A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2017. június 14.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó (héa) — 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. január 25-én érkezett, 2016. január 20-i határozatával terjesztett elő

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,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

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, segítőjük: A. Macnab barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. március 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: angol.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az egyenlő 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 lévő jogvitában terjesztették elő.

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 nyelvű 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 időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, 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 fizetendő vagy megfizetett [héa];

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő [héa].

[…]"

4 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai" címet viselő 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 őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő 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 előírásainak;

d) amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok előírásainak.

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak 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 időszakra fizetendő adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő 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 időszakban a 26. cikk szerint megengedhető összegben az előzetesen megfizetett adót követelésként jóváírja, majd ezt az összeget levonja az általa befizetendő, áthárított adóból.

[…]

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

6 Az 1994. évi törvény 80. cikke előírja:

„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 előterjesztésére a benyújtási határidőt követő 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 előzetesen 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 előzetesen 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 héaigénylések: meghosszabbított határidők

(1) Az [1994. évi törvény] 80. cikkének (4) bekezdésében foglalt feltétel, amely szerint az e cikk alapján előterjesztett 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 előtt záruló bevallási időszakban számoltak el vagy fizettek ki, feltéve hogy az igénylést 2009. április 1-je előtt benyújtják.

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

[…]

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A Compass társaság, amely főként étkeztetési szolgáltatásokat nyújt, azon héaösszegek 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 héa 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 héa visszatérítését.

11 A Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács], Egyesült Királyság) ezen ítélkezési gyakorlatot alkalmazta az előzetesen megfizetett héa levonására irányuló igénylések területére, mivel az Egyesült Királyság 1997. május 1-jétől ugyancsak hat évről 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-je előtt 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-i 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. előtt záruló adóbevallási időszakokban túlzott összegben megfizetett vagy bevallott, áthárított héára”, valamint „azon előzetesen megfizetett héára, amely esetében a levonási jog az 1997. május 1-je előtt 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-je 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-je 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 álláspontón volt, hogy a hároméves elévülési idő kezdő időpontja 1996. december 4. az ezen időpont előtt 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 időszakára korlátozódnak, amelyek 1996. december 4-e után és 1997. május 1-je előtt 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 [adójogi 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, amelytől a hároméves elévülési idő hatályba lép, és amely így eltérő bánásmódot eredményez e két kérelemtípus között, és amely az említett elévülési idő elfogadásának előzményeiből eredően a véletlen műve.

17 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes 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, előzetesen 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

18 Első kérdésével a kérdést előterjesztő 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 előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennélfogva pedig két negyedéves adóbevallási időszakot érintő kérelmekre különböző elévülési idők vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése vagy az előzetesen megfizetett héa levonása.

19 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az 1994. évi törvény 80. cikkének (4) bekezdése és 25. cikkének (6) bekezdése szerint, amely utóbbi végrehajtásáról rendelkezik a hozzáadottérték-adóról 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 előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmekre ugyanazon három évre csökkentett elévülési idő vonatkozik. Ellenben e két kérelemtípus esetében különbözik az az időpont, amelytől ez az elévülési idő alkalmazandó, és amely a 2008. évi törvénynek a Commissioners gyakorlatát kodifikáló 121. cikkében bevezetett átmeneti időszakokból 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 héa visszatérítése iránti kérelemre, amelyben olyan adóösszeget érvényesítenek, amelyet az 1996. december 4-je előtt záruló adóbevallási időszakban számoltak el vagy fizettek ki, feltéve hogy a kérelmet 2009. április 1-je előtt benyújtják. Másrészt e 121. cikk (2) bekezdése

akként rendelkezik, hogy az említett elévülési idő nem vonatkozik az olyan, előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelemre, amelynél az adófizetési kötelezettség az 1997. május 1-je előtt záruló adóbevallási időszakban keletkezett, feltéve hogy a kérelmet 2009. április 1-je előtt benyújtják.

20 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Compass által benyújtott, jogalap nélkül megfizetett héa 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 előzetesen megfizetett héa 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 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a következetes ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően 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 előterjesztő bíróság által a Bíróság rendelkezésére bocsátott ügyirat egyetlen eleme sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a Compass által nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából attól eltérő bánásmód alá vonták volna, mint amelyet valamely versenytárs gazdasági szereplő hasonló szolgáltatásaira alkalmaztak.

23 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványa 54. pontjában megállapította, a Commissioners az összes kérelmezőre – ideértve a Compasst is – alkalmazta az elévülési időkre vonatkozó szabályokat a követeléseik jellegétől függően aszerint, hogy azok a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelemre vagy az előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelemre vonatkoztak.

24 Másodszor pedig, ami az egyenlő bánásmód elvét illeti, a Bíróság kimondta, hogy miközben az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyása – amely elv a héa területén az egyenlő bánásmód elvének a kifejeződése – csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között fordulhat elő, az egyenlő bánásmód általános elvét az adózás területén egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket 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 egyenlő bánásmód elvének az eltérő kezelés általi megsértése azt feltételezi, hogy az érintett helyzetek valamennyi rájuk jellemző tényező tekintetében hasonlóak (2008. december 16-i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet, C-127/07, EU:C:2008:728, 25. pont). Az eltérő helyzeteket jellemző tényezőket, valamint e helyzetek hasonló jellegét főként 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, EU:C:2008:728, 26. pont; 2017. március 7-i RPO-ítélet, C-390/15, EU:C: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 héa levonását.

27 E tekintetben a Compass úgy véli, hogy az olyan gazdasági szereplő helyzetét, amely a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítését kéri, össze lehet hasonlítani azon gazdasági szereplő helyzetével, amely az előzetesen megfizetett héa 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 héakövetelése 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 kérelemtípus 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 héa 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 héa 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 héa 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 héa 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 héa jogcímén valamely összeget, és ez sérti az uniós jogot. Éppen ezen héa 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 héa levonására irányuló kérelemre jellemző tényezők meghatározását illeti, meg kell állapítani, hogy miközben a jogalap nélkül megfizetett héa 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 előzetesen megfizetett héa 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 héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. A héalevonási jog tehát a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd különösen: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. és 26. pont; 2016. június 22-i 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 héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek

(1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 48. pont; 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 43. pont).

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

36 Ezért a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jogot jellemző tényezőtől eltérően a héalevonási jog, amely a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és amely jogot a közös héarendszer vezette be, egy fennálló héafizetési kötelezettségen alapul.

37 A fentiekből az következik, hogy miközben a jogalap nélkül megfizetett héa 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 előzetesen megfizetett héa levonásához való jog kifejezetten a közös héarendszer alkalmazásából ered annak érdekében, hogy a fizetendő vagy megfizetett héát ne az adóalany viselje a héa 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 esetében 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, amelytől ez az elévülési idő kezdődik.

39 Ebből következően az a tény, hogy úgy lehet tekinteni, amint a Compass az írásbeli észrevételeiben kifejti, hogy mind a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog jogosultja, mind az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog jogosultja adókövetelléssel 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 idő szabályai tekintetében, így arra sem kötelesek, hogy azonos időpontot jelöljenek ki egy új elévülési idő 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 egyenlő bánásmód általános elvét alkalmazni kell olyan helyzetben, amikor a gazdasági szereplők mindegyike héakövetelléssel rendelkezik, és az adóhatóságoktól adóvisszatérítést kér, de a visszatérítés iránti kérelmüket eltérő módon kezelik. Azonban az uniós jog Bíróság általi értelmezése ebben az ítéletben olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a gazdasági szereplők – mindegyik – azon héa visszatérítését kérték, amelyet tartozatlanul fizettek meg az adóhatóságoknak, de a visszatérítés iránti kérelmüket eltérő 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 kérdőjelezheti meg azt az értelmezést, amely szerint a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog és az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog jellegében eltér egymástól.

41 A fentiekből következik, hogy az elévülés vonatkozásában a 2008. évi törvény 121. cikkében szabályozott átmeneti időszakokra tekintettel, amelyeket a visszatérítéshez való jog tényleges érvényesülése és az uniós jognak való megfelelés érdekében vezettek be, az olyan gazdasági szereplő helyzete, mint amilyen a Compass, amely vissza kívánja igényelni az adóhatóságok részére jogalap nélkül megfizetett héát, nem hasonlítható össze egy olyan másik gazdasági szereplő helyzetével, amely ugyanezen hatóságoktól kéri az előzetesen megfizetett héa levonását. Ezért nem ellentétes az egyenlőség elvével, ha ezt a két helyzetet eltérően kezelik az ezen átmeneti időszakokból eredő határidők tekintetében.

42 Harmadszor pedig az első kérdésnek a tényleges érvényesülés elvén alapuló vizsgálatát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy összeegyeztethető az uniós joggal, ha észszerű jogvesztő jellegű keresetindítási határidőket állapítanak meg a jogbiztonság érdekében, amely az érintett adóalanyt és közigazgatást egyaránt védi. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok 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 belső jogi jogvesztő határidő észszerűnek tűnik (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 határidőt, amely alatt az uniós jogot sértő módon fizetett összegek visszatérítését kérelmezni lehet, de ennek nemcsak az a feltétele, hogy az újonnan meghatározott határidőnek észszerűnek kell lennie, hanem az is, hogy az új jogszabály olyan átmeneti szabályozást tartalmazzon, amely lehetővé teszi a jogalanyok számára, hogy e szabályozás elfogadását követően elegendő idő álljon rendelkezésükre a visszatérítés iránti olyan kérelmek benyújtására, amelyek előterjesztésére 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 héa visszatérítése iránti kérelmekre és az előzetesen megfizetett héa 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 idők 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 idők, amikor alkalmazást nyernek, nem teszik lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé sem a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítését, sem pedig az előzetesen megfizetett héa 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 időszakok tekintetében, az utóbbi kérelmek esetében pedig az 1997. május 1-jét követő időszakok 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 héa visszatérítése iránti kérelmekre, másrészt pedig az előzetesen megfizetett héa levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennélfogva pedig két negyedéves adóbevallási időszakot érintő kérelmekre különböző elévülési idők vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése vagy az előzetesen megfizetett héa 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 előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonására irányuló kérelmekre vonatkozó elévülési idő csökkentése keretében különböző átmeneti időszakokat rögzít, ennélfogva pedig két negyedéves adóbevallási időszakot érintő kérelmekre különböző elévülési idők vonatkoznak aszerint, hogy e kérelmek tárgya a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adó visszatérítése vagy az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonása.

Aláírások