A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2021. május 12.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – Adóalap-csökkentés – 183. cikk – A héakülönbözet visszatérítése – Késedelmi kamatok – A nemzeti szabályozás hiánya – Az adósemlegesség elve – Az uniós jogi rendelkezések közvetlen alkalmazhatósága – Az uniós joggal összhangban álló értelmezés elve”

A C-844/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2019. november 15-én érkezett, 2019. október 24-i határozatával terjesztett elő a

CS

és

a **Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt**, korábban Finanzamt Graz-Stadt,

valamint

a **Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen**, korábban Finanzamt Judenburg Liezen

és

a **technoRent International GmbH**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó) és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az osztrák kormány képviseletében A. Posch és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Mantl, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. január 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikke (1) bekezdésének és 183. cikkének, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 27. cikke (2) bekezdése második albekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CS, egy természetes személy, és a Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (osztrák adóhivatal, Judenburg Liezen-i kirendeltség, Ausztria), korábban Finanzamt Judenburg Liezen (Judenburg Liezen-i adóhivatal) között, illetve a Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (osztrák adóhivatal, grazi kirendeltség, Ausztria), korábban Finanzamt Graz-Stadt (grazi adóhivatal) és a technoRent International GmbH, egy Németországban letelepedett társaság között folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerint:

„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.”

4 Ezen irányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 Az említett irányelv 183. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő [hozzáadottérték-adó (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.”

A 2008/9 irányelv

6 A 2008/9 irányelv (1)–(3) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„(1) Mind a tagállamok közigazgatási hatóságainak, mind az üzleti vállalkozásoknak jelentős problémát okoznak azok a végrehajtási szabályok, amelyeket a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK tanácsi irányelv [HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.] állapított meg.

(2) Az említett irányelvben megállapított szabályozást módosítani kell azon határidő tekintetében, amelyen belül az üzleti vállalkozásokat értesíteni kell a visszatérítési kérelmek ügyében hozott határozatokról. Ezzel egyidejűleg elő kell írni az üzleti vállalkozások számára is, hogy megállapított határidőn belül adjanak választ. Továbbá az eljárást a modern technológiák felhasználásával egyszerűbbé és korszerűbbé kell tenni.

(3) Az új eljárásnak javítania kell az üzleti vállalkozások helyzetét, hiszen a tagállamok késedelmes visszatérítés esetén kamatfizetésre kötelezettek, és a vállalkozások fellebbezési joga megerősítésre kerül.”

7 A 2008/9 irányelv, amint az az 1. cikkéből kitűnik, meghatározza a héának a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett azon adóalanyok részére való visszatérítésének részletes szabályait, akik teljesítik az ezen irányelv 3. cikkében előírt feltételeket.

8 Az említett irányelv 19. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam a visszatérítési kérelemnek a hozzá történő beérkezésétől számított négy hónapon belül értesíti az adóalanyt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.

9 A 2008/9 irányelv 21. cikke értelmében az ilyen visszatérítésről való döntésre nyitva álló határidő legalább hat hónap, ha a visszatérítés helye szerinti tagállam kiegészítő információkat kér, nyolc hónap pedig abban az esetben, ha e tagállam további kiegészítő információkat kér.

10 Ezen irányelv 22. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a visszatérítési kérelem jóváhagyásra kerül, a visszatérítés helye szerinti tagállam visszatéríti a jóváhagyott összeget legkésőbb 10 munkanapon belül a 19. cikk (2) bekezdésében említett határidő, vagy kiegészítő, illetve további kiegészítő információk kérése esetén a 21. cikkben említett megfelelő határidők lejártát követően.”

11 Az említett irányelv 26. cikkének szövege a következő:

„Ha a visszatérítés a 22. cikk (1) bekezdése szerinti legkésőbbi időpont után történik, a visszatérítés helye szerinti tagállamot a fizetendő visszatérítés összege után kamat terheli.

[…]”

12 Ugyanezen irányelv 27. cikke előírja:

(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.”

Az osztrák jog

13 A Bundesabgabenordnung (szövetségi adókódex; BGBl. 194/1961) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: BAO) a „Adójóváírás után fizetendő kamatok” című 205. §-a a következőket írja elő:

„(1) A jövedelemadó és a társasági adó esetében fennálló azon különbözet összege után, amely adómegállapítási határozatokból az 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 éves kamatláb a 2%-kal növelt alapkamatnak felel meg. Az 50 eurót el nem érő, adójóváírás után fizetendő kamatot nem kell megállapítani. Az adójóváírás után fizetendő kamatot legfeljebb 48 hónapra lehet megállapítani.

[…]”

14 A BAO „Jogorvoslatok” című 205a. §-a, amely 2012. január 1-jétől alkalmazandó, a következőképpen rendelkezik:

„(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 kamatláb a 2%-kal növelt alapkamatnak felel meg. Azok a kamatok, amelyek nem érik el az 50 eurót, nem kerülnek megállapításra.”

15 Az Ausztriában le nem telepedett és ott tevékenységet sem végző adóalanyok esetében az 1995. április 21-i Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (a külföldi adók visszatérítésére vonatkozó különös eljárás létrehozásáról szóló szövetségi pénzügyminiszteri rendelet; BGBl. 279/1995) az alapügy tényállására alkalmazandó változatában (BGBl. II., 158/2014) a más tagállamokban letelepedett adóalanyokat illetően előírja, hogy amennyiben a visszatérítés iránti kérelemnek az adóhatósághoz történő beérkezésétől számított 4 hónap és tíz munkanapos határidő elteltével az adóhatóság nem fizette meg a visszatérítendő összeget, az adóalany részére az előzetesen vissza nem térített adóösszeg 2%-ának megfelelő késedelmi pótlékot kell megállapítani. Amennyiben

az adóhatóság további információkat kér, e határidő 6 hónap és 10 munkanap, második felszólítás esetén 8 hónap és 10 munkanap. A vissza nem térített összeg 1%-át kitevő második késedelmi pótlékot akkor kell meghatározni, ha az adó összegét legkésőbb az említett határidő lejártát követő három hónapon belül nem térítik vissza. Végül a harmadik, szintén a vissza nem térített összeg 1%-ának megfelelő késedelmi pótlékot akkor kell megállapítani, ha az adó összegét nem fizetik vissza legkésőbb a második késedelmi pótlék alapjául szolgáló határidő lejártát követő három hónapon belül.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 CS Ausztriában üzemeltet szállodát. 2007 augusztusára vonatkozó előzetes héabevallásában 60 689,28 euró összegű héakülönbözetet érvényesített.

17 A Judenburg Liezen-i adóhivatal 2007. október 18-i határozatában azonban egy ellenőrzést követően CS javára csak 14 689,28 euró összegű héakülönbözetet állapított meg.

18 A határozattal szemben CS fellebbezett. 2013. május 15-én az Unabhängiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács, Ausztria) helyt adott e fellebbezésnek. Ezt követően a CS által bevallott különbözet teljes összegét jóváírták ez utóbbi adószámláján.

19 2013. május 30-án CS a BAO 205a. §-a alapján kérelmet nyújtott be a szóban forgó héakülönbözet után 2012. január 1-jétől, e rendelkezés hatálybalépésének napjától kezdődően járó kamatok megfizetése iránt. A Judenburg Liezen-i adóhivatal 2013. június 10-i határozatával elutasította e kérelmet.

20 Ez ellen CS sikertelenül indított keresetet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt. E bíróság szerint a BAO 205a. §-a nem alkalmazható a jelen ügyhöz hasonló olyan helyzetekre, amelyekben az adóalany részére az adóhivatal eredeti határozatával szemben benyújtott kereset alapján térítenek vissza héakülönbözetet.

21 CS az említett bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria).

22 A 2003–2004. évek során a technoRent International gépeket értékesített Ausztriában, amelyek e tagállamban héakötelesek voltak. A 2005. májusra vonatkozó előzetes héabevallásában e társaság 367 081,58 euró összegű héakülönbözetet érvényesített e gépek eladási árának a gépek értékesítését követő csökkentése miatt.

23 A szóban forgó gépek értékesítése ellenőrzés tárgyát képezte, amely 2006 júliusában kezdődött meg. 2008. március 10-én a technoRent International által megjelölt összeget jóváírták ez utóbbi adószámláján. Ezen ellenőrzést követően azonban a grazi adóhatóság ugyanakkor úgy ítélte meg, hogy az eladási ár kiigazítását nem kellett volna elvégezni, és így nem áll fenn visszatérítendő héakülönbözet. Az adóhatóság ezt követően visszafizettette a technoRent International adószámlájára kifizetett összeget.

24 E társaság fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben, amelynek az Unabhängiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács) 2013. április 8-án helyt adott. 2013. május 10-én 367 081,58 euró összeget ismét jóváírtak a technoRent International számláján.

25 2013. október 21-én a technoRent International a Bíróság héára vonatkozó ítélkezési gyakorlatára támaszkodva a 367 081,58 euró összeg kamatainak megfizetését kérte a 2005 júliusától 2013 májusáig terjedő időszakra. 2014. február 4-i határozatával a grazi adóhatóság részben helyt adott e kérelemnek, és a BAO 205a. §-ának hatálybalépésétől 2012. január 1-jétől 2013. április 8-ig, az Unabhängiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács) határozatának meghozataláig terjedő időszakra kamatot ítélt meg.

26 A grazi adóhivatal határozata ellen a technoRent International keresetet nyújtott be a Bundesfinanzgerichthez (szövetségi pénzügyi bíróság), amennyiben az a kérelmét részben elutasította. E bíróság 2017. május 29-i ítéletében megállapította, hogy a Bíróság héával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára tekintettel a technoRent International a 2005. szeptember 2-tól 2008. március 9-ig terjedő időszakra is jogosult késedelmi kamatra.

27 A grazi adóhatóság ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.

28 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az osztrák adójog nem tartalmaz semmilyen általános szabályozást a kamatok adójóváírásra való alkalmazását illetően, mivel a BAO 205. §-a csak a jövedelemadó és a társasági adó területére vonatkozik, és e törvény 205a. cikke csak jogorvoslat esetén fizetendő kamatokat ír elő.

29 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a héakülönbözetnek az előtte benyújtott első felülvizsgálati kérelemmel érintett késedelmes visszatérítésével kapcsolatban a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy az adóalany részére késedelmi kamatot kell fizetni, ha e visszatérítésre nem észszerű határidőn belül került sor. Márpedig a Bíróság ezen ítélkezési gyakorlata olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben a szóban forgó tagállamok jogrendjei az osztrák jogtól eltérően olyan általános szabályozást tartalmaztak, amelynek értelmében az érintett tagállam köteles volt kamatot fizetni az adóalany részére a héakülönbözet visszatérítésében bekövetkezett jogellenes késedelem esetén.

30 Felmerül tehát a kérdés, hogy ilyen szabályozás hiányában az uniós jogot, és különösen a héairányelv 183. cikkét lehet-e úgy értelmezni, hogy az olyan közvetlenül alkalmazandó szabályozásnak minősül, amelyre az adóalany a héakülönbözet késedelmes visszatérítése miatt késedelmi kamat elismerése érdekében hivatkozhat. Az említett bíróság e tekintetben hangsúlyozza, hogy a 2008/9 irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdése nem abból az elvből indul ki, hogy az uniós jog értelmében az adóalany számára szükségszerűen el kell ismerni az ilyen késedelmi kamatokhoz való jogot. Abban az esetben, ha az uniós jogot mégis úgy kell értelmezni, hogy létezik ilyen jog, az elvonná e rendelkezés hatályát.

31 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az előtte folyamatban lévő második felülvizsgálati kérelem nem a héairányelv 183. cikke értelmében vett héakülönbözetre vonatkozik, hanem a héaalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett csökkentésére. Ennélfogva annak tisztázásáról van szó, hogy abban az esetben, ha a Bíróságnak az uniós jog megsértésével beszedett adókra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát alkalmazni kellene az ilyen esetre, az uniós jog olyan közvetlenül alkalmazandó szabályozást tartalmaz-e, amely elismeri azon adóalany számára, akinek részére az adóhatóság a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem téríti vissza időben a héakülönbözetet, a késedelmi kamatokhoz való jogot, és így az adóalany e jogot érvényesítheti e hatóság és a közigazgatási bíróság előtt akkor is, ha a nemzeti jog nem ír elő késedelmi kamatot a hasonló jellegű adójóváírások esetében.

32 Ha ilyen jog fennáll mind a héairányelv 183. cikkében, mind pedig az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében említett helyzetek tekintetében, felmerül továbbá annak meghatározása, hogy mely időponttól kell számítani a kamatokat, valamint az a kérdés, hogy az osztrák jogban erre a kérdésre vonatkozó szabályozás hiányában a nem Ausztriában letelepedett adóalanyok esetében a 2008/9 irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezményt alkalmazni kell-e akkor is, ha a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügy nem tartozik ezen irányelv hatálya alá.

33 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 [héakülönbözetet] 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, [héára] vonatkozó követelése esetében is, hogy a kamatfizetési kötelezettség csak az adóhatóság részére az adóalany által érvényesített követelés jogosságának ellenőrzésére rendelkezésre álló, észszerű idő leteltével kezdődik?

3) Azt vonja-e maga után az a körülmény, hogy valamely tagállam nemzeti joga a [héakülönbözet] 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 2008/9 irányelv] 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezményeket akkor is alkalmaznia kell, ha az alapeljárások nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

34 Három, együttesen vizsgálandó kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalapnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából eredő visszatérítés ugyanúgy, mint a héakülönbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítése kamatra jogosít, ha arra nem kerül sor észszerű időn belül, és adott esetben ez milyen részletszabályok alapján történik.

A késedelmi kamat fizetéséről

35 Ami a héakülönbözetnek a héairányelv 183. cikke alapján történő visszatérítését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen pedig e jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd különösen: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 38. pont; 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 33. pont).

36 Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2018. március 21-iVolkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. pont).

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy noha a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héairányelv 183. cikkében említett szabályok meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adó terhét egészben vagy részben az adóalanyra hárítják (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. pont; 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet, C-446/18, EU:C:2020:369, 35. pont).

38 Közelebbről, az említett szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből eredő teljes követelését visszakapja, ami azt jelenti, hogy a visszatérítésre észszerű időn belül, készpénzben vagy ezzel egyenértékű módon kerül sor, és hogy a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet pénzügyi kockázatot az adóalany számára (2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 33. pont).

39 Márpedig, ha abban az esetben, amikor a héakülönbözet visszatérítésére nem észszerű határidőn belül kerül sor, az adóalany nem lenne jogosult késedelmi kamatokra, az helyzetét adósemlegesség elvének megsértésével hátrányosan érintené.

40 Ebből következik, hogy még ha a héairányelv 183. cikke nem is ír elő a visszatérítendő héakülönbözet után kamatfizetési kötelezettséget, és nem is határozza meg pontosan azt az időpontot, amelytől kezdve az ilyen kamatokat meg kell fizetni, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a héakülönbözet észszerű időn túl történő visszatérítése következtében keletkezett pénzügyi veszteségeket késedelmi kamatok fizetése egyenlítse ki (2018. február 28-i Nidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 25. pont; 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet, C-446/18, EU:C:2020:369, 40. pont).

41 Ugyanez vonatkozik – amint arra a főtanácsnok az indítványának 31. pontjában rámutatott – a héaalapnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történő csökkentéséből eredő héa-visszatérítésekre is.

42 Ugyanis ilyen esetben is számára visszatérítendő héakülönbözet terheli az adóalanyt, amely a szóban forgó pénzösszegek rendelkezésre állásának hiánya miatt vagyoni veszteségeket okoz számára. Márpedig, ha abban az esetben, amikor az adóhatóság e többletet észszerű időn belül nem téríti vissza, az adóalany nem lenne jogosult késedelmi kamatokra, az helyzetére hátrányosan hatna, ami ekképpen sértené az adósemlegesség elvét.

43 E következtetést nem kérdőjelezi meg a 2008/9 irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdése.

44 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy noha e rendelkezés kifejezetten olyan helyzetre vonatkozik, amelyben valamely tagállam joga nem írja elő kamat alkalmazását abban az esetben, ha a héakülönbözetet nem észszerű időn belül térítik vissza, az említett rendelkezés szövegéből egyáltalán nem lehet arra következtetni, hogy az uniós joggal összeegyeztethető lenne, ha a nemzeti jogban ilyen helyzetekben nem írnák elő kamatfizetést.

45 Másodszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának 35. pontjában rámutatott, a 2008/9 irányelv (1)–(3) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok részére a héa visszatérítésének részletes szabályaira vonatkozó, ezen irányelv elfogadását megelőzően hatályos rendelkezések jelentős problémákat vetettek fel mind a tagállamok közigazgatási hatóságai, mind a vállalkozások számára, következésképpen pedig ez utóbbiak helyzetét meg kellett erősíteni, tekintettel arra, hogy a tagállamok kötelesek a kamatfizetésre, ha a visszatérítésre késedelmesen kerül sor.

46 Ebből következik, hogy a 2008/9 irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdése olyan maradványrendelkezésnek minősül, amelynek célja a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok védelme abban az esetben, ha ezen irányelv elfogadásának időpontjában e tagállam joga az adósemlegesség elvével ellentétben nem írta elő a késedelmi kamatok héa-visszatérítésekre való alkalmazásának kötelezettségét.

A nemzeti bíróság kötelezettségeiről

47 Azon kérdést illetően, hogy az adóalapnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából eredő visszatérítésnek vagy a héakülönbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítésének milyen módon kell kamatfizetést eredményeznie, ha arra nem kerül sor észszerű időn belül, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések e tekintetben nem tartalmaznak pontosítást, különösen ami a kamatok alkalmazandó mértékét és azon időpontot illeti, amikortól az ilyen kamat esedékessé válik.

48 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héakülönbözet visszatérítéséhez való, a héairányelv 183. cikkében előírt jog érvényesítése főszabály szerint a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartozik, amelynek kereteit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve határozza meg. Márpedig, bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héatúlfizetés visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik (2018. február 28-i Nidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 22. és 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ugyanez vonatkozik a kamatok alkalmazásának szabályait illetően a héaalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történő csökkentéséből eredő héa-visszatérítésekre, mivel e szabályokat az említett irányelv nem szabályozza.

50 Ami az alapügyben szóban forgó helyzetet illeti, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az osztrák jog nem tartalmaz olyan szabályozást, amely előírná az e kérelemben szereplőhöz hasonló adóalanyok kamatra való jogosultságát, amennyiben az adóalapnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából eredő visszatérítésre vagy a héakülönbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítésére nem észszerű időn belül kerül sor. Egyébiránt, ami a 2008/9 irányelv 27. cikkét illeti, az alapügy tényállása nem tartozik ezen irányelv hatálya alá, mivel az – amint az az 1. cikkéből kitűnik – csak a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett és bizonyos feltételeknek megfelelő adóalanyok részére történő héa-visszatérítés szabályainak megállapítására irányul.

51 Ennélfogva, és tekintettel arra a szabadságra, amellyel a tagállamok rendelkeznek a héa visszatérítése részletes szabályainak meghatározását illetően, amint az a jelen ítélet 48. pontjában megállapításra került, nem lehet még analógia útján sem alkalmazni a 2008/9 irányelv 27. cikkét, azon időszak tekintetében sem, amelynek során e rendelkezés értelmében esedékes a késedelmi kamat. Ezenkívül, amint arra a főtanácsnok az indítványának 44. pontjában rámutatott, nincs olyan uniós szintű szabályozási hiányosság, amelyet az említett rendelkezésben szereplő szabályozás analógia útján történő alkalmazásával kellene pótolni.

52 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi rendelkezéseket a hatáskörének keretei között alkalmazni hivatott nemzeti közigazgatási hatóság vagy bíróság köteles biztosítani e rendelkezések teljes érvényesülését (2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Közelebbről, a nemzeti jog megfelelő értelmezésének elve, amely szerint a nemzeti bíróság köteles a belső jogot a lehető legteljesebb mértékben az uniós jog követelményeinek megfelelően értelmezni, a Szerződések rendszeréből következik, amennyiben lehetővé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelelően biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését (2019. november 19-i A. K. és társai ítélet [A legfelsőbb bíróság fegyelmi tanácsának függetlensége], C-585/18, C-624/18 és C-625/18, EU:C:2019:982, 159. pont). Ezen, a nemzeti jog uniós joggal összeegyeztethető értelmezésének kötelezettsége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság adott esetben a teljes nemzeti jogot figyelembe véve mérlegelje, hogy mennyiben alkalmazható a nemzeti jog úgy, hogy az ne vezessen az uniós joggal ellentétes eredményre (2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Mindazonáltal a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezése elvének vannak bizonyos korlátai. Így az általános jogelvek, köztük a jogbiztonság elve, korlátozzák a nemzeti bíróság azon kötelezettségét, hogy a belső jog releváns szabályainak értelmezésekor és alkalmazásakor figyelembe kell vennie az uniós jog tartalmát, továbbá e kötelezettség nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául (lásd ebben az értelemben: 2016. július 13-i Pöpperl ítélet, C-187/15, EU:C:2016:550, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata különösen annak vizsgálata, hogy biztosítani lehet-e az uniós jog teljes érvényesülését a teljes nemzeti jog figyelembevételével és e jog rendelkezéseinek analógia útján történő alkalmazásával.

56 A fentiekre tekintettel a három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az adóalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából eredő visszatérítés ugyanúgy, mint a héakülönbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítése kamatra jogosít, ha arra nem kerül sor észszerű időn belül. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén tegyen meg mindent a hatáskörének keretein belül annak érdekében, hogy biztosítsa e rendelkezések teljes érvényesülését.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapügyben részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az adóalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából eredő visszatérítés ugyanúgy, mint a hozzáadottértékadó-különbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítése kamatra jogosít, ha arra nem kerül sor észszerű időn belül. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén tegyen meg mindent a hatáskörének keretein belül annak érdekében, hogy biztosítsa e rendelkezések teljes érvényesülését.

Aláírások