JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. január 21.[1]

C-844/19. sz. ügy

CS,
Finanzamt Graz-Stadt,
a Finanzamt Judenburg Liezen,
a technoRent International GmbH
részvételével

(a Verwaltungsgerichtshof [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójog – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 183. cikk – Az előzetesen felszámított adótöbblet visszatérítése – Kamatfizetés az előzetesen felszámított adótöbblet utólagos növekedése vagy az adótartozás utólagos csökkentése esetén – Nemzeti átültető intézkedések hiánya – Valamely irányelv közvetlen alkalmazása – Valamely, nem releváns irányelv analógia útján történő alkalmazása – A visszatérítésről szóló irányelv (2008/9/EK irányelv) – 27. cikk – A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezése”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben az a kérdés merül fel, hogy a héairányelv biztosítja-e az adóalany számára a kamatokra való közvetlen jogosultságot a csak utólag kifizetett előzetesen felszámított adótöbblet, illetve a csak utólag teljesített adóvisszatérítésre való jogosultság után. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint az Osztrák Köztársaság a héa tekintetében nem írt elő kamatfizetésre vonatkozó ilyen szabályozást. Az egyéb adónemek esetében létező kamatfizetési szabályokat nem lehet az uniós joggal összhangban értelmezni és a héára alkalmazni.

2. Mindazonáltal egy másik irányelv (a visszatérítésről szóló irányelv) kamatokra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultságot tartalmaz a külföldön letelepedett, belföldön ügyleteket le nem bonyolító adóalanyok számára az utólag visszatérített előzetesen felszámított adótöbblet tekintetében. Kérdéses, hogy ez az irányelv analógia útján alkalmazható-e a jelen ügyben.

3. Még ha e kérdésre nemleges válasz adandó is, és nem is vezethető le a héairányelvből kamatokra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultság, mindazonáltal a Bíróság esetlegesen adhat olyan további hasznos támpontokat, amelyek lényegesek a jogvita uniós joggal összhangban álló megoldásának lehetősége szempontjából.

1 Eredeti nyelv: német.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv [2] (a továbbiakban: héairányelv) 90. cikke az adóalap csökkentésére vonatkozik, és a következőképpen rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől."

5. A héairányelv 183. cikke szerint:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet."

6. A 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló 2008/9/EK irányelv [3] (a továbbiakban: a visszatérítésről szóló irányelv) az előzetes felszámított adónak a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett, e tagállamban ügyleteket le nem bonyolító adóalany részére történő visszatérítésének szabályaira vonatkozik.

7. A visszatérítésről szóló irányelvnek az említett visszatérítéshez való joghoz kapcsolódó kamatfizetésre vonatkozó 27. cikkének szövege a következő:

„(1) A kamatot a visszatérítés megfizetésének a 22. cikk (1) bekezdése szerinti határidejének utolsó napjától kezdve kell számítani addig a napig, amelyen a visszatérítés kifizetésére valójában sor került.

(2) A kamatláb megegyezik a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok számára nyújtott hozzáadottérték-adó visszatérítés tekintetében az azon tagállam nemzeti joga szerint alkalmazandó kamatlábbal.

Ha a nemzeti jog alapján nem fizetendő kamat a letelepedett adóalanyoknak járó visszatérítésre vonatkozóan, a fizetendő kamat megfelel a visszatérítés helye szerinti tagállamban az adóalanyok által fizetett héa késedelmes kifizetése tekintetében alkalmazott kamatnak vagy ezzel egyenértékű díjnak."

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

3 HL 2008. L 44., 23. o.

B. Az osztrák jog

8. Ausztriában az adóalany kamatokra való jogosultságát a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (a szövetség, a tartományok és a települések adóhatóságai által kezelt adókra vonatkozó általános rendelkezésekről és eljárásról szóló szövetségi törvény) (Bundesabgabenordnung [az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény], a továbbiakban: BAO) szabályozza:

9. A BAO 205. §-a az adóalanynak jövedelemadó és társasági adó visszatérítésére vonatkozó igény esetén fennálló, kamatokra való jogosultságára vonatkozik:

„(1) A jövedelemadó és a társasági adó esetében fennálló azon különbözet összege után, amely adómegállapítási határozatokból a előlegfizetések figyelmen kívül hagyásával (a (3) bekezdés), előlegfizetésekkel vagy az addig megállapított adóval való összevetés alapján következik, az adóigény keletkezését követő év októberének 1. napjától e határozatok közlésének időpontjáig terjedő időszakra kamatot kell fizetni (adójóváírás után fizetendő kamat). E rendelkezést értelemszerűen alkalmazni kell a következőkből eredő különbözetekre is:

a) adómegállapítási határozatok hatályon kívül helyezése, […]

(2) Az adójóváírás után fizetendő éves kamat az alapkamat 2%-kal növelt összege. Az 50 eurót el nem érő, adójóváírás után fizetendő kamatot nem kell megállapítani. Az adójóváírás után fizetendő kamatot legfeljebb 48 hónapra lehet megállapítani. […]”

10. A BAO 205a. §-a 2012. január 1-je óta előírja, hogy az adóalany jogosult az adótúlfizetés után járó kamatokra, amennyiben az adót jogorvoslat alapján utólag az eredetinél alacsonyabb összegben állapítják meg, e rendelkezés szövege pedig a következő:

„(1) A már megfizetett, olyan adótartozás csökkentése esetén, amelynek összege közvetlenül vagy közvetve határozat elleni jogorvoslat elbírálásától függ, az adóalany kérelmére az adó megfizetésétől az adót csökkentő határozat vagy ítélet közléséig terjedő időszakra kamatot kell megállapítani (jogorvoslat esetén fizetendő kamat). […]

(4) Az éves kamat az alapkamat 2%-kal növelt összege. Az 50 eurót el nem érő kamatot nem kell megállapítani.”

III. Alapjogvita

11. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő két különböző felülvizsgálati eljáráson alapul.

– Az első felülvizsgálati eljárásról (Ro 2017/15/0035)

12. CS, az első eljárás felperese (a továbbiakban: első felperes) a 2007. augusztusi előzetes forgalmiadó-bevallásában 60 689,28 euró összegű, előzetesen felszámított forgalmiadó-többletet vont le. A Finanzamt (adóhatóság, Ausztria) azonban e többletet csak 14 689,28 euróban állapította meg. Az első felperes e határozatot eredményesen támadta meg bíróság előtt. Az előzetesen felszámított forgalmiadó-többletet 2013. május 22-én teljes összegben „kifizették”.

13. 2013. május 30-án az első felperes a BAO 205a. §-a alapján az e törvény hatálybalépésétől (2012. január 1-jétől) a 2013. május 22-i teljesítésig terjedő időszakra vonatkozó, az előzetesen felszámított forgalmiadó-többlet után járó kamatok megfizetése iránti kérelmet nyújtott be. Az adóhatóság e kérelmet elutasította. Ez ellen az első felperes eredménytelenül indított keresetet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt.

14. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) azzal indokolta az elutasítást, hogy a BAO 205a. §-a nem az előzetesen felszámított adótöbblet miatti sikeres keresetindítás esetére, hanem kizárólag a túl magas összegben megállapított és megfizetett adótartozás sikeres bírósági megtámadására vonatkozik. Ez ellen az első felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

– A második felülvizsgálati eljárásról (Ro 2018/15/0026)

15. A második eljárás felperese (technoRent International, a továbbiakban: második felperes) egy németországi székhelyű vállalkozás. Ez utóbbi 2003-ban és 2004-ben Ausztriában értékesített gépeket, és ezen ügyletek után Ausztriában forgalmi adót fizetett. A második felperes a 2005 májusára vonatkozóan benyújtott előzetes forgalmi adó bevallásában 367 081,58 euró összegű forgalmiadó-jóváírást igényelt. Ennek indoka az ellenértéknek a héairányelv 90. cikke értelmében vett utólagos csökkentése volt, mivel úgy tűnik, hogy néhány gépet nem vagy nem teljes összegben fizettek ki.

16. Az adóalap e csökkentése hatósági ellenőrzés tárgyát képezte (2006 júliusától 2008 júniusáig). A különbözetet először 2008. március 10-én „fizették ki” a második felperesnek. Az ellenőrzést követően azonban az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy nincs helye az adóalap csökkentésének. Ennélfogva 2008. október 13-i határozatában az adóhatóság 367 081,58 euró összegű adófizetési kötelezettséget állapított meg. Az ezen adómegállapítási határozattal szemben benyújtott kereset eredményes volt.

17. 2013 októberében a második felperes a 367 081,58 euró összeg után kamat megfizetését kérte a 2005 júliusától 2013 májusáig terjedő időszakra. E kérelemről az adóhatóság oly módon döntött, hogy a kamatokra való jogosultság (10 021,32 euró összegben) csak a 2012. január 1. és 2013. április 8. közötti időszak tekintetében áll fenn a BAO 205a. §-a alapján. Az e határozattal szemben benyújtott keresetnek a bíróság 2017. május 29-én részben helyt adott, és a második felperes részére a 2005. szeptember 2. és 2008. március 9. közötti időszak tekintetében is megítélte a késedelmi kamatokat. Az adóhatóság ez ellen benyújtott felülvizsgálati kérelme kizárólag a késedelmi kamat 2005. szeptember 2-ától 2008. március 9-ig terjedő időszak tekintetében történő megítélése ellen irányul.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

18. A két felülvizsgálati eljárás vonatkozásában hatáskörrel rendelkező Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy véli, hogy nem tudja az uniós joggal összhangban értelmezni a BAO 205., illetve 205a. §-ában szereplő, a kamatra vonatkozó rendelkezéseket, és erre tekintettel a 2018. október 24-i végzésével előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Következik-e az uniós jogból az a közvetlenül alkalmazandó szabályozás, amely szerint azon adóalanyt, akinek a részére az adóhatóság az alapeljáráshoz hasonló helyzetben nem térítette vissza a forgalmiadó-különbözetet határidőben, késedelmi kamat illeti meg oly módon, hogy az adóalany e kamatot az adóhatóság, illetve a közigazgatási bíróságok előtt érvényesítheti annak ellenére, hogy a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen kamatra vonatkozó szabályozást?

Amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre igenlő választ kell adni:

2) Megengedhető-e az adóalanynak az ellenérték 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdése szerinti utólagos csökkentése révén felmerülő, forgalmi adóra vonatkozó követelése esetében is, hogy a kamatfizetési kötelezettség csak az adóhatóság részére az adóalany által érvényesített követelés jogosságának ellenőrzésére rendelkezésre álló, észszerű határidő leteltével kezdődik?

3) Azt vonja-e maga után az a körülmény, hogy valamely tagállam nemzeti joga a forgalmiadó-különbözet késedelmes visszatérítése tekintetében nem szabályozza a kamatfizetést, hogy a nemzeti bíróságoknak a kamatok meghatározásakor a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112 irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló 2008/9 irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezményeket akkor is alkalmaznia kell, ha az alapeljárások nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá?”

19. A Bíróság előtti eljárásban az Osztrák Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

20. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdés mindegyike lényegében arra vonatkozik, hogy az uniós jog előírja-e – és ha igen, milyen mértékben – az előzetesen felszámított adótöbblet, illetve a héa-visszatérítés iránti követelés (gyakran héajóváírásnak is nevezik) után történő kamatfizetést. Mivel a második és a harmadik kérdés az első kérdésre adandó igenlő választól függ, először az első kérdéssel foglalkozom.

21. E kérdés esetében úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság abból az előfeltevésből indul ki, amely szerint az osztrák jog nem, vagy csak nagyon sajátos helyzetekben írja elő az előzetesen felszámított adótöbblet, illetve a héa-visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetést. E tekintetben nem lehet analógia útján alkalmazni a BAO 205. §-ában foglalt, a jövedelemadóra vonatkozó általános rendelkezést. Hasonlóképpen 2012. január 1-je óta a BAO 205a. §-a csak arra az esetre vonatkozik, amikor egy határozat alapján utólag csökkentik a héát, anélkül, hogy növelnék az adólevonást. A bíróság ezért kérdez „az uniós jogból következő” közvetlenül alkalmazandó szabályozásról.

22. A jelen esetben az előzetesen felszámított adótöbblet, illetve a héa-visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetésről van szó. Így releváns uniós jogként elsősorban a héairányelv és különösen annak 183. és 90. cikke jön tekintetbe.

23. Az első kérdés megválaszolása érdekében tehát mindenekelőtt pontosítani kell a héairányelv 183. és 90. cikke szerinti kamatokra való jogosultság hatályát (lásd a B.1. pontot) és közvetlen alkalmazhatóságát (lásd a B.2. pontot). Ezt követően ki kell térni a visszatérítésről szóló irányelv önmagában nem releváns 27. cikkének analógia útján történő közvetlen alkalmazására (lásd a B.3. pontot), valamint a BAO 205. és 205a. §-a uniós joggal összhangban álló értelmezésének lehetőségére (lásd a C. pontot).

B. A héatöbblet és a héa-visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetésről

1. A héairányelv 183. és 90. cikkének tartalma és hatálya

a) Az előzetesen felszámított adótöbblet után történő kamatfizetés

24. Mindenekelőtt azt kell tisztázni, hogy következik-e a héairányelvből a magánszemélyek kamatokra való jogosultsága. A héairányelv nem tartalmaz a kamatfizetésre vonatkozó konkrét szabályozást. A héairányelv 183. cikke is csak azt mondja ki, hogy a tagállamok engedélyezhetik az adólevonás és a fizetendő adó közötti pozitív különbözetből eredő többletnek a következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

25. Kétségtelen, hogy e rendelkezés szövege szerint nem szabályozza sem a visszatérítendő héakülönbözet utáni kamatfizetési kötelezettséget, sem pedig azt az időpontot, amelytől e kamatok fizetendők.[4]

26. A héairányelv 183. cikkét azonban ezen irányelv 179. cikkével összefüggésben kell értelmezni. A héairányelv 179. cikke szerint az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve adólevonási joga keletkezett. Következésképpen a héairányelv 179. cikke a fizetendő adóval szemben történő kötelező elszámolást ír elő az egyes adómegállapítási időszakok tekintetében. Ha az adótartozás összege nagyobb az adólevonás összegénél, fennmarad egy még fizetendő (kisebb) összeg. Ezzel szemben, ha az adótartozás összege kisebb az adólevonás összegénél, előzetesen felszámított adótöbblet marad fenn, amelyre a héairányelv 183. cikke vonatkozik.

27. A héairányelv 183. cikkének az adóalany adólevonási jogával való ezen összekapcsolásából – a semlegesség elvének figyelembevételével – a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlata következik, amely szerint az adólevonási jog a héarendszer szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen pedig e jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében *közvetlenül* érvényesül.[5]

28. Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az adólevonási jog fennállása a héairányelv – „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő fejezetében szereplő – 167–172. cikke alá tartozik, míg ezen irányelv 178–183. cikke vonatkozik az adólevonási jog gyakorlásának tulajdonképpeni szabályaira.[6] Ezzel kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy a tagállamok által e jog gyakorlása tekintetében előírt szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik.[7] Végeredményben, ha a héakülönbözet adóalany számára történő visszatérítése észszerű határidőn túl történik, a közös héarendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön.[8]

4 Lásd: 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 19. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 27. pont).

5 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 21. pont); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 43. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 32. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. pont); 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 44. pont), lásd ebben az értelemben már: 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 30. pont); 2001. november 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-338/98, EU:C:2001:596, 71. pont).

7 Így kifejezetten: 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 22. pont); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. pont).

8 Így kifejezetten: 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 23. és 24. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 51. pont). Végeredményben így még: 2020. április 23-i Sole-Mizo és Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ítélet (C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 36. pont).

29. E tekintetben a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikkéből az következik, hogy az olyan adóalany, mint a jelen ügyben az első felperes, jogosult a ki nem fizetett előzetesen felszámított adótöbblet után járó kamat megfizetésére.

b) A héa-visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetés

30. A Bizottság álláspontjával egyezően ugyanez a helyzet az olyan adóalany esetében, aki – mint a jelen ügyben a második felperes – először helyesen fizette meg a héát, és akit az adóalapnak a héairányelv 90. cikke szerinti csökkentése miatt jelenleg – azaz a csökkentés bekövetkezése óta – visszatérítéshez való jog (úgynevezett héajóváírás) illet meg az adóbevétel jogosultjával szemben.

31. Mindkét esetben héatúlfizetés áll fenn az adóalany részéről, amely héát az adóalany vagy közvetve a beszállítóján keresztül, vagy pedig közvetlenül az államnak fizette meg. A semlegesség elvére tekintettel a héairányelv 90. cikkében előírt adóalap-csökkentés késedelmes figyelembevétele esetén fennálló teher tehát egyáltalán nem különbözik a héairányelv 183. cikke szerinti előzetesen felszámított adótöbblet késedelmes megfizetésétől. Ennélfogva a Bíróság az adóalap csökkentése esetében már azt is megállapította,[9] hogy „a tagállamokra hárított azon kötelezettség elve, hogy az uniós jog megsértésével beszedett adók összegét kamatokkal kell visszafizetniük, ez utóbbi jogból ered”.[10]

32. Ebből következik, hogy azokat a héaösszegeket, amelyeket először helyesen szedtek be, és amelyeket az adóalap utólag bekövetkező csökkentése miatt vissza kell fizetni, mivel a fizetés jogalapja már nem áll fenn, szintén az ettől az időponttól számított kamatokkal együtt kell visszatéríteni.

c) Kizárja-e a kamatfizetést a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikke?

33. Ezzel szemben – ellentétben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglaltakkal és az Osztrák Köztársaság által is képviselt állásponttal – a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikke (2) bekezdése második mondatának szövegéből nem lehet arra következtetni, hogy a tagállamok teljes mértékben eltekinthetnek az e követelések után történő kamatfizetéstől. E rendelkezés szövege a következő: „Ha a nemzeti jog alapján nem fizetendő kamat a letelepedett adóalanyoknak járó visszatérítésre vonatkozóan, a fizetendő kamat megfelel a visszatérítés helye szerinti tagállamban az adóalanyok által fizetett héa késedelmes kifizetése tekintetében alkalmazott kamatnak vagy ezzel egyenértékű díjnak.”

34. A „[h]a a nemzeti jog alapján nem fizetendő kamat” megfogalmazás nem jelenti azt, hogy az irányelvet elfogadó jogalkotó abból indult ki, hogy lehetőség van arra, hogy a nemzeti jogban ne írjanak elő a kamatfizetésre vonatkozó szabályokat az előzetesen felszámított adó adóalanyok részére történő visszatérítése esetében.

35. Amint az a visszatérítésről szóló irányelv (1) és (2) preambulumbekezdéséből kitűnik, ezen irányelv jelenlegi formájában történő hatálybalépése előtt jelentős hiányosság állt fenn a tagállamoknak a héa nem belföldön letelepedett adóalanyok részére történő visszatérítéséről szóló jogszabályainak végrehajtása és harmonizációja tekintetében. E hiányosság orvoslása érdekében – a visszatérítésről szóló irányelv (3) preambulumbekezdése szerint – javították a vállalkozások helyzetét. A visszatérítésről szóló irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második mondata tehát egy konkrét, valamennyi tagállamra kötelező átfogó rendelkezést ír elő. Ebből következik, hogy abban az esetben, ha nem létezik a külföldi illetőségű adóalanyok visszatérítés iránti követeléseire alkalmazandó, kamatfizetésre vonatkozó szabályozás, az állam részére késedelmesen teljesített fizetésekre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.

9 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 25. pont).

10 Így többek között – mindazonáltal a héairányelv 183. cikkének esetében – 2020. április 23-i Sole-Mizo és Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ítélet (C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 36. pont).

36. Mindazonáltal a különleges esetekre vonatkozó ezen átfogó rendelkezés (a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második mondata) semmi esetre sem zárja ki a minden más esetben történő kamatfizetést. Ez annál is inkább így van, mivel a semlegesség elve (lásd a fenti 28. pontot) minden más esetben kamatfizetést követel meg.

d) Közbenső következtetés

37. A héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikkéből tehát az következik, hogy a tagállam köteles kamatot fizetni az előzetesen felszámított adótöbblet és az adóalap csökkentése miatti adó-visszatérítés iránti követelések után.

2. Következik-e a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. vagy 90. cikkéből a kamatokra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultság?

38. Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikke biztosít-e kamatokra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultságot. Az Osztrák Köztársaság álláspontjával egyezően erre a kérdésre nemleges választ kell adni. A héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikke alapján kétségtelenül megállapítható, hogy főszabály szerint kamatot kell fizetni. A pontos részletes szabályokat – például a kamatlábat vagy a kamatfizetés kezdő időpontját – az uniós jog azonban nem írja elő.

39. A kamatfizetés meghatározása során a tagállamok átültetési mozgástérrel rendelkeznek.[11] Ugyanez érvényes a héairányelv 90. cikke szerinti visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetés esetében.[12]

40. Ezt az átültetési mozgásteret a Bíróság több alkalommal megerősítette. Eszerint például az olyan szabályozás, amely a többlet kifizetésére az adóbevallás benyújtásától számított 45 napos határidőt ír elő, mielőtt megkezdődik a kamatok számítása, összhangban áll a héairányelv 183. cikkével.[13]

41. Ebből következik, hogy a tagállamok feladata, hogy nemzeti jogukban előírják e kamatok részletszabályait. Az Unióban létező – különböző inflációs rátával és kamatlábbal rendelkező – különböző valutaövezetekre tekintettel érthető a héairányelv e tartalmi nyitottsága. Ily módon kizárt, hogy a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. vagy 90. cikke az adóalany részére történő kamatfizetésre való konkrét jogosultság meghatározása céljából közvetlenül alkalmazásra kerüljön.

3. Alkalmazható-e analógia útján a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikke?

42. A jelen ügyben – az Osztrák Köztársaság álláspontjának megfelelően – a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikkének – a kérdést előterjesztő bíróság által a harmadik kérdésében felvetett – analógia útján történő alkalmazása sem jön tekintetbe. Kétségtelen, hogy e cikk kellően pontos és precíz, önmagában véve tehát közvetlenül alkalmazandó lenne. Ugyanakkor e cikk csak a külföldön letelepedett, belföldi ügyleteket le nem bonyolító adóalanyok esetében kötelezi a tagállamokat bizonyos, kamatfizetésre vonatkozó szabályozásra.

11 2020. április 23-i Sole-Mizo és Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ítélet (C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 37. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont – autonómia); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. és 64. pont); 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. pont).

12 Lásd: 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 50. és 61. pont).

43. Következésképpen Ausztria nem sértette meg a visszatérítésről szóló irányelv 27. cikkét azáltal, hogy nem ültette át a kamatfizetésre vonatkozó e szabályt a belföldön letelepedett adóalanyok (illetve belföldi ügyleteket lebonyolító adóalanyok) esetében. Ennélfogva valamely irányelv közvetlen alkalmazásának értelme és célja a jelen ügyben nem releváns. Nem akadályozható meg, és nem kell megakadályozni, hogy egy állam előnyhöz juthasson az uniós jog figyelmen kívül hagyásából. [14]

44. Ezenkívül az analógia útján történő alkalmazás feltételeként a jogalkotó által követett célkitűzéssel ellentétes joghézag sem áll fenn. Amint az a fentiekben már kifejtésre került (35. és 36. pont), a visszatérítésről szóló irányelvnek a jelenlegi formájában történő hatálybalépését megelőzően jelentős hiányosság állt fenn a héának nem belföldön letelepedett adóalanyok részére történő visszatérítésével kapcsolatos eljárás tekintetében. Márpedig a belföldön letelepedett adóalanyok esetében úgy tűnik, hogy a jogalkotó nem állapított meg ilyen hiányosságot, különben nem csupán ezt a sajátos esetet szabályozta volna.

45. Ettől függetlenül a jelen ügyben egy nem releváns irányelv analógia útján történő alkalmazása az uniós jogalkotónak a héairányelvben kifejezésre juttatott értékelésének figyelmen kívül hagyását jelentené. Az uniós jogalkotó a héairányelv 183. és 90. cikkének megfogalmazásával a tagállamokra bízta a végrehajtást, valamint a héatöbblet és a visszatérítés iránti követelés után történő kamatfizetést is. A Bíróság a tagállamok mozgásterére hivatkozik. [15] A visszatérítésről szóló irányelv 27. cikkének analógia útján történő alkalmazása megkerülné ezt a mozgásteret.

4. Közbenső következtetés

46. A héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikkéből nem következik az adóalany javára közvetlenül alkalmazandó, kamatfizetésre vonatkozó szabályozás. E tekintetben a kamatlábat és a kamatfizetés kezdő időpontját illetően hiányzik a kellő pontosság. Ez nem változtat azon, hogy a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikke kamatfizetésre vonatkozó szabályozást követel meg. A visszatérítésről szóló irányelv 27. cikkének analógia útján történő alkalmazása sem képzelhető el.

C. A tagállamok átültetési mozgásterének korlátai: az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve

47. Mivel tehát a héairányelv nem tartalmaz a kamatfizetésre vonatkozó, közvetlenül alkalmazandó szabályozást, a kamatokra való jogosultság szabályozása főszabály szerint a tagállamok hatáskörébe tartozik. Amint azt a Bíróság már megállapította, a tagállamok e tekintetben mozgástérrel rendelkeznek, [16] és meghatározhatják a kamatokra való jogosultság szabályait.

48. Mindazonáltal a visszatérítés részletes szabályai nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve). [17]

14 Ebben az értelemben kifejezetten: 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 38. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 22. és 23. pont); 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 49. pont).

15 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 33. és 64. pont); 2008. július 10-i Sosnowska ítélet (C-25/07, EU:C:2008:395, 17. pont); 2001. október 25-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-78/00, EU:C:2001:579, 32. pont).

16 2020. április 23-i Sole-Mizo és Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ítélet (C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 37. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont – autonómia); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 29. pont).

17 2020. július 16-i UR (ügyvédek héafizetési kötelezettsége) ítélet (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. pont); 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. pont); 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont); 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. pont); 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. pont).

49. Ezen elvek befolyásolják a nemzeti jog nemzeti bíróságok általi alkalmazását és értelmezését. Amint ugyanis a Bíróság már megállapította, a nemzeti bíróság feladata, hogy biztosítsa az uniós jog – a jelen esetben a héairányelv – teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – mellőzve az addigi értelmezés alkalmazását, ha ez az értelmezés nem egyeztethető össze az uniós joggal.[18] A nemzeti bíróságnak a nemzeti jog egészét figyelembe kell vennie annak értékelése során, hogy az mennyiben alkalmazható oly módon, hogy ne következzen be az uniós joggal ellentétes eredmény.[19]

50. Az is szükséges azonban, hogy a bíróság számára ilyen lehetőség álljon fenn. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a BAO 205. és 205a. §-ának szövege, célja és szerkezete kétségkívül kizárja e rendelkezéseknek „a forgalmi adóra vonatkozó, késedelmesen teljesített követelések" tekintetében történő alkalmazását. Mindazonáltal esetlegesen szóba jöhet e rendelkezések uniós joggal összhangban álló értelmezése vagy analógia útján történő alkalmazása. A héatúlfizetésre vonatkozó szabályozás hiányában a jogalkotó által követett célkitűzéssel ellentétes joghézag állhat fenn. Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével összhangban erre lehet következtetni a második felperes esetében például a más adónemek tekintetében alkalmazandó, kamatfizetésre vonatkozó szabályok (például a BAO 205. §-a) analógia útján történő alkalmazásával.

51. Az első felperes esetében a következőkről van szó: Az a tény, hogy jogorvoslati kérelem alapján az adótartozás csökken-e, vagy éppen ellenkezőleg, az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogosultság növekszik, nem meghatározó az ebből eredő előzetesen felszámított adótöbblet (vagyis a héairányelv 183. cikke szerinti egyenleg) szempontjából. Ennélfogva lehetséges, hogy a jelen ügyben az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve alapján tekintetbe jön a BAO 205a. §-ának az uniós joggal összhangban álló kiterjesztő értelmezése.

52. Mivel azonban nem lehet minden nemzeti jogot az uniós joggal összhangban értelmezni, amint az többek között a tagállamoknak az uniós jog megsértése esetén fennálló kártérítési kötelezettségéből[20] következik, erről végső soron kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság dönthet.

53. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott nemleges válaszra tekintettel a második és a harmadik kérdést nem kell külön megválaszolni.

VI. Végkövetkeztetések

54. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következő választ adja:

Az uniós jogból – a jelen esetben a héairányelvnek a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. és 90. cikkéből – az alábbiak következnek: A héairányelv 183. cikke értelmében vett előzetesen felszámított adótöbblet után, csakúgy mint az adóalapnak a héairányelv 90. cikke szerinti korrekciójából eredő visszatérítésre való jogosultság után főszabály szerint kamatot kell fizetni, ha azt észszerű határidőn belül nem térítik vissza. Az e követelések után történő konkrét kamatfizetésre vonatkozó, közvetlenül alkalmazandó irányelvi szabályozás azonban nem létezik. Ennélfogva a kérdést

18 Így kifejezetten: 2020. július 16-i UR (ügyvédek héafizetési kötelezettsége) ítélet (C-424/19, EU:C:2020:581, 30. pont), lásd megfelelően: 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 61. pont); 2020. március 5-i OPR-Finance ítélet (C-679/18, EU:C:2020:167, 44. pont). Szintén ebben az értelemben már: 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont); 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. pont).

19 Hasonlóképpen: 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 59. pont); 2016. november 8-i Ognyanov ítélet (C-554/14, EU:C:2016:835, 59. és 66. pont).

20 Lásd ebben az értelemben: 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 42. és 43. pont); 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 112. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. pont).

előterjesztő bíróság feladata, hogy megtegye a hatáskörébe tartozó valamennyi intézkedést annak érdekében, hogy – például a nemzeti jog analógia útján történő alkalmazásával vagy az uniós joggal összhangban álló kiterjesztő értelmezésével – az uniós joggal összhangban álló eredményt érjen el.