GERARD HOGAN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. szeptember 11.[1]

C-13/18. és C-126/18. sz. egyesített ügyek

Sole-Mizo Zrt.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem),
valamint
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Tagállami kötelezettségszegés – A tagállamok felelőssége – Teljes kártérítéshez való jog vagy megfelelő kártérítéshez való jog – Az okozott kár megtérítése érdekében járó kamat kiszámítása – A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve – Hatály”

1. A jelen két előzetes döntéshozatal iránti kérelem – amelyet a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország), illetve a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) terjesztett elő – tárgya a tagállam uniós jog szerinti kötelezettségei teljesítésének elmulasztásáért járó kártérítéshez való jog terjedelme.

2. E kérelmeket az egyrészről a Sole-Mizo Zrt. (C-13/18), illetve a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), másrészről a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között folyó peres eljárásokban terjesztették elő. A kérelmek a magyar kormány által bevezetett azon nemzeti gyakorlat jogszerűségével kapcsolatosak, amelynek célja, hogy kártérítést nyújtson a héafizetők számára a nemzeti jog által meghatározott valamely olyan feltétel alkalmazása miatt, amelyet a Bíróság ezt követően az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított. Mint azt ismertetni fogom, ez a nemzeti gyakorlat bizonyos tekintetben úgy tűnik, hogy meghaladja az uniós jog által megkövetelt mértéket, míg más vonatkozásokban nem felel meg az említett követelményeknek.

3. Az előterjesztett kérdések vizsgálata előtt azonban először is meg kell határozni az uniós jog és a nemzeti jog vonatkozó rendelkezéseit.

1 Eredeti nyelv: angol.

I. Az uniós jog

A. A 2006/112 irányelv

4. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.) a továbbiakban: héairányelv) 183. cikke így rendelkezik:

„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.”

B. A nemzeti jog

1. Az áfa-visszaigénylési eljárásra vonatkozó szabályok

5. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (a továbbiakban: módosító törvény) a következő rendelkezéseket tartalmazza:

„1. §

(1) Azon összeget, amelyre az adózó e törvény hatálybalépését megelőzően utoljára esedékes, benyújtott általános forgalmi adó bevallásában (a továbbiakban: bevallás) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: [áfatörvény]) e törvénnyel hatályon kívül helyezett 186. § (2)–(4) bekezdése alapján – kizárólag a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó adóként szerepeltetett összeg miatt – visszaigénylési jogát nem érvényesíthette, az adózó 2011. október 20. napjáig az állami adóhatósághoz – az erre a célra rendszeresített nyomtatványon – benyújtott kérelmében igényelheti vissza, vagy e határidőtől függetlenül a rá vonatkozó szabályok szerinti bevallásában a fizetendő adót csökkentő tételként elszámolhatja, illetve bevallásában visszaigénylési jogát érvényesítheti. A kérelem az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából bevallásnak minősül. A kérelem benyújtására előírt határidő jogvesztő, igazolási kérelem benyújtásának nincs helye.

(2) Az adózó 2011. október 20. napjáig benyújtott kérelmében az e törvény hatálybalépése előtti időszakra vonatkozó bevallásának kizárólag a korábban megállapított jogkövetkezmények felülvizsgálata céljából ismételt ellenőrzését kérheti az állami adóhatóságtól, ha a korábbi ellenőrzés alapján az [áfatörvény] e törvénnyel hatályon kívül helyezett 186. § (2)–(4) bekezdésének vagy az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [a továbbiakban: régi áfatörvény] 48. §-a (7) bekezdésének alkalmazása miatt terhére jogerős határozattal adóbírság, késedelmi pótlék került megállapításra. E kérelmet az adózó akkor is benyújthatja, ha az (1) bekezdésben foglaltakat nem alkalmazza. E kérelem benyújtására előírt határidő jogvesztő, igazolási kérelem benyújtásának nincs helye.

[…]

3. §

Az [áfatörvény] e törvénnyel hatályon kívül helyezett 186. § (2)–(4) bekezdése, továbbá [a régi áfatörvény] 48. §-a (7) bekezdése az e törvény hatálybalépésekor folyamatban lévő ügyekben és az e törvény hatálybalépését követően indult ügyekben nem alkalmazható.”

2. Az adózás rendjéről szóló magyar törvény

6. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény eredeti változata – amely változatra a Bíróság előtti eljárásban egyedül a magyar kormány hivatkozik az észrevételeiben [2] – 37. §-ának (4) és (6) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„(4) Az adózót megillető költségvetési támogatás kiutalásának esedékességéről e törvény melléklete vagy törvény rendelkezik. A költségvetési támogatást az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított 30 napon belül, a visszaigényelt általános forgalmi adót, ha a visszaigényelhető adó összege az 500 ezer forintot meghaladja, 45 napon belül kell kiutalni. […]

[…]

(6) Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. […]”

7. Az adózás rendjéről szóló törvény előterjesztő bíróságok által hivatkozott változatának [3] 124/C. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Ha az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága az adófizetési kötelezettséget előíró jogszabály alaptörvény-ellenességét, önkormányzati rendelet esetén más jogszabályba ütközését, illetve az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközését a döntés kihirdetéséhez képest visszamenőleges hatállyal állapítja meg és a döntés alapján az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az első fokú adóhatóság az adózó kérelmére a visszatérítést – a döntésben foglalt eltérésekkel – e § rendelkezései szerint teljesíti.

(2) Az adózó a kérelmet az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága döntésének közzétételétől, illetve kézbesítésétől számított 180 napon belül az adóhatósághoz írásban terjesztheti elő, a határidő elmulasztása miatt igazolási kérelemnek nincs helye. A kérelmet az adóhatóság határozattal utasítja el, ha a döntés közzétételének, illetve kézbesítésének napjáig az adó megállapításához való jog elévült. Az adóhatóság a kérelmet elutasítja abban az esetben, ha a határozat kihirdetésének vagy az arról való értesítés napján lejárt a kártérítési igény igénylésének joga.

[…]

(6) Ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság – az adó visszatérítésével egyidejűleg – a visszatérítendő adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. A visszatérítés a teljesítését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napján esedékes, a visszatérítést az esedékesség napjától számított 30 napon belül kell kiutalni. Az e §-ban szabályozott visszatérítésre – a 37. § (6) bekezdés kivételével – egyebekben a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni.”

2 Úgy tűnik, hogy a számos módosítás ellenére e rendelkezés tartalma alapvetően azonos maradt, azzal a kivétellel, hogy a 45 napos időszak jelenleg akkor alkalmazandó, ha a visszatérítési igény meghaladja az 1 000 000 forintot.

3 Úgy tűnik, hogy e rendelkezés 2011. december 31-éig hatályos változata nem tartalmazta az említett bíróságok között a Kúriát.

8. Az adózás rendjéről szóló törvény előterjesztő bíróságok által hivatkozott változata szerinti 124/D. §-ának (1)–(3) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) Általános forgalmi adóban keletkezett levonási jog miatti visszatérítési igény érvényesítésére a 124/C. §-ban foglaltakat az e §-ban foglalt eltéréssel kell alkalmazni.

(2) Az adózó az (l) bekezdésben említett igényét a levonási jog keletkezése időpontját magában foglaló elszámolási időszak(ok) bevallása(i)nak – az Európai Unió Bírósága, illetve az Alkotmánybíróság döntésének közzétételétől, illetve kézbesítésétől számított 180 napon belül benyújtott – önellenőrzésével érvényesítheti. A határidő elmulasztása miatt igazolási kérelem benyújtásának nincs helye.

(3) Ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként a befizetendő adója csökkenése vagy a – levonási jog keletkezése időpontjában hatályos általános forgalmi adóról szóló törvénynek a negatívelszámolandó adó visszaigénylési feltételeit is figyelembe véve keletkezett – visszaigényelhető összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után az önellenőrzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az későbbi, az adó megfizetésének napjától – az önellenőrzés benyújtásának napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. A visszatérítést – amelyre a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni – az önellenőrzés benyújtásának napjától számított 30 napon belül kell kiutalni.”

9. Ugyanezen törvény előterjesztő bíróságok által hivatkozott változatának 135. §-a (4) bekezdésének első mondata megállapítja:

„Ha az adóhatóság határozata, illetőleg az adatszolgáltatás alapján történő adóhatósági adómegállapítás jogszabálysértő, melynek következtében az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő összeg után a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet, kivéve, ha a téves adómegállapítás az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett érdekkörében felmerült okra vezethető vissza.”

10. Az adózás rendjéről szóló törvény előterjesztő bíróságok által hivatkozott változatának 164. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog – ha törvény másként nem rendelkezik – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt.”

11. E törvény előterjesztő bíróságok által hivatkozott változata szerinti 165. §-ának (2) bekezdése így rendelkezik:

„A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része. A késedelmi pótlék után késedelmi pótlékot felszámítani nem lehet. Az állami adó- és vámhatóság a 2000 forintot el nem érő késedelmi pótlékot nem írja elő.”

II. Az ügy háttere

12. A régi áfatörvény – amely 2005. január 1. és 2007. december 31. között volt hatályban – 48. §-ának (7) bekezdése, később pedig az áfatörvény – amely 2008. január 1. és 2011. szeptember 26. között volt hatályban – 186. §-ának (2) bekezdése a levonható áfakülönbözet (vagyis az az összeg, amely a fizetendő áfának a levonható áfából történő levonását követően marad meg) visszatérítését a levonható áfát keletkeztető tranzakciók teljes megfizetésétől tette függővé („megfizetettségi feltétel”). E kifizetés hiányában ezt a különbözetet át kellett vinni a következő adómegállapítási időszakra, ami azt jelenti, hogy az a következő időszakban fizetendő áfa összegéből került levonásra.

13. A Bíróság a 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítéletében (C-274/10, EU:C:2011:530) megállapította, hogy az áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdése ellentétes a héairányelv 183. cikkével.

14. A magyar parlament által ezen ítéletet követően elfogadott módosító törvény 2011. szeptember 27-i hatállyal hatályon kívül helyezte az áfatörvény 186. §-ának (2)–(4) bekezdését. A törvény így már lehetővé teszi a levonható áfakülönbözet visszatérítését anélkül, hogy meg kellene várni annak az ügyletnek a kifizetését, amelyből a levonható áfa keletkezik. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság a C-126/18. sz. ügyben megállapította, hogy az említett jogszabályokkal összhangban az adóalanyok:

– az elévülési időn belül benyújtott, visszatartott áfa megfizetése iránti kérelem útján rendkívüli visszaigénylési kérelmet terjeszthetnek elő,

– e kifizetést az adóbevallásukban érvényesíthetik, vagy

– a visszatartott áfát felhasználhatják adóbevallásukban a fizetendő adó csökkentésére.

15. 2014. július 17-i Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzésében (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127, 39. pont; a továbbiakban: Delphi végzés) a Bíróság megállapította, hogy az uniós jogot és különösen a héairányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon héa összege után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett észszerű határidőn belül visszaigényelni. A Bíróság ugyanakkor azt is megállapította, hogy vonatkozó uniós szabályozás hiányában a nemzeti jog feladata, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat.

16. A Delphi végzés eredményeként a magyar adóhatóság olyan közigazgatási gyakorlatot alakított ki, amelyről a Kúria a 2016. november 24-i Kfv.I.35.472/2016/5. sz. határozatában hozott döntést, amely később „A megfizetettségi feltétel miatt göngyölítésre kötelezett áfára jutó kamat megítélése (mérték, elévülés)” című (EBH2017.K18. sz.) elvi határozat (a továbbiakban: a Kúria 18/2017. sz. elvi határozata) alapját képezte.

17. A Kúria 18/2017. sz. elvi határozata értelmében a korábban hatályos megfizetettségi feltétel miatt nem megfelelően visszaigényelt áfa összegére vonatkozó késedelmi kamat kiszámítása céljából két időszakot kell megkülönböztetni:

– Az áfabevallás benyújtási határidejének utolsó napja és a következő bevallás benyújtási határidejének utolsó napja közötti időszak vonatkozásában az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a – amely rendelkezések azon esetekre vonatkoznak, amikor az Alkotmánybíróság vagy a Kúria megállapítja, hogy valamely szabály magasabb szintű nemzeti szabályba ütközik – analógia útján alkalmazható. Valójában az adóhatóság az említett határozat értelmében e két eset egyikében sem követett el jogsértést, csupán a hatályos nemzeti jog rendelkezéseit alkalmazta. E két jogszabályi rendelkezés értelmében az alkalmazandó kamat megegyezik a jegybanki alapkamattal.

– Azon időszak vonatkozásában, amely azon a napon kezdődik, amikor az adóhatóság által fizetendő kamat esedékessé vált, és azon a napon ér véget, amikor az illetékes adóhatóság a kamatot ténylegesen megfizette, az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése alkalmazandó. Ennek megfelelően a kamat a fizetési késedelem minden egyes napjára vonatkozóan meghatározott kamat, azaz a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő összeg. E kamatot attól a naptól kezdve számítják, amelyen a rendkívüli visszaigénylési kérelem vagy a visszaigénylési kérelmet tartalmazó adóbevallás megérkezett az adóhatósághoz.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek

A. C-13/18. sz. ügy

18. 2016. december 30-án a Sole-Mizo a Delphi végzés alapján kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz a megfizetettségi feltétel miatt kellő időben vissza nem térített, levonható áfakülönbözet összegei után járó kamatok megfizetése iránt. E kérelem 2005 decembere és 2011 júniusa közötti különböző bevallási időszakokra vonatkozott. A kamatok késedelmes megfizetése miatt kamatos kamatot is igényeltek.

19. 2017. március 3-i határozatában az elsőfokú adóhatóság részben helyt adott a Sole-Mizo kérelmének, 99 630 000 HUF (hozzávetőleg 321 501 EUR) összegű kamat megfizetését rendelte el, a cég késedelmi kamat késedelmes megfizetése miatti kamatos kamat iránti igényét viszont elutasította.

20. A Sole-Mizo által benyújtott fellebbezést követően 2017. június 19-én hozott határozatával a másodfokú adóhatóság az előbbi határozatot a Sole-Mizo javára megváltoztatta, és 104 165 000 HUF (hozzávetőleg 338 891 EUR) összegű kamat részére történő megfizetését rendelte el. Mindez a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazásával történt. Az előbbi határozat azon részét, amelyben elutasították a kamatos kamat megfizetésére irányuló kérelmet, a másodfokú adóhatóság hatályon kívül helyezte, és a kamat kiszámítása érdekében új eljárásra utasította az elsőfokú adóhatóságot.

21. A Sole-Mizo keresetet nyújtott be a nemzeti bíróságnál a másodfokú adóhatóság 2017. június 19-i határozatával szemben, azzal érvelve, hogy a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt felmerült kár kompenzálására szolgáló kamatot az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdésének megfelelően szintén a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékben kell megállapítani.

22. A nemzeti bíróság ennek megfelelően arra szeretne választ kapni, hogy a megfizetendő kamatot a jegybanki alapkamatnak megfelelő mérték alkalmazásával vagy az említett mérték kétszeresének megfelelő mérték alkalmazásával kell-e kiszámítani. Az előterjesztő bíróság kétségeinek ad hangot azt illetően, hogy a Kúria 18/2017. sz. elvi határozata – amely szerint az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése nem alkalmazható analógia útján az „első időszakra”, mivel az adóhatóság nem követett el jogsértést, csupán a nemzeti jog ezen időszakban hatályos rendelkezéseit alkalmazta – összhangban áll-e az uniós jogban rögzített egyenértékűség elvével. A nemzeti bíróság szerint az uniós joggal ellentétes ez az érvelés.

23. E körülmények között a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e [az uniós] jog rendelkezéseivel, a [héairányelv] rendelkezéseivel (különös tekintettel annak 183. cikkére), a tényleges érvényesülés, a közvetlen hatály és az egyenértékűség szabályaival az a tagállami gyakorlat, ami az alkalmazható késedelmi kamatszabályok vizsgálata során abból indul ki, hogy a nemzeti adóhatóság azért nem követett el jogsértést (mulasztást), azaz

azért nem esett késedelembe az adóalanyok pénzügyileg nem rendezett beszerzések hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa […]) tartalmának vissza nem igényelhető részére vonatkozóan, mert az adott nemzeti adóhatóság döntéshozatalának az idején [az uniós] jogot sértő nemzeti jogszabályhely hatályban volt, és ennek a feltételnek [az uniós]jogellenessége csak később került megállapításra az Európai Unió Bírósága által?

2) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, ezen belül a héairányelv rendelkezéseivel (különös tekintettel annak 183. cikkére), az egyenértékűség, valamint a tényleges érvényesülés, továbbá az arányosság szabályaival az olyan tagállami gyakorlat, ami az alkalmazható késedelmi kamatszabályok vizsgálata során az alapján tesz különbséget, hogy az akkor hatályos, egyébként [uniós] jogba ütköző nemzeti szabályokat betartva, vagy a hatályos nemzeti szabályokat megszegve nem utalja vissza az adót a nemzeti adóhatóság, és azáltal az Európai Unió Bírósága által uniós joggal ellentétesnek minősített nemzeti jogi feltétel miatt észszerű határidőben vissza nem igényelhetett héa után járó kamat mértéke vonatkozásában két, egymástól elhatárolható időszakot jelölnek meg, oly módon, hogy

   – az első időszakban – arra való hivatkozással, miszerint ekkor még hatályban volt [az uniós]jogellenes magyar szabályozás, így ennek megfelelően a magyar adóhatóságok nem követtek el jogsértést, amikor nem engedték észszerű határidőben kiutalni a számlákban szereplő héatartalmat – csupán a jegybanki alapkamattal megegyező késedelmi kamatra jogosultak az adóalanyok, míg

   – a második időszakban az első időszak szerint számolt késedelmi kamat késedelmes kifizetése után kell csupán – az adott tagállami jogrendben egyébként késedelem esetén járó – a jegybanki alapkamat kétszeresét kitevő kamatot fizetni?

3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 183. cikkét, hogy az egyenértékűség elvével ellentétes az a nemzeti gyakorlat, mely szerint az uniós szabály megsértése miatt csak egyszeres, míg a nemzeti szabály megsértése miatt kétszeres jegybanki alapkamatot fizet az adóhatóság a visszafizetni elmulasztott héa után?”

B. C-126/18. sz. ügy

24. 2016. december 30-án a Dalmandi kérelmet terjesztett elő az elsőfokú adóhatóságnál a 2005 és 2011 közötti időszakban az említett megfizetettségi feltétel miatt kellő időben vissza nem térített áfaösszegek után járó késedelmi kamatok megfizetése iránt. Az igényelt összeg 74 518 800 HUF (hozzávetőleg 240 515 EUR) volt. A közvetlenül felmerült károk megtérítésére irányuló kamatok kiszámítása céljából a kérelem azt a teljes időszakot vette figyelembe, amely minden egyes érintett bevallási időszakra vonatkozó visszatérítés megfelelő határideje és az azon bevallási időszakra vonatkozó visszatérítés megfelelő határideje között telt el, amelynek során a módosító törvényt – 2011. december 5-én – elfogadták. E számítás céljából a kérelem a jegybanki alapkamat kétszeresét alkalmazta, az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdésével összhangban. Ezen túlmenően a Dalmandi további kamatok megfizetését kérte a 2011. december 5-e és a tényleges kifizetés közötti időszak vonatkozásában, szintén az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdésében említett mérték alkalmazásával.

25. Az elsőfokú adóhatóság 2017. március 10-i határozatával részben helyt adott a Dalmandi kérelmének, és 34 673 000 HUF (hozzávetőleg 111 035 EUR) kamatot ítélt meg a részére a 2005 negyedik negyedéve és a 2011 szeptembere (2011 harmadik negyedéve) közötti időszak vonatkozásában jogszerűtlenül visszatartott levonható áfakülönbözet tekintetében, míg a kérelem többi részét elutasította.

26. Határozatát a Kúria 18/2017. sz. elvi határozatában rögzített elvekre alapította. Először is, ami a kamatigényt illeti, az adóhatóság az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-át alkalmazta. Másodszor, megalapozatlannak tartotta a Dalmandi kamatos kamat kiutalása iránti kérelmét, mivel a kérelmező nem nyújtott be sem rendkívüli visszaigénylési kérelmet, sem visszaigénylési igényt tartalmazó adóbevallást. Harmadszor, a 2005. év vonatkozásában elévülésre hivatkozva elutasította a Dalmandi kamatigényét az első három negyedév tekintetében.

27. A Dalmandi fellebbezése nyomán eljáró másodfokú adóhatóság 2017. június 12-én hozott határozatával a Dalmandinak járó kamat összegét alacsonyabb összegben, 34 259 000 HUF-ban állapította meg, egyebekben fenntartotta az elsőfokú adóhatóság határozatát.

28. A Dalmandi e határozat ellen keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróságnál. Fő pontként megismételte az adóhatóságok előtt előadott korábbi igényeit. Különösen azzal érvelt, hogy a Kúria 18/2017. sz. elvi határozata – amelyre a másodfokú adóhatóság a 2017. június 12-i határozatában hivatkozott – sérti az uniós jognak az egyenértékűségre, a tényleges érvényesülésre és közvetlen hatályra vonatkozó elveit, abban a részében, amelyben i. megállapítja, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése nem alkalmazható amiatt, hogy az akkor hatályos nemzeti jogszabály alkalmazásával az adóhatóság nem követett el semmilyen jogsértést; ii. amelyben kizárja, hogy az adóhatóság ellen mulasztás miatt fel lehet lépni, ha nem nyújtottak be rendkívüli visszaigénylési kérelmet; és iii. abban a részében, amelyben a kamatkövetelés esedékességének napját megelőző napot tekinti az elévülési idő kezdő időpontjának.

29. E körülmények között a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e [az uniós] jog rendelkezéseivel, a [héairányelv] rendelkezéseivel (különös tekintettel annak 183. cikkére), a tényleges érvényesülés, a közvetlen hatály és az egyenértékűség szabályaival az a tagállami, bírósági gyakorlat, amely az alkalmazható késedelmi kamatszabályok vizsgálata során abból indul ki, hogy a nemzeti adóhatóság azért nem követett el jogsértést (mulasztást), azaz azért nem esett késedelembe az adóalanyok pénzügyileg nem rendezett beszerzések áfatartalmának vissza nem igényelhető részére vonatkozóan, mert az adott hatóság döntéshozatalának az idején [az uniós] jogot sértő nemzeti jogszabályhely hatályban volt, és ennek a feltételnek [az uniósjog]-ellenessége csak később került megállapításra az EUB által? Ezzel az uniós jogot sértő nemzeti jogszabályi feltétel alkalmazását kvázi jogszerűnek fogadja el a tagállami gyakorlat egészen addig, amíg ezen jogszabályi feltételt a nemzeti jogalkotás formálisan is hatályon kívül nem helyezte.

2) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, ezen belül a [héairányelv] rendelkezéseivel (különös tekintettel annak 183. cikkére), az egyenértékűség, valamint a tényleges érvényesülés, továbbá az arányosság elveivel az olyan tagállami szabályozás és gyakorlat, amely az alkalmazható késedelmi kamatszabályok vizsgálata során az alapján tesz különbséget, hogy az akkor hatályos, egyébként [uniós] jogba ütköző nemzeti szabályokat betartva, vagy a hatályos nemzeti szabályokat megszegve nem utalja vissza az adót a hatóság, és azáltal az EU Bíróság által uniós joggal ellentétesnek minősített nemzeti jogi feltétel miatt észszerű határidőben vissza nem igényelhetett áfa után járó kamat mértéke vonatkozásában két, egymástól elhatárolható időszakot jelölnek meg, oly módon, hogy

– az első időszakban – arra való hivatkozással, miszerint ekkor még hatályban volt [az uniós]jog-ellenes magyar szabályozás, így ennek megfelelően a magyar adóhatóságok nem követtek el jogsértést, amikor nem engedték észszerű határidőben kiutalni a számlákban szereplő áfatartalmat – csupán a jegybanki alapkamattal megegyező késedelmi kamatra jogosultak az adóalanyok, míg

– a második időszakban az első időszak szerint számolt késedelmi kamat késedelmes kifizetése után kell csupán – az adott tagállami jogrendben egyébként késedelem esetén járó – a jegybanki alapkamat kétszeresét kitevő kamatot fizetni?

3) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely az uniós jogba ütköző módon visszatartott adó után járó késedelmi kamat (áfakamat) mint tőkeösszeg után annak késedelmes kiutalására tekintettel a tagállami rendelkezések szerint járó késedelmi kamat kezdő időpontját (kamatos kamat) nem az áfakamat mint tőkekövetelés eredeti esedékességétől, hanem későbbi időponttól állapítja meg? Különös tekintettel arra, hogy az uniós jogba ütköző módon visszatartott vagy ki nem utalt adók után járó kamat iránti igény olyan alanyi jog, mely közvetlenül magából az uniós jogból ered.

4) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely az adóalanyt külön kérelem benyújtására kötelezi olyan adóhatósági késedelemben megnyilvánuló jogsértés miatt járó kamatigény érvényesítése esetén, amely késedelmi kamatigény érvényesítéséhez más esetben nem szükséges külön kérelem, mert az hivatalból utalandó?

5) Amennyiben a fenti kérdésre igen a válasz, úgy összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely az EUB által deklaráltan uniós jogba ütköző módon visszatartott adó után járó kamat (áfakamat) mint tőkeösszeg késedelmes kiutalása után járó kamatot (kamatos kamat) csak akkor tartja megállapíthatónak, ha az adóalany olyan rendkívüli kérelmet nyújt be, amelynek a tartalma konkrétan nem a kamat igénylésére vonatkozik, hanem [az uniós] jogba ütköző, a kifizetetlenség miatti áfavisszatartást előíró tagállami szabály belső jogból történő kivezetése időpontjában éppen kifizetetlen beszerzések adótartalmának visszaigénylésére, azzal, hogy a kamatos kamat igény alapjául szolgáló áfakamat már a rendkívüli kérelmet megelőző korábbi bevallási időszakokhoz kapcsolódóan volt esedékes, amelynek kiutalására akkor és azóta sem került sor?

6) Amennyiben a fenti kérdésre igen a válasz, úgy összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely az EUB által deklaráltan uniós jogba ütköző módon visszatartott adó után járó kamat (áfakamat) mint tőkeösszeg késedelmes kiutalása után járó kamatra (kamatos kamat) vonatkozó jogosultság elvesztését eredményezi olyan áfakamat igények vonatkozásában, amelyek nem képezték a rendkívüli kérelem benyújtására előírt jogvesztő határidővel érintett áfa bevallási időszak tárgyát, mert annál korábbi esedékességűek voltak?

7) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével – különös tekintettel a tényleges érvényelülés elvére, továbbá a jogtalanul ki nem utalt adókra vonatkozó kamat igény alanyi jogi jellegére – az a tagállami gyakorlat,

– amely az áfa visszaigénylést az adott beszerzés kifizetetlenségére tekintettel tilalmazó, utóbb [uniós]jog-ellenessé nyilvánított nemzeti jogszabály alapján visszatartott adóra eső kamat érvényesítésének lehetőségétől véglegesen megfosztja az adóalanyt oly módon, hogy

– az adó eredeti esedékességekor az utóbb [uniós]jog-ellenessé nyilvánított rendelkezés hatályban létére hivatkozással nem tartotta megalapozottnak a kamatigényt (azzal az indokkal, hogy nem történt késedelem, csak a hatályos jogot alkalmazta az adóhatóság),

utóbb pedig, amikor a visszaigénylést korlátozó, [uniós] jogba ütközőnek nyilvánított rendelkezést kivezették a belső jogrendszerből, az elévülésre hivatkozással?

8) Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely attól teszi függővé az utóbb [uniós] jogba ütközőnek nyilvánított belső jogszabály alapján az eredeti esedékességkor ki nem utalt adóra vonatkozóan az adóalanyt megillető áfakamat mint tőke után fizetendő késedelmi kamat érvényesíthetőségét 2005 és 2011 közötti teljes időszak vonatkozásában, hogy az adóalany aktuálisan áfavisszaigénylő pozícióban van-e azon áfa bevallása során (2011. szeptember hónap), amikor szóban forgó [uniós] jogba ütköző rendelkezést kivezették a belső jogrendszerből, azzal, hogy az áfakamat mint tőke összeg kiutalására sem eddig az időpontig, sem később, a nemzeti bírósághoz benyújtott igényérvényesítés időpontjáig nem került sor?"

IV. Elemzés

A. Az előterjesztett kérdések elfogadhatóságáról

30. A magyar kormány azzal érvel, hogy a benyújtott kérdések elfogadhatatlanok, mivel nem a Bíróság, hanem a nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja az alapeljárásban a kamatfizetéssel kapcsolatban felmerült problémakört. Míg az ehhez hasonló esetekben a kamathoz való jog az uniós jogból származik, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamoknak kell meghatározniuk az ilyen kamatok kiszámításának és kifizetésének módját. Kétségtelen, hogy a tagállamoknak e tekintetben adott mozgástérre az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének való megfelelés biztosításának igénye az irányadó, de az ezen elveknek való megfelelés ellenőrzése – első fokon legalábbis – kizárólag a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik.

31. Elöljáróban megjegyzendő, hogy míg a magyar kormány az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanságára hivatkozik, érvelése tulajdonképpen a Bíróság e kérdésekkel kapcsolatos hatáskörére vonatkozik, lényegében azzal az érveléssel, hogy kizárólag a nemzeti bíróságok feladata annak eldöntése, hogy a nemzeti jogszabályok tiszteletben tartják-e az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

32. E tekintetben igaz, hogy az EUMSZ 267. cikk nem ruházza fel hatáskörrel a Bíróságot az uniós jogi rendelkezéseknek valamely konkrét ügyben való alkalmazására, hanem csupán arra, hogy a Szerződések és az uniós intézmények által hozott jogi aktusok értelmezéséről döntsön.[4] Ugyanakkor megjegyzendő, hogy az előterjesztett kérdések nem az uniós jognak az alapügyben való konkrét alkalmazásával, és nem is a felperes részére járó kártérítés összegének pontos meghatározásával kapcsolatosak, hanem az uniós jog egyes rendelkezéseinek vagy elveinek értelmezésével olyan körülmények esetén, mint az alapeljárások körülményei. Közelebbről az a kérdés, hogy a tagállamok az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított rendelkezés alkalmazása miatt járó kártérítés kiszámítási módjának meghatározását illetően mozgásteret élveznek-e, és ha igen, milyen mértékben, már önmagában véve is az uniós jog értelmezésének kérdése. Mindez azt jelenti, hogy a Bíróság teljes hatáskörrel rendelkezik e kérdés vizsgálatára.

33. Ennek megfelelően úgy vélem, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására, és nem állapíthatja meg, hogy a kérdések elfogadhatatlanok.

B. Előzetes megjegyzések

34. Mielőtt rátérnénk az említett két ügyben felvetődő különböző kérdésekre, nem árt néhány előzetes megjegyzést fűzni ahhoz a kontextushoz, amelyben felmerültek.

4 Lásd például: 2015. július 16-i CHEZ Razpredelenie Bulgaria ítélet (C-83/14, EU:C:2015:480, 71. pont).

35. A 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítéletében (C-274/10, EU:C:2011:530) a Bíróság megállapította, hogy a megfizetettségi feltételnek a levonható áfakülönbözet visszaigénylésére való alkalmazásával Magyarország megsértette a héairányelv 183. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét. E tekintetben nem javaslom az ezen ítélet alapját képező okokra való visszatérést. Fontos azonban rámutatni, hogy az uniós jog elsőbbsége miatt ez a megállapítás arra kötelezi Magyarországot, hogy vonja le a szükséges következtetéseket ebből az ítéletből.

36. E kötelezettségek magukban foglalják, hogy az említett tagállamnak hatályon kívül kell helyeznie a megfizetettségi feltételt,[5] vissza kell térítenie azokat a levonható áfakülönbözeteket, amelyek a 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530) meghozatala napján még mindig fennálltak,[6] és kompenzációt kell nyújtania az adózóknak az említett feltétel alkalmazása miatt elszenvedett veszteségekért.[7] A jelen ügyek kizárólag az utóbbi kötelezettséggel kapcsolatosak. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az a tény, hogy egy tagállam megsértette az uniós jogot, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy felelősségre vonható legyen az okozott kárért. Ahhoz, hogy valamely tagállam felelősségre legyen vonható, a Francovich ítéletben[8] kidolgozott három feltételnek (a továbbiakban: Francovich-feltételek) teljesülnie kell: i. a megsértett uniós jogi rendelkezésnek a magánszemélyek számára jogokat keletkeztető normának kell lennie, ii. e rendelkezés megsértésének kellőképpen súlyosnak kell lennie, és iii. közvetlen okozati kapcsolatnak kell fennállnia a jogsértés és a magánszemélyek által elszenvedett veszteség vagy kár között.[9] Ezenfelül, az uniós intézmények felelősségével kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amely véleményem szerint analógia útján az egyes tagállamok felelősségének esetére is alkalmazható,[10] az elszenvedett kárnak ténylegesnek és biztosnak kell lennie.[11] Mivel az alapeljárásokban a levonható áfakülönbözetet újra fel lehetett volna használni a következő időszak adóbevallásában a fizetendő áfa összegeinek csökkentése céljából, megkérdőjelezhető lett volna, hogy az a kár, amelynek megtérítését kérik, tényleges és biztos-e.[12]

37. Mindazonáltal hangsúlyozni kell, hogy a Delphi végzésben a Bíróság meglehetősen pontosan fogalmazott: azok az adóalanyok, akik az ésszerű határidőn túl részesültek a [levonható] héakülönbözet visszatérítésében, az uniós jog alapján jogosultak a késedelmi kamatra.[13] E végzés fényében egyértelmű, hogy Magyarország köteles a megfelelő kamatokat megfizetni azon adózók részére, akik pénzügyi veszteséget szenvedtek el a megfizetettségi feltétel előírásának eredményeként.

5 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében „az uniós jog elsőbbsége megköveteli, hogy az uniós jogi rendelkezéseket – hatásköreik keretei között – alkalmazni hivatott nemzeti bíróságok kötelesek biztosítani e rendelkezések teljes érvényesülését, szükség esetén hivatalból eltekintve az azokkal ellentétes nemzeti rendelkezések alkalmazásától, anélkül hogy kérniük kellene e nemzeti rendelkezések jogalkotói vagy bármilyen egyéb alkotmányos úton történő előzetes megsemmisítését, vagy erre várniuk kellene”. 2018. december 4-i The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána ítélet (C-378/17, EU:C:2018:979, 35. pont).

6 Ebben a kérdésben a Bíróság egyértelműen fogalmazott: az ilyen adókat, illetékeket vagy vámokat tiltó uniós jogi rendelkezések által a magánszemélyek részére biztosított jogok következtében és kiegészítéseként az adózók részére főszabály szerint teljes mértékű térítés jár. A 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 24. pontja). Más a helyzet olyan esetben, amikor megállapítják, hogy az adó vagy illeték megfizetésére kötelezett személy azt valójában más személyekre áthárította, anélkül, hogy piaci részesedésére vagy profitjára ez kihatással lett volna. Lásd: 2011. szeptember 6-i Lady Kid és társai ítélet (C-398/09, EU:C:2011:540, 17. és 18. pont).

7 A magánszemélyek uniós jogból eredő azon joga, hogy az uniós jogot megsértő tagállamoktól kártérítést igényelhetnek, az uniós jog elsőbbsége elvének következménye. Lásd: 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 84. és 106. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 125. pont). A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ez a jog az Európai Unió alapját képező szerződések rendszerének szerves része. Lásd például: 2014. június 19-i Specht és társai ítélet (C-501/12–C-506/12, C-540/12 és C-541/12, EU:C:2014:2005, 98. pont).

8 1991. november 19-i Francovich és társai ítélet (C-6/90 és C-9/90, EU:C:1991:428, 40. pont).

9 Lásd például: 2010. január 26-i Transportes Urbanos y Servicios Generales ítélet (C-118/08, EU:C:2010:39, 30. pont).

10 A bizalomvédelem elvére vagy a *nemo potest venire contra factum proprium* uniós jogban is megjelenő elvére tekintettel – lásd például a Bíróság 2014. november 6-i Olaszország kontra Bizottság ítéletének (C-385/13 P, EU:C:2014:2350) 67. pontját –, amely a common law *estoppel* elvének felel meg, úgy vélem, hogy az uniós intézmények elleni kártérítési keresetekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat alkalmazható a tagállamok elleni kártérítési keresetekre.

11 Lásd például: a 2014. október 14-i Giordano kontra Bizottság ítélet (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, 36. pont).

12 Ugyanis, ha az adózók igénylést nyújtottak be azt követően, hogy elutasították a levonható áfakülönbözetük visszatérítését, feltételezhető, hogy inkább hozzá kívántak jutni az ilyen visszatérítéshez, mintsem azt továbbvigyék, és hivatkozzanak rá a következő adóbevallásukban. Ezzel szemben, az ellenkező bizonyításáig, azon adózók esetében, akik igénylésüket a 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530) kihirdetését követően nyújtották be, nem lehet azt feltételezni, hogy hozzá kívántak volna jutni az ilyen visszatérítéshez.

13 2014. július 17-i Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzés (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127, 34. pont). Ha valakit megfosztanak egy bizonyos pénzösszegtől, még ha csak rövid időre is, úgy kell tekinteni, hogy kárt szenvedett. Lásd: 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 32. pont).

38. Ezért azok a kérdések, amelyekről még dönteni kell, kizárólag az azon kártérítés mértékével és azon jogorvoslatokkal kapcsolatos kérdések, amelyeket Magyarországnak biztosítania kell annak érdekében, hogy az adózók számára lehetővé tegye az uniós jogból eredő kártérítéshez való joguk gyakorlását. Pontosan ez az a két kérdéskör, amely a jelen egyesített ügyek tárgyát képezi. Ennek megfelelően ezen ügyeket valódi mivoltuk alapján kell megítélni, nevezetesen mint két olyan ügyet, amely a tagállamok által az uniós jog nem megfelelő alkalmazásával okozott károk megtérítésére vonatkozó tagállami kötelezettség hatályával kapcsolatos. Az első kérdéskört illetően emlékeztetni kell arra, hogy amikor a Francovich-feltételek teljesülnek, a tagállamok csak három esetben mentesülhetnek a felelősség alól.

39. Először is előfordulhat, hogy a kártérítési kötelezettség a nemzeti jog értelmében elévült. Ezért azt javaslom, hogy ezt a kérdést a hetedik kérdéssel összefüggésben vizsgáljuk meg.

40. Másodszor, elképzelhető, hogy a károsult maga is hozzájárult a saját kárához.[14] E kivétel természetesen nem alkalmazható az alapeljárásokban.

41. A harmadik kivétel akkor merülhet fel, ha a szóban forgó kártérítés összege olyan jelentős pénzügyi költségekkel járna a szóban forgó állam számára, amely veszélybe sodorhatná államháztartásának stabilitását. Mindazonáltal, kivéve talán az igen kivételes körülmények esetét,[15] *kizárólag* a Bíróság korlátozhatja vagy függesztheti fel az uniós jog alkalmazását, kivételes körülmények fennállásának figyelembevétele érdekében.[16] Ennek megfelelően a tagállamok nem hivatkozhatnak a saját jóhiszeműségükre vagy kivételes körülmények – mint például az államháztartási stabilitás gyengülésének veszélye – fennállására a saját nemzeti bíróságaik előtti eljárásokban annak érdekében, hogy az egyébként járó kártérítés összegének csökkentését kérjék, feltéve persze, hogy a Francovich-feltételek teljesülnek.[17] Mivel a jelen esetben Magyarország nem hivatkozott ilyen problémákra e Bíróság előtt, és mivel nem tűnik úgy, hogy olyan kivételes körülmények állnának fenn, mint a Bíróság ítélkezési gyakorlatában említettek, e kifogás a jelen ügy szempontjából irreleváns.

42. Mivel a két utóbbi kivétel a jelen ügyben nem alkalmazható, és a tagállamot felelősség terheli a kárért, a kérdés kizárólag a megítélendő kártérítés mértékét érinti.

43. E tekintetben megjegyzendő, hogy néhány ítélet értelmében a magánszemélyek *teljes* megtérítésre jogosultak az elszenvedett kárt illetően,[18] míg más ítéletek értelmében, különösen olyan adóügyekben, amelyekben jelentős összegek forogtak kockán, a tagállamok csupán az elszenvedett kár *megfelelő* megtérítésére voltak kötelesek.[19]

14 Lásd analógia útján: 1994. február 3-i Grifoni kontra Bizottság ítélet (C-308/87, EU:C:1994:38, 16. pont).

15 Lásd: Kokott főtanácsnok Inter-Environnement Wallonie és Bond Leefmilieu Vlaanderen ügyre vonatkozó indítványa (C-411/17, EU:C:2018:972, 201–205. pont); lásd úgyszintén: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. pont); 2012. február 28-i Inter-Environnement Wallonie és Terre Wallonne ítélet (C-41/11, EU:C:2012:103, 63.pont); 2019. június 27-i Belgisch Syndicaat van Chiropraxe és társai ítélet (C-597/17, EU:C:2019:544, 61. pont).

16 Lásd ebben az értelemben: 1990. május 17-i Barber ítélet (C-262/88, EU:C:1990:209, 41. pont); 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. pont); 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet (C-379/15, EU:C:2016:603, 33. pont).

17 Az ilyen korlátozáshoz két alapvető feltételnek kell teljesülnie, azaz az érintett tagállamoknak korábban jóhiszeműen kellett eljárniuk, valamint súlyos nehézségek veszélyének kell fennállnia. Lásd: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:1994:635, 45. pont). Az állandó ítélkezési gyakorlatból azonban az következik, hogy az előzetes döntéshozatal nyomán valamely tagállamot érő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását. Lásd például: 2010. július 29-i Brouwer ítélet (C-577/08, EU:C:2010:449, 34. pont).

18 Lásd például: 1993. augusztus 2-i Marshall ítélet (C-271/91, EU:C:1993:335, 26. pont); 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 95. pont).

19 Lásd: 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 29. pont).

44. Ami engem illet, úgy vélem, hogy ez a kétféle ítélkezési gyakorlat nincs kibékíthetetlen ellentmondásban egymással. Véleményem szerint a Bíróság a „megfelelő” szó használatával azt próbálta hangsúlyozni, hogy bizonyos körülmények esetén az uniós jog megsértésével okozott kár – *prima facie* – *teljes megtérítésére* vonatkozó kötelezettséget a gyakorlati megvalósíthatóság és az általános elvárhatóság megfontolásai egyes esetekben árnyalhatják. Másként fogalmazva, még ha teljesülnek is a Francovich-feltételek, a magánszemélyeknek az uniós jogból eredő, e jog megsértése miatt járó teljes kártérítéshez való joga nem feltétlen jog. Az alábbi indokok miatt helyezkedem erre az álláspontra.

45. Először is, egyes esetekben maga az uniós jog határozza meg a nyújtandó kompenzáció kiszámítására vonatkozó egyedi szabályt. Amint azonban a Bíróság rámutatott, sem a héairányelv, sem más uniós jogi aktus nem rendelkezik a kamat kiszámításának módjáról, amennyiben a héakülönbözetet késedelmesen térítik vissza. Következésképpen ez a kivétel ebben az esetben nem alkalmazható.

46. Másodszor, amikor az elszenvedett kár pontos meghatározása túlságosan nehéz, a fizetendő kártérítést olyan módszer alapján is ki lehet számítani, amely ugyan nem teljesen pontos, de amennyire csak lehetséges, az elszenvedett kár teljes megtérítésére irányul. [20]

47. Harmadszor, ha a tagállamok által bevezetett kompenzációs szabályoknak legalább az uniós jog megsértésének eredményeként elszenvedett kár teljes körű ellentételezéséhez hasonló dolgot kell biztosítaniuk, az e célkitűzés megvalósítására irányuló gyakorlati intézkedések szükségszerűen a tagállamok felelősségi körébe tartoznak, hiszen egy ilyen célkitűzés szükségessé teszi bizonyos hazai gazdasági változók figyelembevételét. A tagállamoknak tehát jogukban áll a rendelkezésre álló gazdasági mutatók alapján meghatározni, hogy mely mutatókat vagy rátákat kell figyelembe venni. Természetesen nem választhatnak olyan rátát, amelynek alkalmazása ne szolgálná legalább a ténylegesen felmerült, illetve a bizonyosan megállapítható veszteség vagy kár teljes megtérítését.

48. Ez alapján úgy vélem, hogy amikor a 2014. július 7-i Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzésében (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127) a Bíróság a 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítéletére (C-591/10, EU:C:2012:478) hivatkozott, amelynek 27. pontjában azt állapította meg, hogy „az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kamatok fizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját (»egyszerű« vagy »kamatos« kamat) is beleértve”, a Bíróságnak nem az volt a szándéka, hogy eltérjen a teljes reparáció elvétől, hanem inkább az azon tényre való utalás, hogy az alkalmazandó pontos mérték – amely teljes kompenzációt eredményez – az egyes tagállamokban éppen aktuális helyzettől függ. [21]

20 Lásd e célból: 2000. január 27-i Mulder és társai kontra Tanács és Bizottság ítélet (C-104/89 és C-37/90, EU:C:2000:38, 63. pont). A lehetőség elvesztésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlat jó példaként szolgál e kivétel szemléltetésére. Lásd különösen az Európa Unió Közszolgálati Törvényszékének 2013. március 13-i AK kontra Bizottság ítéletét (F-91/10, EU:F:2013:34, 92. pont). Véleményem szerint a Bíróság ezt kívánta hangsúlyozni, amikor alkalomadtán a „megfelelő kártérítés” fogalmára utalt, vagy amikor megállapította, hogy „egyes esetekben a kamat formájában történő kártérítés magasabb vagy alacsonyabb is lehet, mint a tényleges veszteség” „annak érdekében, hogy a kártérítést olyan szabályok szerint lehessen biztosítani, amelyeket az adóhatóságok könnyen tudnak kezelni és felülvizsgálni”. Lásd: 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 36. pont). Ezen értelmezést támasztja alá az a tény is, hogy ugyanezen ítéletben a Bíróság – a 37. pontban – kimondta, hogy az adóalanynak – „*anélkül, hogy számára pénzügyi kockázattal járna*” – vissza kell tudnia igényelnie „a héakülönbözetből eredő teljes követelését”, ami azt sugallja, hogy a Bíróság nem kívánt eltérni a teljes reparációhoz való jog elvétől. Dőlt betűs kiemelés tőlem.

21 Amint azt a Bíróság megállapította, ha „az államnak az okozott veszteség vagy kár következményei miatti kártérítést a felelősségre vonatkozó nemzeti jogi szabályok alapján kell teljesítenie”, ez azon kártérítéshez való jogtól függ, amely közvetlenül az [uniós] jogból következik, ha annak feltételei teljesülnek”. Lásd például: 2008. április 23-i Test Claimants in the CFC és Dividend Group Litigation végzés (C-201/05, EU:C:2008:239, 126. pont).

49. Ezen eseteket nem számítva, ha a Francovich ítéletben kidolgozott három feltétel teljesül ahhoz, hogy a tagállam felelőssége megállapítható legyen, bármely olyan magánszemély, aki kárt szenved az uniós jog megsértése miatt, teljes kártérítésre jogosult. Valójában a teljes kártérítéshez közel álló összeg megítélése szükséges az uniós jog teljes érvényesülésének biztosításához, amint azt e jog elsőbbségének elve megköveteli,[22] illetve a Charta 47. pontjának első bekezdésében említett hatékony bírósági jogorvoslathoz való alapvető jognak megfelelően.

50. Ennek megfelelően az alapeljárásban az érintett adóalanyok, akik a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt pénzügyi veszteséget szenvedtek el, főszabály szerint a teljes kártérítésnek megfelelő pénzösszegre jogosultak. Különösen, mivel a Bizottság kontra Magyarország ügyben a magyar kormány nem hivatkozott arra a Bíróság előtti eljárás folyamán, hogy olyan kivételes körülmények álltak volna fenn, amelyek az uniós jog alkalmazásának időleges felfüggesztését indokolták volna, már nem hivatkozhat erre. Mindenesetre a szóban forgó összegek – bár jelentősek – nem olyan súlyúak, hogy veszélyeztetnék az adott tagállam államháztartásának stabilitását.

51. Emellett amennyiben – olyan esetekben, mint a jelen ügyek tárgyát képező eset – a felmerült kár abban nyilvánul meg, hogy az érintettet egy korlátozott időre megfosztják egy bizonyos pénzösszegtől, e kárt azon felárra való hivatkozással kell kiszámítani, amelyet valakinek akkor kellene megfizetnie, ha ugyanezt az összeget egy hitelintézettől kellene kölcsönvennie. Ennek a kompenzációnak tehát kamat formáját kell öltenie. Ez azonban nem feltétlenül a Bíróság ítélkezési szokásos ítélkezési gyakorlata értelmében vett késedelmi kamat.

52. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a különféle típusú kamatok és azok neve tagállamonként változik, és a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem mindig volt összhangban az egyes kifejezések használatát illetően. Közelebbről úgy tűnik például, hogy a „késedelmi kamat” fogalmát olykor a francia „intérêt moratoire” fogalma értelmében használták,[23] amely megköveteli az elismert tartozás meglétét, máskor pedig általánosabb értelemben véve, bármely olyan fajta kamatot jelölve vele, amely a késedelmes fizetéshez kapcsolódik, függetlenül attól, hogy szankció vagy kompenzáció jellegű.[24] Így azt javaslom, hogy összpontosítsunk a vonatkozó kamatfajták céljára, semmint annak nevére vagy leírásaira, amely a nemzeti jognak és gyakorlatnak megfelelően változhat.

53. Ami a második kérdéskört illeti, nevezetesen azt a módszert, amelynek segítségével a tagállamnak meg kell fizetnie a kártérítést, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e feltételek meghatározása az egyes tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartozik.[25] Valójában az e területre vonatkozó európai uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendszerének kell meghatároznia azokat a *feltételeket* – és nem azok *összegét* –, amelyek alapján a kamatot meg kell fizetni.[26] E feltételeknek mindazonáltal meg kell felelnie az egyenértékűség és a hatékony jogorvoslat elvének.[27]

22 Lásd e tekintetben: 2018. december 4-i The Minister for Justice and Equality és Commissioner of the Garda Síochána ítélet (C-378/17, EU:C:2018:979, 39. pont).

23 Lásd például: 2015. február 12-i Bizottság kontra IPK International ítélet (C-336/13, EU:C:1994:83, 30. pont).

24 Lásd: 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 28. és 29. pont). Főszabály szerint arra a kamatra, amelynek célja azon idő kompenzálása, amely a kár összegének bíróság általi meghatározásáig telik el, függetlenül az adósnak felróható késedelemtől, „kompenzációs kamatként” szokás hivatkozni, és része a megítélt kártérítésnek. Lásd: 2017. január 10-i Gascogne Sack Deutschland és Gascogne kontra Európai Unió (T-577/14, EU:T:2017:1, 168. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Lásd ebben az értelemben: 2005. október 6-i MyTravel ítélet (C-291/03, EU:C:2005:591, 17. pont).

26 Lásd például: 2015. október 21-i Kovozber végzés (C-120/15, nem tették közzé, EU:C:2015:730, 30. pont).

27 Amikor felmerül a kérdés, hogy vajon a nemzeti eljárási szabályok nem teszik-e a magánszemélyek számára az Európai Unió jogrendje által biztosított jogok gyakorlását a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé, e kérdést az eljárás egészében érintett szabályok szerepére, az eljárások lefolytatásának módjára és a különféle nemzeti szervek előtti eljárásokban e szabályok különleges jellemzőire való hivatkozással kell elemezni. 2015. október 6-i Târşia ítélet (C-69/14, EU:C:2015:662, 36. pont)

54. A tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy a tagállam a jogorvoslatok és eljárások olyan rendszerét alakítsa ki, amely nem teszi a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását.[28] Ennek megfelelően az e jogorvoslatokra vonatkozó eljárási szabályokat sem lehet úgy kialakítani, hogy az lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegye az Unió jogrendje által a magánszemélyek számára biztosított jogok gyakorlását.[29] Tágabb értelemben ezen elv megköveteli, hogy a magánszemélyeket az uniós jogból eredően megillető jogokat ténylegesen alkalmazzák.[30]

55. Ami az egyenértékűség elvét illeti, az megköveteli, hogy a kérdéses nemzeti szabályt különbségtétel nélkül alkalmazzák az uniós jog megsértésén alapuló keresetekre, illetve azokra, amelyek a nemzeti jog megsértésén alapulnak és hasonló céljuk és jogalapjuk van, az állítólagosan hasonló belső jog szerinti keresetek alapvető céljára és jellemzőire tekintettel.[31] Annak megállapításához, hogy az egyenértékűség elvét tiszteletben tartották-e az alapeljárásokban, meg kell tehát vizsgálni, hogy azon elévülési szabályon felül, mint az alapeljárások tárgyát képező szabály, van-e olyan elévülési szabály, amely azokra a keresetekre alkalmazandó, amelyek célja, hogy a magánszemélyek uniós jogból eredő jogainak biztosítása a belső jog szerint is garantált legyen, továbbá, hogy a tárgyukra és a lényeges elemeikre figyelemmel, a két elévülési szabály egymáshoz hasonlónak tekinthető-e.[32]

56. Az előterjesztett kérdéseket ezen elvek fényében kell megvizsgálni.

57. Végül, mivel az adóalanyok főszabály szerint jogosultak arra, hogy legalább ahhoz hasonló összeget kapjanak, amely megközelíti az elszenvedett kár teljes megtérítését, azt javaslom, hogy a kompenzáció összegének a nemzeti gyakorlat által alkalmazott kiszámítási módszerének az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozó különböző kérdéseket együttesen vizsgáljuk meg.

C. A C-13/18. sz. ügyben előterjesztett három kérdés és a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett első két kérdés

58. A C-13/18. sz. ügyben az előterjesztő bíróság három kérdésével, illetve a C-126/18. sz. ügyben az előterjesztő bíróság az első két kérdésével lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a héairányelv 183. cikkét, a tényleges érvényesülés és a jogorvoslatok egyenértékűségének elvét, valamint a közvetlen hatály és az arányosság elvét olyan esetben, mint az alapeljárások tárgyát képező esetek, úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt járó azon kamat kiszámítására vonatkozó nemzeti gyakorlat, amely a jegybanki alapkamatot tekinti referenciának, nem pedig annak kétszeresét, amint azt az érintett nemzeti szabályozás az esedékessé vált tartozás hatóság általi késedelmes megfizetése esetére előírja.

59. Mivel az ahhoz hasonló összeghez való jog, amely megközelíti a teljes kár megtérítését, az uniós jog elsőbbségének elvéből ered, ezért ezen összefüggésre tekintettel javaslom megvizsgálni a C-13/18. sz. ügyben előterjesztett három kérdést és a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett első két kérdést.

28 2007. március 13-i Unibet ítélet (C-432/05, EU:C:2007:163, 43. pont).

29 2013. december 12-i Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ítélet (C-362/12, EU:C:2013:834, 32. pont).

30 Lásd például: 2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet (C-500/16, EU:C:2017:996, 41. pont).

31 Lásd e tekintetben: 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 2010. április 15-i Barth ítélet (C-542/08, EU:C:2010:193, 20. pont)

1. A nemzeti gyakorlat összeegyeztethetősége a teljes kártérítéshez való joggal

60. Amint azt már jeleztem, az uniós jog főszabály szerint megköveteli a kár teljes megtérítését, már amennyiben a Francovich-feltételek teljesülnek. Annak értékeléséhez, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat megfelel-e az uniós jognak, először is meg kell határozni a megfizetettségi feltétel alkalmazása által okozott kárt, másodszor pedig azt, hogy a nemzeti gyakorlat által biztosított kompenzáció célja a felmerült veszteség vagy kár teljes mértékű fedezése-e.

61. Amint azt korábban kifejtettem, az alapeljárásokban okozott kár abból áll, hogy az érintetteket – jogellenesen – megfosztották a levonható áfakülönbözet nemzeti szabályozásban előírt megfelelő határidőn belüli visszatérítéséhez való joguktól.[33] Mivel az adófizetők ugyanakkor felhasználhatták e különbözetet a későbbi áfabevallásaikban az áfatartozás kiegyenlítésére, e kár a gyakorlatban a késedelmes fizetéssel egyenértékűként is kezelhető.[34] Ennélfogva, akárcsak a késedelmes fizetés esetén, i. meg kell állapítani azt az időszakot, amelynek során az adóalany meg volt fosztva a jogaitól (a továbbiakban: referencia-időszak), ii. olyan kamatmértéket kell alkalmazni azon levonható áfakülönbözet összegére, amelyre az érintett személy nem tudott visszatérítést érvényesíteni, amely tükrözi e jogfosztás következményeit, annak érdekében, hogy a megfelelő kártérítés összege meghatározható legyen.

62. Az alapeljárás tárgyát képező körülmények között a referencia-időszak kezdete az az időpont, amikor a levonható áfakülönbözetet vissza kellett volna téríteni az adófizetőnek, ha a megfizetettségi feltételt nem alkalmazták volna.

63. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállam feladata annak eldöntése, hogy a visszatérítést mely időpontban teljesíti, amennyiben ez az időpont az áfabevallás benyújtását követő észszerű határidőn belül helyezkedik el (a továbbiakban: észszerű visszatérítési határidő).[35]

64. Ami az alapeljárások tárgyát képező kár szempontjából az észszerű visszatérítési határidő végét illeti, két lehetőséget kell megkülönböztetni, attól függően, hogy az érintett személy végül teljesítette-e a megfizetettségi feltételt, vagy pedig nem volt más választása, mint a levonható áfakülönbözetet átvinni a következő adóbevallási időszakra.

65. Az első esetben, mivel az elszenvedett kár megszűnt azon a napon, amikor az áfát végül visszatérítették, ez az időpont képezi az észszerű visszatérítési időszak végét.

66. A másik esetben az észszerű visszatérítési határidő vége attól függ, hogy a levonható áfakülönbözetet teljes mértékben felhasználták-e a következő adóbevallásban az esetleges áfatartozások kiegyenlítésére. Ez utóbbi esetben a kár azon a napon szűnik meg, amikor az adóalanynak az áfát ki kellett volna fizetnie, ha a levonható áfakülönbözet összegét nem számították volna be ezen áfatartozásba. Abban az esetben, ha a levonható áfakülönbözetet nem használták fel teljes mértékben, mivel ehhez nem volt elegendő áfatartozás, a megfizetettségi feltétel alkalmazásának hatásai kiterjednek a következő áfaabevallásra is. Ebből következik, hogy főszabály szerint minden egyes ilyen későbbi adóbevallási időszak esetében különbséget kell tenni a levonható áfakülönbözet azon része

33 Ellentétben a Bizottság által a tárgyaláson képviselt állásponttal, úgy vélem, hogy az érintett adóalanyok olyan kárt szenvedtek, amely nem a nyereségkieséssel, hanem a cash-flow-juk csökkenésével kapcsolatos. Mindenesetre megjegyzem, hogy a Bíróság korábban már kimondta, hogy a nyereségkiesést meg kell téríteni. Lásd: 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 91. pont).

34 Lásd például: 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-254/16, EU:C:1994:522, 22. pont).

35 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 24. pont); 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-254/16, EU:C:2017:522, 20. pont); 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 25. pont). A jelen ügyekben a nemzeti bíróságok nem határozták meg pontosan azt a határidőt, amelyen belül a magyar adóhatóságnak vissza kell térítenie a levonható áfakülönbözetet, amikor a megfizetettségi feltétel *ab initio* teljesül. A Sole Mizo azonban jelezte, hogy ez az időszak 45 nap.

között, amely új, illetve azon része között, amely a korábbi adóbevallásokból került átvitelre. Valójában az előző különbözet átvitelének megfelelő rész esetében nem indokolt az észszerű visszatérítési határidő alkalmazása, hiszen ha az adóalany megkapta volna a különbözet visszatérítését, akkor megszakítás nélkül rendelkezett volna a megfelelő összeggel.

67. Mindez elegendő annak bizonyítására, hogy a jelen eljárások során elszenvedett kár pontos számszerűsítése elég bonyolult.

68. Ebben az összefüggésben elmondható, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat leegyszerűsíti az elvégzendő számítást. Az ügyiratokból valójában úgy tűnik, hogy Magyarország a kár kiszámításához alkalmazott észszerű visszatérítési időszak kezdő időpontjának az áfabevallás benyújtási határidejét követő napot tekinti. Ez azt jelenti, hogy a kártérítést úgy számítják ki, hogy nem azt a napot veszik kezdő időpontnak, amikor a visszatérítést teljesíteni kellett volna, hanem az azon áfabevallási nyomtatvány benyújtásának határidejét követő napot, amelyben az adóalany negatív áfaösszeget tüntetett fel.

69. Ami a kár kiszámítása szempontjából alapul vett időszak végső időpontját illeti, a nemzeti gyakorlat a következő adóbevallás benyújtásának határidejét tekinti ezen időpontnak. Ennek megfelelően minden egyes áfabevallási időszak tekintetében új kárösszeget számítanak, azon előfeltevésből indulva ki, hogy az elszenvedett kár csak az azon áfabevallási nyomtatvány benyújtására nyitva álló határidő utolsó napján következik be véglegesen, amelyben az adóalany negatív áfaösszeget tüntet fel.

70. Bár ez a módszer eltér az elszenvedett kár számviteli pontossággal való kiszámításánál alkalmazható módszertől, előnye, hogy egyszerűsíti e számítást, mivel nem tesz különbséget a következő adóbevallási időszakok tekintetében a levonható áfakülönbözet azon része között, amely egy korábbi különbözetnek tulajdonítható, illetve azon része között, amelyet egy új különbözetből visznek át. Valójában, mivel nem kerül sor visszatérítési határidő alkalmazására, a későbbi levonható áfakülönbözet keletkezésének oka irreleváns. Ezért ez a módszer még előnyösebb az adóalanyok számára, mint a teljes kártérítést lehetővé tevő módszer, hiszen nem a szokásosan alkalmazandó visszatérítési időszaknak megfelelő időszakot alkalmazza.

71. Amint azt már jeleztem, a Bíróság elfogadja, hogy ha a felmerült kár pontos meghatározása bonyolult, olyan módszer is alkalmazható, amely észszerű mértékű megközelítésre támaszkodik, feltéve hogy az nincs túlzott kihatással a kártérítés összegére. Mivel a jelen esetben meglehetősen nehéz pontosan meghatározni a felmerült kárt, úgy vélem, hogy főszabály szerint Magyarországnak jogában állt e számítást leegyszerűsíteni.

72. Ami a teljes kártérítés biztosítása érdekében alkalmazandó kamat mértékét illeti, ennek a mértéknek meg kell felelnie annak, amelyet az adóalanynak akkor kellett volna megfizetnie, ha a levonható áfakülönbözetnek megfelelő pénzösszeget valamely hitelintézettől akarta volna felvenni. Ennélfogva az alkalmazandó kamatmérték vélhetően az illetékes központi jegybank által az extra rövid futamidejű hitelek esetén alkalmazott mértékkel lehet egyenlő, amennyiben e mértéket megemelik annak érdekében, hogy megfelelően tükrözze a hitelintézetek által általában alkalmazott marzsot.[36] Valójában, ha az adóalanynak a cashflow-problémájának megoldása érdekében egy adott pénzösszeget kellene kölcsönöznie amiatt, mert nem térítették vissza számára a levonható áfakülönbözetét, e személynek többet kellene fizetnie, mint az illetékes központi jegybank által alkalmazott mérték, hiszen e mérték csak a hitelintézetek számára érhető el.

36 Összehasonlításképp lásd az Unió általános költségvetésére alkalmazandó pénzügyi szabályokról, az 1296/2013/EU, az 1301/2013/EU, az 1303/2013/EU, az 1304/2013/EU, az 1309/2013/EU, az 1316/2013/EU, a 223/2014/EU és a 283/2014/EU rendelet és az 541/2014/EU határozat módosításáról, valamint a 966/2012/EU, Euratom rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2018. július 18-i 2018/1046/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2018. L 193, 1. o.) 99. cikkének (2) bekezdését, illetve a kereskedelmi ügyletekhez kapcsolódó késedelmes fizetések elleni fellépésről szóló, 2011. február 16-i 2011/7/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2011. L 48., 1. o.) 2. cikkének (6) bekezdését.

73. Első látásra úgy tűnhet, hogy az alapeljárásokban alkalmazott módszer megfelel az uniós követelményeknek. Alaposabban megvizsgálva azonban azt lehet megállapítani, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat által alkalmazott számítási módszer két olyan elemet is tartalmaz, amelyek véleményem szerint nem felelnek meg a teljes kártérítés elvének.

74. Az első elem az alkalmazott kamatmértékkel kapcsolatos. Valójában a nemzeti gyakorlat által alkalmazott mérték a központi jegybank által alkalmazott ráta, amely egyáltalán nem tükrözi a hitelintézetek által általában alkalmazott árrést. Még ha a tagállamok maguk dönthetik is el, hogy a gazdasági helyzetükre való hivatkozással milyen kamatmértéket alkalmaznak,[37] a helyzet az, hogy ahhoz, hogy ez teljes kártérítést tudjon eredményezni (vagy legalábbis az ezen összeget megközelítő kártérítést), a választott kamatmérték nem korlátozódhat a központi jegybank által alkalmazott alapkamatra.

75. A második elem, amely még nagyobb jelentőséggel bír, a határidő lejártával létrejövő „monetáris erózióval” kapcsolatos. Valójában a teljes kártérítés fogalma azt jelenti, hogy olyan esetben, mint az alapeljárások tárgyát képező eset is, ha a kárt a végleges bekövetkezésekor – és nem az adóhatóság vagy a nemzeti bíróság általi megállapításakor – számítják, a kifizetett kártérítéshez további, a kár végleges bekövetkezése óta kialakult monetáris eróziót tükröző kamatot kell hozzáadni.[38]

76. Véleményem szerint e kamat megfizetésére gondolt a Bíróság a 2014. július 7-i Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzés (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127) 34. pontjában, amikor megállapította, hogy „azok az adóalanyok, akik az ésszerű határidőn túl részesültek a héakülönbözet visszatérítésében, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az uniós jog alapján jogosultak a késedelmi kamatra”[39].

77. E tekintetben arra is szeretném felhívni a figyelmet, hogy ezt a kamatot nem a hitelintézetek (vagy a központi jegybank) által felszámított kamat, hanem az inflációs ráta alapján kell kiszámítani, mivel a jelen ügy főként a végleges bekövetkezésének napja óta elszenvedett kár pénzben kifejezett értékének erózióját érinti, amelynek alapján e kárt kiszámítják.

78. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból – amelyeket a felek írásbeli kérdésre válaszolva megerősítettek – az derül ki, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat kamatos kamat fizetését írja elő, de ez a kamat csak a 2011 szeptemberi áfabevallásra[40] irányadó 45 napos visszatérítési időszak végét követő naptól, azaz – figyelembe véve a munkaszüneti napokat – 2011. december 6-ától alkalmazandó.

79. Ugyanakkor, az adóalany által elszenvedett kár jóval ezen időpontot megelőzően is felmerülhetett, illetve megszűnhetett, hiszen amint fent említettük, az adóalanyok eleget tehettek a megfizetettségi feltételnek még azelőtt, hogy benyújtották volna következő áfabevallásukat, illetve felhasználhatták a levonható áfakülönbözetet a következő áfabevallásukban áfatartozásuk kiegyenlítésére.[41]

80. Valójában úgy tűnik, hogy a nemzeti gyakorlat által biztosított kamatos kamat eltérő jellegű, mivel az ilyen kamat amiatt jár, hogy az adóhatóság a kifizetés iránti kérelem benyújtását követően késedelmesen fizette ki a kártérítést, és nem az adóalanyok által a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt elszenvedett kár miatt.

37 Lásd a fenti 48. pontot.

38 Lásd például: 2000. január 27-i Mulder és társai kontra Tanács és Bizottság ítélet (C-104/89 és C-37/90, EU:C:2000:38, 51. pont).

39 Nem hivatalos fordítás. Lásd még: 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 23. pont). E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a teljes kártérítés biztosítása érdekében a monetáris erózió kiegyenlítésére szolgáló kamat egészen addig jár, amíg a kártérítést ténylegesen meg nem fizetik.

40 A 2011 szeptemberi áfabevallás az, amely lefedi azt az időszakot, amikor a módosító törvényt elfogadták.

41 Logikusan nézve, mivel a nemzeti gyakorlatban alkalmazott számítási módszer abból áll, hogy egymástól függetlenül kezeli az egyes adóbevallási időszakokat, és ezáltal úgy tekinti, hogy a megfizetettségi feltétel alkalmazásából eredő kár ezen adóbevallási időszakok végén következett be véglegesen, minden egyes adóbevallási időszak végétől kezdve felmerülő monetáris erózió ellensúlyozására kamatot kellett volna alkalmazni.

81. Ennek megfelelően megjegyzem, hogy az alapeljárásokban az említett gyakorlat egyszerűen nem biztosítja semmiféle olyan kamat megfizetését, amely a kár végleges bekövetkezése, vagyis azon időpont, amikor a kártérítés összegét kiszámítják – azaz jelen esetben a következő adóbevallás benyújtási határidejének lejárta –, és az azon időpont között bekövetkezett monetáris erózió kiegyenlítését célozná, amikor a kártérítés összegét a hatóság vagy a bíróság elismeri, és így az végrehajtható tartozássá válik. [42]

82. Mivel emiatt a nemzeti gyakorlat álláspontom szerint nem biztosítja az érintett adóalanyok által elszenvedett károk megfelelő megtérítését, azt az uniós joggal ellentétesnek kell nyilvánítani.

2. Alternatív megoldás

83. Abban az esetben azonban, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az előírt kártérítésnek nem kell megközelítenie a teljes kártérítés összegét, vagy más miatt nem ért egyet a fenti elemzéssel, a felmerült problémákra egy alternatív megoldás felvázolását javaslom. Úgy vélem, világos, hogy így vagy úgy, de a tagállamok mozgásterét az alkalmazandó számítási módszerre vonatkozó döntést illetően mindenképpen korlátozza a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve. Az indítvány többi része ebből az előfeltevésből indul ki.

84. A tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy a nemzeti jogban előírt jogorvoslatok lehetővé tegyék az egyének számára, hogy az uniós jogból eredő jogaikat érdemi – és nem csupán elméleti – módon érvényesítsék. Ennek megfelelően ezt az elvet úgy kell értelmezni, hogy az megköveteli, hogy a nemzeti jog által biztosított jogorvoslatok biztosítsák az egyének számára azt a jogot, hogy kártérítést követelhessenek az uniós jog megsértése miatt elszenvedett károkért, minden esetben feltételezve, hogy a Francovich-feltételek ettől függetlenül teljesülnek.

85. Még ha a tagállamok által a Francovich ítélet alapján nyújtandó kártérítés összege nem is egyezik meg feltétlenül a teljes kártérítés összegével, akkor is úgy vélem, hogy a tagállamoknak meg kell téríteniük a magánszemélyek részére a kártérítés összegét érintő monetáris eróziót, amennyiben ez utóbbit valamely múltbeli esemény alapján számították ki, mint az alapeljárásokban is, azaz a kár végleges bekövetkezésének időpontjában. [43]

86. Ennek megfelelően úgy vélem, hogy az alapeljárásokban akkor is úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat nem biztosít megfelelő kártérítést, ha a tagállamok által nyújtandó kártérítés szintjének nem feltétlenül kell megközelítenie a teljes kártérítését.

87. Ami az egyenértékűség elvét illeti, amint azt már jeleztem, ez az elv megköveteli, hogy a keresetekre alkalmazandó valamennyi szabályt megkülönböztetés nélkül alkalmazzák az uniós jog megsértésére alapított keresetekre, illetve a nemzeti jog megsértésére alapított hasonló keresetekre. [44] Mindazonáltal egyértelmű, hogy ez az elv nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a nemzeti jog szerinti legkedvezőbb végrehajtási szabályokat kiterjesszék az uniós jog megsértésével kivetett díjak vagy terhek visszatérítésére irányuló összes keresetre. [45]

42 Nagy valószínűséggel ennek oka az, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 165. §-ának (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „a késedelmi pótlék után késedelmi pótlékot felszámítani nem lehet”. Ha azonban ezt a rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy kizárja a monetáris erózió ellentételezésére szolgáló kamatot, úgy vélem, hogy ezt a rendelkezést az uniós joggal ellentétesnek kell nyilvánítani.

43 Lásd analógia útján: 1993. augusztus 2-i Marshall ítélet (C-271/91, EU:C:1993:335, 31. pont); 2003. december 4-i Evans ítélet (C-63/01, EU:C:2010:650, 68. pont).

44 2015. január 28-i Starjakob ítélet (C-417/13, EU:C:1994:38, 71. pont).

45 1998. november 17-i Aprile ítélet (C-228/96, EU:C:2000:544, 20. pont).

88. Az alapeljárásokban vitatott nemzeti kártérítési gyakorlat nem az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-a (6) bekezdésének alkalmazását írja elő, amely a magyar központi bank által meghatározott kamat kétszeresével megegyező kamatláb alkalmazását vonja maga után, hanem az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ának alkalmazását, amely a magyar központi bank alapkamatának megfelelő kamatláb alkalmazását írja elő.

89. Az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ának szövegéből azonban egyértelmű, hogy e kamatlábak nemcsak abban az esetben alkalmazandók, ha a Bíróság úgy határoz, hogy a nemzeti jog, mint például a Magyarországon alkalmazott jog, ellentétes az uniós joggal, de abban az esetben is, ha az Alkotmánybíróság vagy a Kúria megállapítja, hogy a nemzeti szabályozás ellentétes a magyar Alaptörvénnyel, illetve önkormányzati rendelet esetén bármely más jogszabállyal.

90. Ilyen körülmények között úgy tűnik – bár ennek megállapítása a nemzeti bíróság feladata –, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a *lex specialisnak* minősül, amely főként arra irányul, hogy szabályozza az olyan ítéletek következményeit, amelyekben valamely felsőbb szintű bíróság megállapítja valamely olyan nemzeti rendelkezés magasabb szintű jogszabályba való ütközését, amely az uniós jogra alapított keresetekre és a kizárólag a nemzeti jogra alapított keresetekre egyaránt vonatkozott.

91. A Kúria által az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése helyett az annak 124/C. és 124/D. §-a alkalmazására adott indok minden bizonnyal kissé meglepőnek tekinthető. Az említett bíróság szerint ugyanis e két § alkalmazása azzal a ténnyel magyarázható, hogy olyan körülmények esetén, mint az alapeljárások körülményei, az adóhatóságok nem sértették meg a hatályos nemzeti jogszabályokat, amikor a megfizetettségi feltételt alkalmazták, hiszen az említett feltétel akkor még hatályban volt. E megfogalmazás alapján e magyarázat úgy tűnik, mintha egyenértékű lenne annak tagadásával, hogy a korábban hatályos megfizetettségi feltétel *ab initio* ellentétes volt az uniós joggal.

92. Bár a Kúria által adott magyarázat némileg meglepőnek tekinthető, ez még önmagában nem befolyásolja a nemzeti gyakorlat uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Azért jutottam erre a következtetésre, mert onnantól kezdve, hogy a tagállamok által a magánszemélyek számára elérhetővé tett jogorvoslati lehetőségek összhangban állnak az uniós joggal, az a tény, hogy kérelmeik téves indokokon alapulnak, még nem teszi őket ellentétessé az uniós joggal. Ennélfogva, mivel a 124/C. és a 124/D. § egymástól függetlenül vonatkozik mindkét, azaz egyfelől az uniós jogon, másfelől kizárólag a nemzeti jogon alapuló jogorvoslatra, nem lehet megállapítani az egyenértékűség elvének sérelmét. [46]

93. A korábban kifejtett érvelés alapján a C-13/18. sz. ügyben előterjesztett három kérdésre, valamint a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett első két kérdésre a következő választ javaslom adni: az uniós jog elsőbbségének elvét olyan esetben, mint az előterjesztő bíróságok által leírt esetek, úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely a megfizetettségi feltétel alkalmazása által okozott kár megtérítésére szolgáló kamatot az illetékes központi bank által az irányadó refinanszírozási műveletekre alkalmazott kamatláb alapján számítja ki, anélkül, hogy ezt a mértéket oly mértékben megemelné, hogy az tükrözze azt a kamatlábat, amellyel annak a személynek, aki nem hitelintézet, egy ugyanilyen összegű kölcsön felvétele esetén számolnia kellett volna, sem olyan kamatról nem rendelkezik, amely a fizetendő kártérítés összegét érintő monetáris erodálódást ellensúlyozná, amennyiben ez utóbbit a kár végleges bekövetkezésének időpontjában számították ki.

46 Lásd analógia útján: 2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet (C-500/16, EU:C:1994:996, 40. pont). Megjegyzem azt is, hogy a közvetlen keresetek kapcsán a Bíróság megállapította, hogy amikor valamely ítélet indokolása az uniós jog megsértését tárja fel, de az ítélet rendelkező része más jogi indokok miatt megalapozottnak tűnik, a fellebbezést el kell utasítani. Lásd például: 2018. június 7-i Ori Martin kontra az Európai Unió Bírósága (C-463/17 P, EU:C:2018:411, 24. pont).

D. A kérdést előterjesztő bíróság által a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett utolsó hat kérdés

94. A nemzeti bíróság által a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett utolsó hat kérdés megvizsgálása előtt szeretnék néhány előzetes észrevételt tenni.

95. Először is megjegyzem, hogy az előterjesztő bíróság a C-126/18. sz. ügyben a héairányelv 183. cikkét említi, amely az a rendelkezés, amelyet – a korábbi megfizetettségi feltételre tekintettel – Magyarország nem tartott be. Mivel azonban ez a cikk nem említ eljárási szabályokat, ez a rendelkezés nem tűnik relevánsnak. Ezen túlmenően, bár az előterjesztő bíróság a kérdéseiben csak a tényleges érvényesülés elvére hivatkozik, véleményem szerint az előterjesztett kérdéseket az egyenértékűség elvének szempontjából is meg kell vizsgálni, mivel ez a két elv fekteti le a tagállamok által a kompenzációs jogorvoslatok rendszerének kialakítása során élvezett eljárási autonómia korlátait.

96. Másodszor, mivel a szóban forgó nemzeti gyakorlat csak abban az esetben írja elő kamatos kamat fizetését, ha késedelmesen fizetik meg azt a kamatot, amely a megfizetettségi feltétel alkalmazásának kompenzálására irányul, úgy vélem, hogy amikor e kérdések többsége kamatos kamatra hivatkozik, azok valójában arra a késedelmi kamatra akarnak utalni, amely a kártérítés késedelmes megfizetése miatt jár – a jelen esetben azon időponttól számítva, amikor a kár megállapítást nyert.[47] Mindenesetre, figyelemmel a jelen indítvány 78–80. pontjában általam javasolt válaszra, még meg kell vizsgálni azokat a feltételeket, amelyeknek megfelelően az ilyen késedelmi kamatot meg kell fizetni.

97. Harmadszor, a fent említett C-126/18. sz. ügyben előterjesztett hat utolsó kérdés arra utal, hogy a kamatok megszerzésének feltételei rendkívül megszorító jellegűek. Az előterjesztő bíróság által ismertetett tények leírása azonban azt sugallja, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat nem annyira megszorító, mint amennyire azt e kérdések alapján vélhetnénk. Valójában úgy tűnik, hogy azok az adóalanyok, akik a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt szenvedtek hátrányt, ugyanakkor jogosultak voltak késedelmi kamatot követelni, akkor is, ha nem nyújtottak be eziránt semmilyen rendkívüli kérelmet, amennyiben az igényük benyújtását követően az adóhatóság nem fizette meg az adózás rendjéről szóló magyar törvény 37. §-ának(4) bekezdésében meghatározott határidőn belül az esedékes kártérítést.[48]

98. Mindazonáltal a C-126/18. sz. ügyben az előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a kérdésekben felvázolt hipotézisek megfelelnek-e az alapügyek tényleges körülményeinek.

1. A harmadik kérdés

99. Harmadik kérdésével a C-126/18. sz. ügyben a nemzeti bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely olyan körülmények között, mint az alapeljárás tárgyát képező körülmények, a kártérítés késedelmes megfizetése esetén járó késedelmi kamat kiszámításához kezdő időpontként nem a kár felmerülésének időpontját veszi figyelembe, és nem is azt az időpontot, amikor a fő kár miatt járó kártérítésként fizetendő kamat először kifizethetővé vált, hanem egy későbbi időpontot.

47 Tekintettel az uniós jogban létező kamatok tipológiájára, amint azt Bot főtanácsnok a Bizottság kontra IPK International ügyre vonatkozó indítványában (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) ismertette, úgy vélem, hogy a megfizetettségi feltétel alkalmazásából eredő kár megtérítése érdekében járó kamat, akárcsak az a kamat, amelyet a monetáris erózió kiegyenlítése érdekében kellett volna előírni, a kompenzációs kamat fogalmába tartozik, és az alapeljárások kontextusában a késedelmi kamat fogalmát kellene használni a kompenzációs kamat késedelmes megfizetése esetén járó késedelmi kamatra való hivatkozásként is.

48 Emellett úgy tűnik, hogy a Dalmandi megkapta a késedelmi kamatot azon kártérítés késedelmes kifizetése miatt, amelyre a cég jogosult volt, azt követően, hogy erre vonatkozó kérelmet nyújtott be.

100. E tekintetben szeretném felhívni a figyelmet arra, hogy véleményem szerint az uniós jog megsértése által okozott károk teljes megtérítését megközelítő mérték alkalmazásának kötelezettsége önmagában nem keletkeztet kötelezettséget arra, hogy az érintett tagállam késedelmi kamatot fizessen a kártérítés késedelmes megfizetése esetén. Valójában az ilyen kamat kifizetése nem közvetlenül az uniós jog érintett tagállam általi megsértéséből ered, hanem azon objektív körülményből, amely szerint a szóban forgó állam késedelmesen fizette meg az esedékes tartozást.

101. E tekintetben úgy vélem, hogy a tényleges érvényesülés elve megköveteli a tagállamoktól, hogy jogszabályaikban biztosítsák a késedelmi kamat kifizetését abban az esetben, ha az állam az uniós jog szerinti kötelezettségeinek megsértése miatt járó kártérítést késedelmesen fizeti meg. Máskülönben semmi sem ösztönözné a tagállamokat arra, hogy megfizessék a kártérítést azon magánszemélyeknek, akik az uniós jog megsértése következtében szenvedtek hátrányt, amely körülmények esetén a teljes kártérítéshez való joguk meg lenne fosztva mindennemű tényleges érvényesüléstől.[49]

102. Az alapeljárásokban úgy tűnik, hogy a Dalmandi úgy véli, hogy a késedelmi kamatot attól az időponttól kellett volna alkalmazni, amikor a megfizetettségi feltételt hatályon kívül helyezték, illetve attól az időponttól, amikor a Bíróság 2011. július 28-án meghozta a Bizottság kontra Magyarország ügyben az ítéletét (C-274/10, EU:C:2011:530), hiszen az adóhatóságnak automatikusan kártérítést kellett volna fizetnie e feltétel alkalmazása miatt.

103. Kétségtelen, hogy ha a Bíróság azt állapítja meg, hogy valamely tagállam a nemzeti jog alkalmazásával nem teljesítette az uniós jog szerinti kötelezettségeit, az uniós jog elsőbbségének elve megköveteli, hogy e tagállam haladéktalanul megtegye a szükséges intézkedéseket az említett jogszabály hatályon kívül helyezésére, és a nemzeti hatóságok haladéktalanul hagyjanak fel annak alkalmazásával.[50]

104. Ugyanakkor sem az uniós jog elsőbbségének elve, sem pedig a jogorvoslatok hatékonyságának elve nem követeli meg, hogy a tagállamok önként megtérítsék az uniós jog megsértése miatt keletkezett kárt, vagy hogy megszakítsák az elévülési időket azzal, hogy amint azt Magyarország tette, közigazgatási kártérítési eljárást vezetnek be.

105. Igaz, hogy ha a Bíróság megállapítja, hogy a valamely tagállam hatóságai által elfogadott jogi vagy közigazgatási intézkedés ellentétes az uniós joggal, az említett állam köteles visszavonni a szóban forgó intézkedést és – a Francovich-feltételek alkalmazására is figyelemmel – jóvátételt nyújtani annak esetleges jogellenes következményei miatt.[51]

106. Amint azonban a Bíróság több alkalommal is rámutatott, az uniós jog megsértése esetén járó kártérítés megfizetésére vonatkozó eljárási szabályok a nemzeti jogtól függenek, amely megkövetelheti, hogy a kártérítést külön kell igényelni.[52] Tehát pusztán az a tény, hogy Magyarország nem fizette meg önként a kártérítést a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt hátrányt elszenvedő adóalanyoknak közvetlenül a 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530) meghozatalát követően, vagy akár a módosító törvény elfogadását követően, nem vonja automatikusan maga után e kártérítés vonatkozásában késedelmi kamat alkalmazását. *Csak* akkor köteles az érintett

49 Lásd e tekintetben: 2016. június 30-i Ciup ítélet (C-288/14, nem tették közzé, EU:C:2016:495, 46. pont). Mivel a késedelmi kamat megfizetésére vonatkozó kötelezettség a tényleges érvényesülés elvéből és a teljes kártérítéshez való jogból ered, a tagállamok szabadon állapíthatják meg e késedelmi kamat mértékét, feltéve hogy ez a mérték arra ösztönzi a hatóságot, hogy haladéktalanul fizesse meg e tartozást.

50 1972. július 13-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (48/71, EU:C:1984:65, 7. pont). Az alapeljárásban ez azt jelentette, hogy Magyarország hivatalból csak arra volt köteles, hogy felhagyjon a megfizetettségi feltétel alkalmazásával, és visszatérítse azokat a levonható áfakülönbözeteket, amelyek a 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (EU:C:2011:530) meghozatala napján még fennálltak.

51 Lásd ebben az értelemben: 1960. december 16-i Humblet kontra Belgium (6/60-IMM, EU:C:1960:48, 569. pont).

52 2018. október 4-i Kantarev ítélet (C-571/16, EU:C:1994:807, 123. pont). Ez a megoldás elég logikus, legalábbis annyiban, hogy az elszenvedett kár pontos megtérítése – a kár számszerűsítése érdekében – megköveteli néhány olyan ténybeli paraméter figyelembevételét, amelyet csak az érintett személyek tudhatnak.

tagállam hivatalból késedelmi kamatot alkalmazni, ha a nemzeti szabályozás úgy rendelkezik, hogy amikor a nemzeti szabályozás részét képező valamely jogszabályt a bíróság valamely magasabb rendű jogszabályba ütközőnek minősít, ilyen kamat az egyenértékűség elve alapján az ítélet kihirdetésétől kezdve *ipso iure* jár.

107. Mivel a tagállamok ennek megfelelően nem kötelesek önként kártérítést nyújtani azon kár tekintetében, amelyet az uniós jog megsértésével okoztak, ebből viszont az következik, hogy egy tagállam főszabály szerint rendelkezhet úgy, hogy a késedelmi kamat ne a kár bekövetkeztének időpontjától legyen esedékes.

108. Hasonlóképpen a tagállamok nem kötelesek előírni, hogy e kamatot közvetlenül azt követően meg kell fizetni, hogy az érintett hatóság vagy bíróság megállapította, hogy e kárt meg kell téríteni.

109. Igaz, hogy az uniós jog alapján járó kártérítés késedelmes megfizetése esetén a tagállamoknak elő kell írniuk ilyen kamat megfizetését. Ugyanakkor a hatóságtól nem várható el, hogy e kártérítést azonnal fizesse ki, amint a kárt elismerték. [53] Ennélfogva a hatékony érvényesülés elve nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a késedelmi kamat számításának kezdő időpontjának azt az időpontot tekintsék, amikor a kár felmerült, vagy amikor a fő kár megtérítése után fizetendő kamat először vált esedékessé, hanem inkább egy olyan időpontot, amely észszerű időn belül helyezkedik el azon időponthoz képest, amikor e kárt akár az érintett hatóság, akár a bíróság elismerte.

110. Az alapeljárásokban, ha jól értem, a nemzeti gyakorlat ilyen kamat megfizetéséről akkor rendelkezik, ha a hatóság nem fizetette meg a kár ellentételezésére szolgáló kamatot a kártérítési igény benyújtásától számított 30 napon belül (egyes esetekben 45 napon belül), ami észszerű időtartamnak tűnik ahhoz, hogy a hatóság a kérelmet érdemben el tudja bírálni. Egy ilyen időtartam ezért nem tekinthető ellentétesnek a tényleges érvényesülés elvével.

111. Ami az egyenértékűség elvét illeti, mivel a C-126/18. sz. ügyben kizárólag az előterjesztő bíróság tudhatja, hogy az ilyen típusú kamatot más körülmények esetén hogyan alkalmazzák, e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az érintett tagállamban a szóban forgó esetben ne alkalmazzanak rövidebb határidőket, ha az érintett tagállamnak kizárólag a nemzeti adójog alapján kell kártérítést fizetnie.

112. Ebben az összefüggésben a harmadik kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely olyan körülmények esetén, mint az alapeljárások körülményei, a kártérítés késedelmes megfizetése esetén járó késedelmi kamat számításához kezdő időpontnak nem azt az időpontot tekinti, amikor a fő kár után járó kamat először esedékessé vált, hanem valamely későbbi időpontot, feltéve hogy egyfelől ez az időpont nem lépi túl a kártérítés megfizetésére vonatkozó kötelezettség elismerését követő észszerű időtartamot, másfelől pedig ugyanezen időpontot alkalmazzák a kizárólag a nemzeti jogon alapuló kártérítés késedelmes megfizetése esetén is.

2. A negyedik kérdés

113. Negyedik kérdésével a C-126/18. sz. ügyben a nemzeti bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely a késedelmi kamat megszerzése érdekében előírja az adóalanyok számára, hogy rendkívüli kérelmet kell benyújtaniuk, míg más esetekben, amelyekben késedelmi kamat szintén jár, ilyen kérelmet nem követelnek meg, mert e kamatfajta automatikusan jár.

53 Lásd analógia útján: 2018. március 15-i Deichmann ítélet (C-256/16, EU:C:1994:187, 20. pont).

114. E tekintetben úgy vélem, hogy a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes, ha az adóalanyoknak előírják, hogy egy meghatározott kérelmet kell benyújtaniuk. Valójában az ilyen követelmény nem jár olyan hatással, a Bíróság szavaival élve, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.[54] Ha azonban e követelményt visszamenőleg is alkalmazzák azokra az adóalanyokra, akik keresetüket a jelen Bíróság elé terjesztették, az azt megelőző időszakra nézve, hogy e Bíróság nyilatkozott volna a megfizetettségi feltétel uniós joggal való összeegyeztethetőségének kérdéséről, az megfosztaná (vagy legalábbis megfoszthatná) e kereseteket mindennemű hasznosságuktól,[55] és ennélfogva azt a tényleges érvényesülés elvével ellentétesnek kellene tekinteni.

115. Ami az egyenértékűség elvét illeti, az ekként megfogalmazott kérdés tehát némileg ezen elv megsértését képezi. Valójában a korábban kifejtettek szerint az egyenértékűség elve megköveteli, hogy ugyanazok az eljárási szabályok legyenek alkalmazandók az uniós jogon alapuló keresetekre, mint a nemzeti jogon alapuló hasonló keresetekre.[56]

116. Az alapeljárásokban azonban az ügyiratokban található egyes elemek arra utalhatnak – ellentétben a negyedik kérdés alapját képező előfeltevéssel, ahogyan azt az előterjesztő bíróság megfogalmazta –, hogy rendkívüli kérelem benyújtására nemcsak a szóban forgó körülmények (azaz az uniós jog megsértése) esetén, hanem néhány, kizárólag a nemzeti jog hatálya alá tartozó esetben is szükség van.

117. Következésképpen javaslom a negyedik kérdés átfogalmazását, és arra azt a választ javaslom adni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy az előbbi elvekkel nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely előírja az adóalanyok számára, hogy késedelmi kamat követelésekor rendkívüli kérelmet nyújtsanak be, ha ez a követelmény attól függetlenül alkalmazandó, hogy az azon tartozás alapját képező kár, amelynek megfizetésére késedelmesen kerül sor, az uniós jog vagy a nemzeti jog megsértése miatt keletkezett-e.

3. Az ötödik és a nyolcadik kérdés

118. Ötödik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében a késedelmi kamatot csak akkor lehet megítélni, ha az adóalany olyan kérelmet nyújtott be, amelynek értelmében a kamatot nem kifejezetten igénylik, hanem inkább azon levonható áfakülönbözet visszatérítését kérik, amely azon a napon fennállt, amikor a megfizetettségi feltételt hatályon kívül helyezték.

119. Ez a kérdés tartalmilag közel áll a nyolcadik kérdéshez, amellyel az előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvével ellentétes-e az a nemzeti gyakorlat, amely szerint késedelmi kamatot csak akkor lehet igényelni, ha az adóalany igényt tarthat levonható áfakülönbözet visszatérítésére azon adóbevallási időszak tekintetében, amelynek során a megfizetettségi feltételt hatályon kívül helyezték.

54 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet (C-691/17, EU:C:2019:327, 39. pont).

55 A Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban a tagállamok szabadon alkalmazhatnak új szabályokat a korábbi jogszabályok alapján előálló helyzetek jövőbeli hatásaira vonatkozóan. Lásd: 1999. június 29-i Butterfly Music ítélet (C-60/98, EU:C:1994:333, 25. pont). Ugyanakkor a bizalomvédelem elvével ellentétes, ha a szabályozás módosítása az adóalanyt visszamenőleges hatállyal olyan jogtól fosztja meg, amelyet a korábbi szabályozás alapján szerzett. 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 39. pont).

56 2015. január 28-i Starjakob ítélet (C-417/13, EU:C:2015:38, 71. pont). Ez az elv azonban nem sérül, ha a nemzeti jogszabályok rendkívüli kérelem benyújtását írják elő a késedelmi kamat megfizetése érdekében, miközben más kamattípusok esetében nincs ilyen követelmény. Valójában, mivel az egyenértékűség elve csak azt követeli meg, hogy ugyanazok az eljárási szabályok legyenek alkalmazandók az uniós jogon alapuló keresetekre és a nemzeti jogon alapuló hasonló keresetekre is, ez nem zárja ki eltérő eljárási szabályok alkalmazását a különféle kamatfajtákra.

120. Ezért e két kérdést együtt fogom vizsgálni, még akkor is, ha – már amennyiben jól értem – a kettő között van némi különbség: az ötödik kérdés egy alaki követelménnyel kapcsolatos, nevezetesen azzal, hogy az adóalanynak olyan kérelmet kell benyújtania, amely nem függ össze azzal a tartozással, amelynek a kifizetésére szolgáló határidő lejárt, míg a nyolcadik kérdés egy anyagi jogi feltétellel kapcsolatos, nevezetesen azzal, hogy az adóalany igényt tarthat-e levonható áfakülönbözet visszatérítésére azon adóbevallási időszak tekintetében, amelynek során a szóban forgó uniós joggal ellentétes rendelkezést hatályon kívül helyezték.

121. E tekintetben el kell ismernem, hogy egy olyan gyakorlat, amely megköveteli az adóalanytól, hogy a késedelmi kamattal kapcsolatban egy meghatározott kérelmet terjesszen elő, bár szokatlan, de nem jár azzal a hatással, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását. Ezért ez a feltétel nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével, feltéve hogy a következő két feltétel teljesül.

122. Először is, az adóalanynak a késedelmi kamat érvényesítése érdekében viszonylag egyértelműen és kellő időben tájékoztatást kell kapnia arról, hogy a szóban forgó kérelmet be kell nyújtani.

123. Másodszor, e követelmény nem takarhat semmilyen anyagi jogi feltételt. E követelmény különösen nem járhat azzal a hatással, hogy korlátozza a késedelmi kamat fizetését azon adóalanyok számára, akik a megfizetettségi feltétel hatályon kívül helyezése időpontjában levonható áfakülönbözettel rendelkeztek. Valójában a tartozás alapját képező kár az azon adóbevallási időszakot jóval megelőző időszakban is keletkezhetett, amelynek során a megfizetettségi feltételt hatályon kívül helyeznék. Ebben a helyzetben az adóalanynak joga kell legyen arra, hogy késedelmi kamatot igényeljen abban az esetben, ha az említett kártérítést – ha nem évült el – késedelmesen fizetik meg, még akkor is, ha már nem rendelkezik levonható áfakülönbözettel.

124. Ezért úgy vélem, hogy a tényleges érvényesülés elvével ellentétes, ha a tagállamok korlátozzák a késedelmi kamat fizetését azon adóalanyok számára, akiknek a megfizetettségi feltétel hatályon kívül helyezésekor még mindig van levonható áfakülönbözetük.

125. Ami az egyenértékűség elvét illeti, ez az elv akkor is sérülhet, ha az ötödik és a nyolcadik kérdésben említett követelményeket csak az uniós jog megsértése miatt járó kártérítés késedelmes kifizetése esetén alkalmazzák, a nemzeti jog valamely szabályának megsértése esetén viszont nem. Azonban nem áll rendelkezésre elegendő információ ahhoz, hogy meg lehessen állapítani, hogy az alapeljárásokban valóban ez lenne a helyzet.[57]

126. Természetesen más lenne a helyzet azon követelmény tekintetében, hogy a levonható áfakülönbözet visszaigénylő pozíciójában kell lenni azon adóbevallási időszakban, amikor a szóban forgó, uniós jogba ütköző rendelkezést hatályon kívül helyezték, ha utóbbi csak abban az igen konkrét időszakban okozott kár megtérítésének késedelmes teljesítése miatt járó késedelmi kamatok iránti igényekre vonatkozna, amikor a módosító törvény elfogadását megelőző áfabevallásban feltüntették a levonható áfakülönbözetet.

127. Ebben az esetben, mivel a szóban forgó követelmény nem képezné akadályát az azon kár megtérítésére szolgáló kártérítés késedelmes megfizetése miatt járó kamat megfizetésének, amely még azelőtt érte a levonható áfakülönbözettel már nem rendelkező adózót, hogy a megfizetettségi feltételt hatályon kívül helyezték, véleményem szerint valójában nem lenne megállapítható a tényleges érvényesülés elvének sérelme. Ez a követelmény mindössze egyenértékű lenne a tényleges sérelem meglétének ellenőrzésével, megkérve az érintett személyeket, hogy jelezzék, rendelkeznek-e a jelenlegi adóbevallási időszak tekintetében levonható áfakülönbözettel.

57 Közelebbről, mivel egy ilyen követelmény konkrét határidőt szabna a késedelmi kamat megtéríttetésére, meg kell vizsgálni, hogy ilyen követelmény a kizárólag a nemzeti jogon alapuló hasonló helyzetekben is alkalmazandó-e.

128. A fentiekre tekintettel az ötödik és a nyolcadik kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amely szerint késedelmi kamatot csak akkor lehet megítélni, ha az adóalany olyan kérelmet nyújtott be, amelynek tartalma nem a megfizetettségi feltétel alkalmazásának eredményeként felmerült összes kár után járó kártérítés megfizetésére vonatkozik, hanem az e feltétel hatályon kívül helyezésének időpontjában fennálló, levonható áfakülönbözet visszatérítésére, amennyiben az ilyen kérelem benyújtásához az adóalanynak az említett időpontban már nem kell feltétlenül levonható áfakülönbözettel rendelkeznie, és ez a követelmény a nemzeti jog valamely szabályának megsértése miatt járó kártérítés késedelmes megfizetése esetén is alkalmazandó.

4. A hatodik kérdés

129. Hatodik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam olyan nemzeti gyakorlata, amely szerint késedelmi kamatot csak a kérelem benyújtását megelőző áfabevallási időszakban bekövetkezett pénzügyi veszteség összegére alkalmaznak.

130. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapeljárásokban a kár akkor keletkezett, amikor a levonható áfakülönbözetnek valamely adóbevallási formanyomtatványon való kimutatását követően az adóhatóság azt nem térítette vissza a nemzeti jogban előírt határidőn belül.

131. Ezért azáltal, hogy úgy rendelkezik, hogy csak azon kár összegére alkalmazható késedelmi kamat, amely a kérelem benyújtását megelőző áfabevallási időszakban keletkezett, az olyan nemzeti gyakorlat, mint az alapeljárások tárgyát képező gyakorlat, egyrészről kérelem benyújtását írja elő minden egyes adóbevallási időszak tekintetében, másrészről pedig elévülési határidőt állapít meg. Ez a jogvesztő határidő azon adóbevallási időszak fennmaradó időtartamának felel meg, amelynek során a pénzügyi veszteség bekövetkezett, megnövelve a következő adóbevallási időszak tartamával. Ezt követően azt javaslom, hogy vizsgáljuk meg külön-külön a nemzeti gyakorlat e két hatását.

132. Amennyiben a nemzeti gyakorlat azzal a hatással jár, hogy az adóalanyokat arra kötelezi, hogy abban a konkrét esetben, ha azt állítják, hogy veszteséget, illetve kárt szenvedtek, terjesszenek elő kérelmet, ez a gyakorlat nem tűnik ellentétesnek a tényleges érvényesülés vagy az egyenértékűség elvével, feltéve hogy ugyanez a feltétel alkalmazandó a nemzeti jog valamely szabályának megsértéséből eredő tartozás késedelmes megfizetése esetén is.[58]

133. Amennyiben ez a nemzeti gyakorlat olyan hatással jár, hogy elévülési időt hoz létre, ellentétes lehet a tényleges érvényesülés elvével, ha e határidő túl rövid ahhoz, hogy egy észszerűen figyelmes és körültekintő személy előterjessze a késedelmi kamat iránti igényét, figyelembe véve az e tekintetben előírt alaki követelményeket, valamint az e személy tudomására hozott lényeges információk körét.

134. Ugyanez lenne a helyzet, ha a nemzeti gyakorlatot visszamenőleg alkalmaznák – vagyis az annak elfogadását megelőző időszakok vonatkozásában –, és ezáltal akadályoznák az azon károk késedelmes megtérítése esetén járó késedelmi kamatok kifizetését, amelyek a kérelem benyújtását megelőző időszak előtti bármely időszak tekintetében merültek fel. Ilyen esetben az adózó nyilvánvalóan nem tud az elévülési időn belül eljárni, hiszen nem tudhatja előre, hogy azt elő fogják írni. E két kérdés azonban olyan kérdés, amelyet az előterjesztő bíróságnak kell megítélnie.

135. Az egyenértékűség elvére tekintettel a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy legalább egy másik összehasonlítható helyzetben hasonló időszakot alkalmaznak-e a kizárólag a nemzeti jogon alapuló tartozás tekintetében.

58 Lásd a jelen indítvány 114. és 121. pontját ennek részletesebb elemzéséhez.

136. Ennélfogva a hatodik kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint késedelmi kamatot csak azon pénzügyi veszteség összegére alkalmaznak, amely a kérelem benyújtását megelőző áfabevallási időszak során keletkezett, amennyiben az e nemzeti gyakorlat által így bevezetett elévülési idő nem túl rövid ahhoz, hogy egy észszerűen figyelmes és körültekintő személy a késedelmi kamat iránti igényét be tudja nyújtani, e feltételt nem alkalmazzák visszamenőlegesen, és az a nemzeti jog valamely szabályának megsértéséből eredő tartozás késedelmes megfizetése esetén is alkalmazandó.

5. A hetedik kérdés

137. Hetedik kérdésével a nemzeti bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amely véglegesen megfosztja az adóalanyt a késedelmi kamat igénylésének lehetőségétől azon az alapon, hogy egyrészt a megfizetettségi feltétel a kérelmezés időpontjában még hatályban volt, másrészt az ilyen követelés benyújtására vonatkozó elévülési idő lejárt.

138. A kérdés első részét illetően ismételten fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a késedelmi kamat megfizetésére azért van szükség, hogy biztosítani lehessen a valamely tagállam által az uniós jog megsértése által okozott károk teljes megtérítéséhez való jog tényleges érvényesülését. Ennek megfelelően álláspontom szerint az a tény, hogy valamely később időpontban az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított rendelkezés az említett rendelkezés alkalmazásának időpontjában még hatályban volt, nem valószínű, hogy igazolhatja a késedelmi kamat alkalmazásának elmulasztását.[59]

139. A kérdés második részét illetően szeretném hangsúlyozni, hogy a Bíróság korábban már elismerte az eljárás megindítására vonatkozó észszerű határidők előírásának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét,[60] még akkor is, ha az ilyen határidők lejárta szükségszerűen a benyújtott kereset részben vagy egészben való elutasítását eredményezi.[61] Ahhoz azonban, hogy az uniós jog megsértése miatti keresetekre alkalmazott elévülési határidők összeegyeztethetők legyenek az uniós joggal, azoknak meg kell felelniük az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének.

140. Az alapeljárásokban a nemzeti gyakorlat kettő elévülési időt ír elő.[62]

141. Az első elévülési idő azt az adóbevallási időszakot érinti, amelynek tekintetében kártérítés igényelhető. A Bíróságnak megküldött ügyiratokban található információk szerint a nemzeti gyakorlat az adózás rendjéről szóló törvény 164. §-ának (1) bekezdése alapján előírja, hogy csak a legutolsó, 2005-ös adóbevallási időszak óta bekövetkezett károkat lehet megtéríteni.

59 Az alapeljárások tárgyát képező esetben azonban erre az indokra nem a késedelmi kamat meg nem fizetésének igazolásaként, hanem a megfizetettségi feltétel alkalmazása miatt járó kártérítés kiszámításához alkalmazott jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamat meg nem fizetésének igazolásaként hivatkoztak.

60 Lásd például: 2014. június 19-i Specht és társai ítélet (C-501/12–C-506/12, C-540/12 és C-541/12, EU:C:2014:2005, 115. pont).

61 Lásd: 2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet (C-500/16, EU:C:1994:996, 42. pont).

62 E kettős elévülés azzal egyenértékű, mintha úgy tekintenék, hogy a módosító törvény elfogadása megszakította volna az elévülési időket.

142. Az ilyen elévülési idő nem tűnik ellentétesnek a tényleges érvényesülés elvével, hiszen nem teszi lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által a magánszemélyek számára biztosított jogok gyakorlását.[63] Valójában a Bíróság korábban már elismerte a hároméves[64] vagy akár kétéves[65] elévülési idők uniós joggal való összeegyeztethetőségét is. Ráadásul ez az elévülési idő nem tűnik ellentétesnek az egyenértékűség elvével sem, hiszen láthatólag ugyanezt az ötéves elévülési időt alkalmazzák a nemzeti jog megsértésre alapított kártérítési kérelmekre is. E kérdést ugyanakkor az előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

143. A második elévülési időszak azt a határidőt érinti, amelyen belül az adóalanyoknak kártérítési igényeiket kellett benyújtaniuk.

144. E kérdést illetően a C-126/18. sz. ügyben a tényállás leírása alapján arra lehet következtetni, amelyet a magyar kormány a tárgyaláson szintén megemlített, hogy még akkor is, ha az adóalanyok nem nyújtottak be rendkívüli kérelmet, a megfizetettségi feltétel hatályon kívül helyezésétől számítva 5 év állt rendelkezésükre arra, hogy kártérítési igényüket előterjesszék.

145. Mivel az elévülési idő nem a kár ténylegessé válásától kezdődik, a nemzeti gyakorlat úgy tűnik, azt eredményezte, hogy meghosszabbította az adózás rendjéről szóló törvény 164. §-ának (1) bekezdésében megállapított eredeti elévülési időt.[66] Ha mindez helytálló, Magyarország sokkal többet tett, mint amit az uniós jog megkövetelt, nevezetesen elegendő hosszúságú elévülési időt állapított meg arra, hogy a magánszemélyek gyakorolni tudják az uniós jogrend által biztosított jogaikat, így nem látom, hogy ebben az összefüggésben miként állhatna fenn a tényleges érvényesülés elve megsértésének esete.

146. Az egyenértékűség elvére tekintettel az iratanyagból nem tűnik ki, hogy előnyösebb elévülési idő lenne alkalmazandó akkor, ha a Kúria azt állapítja meg, hogy valamely rendelkezés valamely magasabb szintű nemzeti szabályba ütközik.

147. Ezért a hetedik kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely véglegesen megfosztja az adóalanyokat a késedelmi kamat igénylésének lehetőségétől, amiatt, hogy a megfizetettségi feltétel az alkalmazásának időpontjában még hatályban volt. Nem ellentétes azonban ezekkel az elvekkel az olyan nemzeti gyakorlat, amely véglegesen megfosztja az adóalanyokat a késedelmi kamat igénylésének lehetőségétől, amiatt, hogy az ezen igény benyújtására vonatkozó elévülési idő lejárt, ha az elévülési idő i. nem észszerűtlenül rövid, és ii. a nemzeti jogszabályt sértő rendelkezés által okozott károkkal kapcsolatos tartozások késedelmes kifizetésére is vonatkozik. Az esetleges kétségek kizárása érdekében, megítélésem szerint nyilvánvaló, hogy a jelen esetben az alkalmazandó ötéves elévülési idő önmagában nem tekinthető észszerűtlenül rövidnek.

63 Ennek megfelelően, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a nemzeti jogszabályok ellentétesek az uniós joggal, az érintett tagállamok nem kötelesek olyan helyzeteket felülvizsgálni, amelyek a rendelkezésre álló jogorvoslati lehetőségek kimerítése után vagy az ilyen jogorvoslatokra megállapított határidők lejártát követően válnak véglegessé. Lásd például: 1988. március 8-i Brown kontra Bíróság ítélet (125/87, EU:C:1988:136, 14. pont); illetve analógia útján: 2003. szeptember 30-i Köbler ítélet (C-224/01, EU:C:2003:513, 38. pont), 2006. március 16-i Kapferer ítélet (C-234/04, EU:C:2006:178, 20. pont); 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet (C-213/13, EU:C:2014:2067, 58. pont).

64 2010. április 15-i Barth ítélet (C-542/08, EU:C:2010:193, 28. pont).

65 2011. december 15-i Banca Antoniana Popolare Veneta ítélet (C-427/10, EU:C:2011:844, 25. pont). Az intézmények tisztviselői és alkalmazottai által fizetett közösségi adó esetében a jogorvoslati időszak az Európai Unió tisztviselőinek személyzeti szabályzatában és az Európai Unió egyéb alkalmazottaira vonatkozó alkalmazási feltételekben előírt időszak. A Törvényszék ítélkezési gyakorlata szerint az elévülési idő az azon havi illetményigazolástól számított 3 hónap, amely – egyértelmű és első alkalommal – pénzbeli jellegű határozatot is tartalmaz. Lásd például: 2017. december 14-i Campo és társai kontra EKSZ (T-577/16, nem tették közzé, EU:T:2017:909, 34–36. pont).

66 E rendelkezés alapján Magyarország megtagadhatta volna azon kérelmek vizsgálatát, amelyek az ezen adóra vonatkozó bevallás vagy értesítés szerinti azon naptári év utolsó napját megelőző 5 évnél korábban keletkezett károkra vonatkoztak, amelyben az adót meg kellett volna fizetni.

V. Következtetés

148. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság és a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdéseket az alábbiak szerint válaszolja meg:

1) Az uniós jog elsőbbségének elvét olyan esetben, mint az előterjesztő bíróságok által leírt esetek, úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely a megfizetettségi feltétel alkalmazása által okozott kár megtérítésére szolgáló kamatot az illetékes központi bank által az irányadó refinanszírozási műveletekre alkalmazott kamat alapján számítja ki, anélkül, hogy ezt a mértéket oly mértékben megemelné, hogy az tükrözze azt a kamatlábat, amellyel annak a személynek, aki nem hitelintézet, egy ugyanilyen összegű kölcsön felvétele esetén számolnia kellett volna, sem olyan kamatról nem rendelkezik, amely a fizetendő kártérítés összegét érintő monetáris erodálódást ellensúlyozná, amennyiben ez utóbbit a kár végleges bekövetkezésének időpontjában számították ki.

2) A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely olyan körülmények esetén, mint az alapeljárások körülményei, a kártérítés késedelmes megfizetése esetén járó késedelmi kamat számításához kezdő időpontnak nem azt az időpontot tekinti, amikor a fő kár után járó kamat először esedékessé vált, hanem valamely későbbi időpontot, feltéve hogy egyfelől ez az időpont nem lépi túl a kártérítés megfizetésére vonatkozó kötelezettség elismerését követő észszerű időtartamot, másfelől pedig ugyanezen időpontot alkalmazzák a kizárólag a nemzeti jogon alapuló kártérítés késedelmes megfizetése esetén is.

3) A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy az előbbi elvekkel nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely előírja az adóalanyok számára, hogy késedelmi kamat követelésekor rendkívüli kérelmet nyújtsanak be, ha ez a követelmény attól függetlenül alkalmazandó, hogy az azon tartozás alapját képező kár, amelynek megfizetésére késedelmesen kerül sor, az uniós jog vagy a nemzeti jog megsértése miatt keletkezett-e.

4) A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amely szerint késedelmi kamatot csak akkor lehet megítélni, ha az adóalany olyan kérelmet nyújtott be, amelynek tartalma nem a megfizetettségi feltétel alkalmazásának eredményeként felmerült összes kár után járó kártérítés megfizetésére vonatkozik, hanem az e feltétel hatályon kívül helyezésének időpontjában fennálló, levonható áfakülönbözet visszatérítésére, amennyiben az ilyen kérelem benyújtásához az adóalanynak az említett időpontban nem kell feltétlenül levonható áfakülönbözettel rendelkeznie, és ez a követelmény a nemzeti jog valamely szabályának megsértése miatt járó kártérítés késedelmes megfizetése esetén is alkalmazandó.

5) A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint késedelmi kamatot csak azon pénzügyi veszteség összegére alkalmaznak, amely a kérelem benyújtását megelőző áfabevallási időszak során keletkezett, amennyiben az e nemzeti gyakorlat által így bevezetett elévülési idő nem túl rövid ahhoz, hogy egy észszerűen figyelmes és körültekintő személy a késedelmi kamat iránti igényét be tudja nyújtani, e feltételt nem alkalmazzák visszamenőlegesen, és az a nemzeti jog valamely szabályának megsértéséből eredő tartozás késedelmes megfizetése esetén is alkalmazandó.

6) A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely véglegesen megfosztja az adóalanyokat a késedelmi kamat igénylésének lehetőségétől, amiatt, hogy a megfizetettségi feltétel az alkalmazásának időpontjában még hatályban volt. Nem ellentétes azonban ezekkel az elvekkel az olyan nemzeti gyakorlat, amely véglegesen megfosztja az adóalanyokat a késedelmi kamat igénylésének lehetőségétől, amiatt, hogy

az ezen igény benyújtására vonatkozó elévülési idő lejárt, ha az elévülési idő i. nem észszerűtlenül rövid, és ii. a nemzeti jogszabályt sértő rendelkezés által okozott károkkal kapcsolatos tartozások késedelmes kifizetésére is vonatkozik.