hasonló nemzeti követelésekre vonatkozó kedvezőbb szabályok szerint kelljen kamatot fizetni.

35 — Lásd csak a C-256/09. sz. Purrucker-ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7353. o.) 99. pontját, a C-233/08. sz. Kyrian-ügyben 2010. január 14-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-177. o.) 61. pontját és a C-443/03. sz. Leffler-ügyben 2005. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-9611. o.) 51. pontját.

36 — Az uniós jog alkalmazásának elsőbbségével és közvetlen hatályával kapcsolatban lásd csak a 2011. március 8-i 1/09. sz. vélemény (EBHT 2011., I-2099. o.) 65. pontját, valamint az 1991. december 14-i 1/91. sz. vélemény (EBHT 1991., I-6079. o.) 21. pontját.

37 — Lásd ezzel kapcsolatban a 31. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

VII – Végkövetkeztetések

62. Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre az alábbi válaszokat adja:

1) A tagállam által az EU héaszabályozásának követelményeivel ellentétesen beszedett héa tekintetében túlfizetést teljesítő adóalany az uniós jog erejénél fogva jogosult az uniós joggal ellentétesen beszedett héa visszatérítésére és a visszatérítendő főösszeg kamataira. Annak kérdése, hogy a visszatérítendő főösszeg után „egyszerű kamatot" vagy inkább „kamatos kamatot" kell-e fizetni, az uniós jogból eredő kamatkövetelésnek a tagállamok által a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének tiszteletben tartásával meghatározandó szabályait érinti.

2) Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa utáni kamatfizetésnek az alapeljárás tárgyát képező szabályai kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti kamatkövetelésekre vonatkoznak, és hogy emiatt sérül az egyenértékűség elve, köteles a nemzeti rendelkezéseket úgy értelmezni és alkalmazni, hogy az uniós joggal ellentétesen beszedett héa után a hasonló nemzeti követelésekre vonatkozó kedvezőbb szabályok szerint kelljen kamatot fizetni.