

Downloaded via the EU tax law app / web

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. december 12.(*)

„Bírói jogvédelem – Tényleges érvényesülés elve – A jogbiztonság és a bizalomvédelem elve – Jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése – Jogorvoslati lehetőségek – Nemzeti jogszabály – A hosszabb határidő megrövidítése előzetes értesítés nélkül és visszaható hatállyal”

A C-362/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supreme Court of the United Kingdom (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2012. július 30-án érkezett, 2012. július 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

és

a Commissioners of Inland Revenue,

a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó), A. Ó Caoimh, C. Toader és E. Jarašićnas bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation képviseletében G. Aaronson QC, segítők: P. Freund és P. Farmer barristers, S. Whitehead solicitor megbízásából,

– az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítők: D. Ewart QC és K. Bacon barrister,

– a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. szeptember 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (a továbbiakban: Test Claimants) és a Commissioners of Inland Revenue (a továbbiakban: Commissioners), valamint a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs között a letelepedés szabadságával és a tke szabad mozgásával. összeegyeztethetetlennek nyilvánított, jogalap nélküli megfizetett adó tekintetében az adózók rendelkezésére álló visszatérítés iránti jogorvoslatok tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

3 Az alapeljárás tényállásának időpontjában az angol jogban két „common law”-ra alapozott jogorvoslat állt rendelkezésre az uniós jog megsértésével kivetett társasági adó visszatérítésével kapcsolatban.

4 Az első jogorvoslati lehetőség, amelyet a House of Lords a Woolwich Equitable Building Society kontra Inland Revenue Commissioners ügyben 1992. július 20-án hozott határozatában ismert el (1993, AC 70, a továbbiakban: Woolwich-féle igény) a jogellenesen kivetett adó visszatérítésére vonatkozó igény.

5 Az elévülésről szóló 1980. évi törvény (Limitation Act 1980, a továbbiakban az 1980. évi törvény) 5. cikke alapján ezen igény elévülési ideje az annak alapját képező tényállás megvalósulásának időpontjától számított hat év.

6 A második jogorvoslati lehetőség, amelyet a House of Lords a Kleinwort Benson kontra Lincoln City Council ügyben 1998. október 29-én hozott határozatában ([1999] 2 AC 349, a továbbiakban: Kleinwort Benson-féle igény) ismert el, lehetővé teszi a téves jogalkalmazás alapján megfizetett összegek visszatérítését.

7 Az ezen igényre irányadó elévülési idő az 1980. évi törvény 32. cikke (1) bekezdésének c) pontjában előírt elévülési idő azon időponttól számított hat év, amikor a téves jogalkalmazás a kérelmező tudomására jutott, vagy az az elvárható gondosság mellett tudomására juthatott volna.

8 Az 1990-es évek végétől az egyesült királysági illetőségű társaságok adózására vonatkozó jogszabályok egyes rendelkezéseivel kapcsolatban kifogások merültek fel a letelepedés szabadságával és a tke szabad mozgásával való összeegyeztetés szempontjából.

9 Ennek megfelelően a Bíróság elé elztes döntéshozatali kérelmet terjesztettek elő 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.) alapjául szolgáló ügyben történő határozathozatal érdekében. Ezen ítéletében a Bíróság kimondta, hogy az Egyesült Királyságban az 1973 és 1999 közötti időszakban alkalmazott társaságiadóelőleg („advance corporation tax”, a továbbiakban: ACT) bizonyos vonatkozásai összeegyeztethetetlenek az említett szabadságokkal.

10 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division az ugyanezen adójogi rendelkezésekhez kapcsolódó későbbi eljárások során, a Deutsche Morgan Grenfell kontra Inland Revenue Commissioners ügyben 2003. július 18-án hozott ítéletében ([2003] 4 All ER 645) mondta ki először, hogy a Kleinwort Benson-féle igénnyel a téves jogalkalmazás alapján megfizetett adó visszatérítése érdekében is lehet élni. Ezen időpontig ugyanis nem létezett elfogadott jogorvoslat az adóhatósággal szemben.

11 E bíróság így kimondta továbbá, hogy az ezen jogorvoslati lehetőségekre az 1980. évi törvény 32. cikke (1) bekezdésének c) pontjában rögzített elévülési idő irányadó, azaz az azon időpontban kezdődő hat év, amikor a téves jogalkalmazás a kérelmező tudomására jutott, vagy az elvárható gondosság mellett tudomására juthatott volna.

12 2003. szeptember 8-án az Egyesült Királyság bejelentett egy, a téves jogalkalmazás alapján megfizetett adók visszatérítése iránti igényekre vonatkozó jogszabályjavaslatot. E javaslat alapján született a 2004. június 24-én elfogadott 2004. évi költségvetési törvény 320. cikke (Finance Act 2004, a továbbiakban: 320. cikk).

13 Az említett 320. cikk előírja, hogy:

„Az [...] 1980. évi törvény 32. cikke (1) bekezdésének c) pontja (a tévedésen alapuló igényérvényesítés [...] [hosszabb határideje]) nem alkalmazható olyan adózási ügyben felmerült téves jogalkalmazásra, amely a Commissioners [...] hatáskörébe tartozik.

E rendelkezés hatálya a 2003. szeptember 8-át követően indított keresetekre terjed ki.”

14 A Court of Appeal (England & Wales) 2005. február 4-i ítéletében hatályon kívül helyezte a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division fent hivatkozott Deutsche Morgan Grenfell kontra Inland Revenue Commissioners ügyben hozott ítéletét. A Court of Appeal említett ítéletét aztán 2006. október 25-én a House of Lords hatályon kívül helyezte. Ez utóbbi hatályában fenntartotta a High Court ítéletét, és megállapította, hogy az adóalanyok a jogalap nélkül megfizetett adó visszakövetelése érdekében mind a jogosulatlanul kivetett adó beszedésére alapított és az adó megfizetésétől számított hatéves elévülési idejű Woolwich-féle, mind pedig a téves jogalkalmazásra alapított, és a téves jogalkalmazásnak a kérelmező tényleges vagy elvárható gondosság esetén lehetséges tudomására jutásától számított hatéves elévülési idejű Kleinwort Benson-féle igénnyel élhetnek.

15 A House of Lords fent hivatkozott 2006. október 25-i határozatát követően az Egyesült Királyság Kormánya kérte a Bíróságtól a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/11753. o.) alapjául szolgáló ügy újbóli megnyitását ezen ítélet hatályának időbeli korlátozása érdekében. A Bíróság e kérelmet 2006. december 6-án elutasította.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Egyesült Királyság bíróságai előtt a Test Claimants által indított csoportos keresetekhez kapcsolódik. A jelen kérelmet két kérelem előzte meg, melyek az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező anyavállalatok részére a csoportjukhoz tartozó, külföldön székhellyel rendelkező leányvállalataik által fizetett osztalékra vonatkozó adójogi bánásmódnak az EUM-szerződésben rögzített alapvető szabadságokkal, különösen az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságával és az EUMSZ 63. cikk szerinti szabad tőke mozgással való összeegyeztethetlensége tárgyában hozott, fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletet, valamint a C-35/11. sz. Test

Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet alapját képezték.

17 A Supreme Court of the United Kingdom által a jelen elzetes döntéshozatal iránti eljárás céljából próbaperként kiválasztott ügyek az Aegis-csoporthoz (a továbbiakban: Aegis) tartozó társaságok által benyújtott, a jogalap nélkül megfizetett ACT visszatérítése iránti kérelmekre vonatkoznak. Ezen ügyek az Aegis általi keresetindítást több mint hat évvel megelőzően megfizetett összeget érintik.

18 A fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben, valamint a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division által a fent hivatkozott Deutsche Morgan Grenfell kontra Inland Revenue Commissioners ügyben hozott ítéletet követően az Aegis 2003. szeptember 8-án indította meg a Kleinwort Benson-féle igényre alapított keresetét az 1973 és 1999 közötti időszakban jogalap nélkül megfizetett ACT összegének visszatérítése iránt.

19 Az 1980. évi törvény 32. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében az ezen igényre alkalmazandó elévülési idő az adófizetést megalapozó téves jogalkalmazásról való tudomásszerzéskor, jelen esetben a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet kihirdetésének napján, azaz 2001. március 8-án kezdődött.

20 A 320. cikk azzal a hatással jár, hogy kizárja az 1980. évi törvény 32. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt hosszabb elévülési idő alkalmazását olyan, téves jogalkalmazás alapján fizetett összegek visszatérítésére irányuló eljárásokban, amikor a kereset a Commissioners hatáskörébe tartozó adóügyi kérdésre vonatkozik. Ezen, 2004. június 24-én elfogadott cikk visszamenőlegesen 2003. szeptember 8-án lépett hatályba, ugyanazon a napon, amikor megtörtént az említett cikk elfogadására vonatkozó javaslat bejelentése, valamint az Aegis megindította keresetét.

21 A kérdést elterjesztő bíróság elírt benyújtott fellebbezésében az Aegis lényegében azzal érvelt, hogy a Bíróság C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítéletéből (EBHT 2002., I-6325. o.) egyértelműen kiderül, hogy a 320. cikk ellentétes a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem uniós jogi elvével.

22 Az Aegis álláspontja szerint ezen elvek megsértése abban a tényben nyilvánul meg, hogy a Kleinwort Benson-féle igény elévülési idejének a Commissioners hatáskörébe tartozó adóügyi kérdéshez kapcsolódó téves jogalkalmazáson alapuló igényekre való alkalmazásának a 320. cikk által bevezetett, elzetes értesítés nélküli és visszaható hatályú kizárása megfosztotta őt a keresetindítás lehetőségétől, amelyet egyébként határidőn belül indíthatott volna, és így rendkívül nehézé, sőt lehetetlenné vált az uniós jogból eredő jogainak gyakorlása.

23 A Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs érvelése szerint lényegében az uniós jog csak azt írja elő, hogy a próbaper felpereseinek tényleges jogorvoslatot kell biztosítani uniós jogból eredő jogosultságaik tekintetében. Ennek a követelménynek tesz eleget a Woolwich-féle igény. Amennyiben hasonló igény rendelkezésre áll, úgy lényegtelen az, hogy a 320. cikk megszünteti egy vagylagos nemzeti jogorvoslat esetében a hosszabb elévülési időt azért, hogy összhangba hozza azt a Woolwich-féle jogorvoslatra vonatkozó elévülési idővel.

24 Mivel kétségei merültek fel a 320. cikknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban, a Supreme Court of the United Kingdom az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) Amennyiben valamely tagállam joga értelmében az adóalanyok két vagylagos igényérvényesítés közül választhatnak annak érdekében, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétesen kivetett adó visszatérítését kérjék, és ezen igényérvényesítési

lehetőségek egyikére hosszabb elévülési idő vonatkozik, akkor összeegyeztethető-e a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével az, ha ez a tagállam olyan jogszabályokat vezet be, amelyek előzetes értesítés nélkül és a tervezett új jogszabály kihirdetésének időpontjától kezdődően, visszaható hatállyal megrövidítik ezt a hosszabb elévülési időt?

2) Van-e jelentősége az első kérdésre adott válasz tekintetében annak, ha abban az időpontban, amikor az adóalany a hosszabb elévülési idővel rendelkező igényérvényesítési lehetőséget kihasználva benyújtotta kérelmét, az igény érvényesíthetőségének nemzeti jog szerinti lehetőségét csak i. nemrég, és ii. alsó fokon eljáró bíróság ismerte el, és a legfelsőbb igazságügyi hatóság csak később ismerte el kifejezetten?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Az első kérdésről

25 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra keres választ, hogy egy olyan helyzetben, amelyben a nemzeti jog értelmében az adóalanyok az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítésével kapcsolatban két jogorvoslati lehetőség között választhatnak, és ezek egyikére hosszabb elévülési idő vonatkozik, a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes-e az, ha nemzeti jogszabály ezen elévülési időt előzetes értesítés nélkül és visszaható hatállyal megrövidíti.

26 E tekintetben az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy az uniós jog nem követeli meg, hogy a beszedett adó többlet visszatérítésével kapcsolatos, nemzeti jog szerinti járulékos jogorvoslatok egyenként véve is eleget tegyenek a tényleges érvényesülés elvének. A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletből levezetett elveket különösen nem lehet az alapügyre alkalmazni. A Kleinwort Benson-féle igényre vonatkozó elévülési idő alkalmazásának az adóügyi kérdéshez kapcsolódó téves jogalkalmazásra alapított keresetek esetében való kizárása semmiképpen sem érintette a Woolwich-féle igényre alkalmazandó elévülési időt, amely önmagában megfelel a tényleges érvényesülés elvének, és amelyre az Aegis folyamatosan jogosult lett volna hivatkozni az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítése érdekében.

27 Az Egyesült Királyság Kormánya hozzáteszi, hogy a téves jogalkalmazás alapján kivetett adók visszatérítésének lehetősége csupán a House of Lords fent hivatkozott 2006. október 25-én hozott határozata által vált bizonyossá, vagyis miután az Aegis már megindította a keresetet. Ilyen helyzetben a kellőképpen körültekintő személyek nem feltételezheték, hogy a Kleinwort Benson-féle igényre alkalmazandó hosszabb elévülési idő alapján követelhetik vissza a kivetett adó többletet. A jogbiztonság és a bizalomvédelem elveit tehát nem sértették meg.

28 A Bizottság ezzel szemben úgy véli, hogy hasonlóság áll fenn az alapügy és a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügy között. Álláspontja szerint, még ha a Woolwich-féle igény önmagában hatékony jogorvoslatot is képez, az még nem jelenti azt, hogy a Kleinwort Benson-féle igényt előzetes értesítés nélkül és visszaható hatállyal lehetne törölni.

29 A Bizottság szerint, még ha az alapeljárás tényállásának időpontjában vitatható is volt a Kleinwort Benson-féle igény adóügyekben való alkalmazása, az adóalanyok ésszerűen gondolhatták, hogy téves jogalkalmazás esetén általánosan élhetnek ezen igénnyel, amely – következésképpen – az adóügyekben is alkalmazható. Ebből következően a 320. cikk ellentétes a tényleges érvényesülés elvével, valamint hasonlóképpen a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével is. Az ezen elveknek való megfelelés céljából a javaslat bejelentése és a 320. cikk hatálybalépése között ésszerű határidőt kellett volna biztosítani annak érdekében, hogy az

esetleges kérelmezők érvényesíthessék jogukat.

A tényleges érvényesülés elvére?

30 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések révén az adóalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítésére (lásd a C-591/10. sz. Littlewoods Retail és társai ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 24. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

31 A jogosulatlanul kivetett nemzeti adók visszatérítésével kapcsolatos uniós szabályozás hiányában, a tagállamok eljárási autonómiája elvének értelmében minden tagállam belső jogrendjének feladata kijelölni a hatáskörrel rendelkező bíróságot, és meghatározni azon keresetek eljárási szabályait, amelyek az adóalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét hivatottak biztosítani. Mindazonáltal a tagállamok minden egyes esetre nézve felelősek a jogok hatékony védelmének biztosításáért (lásd a C-93/12. sz. Agroconsulting-ügyben 2013. június 27-én hozott ítélet 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

32 Azon keresetek eljárási szabályai, amelyek az adóalanyok uniós jogból származó jogainak védelmét hivatottak biztosítani, nem lehetnek kevésbé kedvezőek, mint a hasonló belső jogi keresetek esetében (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd különösen a C-317/08., C-318/08., C-319/08. és C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2213. o.] 48. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Agroconsulting-ügyben hozott ítélet 36. pontját).

33 Ez utóbbi elvet illetően a Bíróság a jogbiztonság érdekében elismerte az ésszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű keresetindítási határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érdekeltet és az érintett közigazgatást. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tennék az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását. Ugyanakkor annak érdekében, hogy be tudja tölteni a jogbiztonság biztosításában játszott szerepét, előre meg kell határozni az elévülési időt (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. és 39. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A jogosulatlanul kivetett nemzeti adók visszatérítése vonatkozásában a Bíróság korábban kimondta, hogy egy, a vitatott fizetéstől számított hároméves nemzeti jogvesztő határidő ésszerű (lásd a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7141. o.] 19. pontját és a C-255/00. sz. Grundig Italiana-ügyben 2002. szeptember 24-én hozott [EBHT 2002., I-8003. o.] 34. pontját). Így egy, a jogosulatlanul kivetett adó megfizetésének időpontjától számított hatéves elévülési idő, mint amilyen a Woolwich-féle igényre alkalmazandó, önmagában ésszerűnek tűnik.

35 A tényleges érvényesülés elve általánosságban szintén nem tiltja meg egy új, a korábban alkalmazandó határidőnél rövidebb, és adott esetben az adóalanyok számára korlátozóbb jellegű keresetindítási határidő visszaható hatályú alkalmazását annyiban, amennyiben annak alkalmazása olyan, az uniós joggal ellentétes nemzeti adó visszatérítése iránti igényt érint, amelyet ugyan az új határidő hatálybalépésekor még nem érvényesítettek, de a régi határidő alkalmazandósága idején kifizetett összegekre vonatkozik (a fent hivatkozott Grundig Italiana ügyben hozott ítélet 35. pontja).

36 Tekintve ugyanis, hogy a jogosulatlanul kivetett nemzeti adó visszatérítésének módjai a nemzeti jog hatálya alá tartoznak, e módok visszamenőleges alkalmazásnak kérdése szintén e jog hatálya alá tartozik, amíg ez az esetleges visszamenőleges alkalmazás nem sérti a tényleges érvényesülés elvét (a fent hivatkozott Grundig Italiana ügyben hozott ítélet 36. pontja).

37 Ugyanakkor, ahogy a Bíróság is kimondta a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 38. pontjában, ha valamely nemzeti jogszabály megrövidíti azt a határidőt, amely alatt az uniós jogot sértő módon fizetett összegek visszatérítését kérelmezni lehet, ennek nemcsak az a feltétele, hogy az újonnan meghatározott határidőnek ésszerűnek 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 elterjesztésére a korábbi jogszabály hatálya alatt jogosultak voltak. Szükség van az ilyen átmeneti szabályozásra, mivel a korábban hatályos elévülési idők helyett a rövidebb elévülési idők e kérelmekre való azonnali alkalmazása visszaható hatállyal megfosztana egyes jogalanyokat visszatérítési joguktól, vagy túlságosan rövid határidőt hagyna számukra joguk érvényesítésére.

38 Ebből az következik, hogy a tényleges érvényesülés elvével ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely visszaható hatállyal és átmeneti szabályozás nélkül megrövidíti azt a határidőt, amely alatt az uniós jog megsértésével fizetett összegek visszatérítését kérelmezni lehet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ítélet 47. pontját).

39 Az a tény, hogy a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben az adóalanyok csak egy jogorvoslati lehetőség állt rendelkezésére, míg az alapeljárásban szóban forgó ügyben az adóalanyok két jogorvoslati lehetősége van, nem vezethet eltérő eredményre a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyó eljárásához hasonló körülmények között.

40 A jelen esetben meg kell vizsgálni az adóalany számára a szóban forgó jogszabálymódosítás elfogadását megelőzően a nemzeti joga által biztosított jogokat, valamint e módosítás következményeit a számára az uniós jog által biztosított, visszatérítés iránti jog gyakorlására nézve.

41 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a 320. cikk elfogadásáig az adóalanyoknak lehetőségük volt – Kleinwort Benson-féle igényként – a jogalap nélkül megfizetett adó megfizetésének alapjaként szolgáló tévedésről való tudomásszerzést követő hatéves időszakon belül téves jogalkalmazásra alapított keresetet indítani az említett adó visszatérítése érdekében. Az említett cikk elfogadása azzal a következménnyel járt, hogy visszaható hatállyal és átmeneti szabályozás nélkül megfosztotta őket e lehetőségtől, mivel bár e cikk téves jogalkalmazás esetén hosszabb keresetindítási határidőt ír elő, nem alkalmazható azonban a Commissioners hatáskörébe tartozó adóügyi kérdéshez kapcsolódó téves jogalkalmazás esetén. A jogalap nélkül megfizetett összegek visszatérítése iránti kérelmük tehát nem vonatkozhatott az 1997 és 1999 közötti időszakra.

42 Márpedig, habár a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az, ha valamely nemzeti jogszabály megrövidíti azt a határidőt, amely alatt a jogalap nélkül fizetett összegek visszatérítését kérelmezni lehet, és a jogosulatlanul kivetett adó megfizetésének időpontjától számított hatéves elévülési idő – amint az a jelen ítélet 34. pontjából kiderül – önmagában ésszerűnek tűnik, a jelen ítélet 37. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében az új jogszabálynak olyan átmeneti szabályozást is kell tartalmaznia, amely lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy e szabályozás elfogadását követően elegendő idő álljon rendelkezésükre a visszatérítés iránti olyan kérelmek benyújtására, amelyek elterjesztésére a korábbi jogszabály hatálya alatt jogosultak

voltak.

43 Az olyan nemzeti jogszabály, mint amilyen az alapeljárásban szóban forgó, amely azzal a hatással jár, hogy azt az időszakot, amely alatt kereset indítható a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése érdekében, a jogosulatlanul kivetett adó megfizetésének alapjaként szolgáló tévedésről való tudomásszerzést követően számított hat évről az annak megfizetésétől számított hat évre rövidíti le, és elírja, hogy ez a joghatás közvetlenül érvényesül minden, e jogszabály elfogadását követően benyújtott, valamint ez utóbbi időpont és egy korábbi – a jelen esetben e jogszabályra irányuló javaslat bejelentésének időpontjával megegyező és az említett jogszabály hatályának kezdőnapját képező – időpont között benyújtott kérelem esetében, nem felel meg az átmeneti szabályozás követelményének. Az ilyen jogszabály a gyakorlatban lehetetlenné teszi a korábban az adóalanyok rendelkezésére álló, jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése iránti jog gyakorlását. Ebből következik, hogy az olyan nemzeti jogszabályt, mint amilyen az alapeljárásban szóban forgó jogszabály, a tényleges érvényesülés elvével összeegyeztethetetlennek kell tekinteni.

A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvééről

44 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a jogbiztonság és a bizalomvédelem abból következő elve megköveteli, hogy a magánszemélyek számára kedvezőtlen következménnyel járó jogszabályok a jogalanyok számára egyértelműek, alkalmazásuk szempontjából pedig kiszámíthatók legyenek (lásd különösen a C-17/03. sz., VEMW és társai ügyben 2005. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-4983. o.] 80. pontját). Az elévülési időt – ahogy arra a jelen ítélet 33. pontja emlékeztet – elzetesen meg kell határozni annak érdekében, hogy betölthesse a jogbiztonság biztosításában játszott szerepét.

45 A Bíróság azt is kimondta, hogy a bizalomvédelem elvével ellentétes, ha a nemzeti jogszabály módosítása visszaható hatállyal megfosztja az adóalanyokat az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítése iránti jogától, amellyel az említett módosítást megelőzően rendelkeztek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját).

46 A jelen ügyben – ahogy az a jelen ítélet 41. pontjából kitűnik – a 320. cikk elfogadását megelőzően az adóalanyok a nemzeti bíróságok előtt élhettek a Kleinwort Benson-féle igénnyel a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítésének kérelmezése érdekében, és arra számíthattak, hogy a nemzeti bíróságok döntenek abban a kérdésben, hogy a keresetük megalapozott-e.

47 Márpedig a 320. cikk elfogadása azzal a következménnyel járt, hogy az visszaható hatállyal és átmeneti szabályozás nélkül megfosztotta őket ettől a jogtól. E jogszabály így olyan változtatást eszközölt, amely hátrányosan érintette a helyzetüket anélkül, hogy fel tudtak volna rá készülni.

48 Ebből az következik, hogy az ilyen jogszabálymódosítás sérti a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét.

49 Az elző megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan helyzetben, amelyben a nemzeti jog értelmében az adóalanyok az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítésével kapcsolatban két jogorvoslati lehetőség között választhatnak, és ezek egyikére hosszabb elévülési idő vonatkozik, a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes az, ha nemzeti jogszabály ezen elévülési időt elzetes értesítés nélkül és visszaható hatállyal megrövidíti.

A második elzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

50 A kérdést elterjeszt? bíróság második kérdésével lényegében arra keres választ, hogy van-e jelent?sege az els? kérdésre adott válasz tekintetében azon körülménynek, hogy abban az id?pontban, amikor az adóalany benyújtotta kérelmét, a leghosszabb elévülési id?vel rendelkező jogorvoslati lehet?séget csak nemrég, és alsó fokon eljáró bíróság ismerte el, és azt a legfels?bb igazságügyi hatóság csak kés?bb ismerte el kifejezetten.

51 Hangsúlyozni kell, hogy az ilyen körülmények nem relevánsak. Egyedül az bír jelent?séggel – ahogy arra a kérdést elterjeszt? bíróság is rámutatott –, hogy az alapeljárás tényállásának id?pontjában az adóalanyok a nemzeti jog szerint az ilyen jogorvoslati lehet?ség alapján rendelkeztek keresetindítási joggal a jogalap nélkül fizetett összeg visszatérítése érdekében.

52 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy azon körülmény, hogy abban az id?pontban, amikor az adóalany benyújtotta kérelmét, a leghosszabb elévülési id?vel rendelkező jogorvoslati lehet?séget csak nemrég, és alsó fokon eljáró bíróság ismerte el, és azt a legfels?bb igazságügyi hatóság csak kés?bb ismerte el kifejezetten, semmilyen jelent?séggel nem bír az els? kérdésre adott válasz tekintetében.

A költségekr?l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **Olyan helyzetben, amelyben a nemzeti jog értelmében az adóalanyok az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítésével kapcsolatban két jogorvoslati lehet?ség között választhatnak, és ezek egyikére hosszabb elévülési id? vonatkozik, a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes az, ha nemzeti jogszabály ezen elévülési id?t el?zetes értesítés nélkül és visszaható hatállyal megrövidíti.**

2) **Azon körülmény, hogy abban az id?pontban, amikor az adóalany benyújtotta kérelmét, a leghosszabb elévülési id?vel rendelkező jogorvoslati lehet?séget csak nemrég, és alsó fokon eljáró bíróság ismerte el, és azt a legfels?bb igazságügyi hatóság csak kés?bb ismerte el kifejezetten, semmilyen jelent?séggel nem bír az els? kérdésre adott válasz tekintetében.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.