MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. március 2.[1]

C-38/16. sz. ügy

Compass Contract Services Limited
kontra
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(a First-tier Tribunal [Tax Chamber] [elsőfokú bíróság, adójogi tanács, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — Tartozatlanul megfizetett adó — Visszafizetési módok — Elévülési időt bevezető nemzeti szabályozás — A jogellenesen megtagadott levonás visszafizetésére előírt határidőtől való eltérés — Az egyenlő bánásmód, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elve"

1. Az uniós jog elfogadja-e, hogy a tartozatlanul megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítésére irányuló kérelmekre alkalmazandó elévülési határidők a hatálybalépésük időpontját illetően eltérjenek a héa levonása iránti kérelmekre irányadó határidőktől. A brit bíróság lényegében ezt a kérdést tette fel a Compass Contract Services (UK) Ltd. (a továbbiakban: Compass) és a saját országának adóhatósága közötti jogvitában.

2. A Bíróság a 2002. július 11-i Marks & Spencer ítéletben[2] úgy határozott, hogy a tényleges érvényesülés és a jogos bizalom védelmének elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás (mint a Finance Act 1997 [az 1997. évi költségvetési törvény]), amely visszaható hatállyal hat évről három évre csökkentette a 77/883/EGK irányelv megsértésével beszedett héa visszafizetésére irányuló kérelem benyújtására nyitva álló határidőt.[3]

3. A brit jogalkotó az említett ítélet alapján később úgy rendelkezett, hogy a csökkentett elévülési idő az annak bevezetési időpontját megelőző adóévekre vonatkozó héa-visszatérítésre irányuló kérelmekre nem alkalmazandó. Ugyanezt a rendelkezést fogadták el később az előzetesen felszámított héa levonására irányuló (későbbi) kérelmek kapcsán is.

4. A közigazgatási gyakorlat és az egymást követő jogalkotási beavatkozások azonban eltérő bánásmódhoz vezetett az Egyesült Királyságban azon időpont tekintetében, amelytől számítva a kérelmek egyik csoportjára (héa-visszatérítési kérelmek), illetve másik csoportjára (héalevonás iránti kérelmek) irányadó a vonatkozó elévülési határidő. A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy ez az eltérés összeegyeztethető-e az uniós jog elveivel, különösen az egyenlőség elvével.

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

2 — A C-62/00. sz. ügy, a továbbiakban: M&S I, EU:C:2002:435.

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 1997. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.); a továbbiakban: hatodik irányelv.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog* Hatodik irányelv:

5. „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikk szerint:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

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].

[…]”

6. „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 18. cikk így rendelkezik:

„(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.

[…]”

B – *A nemzeti jog*

7. A jogalkotásnak az e területen a Finance Act 1997-ig (1997. évi költségvetési törvény) végbement fejlődése ily módon tükröződött a „M&S I”-ítéletben: [4]

8. A belső jogot nem igazították megfelelően a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjához egészen addig, amíg a Finance (N.º 2) Act 1992 (1992. évi második költségvetési törvény) 1992. augusztus 1-jei hatállyal nem módosította a Value Added Tax Act 1983 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1983. évi törvény) 10. cikkének (3) bekezdését.

9. E rendelkezés szövege ezen időponttól kezdve a következő:

„Ha a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértékét teljes mértékben vagy részben nem pénzben határozzák meg, az értékének azt a pénzösszeget kell tekinteni, amely az alkalmazandó adóval megemelt összegű ellenértékkel megegyezik.”

10. A héa címén tartozatlanul kifizetett összegek visszatérítésének területén irányadó szabályozást illetően a Finance Act 1989 (az 1989. évi költségvetés törvény) 24. cikkének szövege 1990. január 1-jei hatállyal a következő:

„(1) Ha egy személy a Commissioners [5] részére héakötelezettség alapján olyan összeget fizetett meg, amely nem volt héaköteles, ez utóbbi köteles ezen összeg visszatérítésére.

(2) A Commissioners jelen rendelkezés alapján csak az erre irányuló kérelem esetén köteles az összeg visszatérítésére.

[…]

(4) A jelen rendelkezés alapján a kifizetéstől számított hat év elteltével semmilyen összeg visszatérítése nem igényelhető, kivéve ha a következő bekezdés rendelkezése alkalmazandó.

(5) Ha tévesen teljesítettek valamilyen kifizetést a Commissioners részére, e cikk alapján az összeg visszafizetése azon időponttól számított hat év letelte előtt bármikor kérhető, amikor a téves jogalkalmazás a kérelmező tudomására jutott, vagy az az elvárható gondosság mellett tudomására juthatott volna.

[…]

(7) A jelen cikkben foglalt esetek kivételével, a Commissioners nem köteles visszafizetni hozzáaadottérték-adó címén beszedett semmilyen összeget azon tény alapján, hogy a javára nem áll fenn adótartozás.

[…]”

11. A Finance Act 1989 (az 1989. évi költségvetési törvény) 24. cikkét a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 80. cikke helyezte hatályon kívül és lépett annak helyébe 1994. szeptember 1-jei hatállyal. A 80. cikk releváns rendelkezései gyakorlatilag megegyeznek a 24. cikk szövegével.

4 — A jelen indítvány 8–15. pontjai szinte szó szerinti átveszik az „M&S I”-ítélet 4–11. pontját.

5 — **Az Egyesült Királyságban a héa beszedésére jogosult adóhatóság.**

12. 1996. július 18-án a brit kormány egyik tagja, a Paymaster General (főkincstárnok) közölte a Parlamenttel, hogy azon növekvő kockázatokra tekintettel, amelyeket az adó címén tévesen beszedett összegek visszafizetése iránti kérelmek jelentenek az államkincstár számára, a kormány az 1997. évi Finance Bill (1997. évi költségvetési törvénytervezet) útján módosítani kívánja a héa és más közvetett adók visszatérítése iránti kérelmek elévülési idejét, annak három évre történő csökkentésével. Az új elévülési időt a folyamatban lévő kérelmekre e bejelentés időpontjától azonnali hatállyal alkalmazni kell annak elkerülése céljából, hogy a javasolt jogszabályi módosítás elveszítse a hatékonyságát azon időtartam alatt, amelynek elteltére a parlamenti eljárás befejeződéséig számítani lehetett.

13. 1996. december 4-én a parlament alsóháza elfogadta a kormány által benyújtott költségvetési tervezetet, beleértve az 1996. július 18-án bejelentett javaslatot is, amelyet az 1997. évi költségvetési törvénytervezet 47. cikke tartalmazott.

14. Az 1997. évi költségvetési törvényt végül 1997. március 19-én fogadták el. 47. cikkének (1) bekezdése módosította a Value Added Tax 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 80. cikkét, hatályon kívül helyezte az (5) bekezdést, a (4) bekezdést pedig módosította, amely a módosítást követően a következőképpen rendelkezik:

„A Commissioners az e cikknek megfelelően benyújtott kérelem alapján nem kötelesek visszafizetni a kérelem benyújtása előtt több mint három évvel beszedett összegeket.”

15. Az 1997. évi költségvetési törvény 47. cikkének (2) bekezdése előírja:

„[…] meg kell állapítani, hogy az (1) bekezdés 1996. július 18-án lépett hatályba; az ezen időpontban vagy az ezt követően történő valamennyi visszatérítés során e rendelkezést kell alkalmazni bármely olyan kérelemre, amelyet a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 80. cikke alapján nyújtottak be, az ezen időpont előtt benyújtott kérelmeket és ezen időpont előtt teljesített kifizetésekre vonatkozó kérelmeket is beleértve”.

16. A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 25. cikkének (6) bekezdése szerint az előzetesen felszámított adó ugyanezen cikk (2) bekezdése szerinti levonására és a héatúlfizetés visszatérítésére kizárólag a rendelkezésekben meghatározott módon és időben benyújtott kérelem alapján kerülhet sor.

17. A Value Added Tax Regulations (a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet) 29. cikke (1A) bekezdésének az 1997. május 1-je és 2009. március 31. között[6] hatályos változata előírja, hogy az adóhatóság az előzetesen felszámított adó levonására irányuló egyetlen kérelmet sem fogad el, ha azok előterjesztésére az adott elszámolási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtásának határidejét követő 3 év elteltével kerül sor.

18. A Finance Act 2008 (a 2008. évi költségvetési törvény) 121. cikkének (1) bekezdése értelmében a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 80. cikkének (4) bekezdésében rögzített követelmény nem vonatkozik az 1996. december 4. előtt véget ért elszámolási időszakban figyelembe vett vagy kifizetett összegre irányuló, 2009. április 1-je előtti kérelmekre.

19. A 2008. évi költségvetési törvény 121. cikkének (2) bekezdése alapján a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 25. cikkének (6) bekezdése nem alkalmazható az olyan előzetesen felszámított adó levonására irányuló kérelmekre, amelynek felszámítására az 1997. május 1-je előtt véget ért elszámolási időszakban került sor, feltéve hogy az igénylést 2009. április 1-je előtt benyújtották.

20. A 2008. évi költségvetési törvény 121. cikkének (4) bekezdése értelmében e rendelkezés 2008. március 19-én lépett hatályba.

6 — Azon időszak, amely a Compass visszaigénylési kérelmének időpontját is magában foglalja.

II – A tényállás

21. A Compass hidegétkeztetési szolgáltatást nyújtó cég, amelynek tekintetében a bíróság 2006 júniusában úgy döntött, hogy egyes szolgáltatásokat, amelyekre a korábbi adóévek során a cég héát számított fel, valójában nem terhelte héafizetési kötelezettség.

22. Az angol bíróságok különösen azt állapították meg, hogy az említett szolgáltatásokra a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése szerinti mentesség vonatkozott. A Commissioners következésképpen elfogadta, hogy a Compass héatúlfizetést teljesített.

23. 2008 januárjában a Compass az 1973. április 1-je és 2002. február 2. közötti időszak vonatkozásában túlfizetett, áthárított héa visszaigénylését kérelmezte.

24. A Commissioners úgy döntött, hogy az 1973. április 1-je és 1996. október 31. közötti időszak alatt tartozatlanul megfizetett összegeket téríti vissza arra hivatkozással, hogy a fennmaradó összeg visszaigényléséhez való jog elévült.

25. A Compass a Commisioners határozatát a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság, adójogi tanács, Egyesült Királyság) előtt megtámadta, és azt kifogásolta, hogy eltérő bánásmódot alkalmaztak a tartozatlanul megfizetett héa visszaigénylése iránti kérelmek és a héalevonás iránti kérelmek között.

26. Ez az eltérő bánásmód abban állt, hogy az előbbi kérelmek kizárólag akkor lehettek eredményesek, ha az 1996. december 4. előtt zárult adómegállapítási időszakokra vonatkoznak, míg az utóbbiak esetében a határidő 1997. május 1-jéig tart.

27. Az alapeljárásban tehát csak az 1996. november 1-je és 1997. április 30. közötti időszakban (1997 januárjában és 1997 áprilisában záruló negyedéves héabevallási időszakban) tartozatlanul megfizetett héa visszatérítését vitatják.

28. Ebben az összefüggésben az ügyben eljáró bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

29. A 2016. január 25-én előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdések így szólnak:

„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?”

IV – A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

30. A Compass, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság vettek részt az eljárásban, írásbeli észrevételeket nyújtottak be és megjelentek a 2006. december 8-i tárgyaláson.

31. A Compass véleménye szerint az első kérdésre igenlő választ kell adni. A kifogásolt eltérő bánásmód nem igazolható az egyenlőség elve alapján, mivel az összehasonlított két helyzet „héakövetelés” visszafizetésére vonatkozik. Véleménye szerint a visszaható hatályú elévülésre vonatkozó nemzeti szabályok alapját képező logika bizonyítja, hogy a Commissioners azt a héatúlfizetés visszatérítése iránti összes kérelemre kívánta alkalmazni.

32. A semlegesség elvével kapcsolatban a Compass azt állítja, hogy kedvezőtlenebb bánásmódban részesül a feltételezett versenytársak közül azokhoz képest, amelyek a vitatott időszak alatt héalevonáshoz való joggal rendelkeznek.

33. A második kérdés kapcsán a Compass arra hivatkozik, hogy a 2008. április 10-i Mark & Spencer ítélet[7] alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak – mint kedvezőbb rendelkezést – a héalevonás iránti kérelmekre irányadó elévülési idővel azonos határidőt kellene alkalmaznia. Amennyiben nem így jár el, az szerinte a tényleges érvényesülés elvének megsértését jelentené.

34. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint az előterjesztett kérdések tekintetében az egyenlőség elve az egyetlen releváns elv. Az ügy körülményei között a Compass által kifogásolt eltérő bánásmód nem ellentétes ezen elvvel, mivel a helyzete nem hasonlítható össze azon személy helyzetével, aki „későbbi” héalevonás iránti kérelmet nyújt be. Véleménye szerint a két helyzet eltérő mind a körülményeik, mind a jogi jellegük miatt.

35. A körülményeket illetően a brit kormány arra hivatkozik, hogy az egyenlőtlenség abból ered, hogy a vonatkozó korlátokat (mindkét esetben három év) hasonlóképpen eltérő időpontokban alakították ki azt követően, hogy az „M&S I”-ítélet[8] megállapította az uniós jog megsértését. A 2008. évi költségvetési törvény 121. cikke e jogsértés orvoslása céljából átmeneti időszakot állapított meg, amelynek során azon első időpontokat tekintette referencia-időpontoknak, amelyektől kezdve az Egyesült Királyság azonnali hatállyal csökkenthette az elévülési időket, mert ezek az időpontok voltak azok, amikor az elévülési idő hat évről három évre történő csökkentésére vonatkozó rendelkezéseket alkalmazták.

36. A kérelem két típusának jogi jellegét illetően az Egyesült Királyság kormánya fenntartja, hogy a tartozatlanul megfizetett héa címén kért összeg megszerzéséhez való jog *per definitionem* nem a héarendszerből és nem is az ahhoz tartozó irányelvekből, hanem az uniós jog általános elveiből származik. Ezzel szemben a levonási jog kizárólag ezen irányelveken alapszik, amelyek értelmében aki héafizetésre kötelezett személyként a héát az ezen adó megfizetésére ugyancsak kötelezett olyan harmadik személy részére fizette meg vagy kell megfizetnie, akitől bizonyos terméket vagy szolgáltatást kapott, jogosult a kifizetett héa levonására (vagy az annak megfelelő héakövetelés megszerzésére). A két eset között fennálló jogi különbség a bizonyítéka annak, hogy az uniós jog az első esetben biztosítja az adóhatóság számára, hogy a jogalap nélküli gazdagodásra hivatkozhasson, a másodikban azonban nem.

7 — C-309/06. sz. ügy, a továbbiakban: M & S II, EU:C:2008:211.

8 — C-62/00. sz. ügy, EU:C:2002:435.

37. Az Egyesült Királyság kormánya azt is állítja, hogy az „M&S II”-ítéletben használt „héahitel” kifejezés szigorú értelemben véve nem egy jogi meghatározásnak felel meg, hanem inkább egy kifejező eszköznek tekinthető.

38. E kormány egyébiránt kiemeli, hogy az „M&S II”-ítélet a 2005-ben módosított és a Compassra alkalmazott nemzeti jogszabályokra vonatkozik. E módosítást követően mind a két fajta kérelmet ugyanúgy kezelték anélkül, hogy a Compass igazolta volna, hogy azonos helyzetben lévő bármely személy előnyösebb bánásmódban részesült.

39. Az Egyesült Királyság Kormánya azt a következtetést vonja le, hogy a vitatott nemzeti szabályozás azt követően sem sérti a tényleges érvényesülés és a bizalomvédelem elvét, hogy az átmeneti szabályozás bevezetésével orvosolták az uniós joggal való összeegyeztethetetlenségét, amelyet az „M&S I”-ítélet állapított meg.

40. A Bizottság azt állítja, hogy (a jelen ügyben szereplőhöz hasonló) adójogi szabályozás különböző határidőket írhat elő anélkül, hogy a semlegesség vagy az általános uniós jogi elvek sérülnének. Az elsővel kapcsolatban a Bizottság arra hivatkozik, hogy csak a versenytársak közötti egyenlőtlen bánásmód esetén állapítható meg az elvek megsértése, ahogyan az „M&S II”-ítélet esetében történt, azonban a jelen ügyben nem.

41. Ugyanúgy, ahogyan a versenytárs hiánya kizárja a semlegesség elvének megsértését, az összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők esetleges jelenléte oda vezethet, hogy sérül a semlegesség elve. A Bizottság szerint azonban ebben az ügyben két, egymással nem összehasonlítható helyzet áll szemben: a kérelem két típusa között alapvető objektív eltérés van, amennyiben különböző szintű gazdasági tevékenységre vonatkoznak és különböző szabályok alá is tartoznak. A Bizottság szerint ez következik a Reemtsma Cigarettenfabrike ügyben kialakított ítélkezési gyakorlatból.[9]

42. Végül a Bizottság szerint a tényleges érvényesülés elvére történő utalás nem releváns, mivel megint csak nem összehasonlítható kérelmekről van szó, ahogyan a Compass kérelme sem hasonlítható a levonás iránti kérelmekhez. Az egyenértékűség elvét illetően pedig a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálni az elv alkalmazását, szem előtt tartva, hogy az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az nem értelmezhető úgy, hogy valamely tagállamot arra kötelez, hogy a kedvezőbb belső szabályozását egy adott jogterületen felmerült összes cselekményre kiterjessze.

V – Az elemzés

A – *Előzetes megjegyzések. A vitatott eset történeti és szabályozási háttere*

43. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi[10] és a brit kormány is hangsúlyozza,[11] a 2008. évi költségvetési törvény 121. cikke által egyrészt a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelmek, másrészt pedig a héa levonására vonatkozó kérelmek tekintetében fennálló eltérő bánásmód megértéséhez a hároméves elévülési idő keletkezésére kell utalni, valamint azon bírósági jogvita időrendi sorrendjére, amelynek az a tárgyát képezte.

9 — 2007. március 15-i ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 8–26. pontja.

11 — Az Egyesült Királyság Kormánya írásbeli észrevételeinek 4. pontja.

44. A kérdést előterjesztő bíróság és az Egyesült Királyság kormányának előadása alapján a 2008. évi költségvetési törvény 121. cikke egy sor szabályozási intézkedés tetőpontját jelenti, amelyek e kormány 1996. július 18-i azon bejelentésével kezdődtek, miszerint módosítani kívánja a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 80. cikkét.[12] A nemzeti jogalkotó 1996. december 4-én elfogadta a kormány javaslatát.

45. A Commissioners kezdetben úgy értelmezte, hogy a három éves új határidő nem alkalmazandó az adólevonási kérelmek esetén. 1997. május 1-jei hatállyal azonban módosították a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendeletet azért, hogy az említett határidőt e kérelmekre is kiterjesszék.

46. Az M & S I ítélet[13] alapján, amely az uniós joggal ellentétesnek minősítette a tartozatlanul megfizetett héa visszafizetése iránti kérelemre irányadó határidő visszaható hatállyal (hatról három évre) történő csökkentését, a brit bíróságok (az úgynevezett Fleming-ügyben)[14] úgy határoztak, hogy a csökkentést átmeneti időszakkal kell alkalmazni és azt a levonás iránti kérelmekre is ki kell terjeszteni.

47. Ezen ítélkezési gyakorlatot követően a Commissioners úgy döntött, hogy:

– helyt ad az 1996. december 4. napját megelőző adóévekre vonatkozó tartozatlanul megfizetett héával kapcsolatos kérelmeknek (amely időpont a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 80. cikke módosítása időpontjának felel meg, amely kezdetben csak az ilyen típusú kérelmekre vonatkozott); és

– szintén helyt ad az 1997. május 1-jét megelőző adóévekre vonatkozó levonás iránti kérelmeknek (amely a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet módosításának időpontja, amikor a hároméves elévülési határidő a kérelem második típusa tekintetében hatályba lépett).

48. E közigazgatási gyakorlat bírósági úton történő szankcionálását követően a 2008. évi költségvetési törvény végül annak előírásával támasztotta alá jogilag a kidolgozott megoldást, hogy azt a 2009. április 1-jét megelőző kérelmekre kell alkalmazni.

49. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit ebben az összefüggésben fogalmazza meg. Amennyiben az első kérdésre igenlő választ kell adni, a másodikkal azt kívánja megtudni, hogyan kell eljárni a két időpont közötti időszakban benyújtott héatúlfizetés visszatérítésére irányuló kérelmek esetén.

12 — Amint azt a jelen indítvány 12. pontjában már kifejtettem, a javaslatot „az adó címén tévesen beszedett összegek visszafizetése iránti kérelmek által az államkincstár számára jelentett növekvő kockázat” alapján dolgozták ki, amely kockázatot az említett összegek követelhetősége határidejének hatról három évre történő lerövidítésével kívántak a minimálisra csökkenteni.

13 — C-62/00 .sz. ügy, EU:C:2002:435.

14 — A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 4. pontjában kifejtett magyarázat szerint a „Fleming-ügyön alapuló visszaigénylés/levonás” kifejezés a Fleming kontra HMRC House of Lords ügyből ered. A „Fleming-ügyön alapuló, áthárított adó visszaigénylése” a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 80. cikkében meghatározott igény, amely olyan fizetendő adóként figyelembe vett vagy ténylegesen megfizetett adóra vonatkozik, amelyet az 1996. december 4. napját megelőzően véget ért elszámolási időszakra nem kellett megfizetni. A „Fleming-ügyön alapuló, előzetesen felszámított adó levonása” levonási jog keletkezése esetén az 1997. május 1-jét megelőzően véget ért elszámolási időszakban előzetesen felszámított adó levonására irányuló igényt jelent.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés*

50. Az alapügyben eljáró bíróság röviden azt kívánja megtudni, hogy az uniós joggal ellentétes-e az olyan nemzeti rendelkezés, amely a csökkentett elévülési idők esetén alkalmazandó átmeneti időszakok szabályozásával eltérő módon kezeli a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelmeket és a héa levonására irányuló kérelmeket.[15] Véleménye szerint az ilyen eltérő bánásmód az uniós jog számos elvével ellentétes lehet.

51. A kérdést előterjesztő bíróság konkrétan az egyenlő bánásmód, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvére, valamint „az uniós jogban rögzített [bármely] más elvre" hivatkozik, amely utóbbi megfogalmazás esetleg lehetővé teszi az egyenértékűség[16] és a bizalomvédelem elvére történő utalást.[17]

52. Egyetértek azonban a brit kormánnyal[18] abban, hogy az eredeti jogvita a kétféle kérelemre vonatkozó szabályozások közötti különbségre, azaz az egyenlőség elvének esetleges megsértésére összpontosult (és úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása során is így kell történnie). Számomra úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott többi elvnek ebben az ügyben pusztán érintőleges hatása van.

53. A közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elve[19] megtiltja, hogy a hasonló árukat vagy szolgáltatásokat – amelyek éppen a hasonlóság okán egymással versenyeznek[20] – a héa szempontjából eltérően kezeljék.[21] Márpedig egyetértek a Bizottság[22] és az Egyesült Királyság[23] álláspontjával abban, hogy kiemelik azt, hogy a jelen ügyben ez nem így történt.

54. Különösen az nem nyert bizonyítást, hogy a Commissioners eltérően kezelte a Compass szolgáltatásait a versenytársak hasonló szolgáltatásaihoz képest. Az összes versenytársra, ideértve a Compasst is, egyformán alkalmazták a határidőkre vonatkozó szabályokat a követeléseik jellegétől függően (akár visszatérítésre, akár levonásra vonatkoztak).

55. Márpedig az adósemlegesség elve a héa területén tulajdonképpen az egyenlő bánásmód elvének kifejeződése.[24] Ez utóbbi nemcsak az egymással versengő gazdasági szereplők között érvényesül, hanem olyanok között is, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak,[25] ez a vizsgálatot ismét az egyenlőség elvére irányítja.

56. Végeredményben azt kell meghatározni, hogy

– a Compasshoz hasonló olyan személy helyzete, aki héatúlfizetés visszatérítését követeli, összehasonlítható-e az olyan személy helyzetével, aki nem szükségképpen a versenytársa, és ezen adó levonását kéri; és

– abban az esetben, ha feltételezzük, hogy a két fajta kérelem egyenértékű, az eltérő bánásmód igazolt-e akkor, ha a törvény az egyes igények érvényesítésére olyan elévülési határidőt ír elő, amelyek bár azonosak, mégis különböző időpontokban kezdődnek.

15 — Az előadottak szerint, ha a kérelem mind a két típusa tekintetében azonos elévülési időt állapítottak meg, azon időpont különbözik, amelytől kezdve az elévülési időt az egyes kérelmek esetén számítani kell.

16 — A Bizottság által előterjesztett írásbeli észrevételek 34–36. pontja.

17 — Az Egyesült Királyság által előterjesztett írásbeli észrevételek 28–34. pontja.

18 — Az Egyesült Királyság által előterjesztett írásbeli észrevételek 8. pontja.

19 — 2000. december 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469), 59. pont.

20 — 2011. november 10-i The Rank Group ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719), 33. és 34. pont.

21 — E tekintetben: 2011. március 3-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-41/09, EU:C:2011:108), 66. pont.

22 — A Bizottság által előterjesztett írásbeli észrevételek 20. pontja.

23 — Az Egyesült Királyság által előterjesztett írásbeli észrevételek 25–27. pontja.

24 — A 2006. június 8-i L.u.P.-ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380), 48. pont.

25 — Az M&S II ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211), 49. pont.

1. A héa-visszatérítéshez és a héalevonáshoz való jog eltérő jellegéről

57. Az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság azt állítja, hogy a héatúlfizetés visszatérítése iránti igényt fogalmilag nem lehet egyenértékűnek tekinteni az ezen adó levonása iránti igénnyel. Úgy vélem, hogy igazuk van, és egyébként a Compass sem tagadja, hogy vannak közöttük eltérések, mivel azok annyira nyilvánvalók, hogy nehezen lennének vitathatók. [26]

58. A héalevonási jog az Unió által bevezetett közös héarendszer egyik alapelve. Az adólevonások rendszerének – a Bíróság megerősítése szerint – „az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól”. Így „valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.” [27]

59. A héatúlfizetés visszatérítéséhez való jog – amely a fentiekkel ellentétben nem a héairányelvekből ered, hanem az általános uniós jogból [28]– célja „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” [29].

60. Logikus, hogy ezek az elvi különbségek mind a két jog esetén egyenként olyan jogi szabályozáshoz vezethetnek, amelyekben különbözőségük visszatükröződik. Mindkettő tehát úgy is meghatározható, hogy tartalmukat és gyakorlásuk feltételeit illetően egyaránt eltérőek, figyelemmel arra, hogy azokat a jogrend által milyen célra hozták létre.

61. E különbözőség magyarázatot ad például arra, hogy meghatározott feltételek mellett az uniós jog nem zárja ki, hogy valamely nemzeti jogrendszer megtagadja a jogalap nélkül beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék, [30] amely feltétel nem alkalmazható a héalevonásra.

62. Az uniós jog jelenlegi helyzetében, az e területre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok feladata meghatározni az adóvisszatérítési kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét. [31] Ezzel szemben a héa területén a hatodik irányelv a 20. cikkében azokat a feltételeket határozza meg, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az előzetesen felszámított adó levonása módosítható legyen a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás jogosultjánál. [32]

63. Figyelemmel tehát e különbségekre, az egyes jogok jogosultjainak helyzete nem hasonlítható össze, és következésképpen ezekre nem terjeszthetők ki az egyenlőség elvének követelményei. A tagállamok jogosultak eltérő szabályokat bevezetni (egyéb területek mellett az adott kérelmekre vonatkozó határidőkre és a követelési jog elévülésére vonatkozóan) a héatúlfizetés visszatérítése tekintetében, amelyek eltérhetnek a felszámított héa levonására alkalmazandó szabályoktól. Az uniós jog, hangsúlyozom, nem írja elő, hogy a különböző nemzeti szabályoknak azonosnak kell lenniük.

26 — A Bizottság a tárgyaláson elismerte, hogy eltérő jellegű, bár véleménye szerint azonos fajta követelésekről van szó.

27 — Lásd többek között: 2012. december 6-i Bonik-ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774), 25. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

28 — Erre emlékeztet a 2013. május 16-i Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet (C-191/12, EU:C:2013:315), 22. pont: „az uniós jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések révén a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti”.

29 — Uo., 24. pont.

30 — „M&S II”-ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211), 41. pont.

31 — Vagyis az érvényesítésre szolgáló feltételek nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását. Lásd többek között: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167), 37. pont.

32 — 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167), 38. pont.

64. Márpedig, sajátos és egyedi jellegük ellenére, kétségtelen, hogy a két helyzetnek lehet közös nevezője: a két ügyben olyan jogokról van szó, amelyek jogosultjaik számára azt biztosítják, hogy ugyanazon kötelezett jogalannyal, az adóhatósággal szemben követelhessék tartalmuk megvalósítását.

65. A Compass kiegyenlítő tényezőként hivatkozik e körülményre a „héahitel” kifejezést használva, amelyet az „M&S II”-ítélet [33] alkalmazott. Az Egyesült Királyság Kormánya [34] hangsúlyozza e kifejezés nem megfelelő jellegét, mivel véleménye szerint a Bíróság azt nem jogi fogalomként, hanem gyakorlati jellegű egyszerű kifejező eszközként alkalmazta azok helyzetének leírásához, akik vagy a héatúlfizetés visszatérítését követelik, vagy héalevonást kérnek, [35] azonban soha nem használja egymással összehasonlított helyzet leírására.

66. Úgy vélem, hogy az Egyesült Királyságnak igaza van annak meghatározásában, hogy milyen összefüggésben kell értelmezni a „héa-hitel” fogalmának értelmét és terjedelmét. Ilyen körülmények között azonban megfelelő alkalom kínálkozik annak megállapítására, hogy aki a héatúlfizetés visszatérítését igényli és az is, aki a felszámított héa levonását kéri, hsonlatosak a tekintetben, hogy valamilyen „hitelt” (azaz pénzösszeget követelnek és szednek be az adóstól) érvényesítenek az adóhatósággal szemben. Az államkincstárral szemben a mindkettőjük által képviselt hitelezői pozíció olyan tényező, amely lehetővé teszi helyzetük összehasonlítását ily módon az egyenlőség elvének szemszögéből e tekintetben elbírálható a belső jog által biztosított eltérő bánásmód.

67. Az egyes „hitelek” teljesítéséhez ugyanis figyelembe kell venni a vonatkozó szabályozási rendszert. Az adóhatóság úgy teljesíti kötelezettségét, hogy az adott követelt jogot illetően tekintetbe veszi az adórendszer előírását. Eleget kell tehát tennie a vonatkozó szabályozási háttér által megállapított szabályok szerinti joggyakorlási feltételeknek. Olyan szabályokról van szó, amelyeknek nem kell szükségképpen megegyezniük az egyes követelt jogokat illetően, hanem ellenkezőleg, eltérők lehetnek, éppen azért, mert különböző jogokra vonatkoznak.

68. Az egyes követelt jogok tartalmára jellemző és abban rejlő feltételeken túl a kérdés lényege az, hogy az adóhatóság előírhat-e azok gyakorlására vonatkozó különböző időbeli feltételeket. Más szóval, egyrészt a héatúlfizetés visszaigényléséhez való jog, másrészt pedig a héalevonási jog közötti különbség megengedi-e, hogy azok gyakorlására különböző határidők vonatkozzanak.

2. A két jog közötti eltérő bánásmód igazolásáról a gyakorlásuk tekintetében megállapított elévülési határidő kezdetét illetően

69. Az alapügyben eljáró bíróság által felvetett probléma egy olyan szabályozási intézkedéssel összefüggésben merült fel, amelynek célja a szóban forgó két jog egységes módon történő kezelése volt: ki akarták terjeszteni a levonási kérelmekre a határidő-csökkentést, amelyet a nemzeti jogalkotó kezdetben kizárólag a héatúlfizetéssel kapcsolatos követelések tekintetében vezetett be.

70. Amint azt már előadtam, a kétfajta igény kívánt időbeli egységesítése annak előírását jelentette, hogy az elévülési időnek a héatúlfizetés visszatérítésére irányuló kérelmek tekintetében 1996 decemberében bevezetett (hatról három évre való) csökkentését 1997 májusától a levonási kérelmekre is alkalmazzák. [36]

33 — C-309/06. sz. ügy, EU:C:2008:211, 50. pont.

34 — Az írásbeli észrevételek 18. és 19. pontja.

35 — E tekintetben a brit kormány többek között a 2008. május 8-i Ecotrade-ítéletre hivatkozik (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267).

36 — Az egyes kérelemtípusok elévülési ideje csökkentésének visszaható hatályát csak akkor lehet hatékonyan korlátozni, ha a kérelmet bármely jogcímen a két jogra irányadó ugyanazon közös időpont (2009. április 1-je) előtt nyújtották be.

71. Az Egyesült Királyság Kormánya nyíltan elismerte azt a szándékot, hogy mind a két kérelemtípust egységesen kezelje. Észrevételeiben összhang mutatkozik a tekintetben, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet 29. pontja 1997. május 1-jei hatállyal történő módosításának célja azon „véletlenszerű eltérés kijavítása” volt, amely a visszatérítési és levonási kérelmek eltérő kezelését jelentette, és „annak biztosítása, hogy valamennyi [kérelemre] ugyanaz a hároméves határidő vonatkozzon” [37].

72. A Bíróság által az uniós jognak az M&S I ügyben [38] jelzett sérelme elkerülése céljából a nemzeti jogalkotó úgy döntött, hogy nem alkalmazza visszaható hatállyal a követelés tekintetében nyitva álló új, hároméves időszakot, hanem azt a hatálybalépésének időpontjától számítják, ami a két kérelemtípus mindegyike esetén különböző időpontokban valósult meg. E különbségen kívül a két kérelmet ugyanúgy kezelik, ahogyan az egyébként a nemzeti jogalkotó szándékában állt.

73. Az alapeljárásban vitatott eltérés tehát egy olyan jogalkotási folyamat átalakulásának eredménye, amelynek célja abban rejlik, hogy mind a két típusú kérelem szabályozását egyenértékűnek tekintse. Egy objektív tényen alapuló eltérésről, azaz az egyes kérelemtípusok tekintetében a követelés tekintetében nyitva álló határidő csökkentésének eltérő hatálybalépéséről volt tehát szó.

74. Véleményem szerint az alkalmazott intézkedés nem tér el ösztönző céljától, mivel az elévülési idő mind a két kérelemtípus esetében három év, és kizárólag számításuk kezdő időpontja változik. Ezzel az intézkedéssel, hangsúlyozom, a brit jogalkotó célja az volt, hogy az új elévülési idő szigorúan a hatálybalépés időpontjától legyen irányadó, elkerülve bármilyen visszaható hatály alkalmazását azon követelésekre, amelyekre addig hatéves elévülési idő vonatkozott. Mivel a módosítás hatálybalépésének napja az egyes kérelemtípusok tekintetében eltérő volt, észszerűnek tűnik, hogy az új elévülési idő (három év) visszaható hatályát ott korlátozzák, ahol a régi elévülési időnek (hat év) még működnie kell.

75. A nemzeti jogalkotó által kidolgozott megoldás hatástalanította az elévülési idő módosításának *in peius* visszaható hatályát, ami elengedhetetlen volt azt követően, hogy a Bíróság az „M&S I”-ügyben [39] kimondta, hogy az egyébként sértette az uniós jogot. A hároméves elévülési idő hatálybalépését illetően fennálló eltérésekre tekintettel a visszaható hatály tilalmának az egyenlőség elve szempontjából megfelelt az egyes kérelemtípusok eltérő kezelése, mivel különböző volt az az időpont, amelytől kezdve az egyes kérelmeket illetően új határidőt alkalmazhattak anélkül, hogy visszaható hatályt eredményezett volna.

76. Márpedig, függetlenül a módosítás céljától és attól, hogy az elévülési határidőkre vonatkozó szabályozás egyenlővé tételére irányuló szándékot többé vagy kevésbé sikerül-e megvalósítani, [40] kétségtelen, hogy időben néhány hónapos (1996 decemberétől 1997 májusig tartó) elcsúszás történt a héa-visszatérítésre és ugyanezen adó levonására irányuló kérelmek kezelése során.

37 — Az Egyesült Királyság által előterjesztett írásbeli észrevételek 4. pontjának b) alpontja.

38 — C-62/00. sz. ügy, EU:C:2002:435.

39 — C-62/00. sz. ügy, EU:C:2002:435.

40 — Felteszem a kérdést, hogy nem lett volna-e lehetőség egy későbbi jogalkotási beavatkozásra, amely a korábbi törvények eredményeinek megállapítását követően kijavította volna az észlelt időbeli eltérést, és azt összhangba hozta volna minden szempontból (az elévülési határidő kezdő időpontját illetően is) a mind a két fajta kérelem egyenlővé tételére irányuló igénnyel.

77. Mivel a jelen ügyben a Compass általi héatúlfizetéssel kapcsolatos visszatérítés iránti kérelemről van szó, az ilyen típusú kérelmekre és az előzetesen felszámított héa levonása iránti kérelmekre irányadó elévülési szabályok közötti időbeli csúszás, amely a nemzeti jogalkotási eljárás fejlődésének eredménye, véleményem szerint nem kifogásolható az uniós jog szempontjából, mivel:

– egyfelől, amint azt kiemeltem, az uniós jog nem rendelkezik olyan egységes, illetve harmonizált szabályozással, amely a tartozatlanul megfizetett héa visszatérítéséhez való jog gyakorlására irányadó nemzeti szabályok felett állna, és elegendő, hogy ez utóbbiak tiszteletben tartsák az egyenértékűség és tényleges érvényesülés elvét,[41] amelyek most nem képezik vita tárgyát; és

– másfelől, a hatodik irányelv és a közös héarendszerre alkalmazandó egyéb rendelkezések sem írják elő, hogy az ezen adó visszatérítése iránti kérelmek kezelését (ha tévedésből vagy általában jogalap nélkül fizették meg) össze kell hasonlítani az előzetesen felszámított héa levonására irányuló kérelmekkel.

78. Végeredményben úgy vélem, hogy két olyan időpont fennállása, amelytől a hároméves elévülési időt számítani kell az egyes kérelmekre nézve, az uniós joggal semmilyen összeegyeztethetőségi problémát nem vet fel. A brit hatóságok kétségtelenül meg tudták oldani másképpen az új időbeli szabályozás alkalmazását a kérelmeket illetően, de az a mód, ahogy a visszaható hatállyal szabályozta a tartozatlanul megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmekre vonatkozó elévülést, nem ellentétes az uniós joggal, ahogy a levonási kérelmekre előírt elévülési időtől való eltérés sem az.

79. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre tehát azt a választ javaslom adni, hogy az uniós joggal nem ellentétes az alapeljárásban vitatotthoz hasonló olyan nemzeti intézkedés, amely a héatúlfizetés visszatérítésére, illetve az előzetesen felszámított héa levonására irányuló kérelmekre egyaránt alkalmazandó lerövidített elévülési határidő bevezetése céljából átmeneti időszak előírása mellett ez utóbbi kérelmek tekintetében úgy rendelkezik, hogy az új határidő a visszatérítési kérelmekkel kapcsolatban megállapított kezdő időponthoz képest későbbi időpontban kezdődjön.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés*

80. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést másodlagos jelleggel terjesztik elő arra az esetre, ha az első kérdésre igenlő választ kell adni, azaz ha megállapításra kerül, hogy az Egyesült Királyságban a kérelmek két típusával szemben alkalmazott eltérő bánásmód sérti az uniós jogot. Mivel ennek ellenkezőjét javasoltam, véleményem szerint a Bíróságnak nem kell megvizsgálnia a második kérdést. Mindenesetre kifejtem észrevételeimet e tekintetben is.

81. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogyan kell eljárni a héatúlfizetés visszatérítésére irányuló olyan kérelmek esetén, amelyek a referencia-időszakra (1996. december 4. és 1997. április 30. közötti időszakra) vonatkoznak, vagyis az azon időpontok között eltelt időre, amikor a (héa-visszatérítés és a héalevonás iránti) két különböző típusú kérelemre irányadó hároméves elévülési idő számítása megkezdődött.

82. Amint arra a Bíróság a „M & S II”-ügyben[42] emlékeztetett, „közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendszerének feladata, hogy meghatározza az illetékes bíróságokat, valamint hogy szabályozza a jogalanyok közösségi jog alapján fennálló jogai teljes körű védelmének biztosítására irányuló keresetekre vonatkozó eljárási rendelkezéseket”.

41 — Lásd a jelen indítvány 62. pontját és 31. lábjegyzetét.

42 — 309/06. sz. ügy, EU:C:2008:211, 59. pont.

83. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát, hogy az egyenlő bánásmód elvének a Bíróság által megállapított esetleges megsértéséből levonja a lehetséges következtetéseket, a Bíróságnak az uniós jog ezen feladat elvégzése során figyelembe veendő bizonyos szempontjaival, illetve elveivel kapcsolatos megállapításai alapján. [43]

84. A kérdést előterjesztő bíróság, többek között, „valamennyi diszkriminatív nemzeti rendelkezéstől köteles eltekinteni, anélkül hogy a jogalkotót fel kellene szólítania e rendelkezés hatályon kívül helyezésére vagy ezt meg kellene várnia, és köteles a hátrányos helyzetbe hozott csoport tagjaira is ugyanazt a szabályozást alkalmazni, amely az előnyben részesített kategóriába tartozó személyekre vonatkozik” [44].

85. Saját jogának egyéb szabályai által kötelezve a bíróságnak alapvetően arról kell rendelkeznie, hogy a hátrányos helyzetbe került gazdasági szereplő visszakapja a héatúlfizetésnek megfelelő összeget, az egyenlő bánásmód elve megsértésének orvoslásaként, kivéve ha a nemzeti jogrend szerint e jogsértés jóvátételét lehetővé tevő egyéb módok is léteznek.

86. Végezetül úgy vélem, hogy nem fogadható el, hogy a megállapított egyenlőtlenséget úgy oldják meg, hogy a levonás iránti kérelmekre a visszatérítés iránti kérelmek tekintetében előírt határidőt alkalmazzák, azaz előrehozzák azt az időpontot, amelyet eredetileg az levonás iránti kérelmek tekintetében jelöltek meg (1997. április 30.), és most a visszatérítés iránti kérelmekre előírt határidőt (1996. december 4.) alkalmazzák a levonási kérelmekre. Így kétségtelenül megoldódik a kérelmek eltérő kezelése, azonban ez azzal jár, hogy a levonásra irányuló kérelmekre olyan határidőt alkalmaznak visszaható hatállyal, amely e kérelmek tekintetében csak 1997. május 1-jén lépett hatályba. Ez sérti az „M&S I”-ítélet megállapításait. [45]

VI – Végkövetkeztetések

87. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság elsőfokú bíróság, adójogi tanács) által előterjesztett kérdést:

„1) Az uniós joggal nem ellentétes az olyan nemzeti intézkedés, amely a héatúlfizetés visszatérítésére és a héalevonásra irányuló kérelmekre is alkalmazandó, lerövidített elévülési határidő bevezetése céljából átmeneti időszak előírása mellett ez utóbbiak tekintetében úgy rendelkezik, hogy az új határidő a visszatérítési kérelmekkel kapcsolatban megállapított kezdő időponthoz viszonyítva későbbi időpontban kezdődjön.

2) Másodlagos jelleggel, ha a Bíróság igenlő választ ad az első kérdésre, a kérdést előterjesztő bíróságnak – belső joga időbeli joghatásra vonatkozó szabályai szerint – úgy kell levonnia az egyenlőség elvének megsértéséből származó lehetséges következtetéseket, hogy az általa meghozott, helyreállításra irányuló intézkedések ne legyenek ellentétesek az uniós joggal.”

43 — „M&S II”-ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 61. pont.

44 — „M&S II”-ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 63. pont.

45 — C-62/00. sz. ügy, EU:C:2002:435.