

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. február 28.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az elzeteresen megfizetett adó levonása – 183. cikk – A héakülönbözet visszatérítése – Késedelmes visszatérítés – A nemzeti jog szerint fizetendő késedelmi kamat összege – Ezen összeg adóalanynak fel nem róható okokból való csökkentése – Megengedhetőség – Adósemlegesség – Jogbiztonság”

A C-387/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2016. július 12-én érkezett, 2016. július 5-i határozatával terjesztett el

a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

és

a Nidera BV

között,

a Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Vajda (előadó), Juhász E., K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. június 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Nidera BV képviselőjében I. Misiūnas, V. Vičius és I. Pašvenskaitė, meghatalmazotti minőségben,
- a litván kormány képviselőjében D. Kriaušinis, R. Butvydytė és R. Krasuckaitė, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitė,

meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2017. október 5?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 183. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett m?köd? nemzeti adóhatóság, a továbbiakban: nemzeti adóhatóság) és a Nidera BV között, a hozzáadottérték?adó (héta) többletének utóbbi által történ? késedelmes visszatérítése okán fizetend? késedelmi kamat összege tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 183. cikkének els? bekezdése el?írja:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási id?szakban fizetend? HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következ? id?szakra történ? átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.”

A litván jog

4 A Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (a Litván Köztársaság hozzáadottérték?adóról szóló törvénye) 2002. március 5?i IX?751. sz. törvény szerinti változata 91. cikkének (10) bekezdése el?írta, hogy a túlfizetett héát vissza kell téríteni a Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymasban (a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye) meghatározott eljárással összhangban és határid?kön belül.

5 A Litván Köztársaság X–1249. sz. törvénnyel módosított, az adóigazgatásról szóló 2007. július 3?i törvénye (a továbbiakban: az adóigazgatásról szóló törvény) 8. cikkének (3) bekezdés el?írja:

„Az adóigazgatás szempontjából az adóhatóság tiszteletben tartja az észszer?ség és a méltányosság kritériumait.”

6 Az adóigazgatási törvény 87. cikkének (5)–(7) és (9) bekezdése szerint:

„(5) Az adóalany által túlfizetett és a fizetési hátralékokba történ? beszámításuk után fennmaradó adóösszegeket az adóalany kérelmére vissza kell téríteni. [...]

(6) Az adóhatóság megvizsgálhatja a jelen törvényben meghatározott eljárással összhangban és határid?kön belül, hogy megalapozott?e vagy sem az adóalany adótúlfizetés visszatérítése iránti kérelme. [...]

(7) [...] [A]z adóhatóság az alábbiak szerint téríti vissza az adóalanynak az adótúlfizetést:

1. az adótúlfizetést az annak visszatérítése iránti írásbeli kérelem kézhezvételének napjától számított 30 napon belül kell visszatéríteni. Abban az esetben, ha az adóhatóság további dokumentumok benyújtását kéri az adóalanytól, az említett 30 napos határidőt a kért dokumentumok kézhezvételének napját követő naptól kell számítani. [...] A jelen pontban meghatározott határidők nem alkalmazandók a jelen bekezdés 2. pontja szerinti körülmények között;

2. abban az esetben, ha az adótúlfizetés visszatérítésével kapcsolatban adóellenőrzés indul, vagy ha az adótúlfizetés visszatérítésével kapcsolatos kérdések az adóhatóság által az adóalany vonatkozásában végzett ellenőrzés szerves részét képezik, az adótúlfizetést legkésőbb az adóhatóságnak az adót és (vagy) a kapcsolódó összegeket újból kiszámító és az adóalanyt azok megfizetésére kötelező határozatának (vagy jogsértés megállapításának hiányában igazolásának) az adóalannal való közlését követő 20 napon belül kell visszatéríteni.

[...]

(9) Abban az esetben, ha az adóhatóság nem téríti vissza az adótúlfizetést a jelen cikk (7) bekezdésében meghatározott határidőn belül, a felperes javára kamatot kell számítani az után az adótúlfizetés visszatérítéséig. E kamat összegének meg kell egyeznie a késedelmes adófizetés után felszámított késedelmi kamat összegével.”

7 Az adóigazgatási törvény 99. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A Pénzügyminisztérium határozza meg a késedelmi kamat mértékét és a kiszámításának módját, figyelembe véve a megelőző három hónapban a litván állam által árverés útján kibocsátott kincstárjegyek átlagos éves kamatlábát. A késedelmi kamat mértéke a fent hivatkozott átlagos kamatláb 10 százalékponttal növelt értéke.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 2008 februárja és májusa között a Nidera, egy Hollandiában letelepedett társaság, mezőgazdaságtermékértékesítőtől vásárolt búzát Litvániában. E szállítók számlái alapján 11 743 259 litván litas (LTL) (körülbelül 3,4 millió) összegű héát fizetett meg. Ugyanezen időszak alatt a Nidera harmadik országokba exportálta ezt a búzát, a litván jogban elírt 0%-os héamértéket alkalmazva.

9 2008. augusztus 12-én a Niderát héaalanyként nyilvántartásba vették Litvániában. A 2008. augusztus 12-től 31-ig terjedő időszakra vonatkozó héabevallásában bevallotta az említett megfizetett héaösszeget, és kérte annak visszatérítését.

10 Az adóellenőrzési jelentést jóváhagyó 2009. március 19-i határozatával a Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (vilniusi kerületi adóhatóság, Litvánia) megtagadta tőle ezt a visszatérítést, arra való hivatkozással, hogy a szóban forgó búza értékesítésének időszakában a Nidera nem volt héaalanyként nyilvántartásba véve, így a litván jog szerint nem volt jogosult a megfizetett héa levonására.

11 Mindazonáltal a 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítéletet (C-385/09, EU:C:2010:627) követően a Mokestinių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) 2010. november 24-i határozatában elismerte, hogy a Nidera jogosult levonni az elzeteresen megfizetett héát, és utasította az adóhatóságot a szóban forgó összegek számára történő visszatérítésére. 2010. december 22-én a nemzeti adóhatóság visszatérítette a Nidera számára a

héakülönbözetet, amelynek összege 11 743 259 LTL-t (hozzávetőleg 3,4 millió euró) tett ki.

12 A Nidera ezt követően kérte a héakülönbözet számára történő visszatérítése kezdetben történő megtagadásának okán esedékes kamatok megfizetését. 2011. augusztus 11-én a vilniusi kerületi adóhatóság az említett ítélet kihirdetése és az említett többlet visszatérítésének időpontja között eltelt időszakra vonatkozó többletre számított kamatok címén 214 902,27 LTL-t (hozzávetőleg 60 000 euró) kitevő összeget fizetett számára. E hatóság az említett kihirdetést megelőző időszak vonatkozásában azonban megtagadta a késedelmi kamatok megfizetését. 2013. október 2-ii határozatában a nemzeti adóhatóság elutasította a Nidera e határozattal szemben benyújtott panaszát.

13 A Nidera a nemzeti adóhatóság határozatának megsemmisítése és a vilniusi kerületi adóhatóság határozatának megváltoztatása iránti keresetet indított a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt, azt kérve, hogy a bíróság rendelje el 3 864 706,66 LTL (hozzávetőleg 1,1 millió euró) összeg kamatok címén számára történő visszatérítését. Úgy érvel, hogy a kamatokat az adóellenőrzés időpontjától, azaz 2008. november 21-étől kezdve a héakülönbözet visszatérítéséig kell számítani. E bíróság részben helyt adott a Nidera keresetének, és elrendelte, hogy a vilniusi kerületi adóhatóság fizesse meg számára a 2009. február 17-től az említett visszatérítés időpontjáig számított kamatokat. A nemzeti adóhatóság e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

14 E bíróság megállapítja, hogy többek között a 2011. május 12-ii Enel Maritsa Iztok 3 ítéletből (C-107/10, EU:C:2011:298) következik, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikkével ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely szerint a héakülönbözet rendszerinti visszatérítési határideje, amelynek lejártával a visszatérítendő összeg után késedelmi kamatot kell fizetni, adóellenőrzési eljárás megindítása esetén meghosszabbodik. A kérdést előterjesztő bíróság szerint indokolt annak megállapítása, hogy nem az adóigazgatásról szóló törvény 87. cikke (7) bekezdésének 2. pontjában, hanem az e törvény 87. cikke (7) bekezdésének 1. pontjában előírt határidő lejártától, azaz az adótöbblet visszatérítése iránti kérelem kézhezvételének napjától számított 30 naptól kell számolni a Niderának fizetendő kamatokat.

15 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja a nemzeti hatóságoknak – beleértve a bíróságokat is – a fizetendő kamatok alapügyben szereplő különleges körülményekre hivatkozva történő csökkentésére vonatkozó hatáskörét. E bíróság különösen azt vizsgálja, hogy mérlegelési jogkörrel rendelkezik-e a fizetendő kamat összegének megalapozottságát és helytállóságát illetően, figyelembe véve többek között az ezen összeg és a vissza nem térített összeg közötti viszonyt, a vissza nem térítés időszakának hosszát és annak okait – a jelen esetben a héanyilvántartásba nem vett személyek által előzetesen megfizetett héa levonására irányuló nemzeti jogi tilalmat –, valamint az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteséget.

16 A kérdést elterjeszt? bíróság szerint a 2013. október 24-i Rafin?ria Steaua Român? ítélet (C?431/12, EU:C:2013:686, 25. pont) utalhat arra, hogy a fizetend? kamat összege nem csökkenthet? az érintett adóalany eljárásával össze nem függ? körülményekre tekintettel. Mindazonáltal, amennyiben e kamatok célja az utóbbi terhére a pénzüsszegek rendelkezésre nem állása okán keletkezett veszteségek ellentételezése, e bíróság megállapítja, hogy a pénzeszközök hosszan tartó rendelkezésre nem állása a kamatok aránytalan összeghez vezethet a valóban elszenvedett veszteségekhez viszonyítva, és hogy az észszer?ség és a méltányosság kritériumai, amelyek mind az adóhatóságnak – az adóigazgatásról szóló törvény 8. cikkének (3) bekezdése szerint –, mind pedig a nemzeti bíróságnak is irányt mutat, ezen összeg csökkentéséhez vezethetnek.

17 Mindazonáltal a héavisszatérítés céljaira – többek között az adóalany számára jelentett pénzügyi kockázat elkerülésére – tekintettel a kérdést elterjeszt? bíróság megállapítja, hogy a pénzeszközök rendelkezésre nem állásából ered? hátrányos pénzügyi következmények jelentkezhetnek annak visszatérítését követ?en. Következésképpen annak ténye, hogy e kamatok összegének csökkentése érdekében a fizetend? kamatok összegét és az adóalany által valóban elszenvedett veszteségekt?l teszik függ?vé, nem szünteti meg az adóalanyra háruló minden pénzügyi kockázatot és hátrányt, mivel az adóalany köteles bizonyítani az elszenvedett veszteségeket.

18 Ilyen körülmények között a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfels?bb közigazgatási bírósága) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben, hogy az kizárja a megfelel? id?n túl visszatérített (beszámított) héatúlfizetés (?különbözet) után a nemzeti jog alapján rendszerint fizetend? kamat olyan csökkentését, amely az adóalany eljárásából ered? körülményekt?l eltér? körülményeket – például a kamat és a megfelel? id?n túl visszatérített túlfizetés összege közötti viszonyt, a túlfizetés vissza nem térítése id?szakának hosszát és annak okait, valamint az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteséget – vesz figyelembe?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésr?l

19 Elzetesen meg kell állapítani, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából kit?nik, hogy a 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C?107/10, EU:C:2011:298) kihirdetését követ?en a kérdést elterjeszt? bíróság úgy határozott, hogy az eltte folyamatban lév? jogvita eldöntése érdekében a Niderának az adóigazgatásról szóló törvény 87. cikke (7) bekezdésének 1. pontjában elírt határid? lejártától számítva visszatérített héakülönbözet összege után kell késedelmi kamatokat fizetni, amit a Nidera és a litván kormány meger?sített a tárgyaláson. E bíróság tehát nem azt kérdezi a Bíróságtól, hogy mikortól fizetend? késedelmi kamat, hanem csak azt, hogy milyen lehet?ségek vannak e kamatok csökkentésére.

20 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a határid?ben vissza nem térített héakülönbözet után a nemzeti jog szerint rendszerint fizetend? kamatoknak az adóalanyra fel nem róható körülményekhez – mint például e kamatok összegének a héakülönbözet összegéhez viszonyított jelent?ségéhez, a vissza nem térítés id?tartamához és okaihoz, valamint az adóalany által valóban elszenvedett veszteségekhez – kapcsolódó okokból történ? csökkentése.

21 Emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv 183. cikke nem szabályozza sem a

visszatérítendő? héakülönbözet utáni kamatfizetési kötelezettséget, sem pedig azt az időpontot, amelyet?l a kamatok fizetendő?k, önmagában a körülményb?l nem vonható le olyan következtetés, hogy a cikket úgy kell értelmezni, hogy a héakülönbözet visszatérítésének tagállamok által rögzített szabályai mentesülnek az uniós jogon alapuló mindennemű számonkérés alól (2011. május 16?i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C?107/10, EU:C:2011:298, 27. és 28. pont; 2017. július 6?i Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, 18. pont).

22 Ugyanis egyrészt, bár a héakülönbözet visszatérítéséhez való jog – héairányelv 183. cikkében szabályozott – végrehajtása f?szabály szerint a tagállamok eljárásjogi autonómiájának körébe tartozik, ett?l még ez az autonómia az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvének keretei között érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2011. május 16?i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C?107/10, EU:C:2011:298, 29. pont; 2012. július 19?i Littlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 27. pont; 2017. október 24?i Rafin?ria Steaua Rom?n? ítélet, C?431/12, EU:C:2013:522, 20. pont).

23 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy bizonyos, a tagállamok által, a héakülönbözet visszatérítéséhez való jog végrehajtása során betartandó különös szabályok a héairányelv 183. cikkéb?l következnek, a h?a rendszerére és az a területet szabályozó általános elvekre tekintettel értelmezve (2013. október 24?i Rafin?ria Steaua Rom?n? ítélet, C?431/12, EU:C:2013:686, 21. pont; 2017. július 6?i Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, 19. pont).

24 Így, bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héat?lfinanszírozás visszatérítési szabályainak meghatározása során, a szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Közelebbr?l az ilyen szabályoknak lehet?vé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelel? feltételek mellett az a héakülönbözetb?l származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszer? határid?n belül kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (2011. május 12?i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C?107/10, EU:C:2011:298, 33. pont; 2017. július 6?i Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, 20. pont).

25 E tekintetben, ha a héakülönbözet adóalany számára történ? visszatérítése észszer? határid?n túl történik, a közös h?arendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön. Uniós héaszabályozás hiányában az egyes tagállamok bel? jogrendjének feladata meghatározni a késedelmi kamatok fizetésének feltételeit, különösen a kamatok mértékét és számításának módját, mindazonáltal tiszteletben tartva az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2011. május 12?i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C?107/10, EU:C:2011:298, 33., 53. és 54. pont; 2012. július 19?i Littlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 27. pont; 2013. október 24?i Rafin?ria Steaua Rom?n? ítélet, C?431/12, EU:C:2013:686, 22. és 23. pont).

26 Ami az alapjogvitát illeti, a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy az adóigazgatásról szóló törvény 87. cikkének (9) bekezdése szerint a héakülönbözet h?aalanyának történ? késedelmes visszatérítésének esetében fizetendő kamat mértéke megegyezik az adó vagy illeték adóalanyok számára történ? késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó késedelmi kamatok mértékével. E törvény 99. cikke szerint a kamatmérték a megelőző három hónapban a Litván Köztársaság által árverés útján kibocsátott kincstárjegyek átlagos éves kamatlábának 10 százalékponttal növelt értéke.

27 A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy amennyiben a héakülönbözet kifejezetten késedelmes visszatérítése a pénzeszközök hosszan tartó rendelkezésre nem állását

eredményezi, az ilyen számítás olyan kompenzációs kamatösszeghez vezethet, amely aránytalan az adóalany által valóban elszenvedett veszteségekhez viszonyítva. Megállapítja, hogy ilyen körülmények között az észszerűség és a méltányosság kritériuma lehetővé teszi mind – az adóigazgatásról szóló törvény 8. cikkének (3) bekezdése szerint – az adóhatóság, mind pedig a nemzeti bíróság számára, hogy ezen összeg csökkentését állapítsa meg az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésben említett, az adóalany magatartásának fel nem róható okok miatt. Ebben a helyzetben a litván kormánynak a Bíróság által a tárgyalás során feltett egyik kérdésére adott válaszából kitűnik, hogy a nemzeti bíróságok a mai napig sosem rendeltek el ilyen csökkentést.

28 Ami először is a rendszerint fizetendő kamatok összegének jelentősége okán történő csökkentést illeti, a nemzeti jog szerint, a héakülönbözet összegére tekintettel, valamint amint azt a főtanácsnok az indítványa 35. pontjában megállapította, e kamatösszeg csupán a tőke vissza nem térítésének időtartama által okozott jövedelemveszteség ellenértékének felel meg. Ebből következik, hogy az említett összeg azon csökkentése, amelyet csupán annak a visszatérítendő tőkéhez viszonyított jelentősége indokol, az adóalany számára azzal a kockázattal járna, hogy a késedelmi kamatok fizetése nem fedezi azt a teljes időszakot, amely során az adósemlegesség elve a jelen ítélet 24. és 25. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint megköveteli, hogy a pénzüsszegek szóban forgó rendelkezésre nem állását késedelmi kamatok fizetése ellensúlyozza.

29 Másodszor, ami a vissza nem térítés időtartamát illeti, az előző pontból következik, hogy ezen időtartam önmagában nem igazolhatja a késedelmi kamatok csökkentését, mivel az utóbbiak összegének pont az a célja, hogy ellentételezze az adóalany által ezen időszakban elszenvedett pénzügyi veszteségeket. Egyébiránt a fizetendő kamatok összege csökkentésének a vissza nem térítés időtartama okán történő lehetővé tétele azzal járhat, hogy nem ösztönzi az adóhatóságot a héakülönbözet lehető leghamarabb történő visszatérítésére, ami az adóalany tekintetében az adósemlegesség elvével ellentétes pénzügyi kockázattal járhat.

30 Egyébiránt hangsúlyozni kell, hogy az adóhatóság által a Nidera által követelt héakülönbözetnek a 2010. október 21-én Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627) kihirdetését megelőzően történő visszatérítésének megtagadása sem igazolhatja a késedelmi kamat összegének csökkentését. Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, magyarázza és pontosítja e szabály jelentőségét és terjedelmét, amely szerint azt hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna (1980. március 27-én Denavit italiana ítélet, 61/79, EU:C:1980:100, 16. pont; 2015. április 14-én Manea ítélet, C-76/14, EU:C:2015:216, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Emellett az adóalany szempontjából nincs jelentős különbség a kérelem határidőn túlnyúló közigazgatási feldolgozása, valamint a visszatérítést jogellenesen megtagadó, és később a Bíróság valamely határozatával megsemmisített közigazgatási aktusok okán történő késedelmes visszatérítés között (lásd analógia útján: 2013. október 24-én Rafinaria Steaua Română ítélet, C-431/12, EU:C:2013:686, 25. pont).

32 Ami harmadszor a nemzeti bíróság azon lehetőségét illeti, hogy a nemzeti szabályok szerint csökkentse a rendszerint fizetendő kamatok összegét annak érdekében, hogy figyelembe vegye a magánszemély adóalany által a vissza nem térítés időtartama alatt, a visszatérítendő héakülönbözet összegének rendelkezésre nem állása okán ténylegesen elszenvedett veszteségeket, az ilyen lehetőség azzal jár, hogy az adóalany feladata a pénzeszközök e rendelkezésre nem állása okán ténylegesen elszenvedett pénzügyi veszteségek bizonyítása.

33 Mindazonáltal a litván kormány állítja egyrészt, hogy az adóigazgatásról szóló törvény 99.

cikkében elírt kamatmérték nemcsak az adóalany által elszenvedett veszteségek ellentételezésére irányul, hanem a kincstárjegyek éves kamatlábának 10 százalékponttal történő növelése szerint szankció hatással bíró büntető jellegű elemet is tartalmaz. Hangsúlyozza, hogy e törvény 87. cikkének (9) bekezdése szerint a héakülönbözet elírt határidőben történő vissza nem térítése okán az adóalanyoknak fizetendő kamatok mértéke megfelel az adóalanyokra a fizetendő adó vagy illeték késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó késedelmi kamatok mértékének.

34 Másrészt az említett 99. cikkben meghatározott kamatmérték csak az adóhatóság – vagy adott esetben a visszatérítés iránti kérelem megalapozottságát megállapító bíróság – határozatának elfogadásától a héakülönbözet adóalanyának történő teljes visszatérítésének időpontjáig alkalmazandó. A litván kormány ebből arra a következtetésre jut, hogy e kamatmérték e határozatot megelőző időszakra történő alkalmazása az adóalany által a visszatérítendő pénzeszközök rendelkezésre nem állása okán elszenvedett veszteségek túlkompensációjához vezetne, ami az utóbbit jogosulatlan előnyhöz juttatná.

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a litván kormány érvei a litván jogszabályok olyan értelmezésén alapulnak, amely eltér a kérdést előterjesztő bíróság által adott értelmezéstől. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki ugyanis, hogy az alapügyben szereplő késedelmi kamatok büntető jellegűek. Egyébiránt, amint az a jelen ítélet 19. pontjában megállapításra került, a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy e kamatok esedékességének időpontját az adóigazgatásról szóló törvény 87. cikke (7) bekezdésének 1. pontja szerint kell meghatározni, amely a visszatérítés iránti kérelem kézhezvételétől számított 30 napos határidőt állapít meg, nem pedig az e kérelmet elbíró határozat időpontját veszi figyelembe. Márpedig egyedül a kérdést előterjesztő bíróságra hárul a nemzeti jogszabályok értelmezése, és a Bíróság feladata, hogy a nemzeti jogszabályoknak a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzett értelmezésére támaszkodva megválaszolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést (lásd ebben az értelemben: 2011. május 12-ii Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 38. pont).

36 Mindenesetre a héakülönbözet visszatérítésére alkalmazandó részletes szabályok megállapításának a jelen ítélet 23. pontjában felidézett szabadsága keretében a tagállamok – az adóhatóság által könnyedén kezelt és ellenőrzött szabályok által történő ellentételezés biztosítása érdekében – jogosultak késedelmi átalány kamatok előírására. Amint azt a főtanácsnok az indítványa 33. pontjában megállapította, bizonyos esetekben a kompenzációs kamat összege meghaladja az adóalany terhére keletkezett tényleges kárt, ami csak az átalány kártérítési rendszer következménye, amely jellegéből adódóan nem a ténylegesen elszenvedett, hanem a nemzeti jogalkotó értékelése szerinti azon veszteségeket tükrözi, amelyek az adóalany terhére keletkezhetnek. A kamat formájában megvalósuló kártérítés adott esetben alacsonyabb vagy magasabb összegű is lehet a tényleges veszteségnél.

37 Ennélfogva, ha az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, ilyen késedelmi átalány kamat fizetését írja elő, ugyanakkor nem írhatja elő az ilyen késedelmi kamat megfizetése kizárásának lehetőségét, és az észszerűség és a méltányosság kritériuma alapján nem korlátozódhat a ténylegesen elszenvedett károk ellentételezésére, amint azt a litván kormány állítja. Ugyanis az ilyen nemzeti szabályozás azzal járna az adóalany számára, hogy nem lenne képes arra, hogy előre lássa azon körülményeket, amelyek között késedelmi átalány kamat megfizetését várhatja, és arra, hogy ennél fogva tevékenységét az ilyen fizetés szerint alakítsa. Úgy tűnik, hogy az ilyen szabályozás – az adósemlegesség elvével szemben – nem teszi lehetővé, hogy az adóalany – anélkül, hogy számára pénzügyi kockázattal járna – megfelelő feltételek között visszakapja a héakülönbözetből eredő teljes követelését (lásd analógia útján: 2011. május 12-ii Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 57. és 58. pont).

38 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a határidőben vissza nem térített héakülönbözet után a nemzeti jog szerint rendszerint fizetendő kamatoknak az adóalanynak fel nem róható körülményekhez – mint például e kamatok összegének a héakülönbözet összegéhez viszonyított jelentőségéhez, a vissza nem térítés időtartamához és okaihoz, valamint az adóalany által valóban elszenvedett veszteségekhez – kapcsolódó okokból történő csökkentése.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a határidőben vissza nem térített hozzáadottértékadókülönbözet után a nemzeti jog szerint rendszerint fizetendő kamatoknak az adóalanynak fel nem róható körülményekhez – mint például e kamatok összegének a héakülönbözet összegéhez viszonyított jelentőségéhez, a vissza nem térítés időtartamához és okaihoz, valamint az adóalany által valóban elszenvedett veszteségekhez – kapcsolódó okokból történő csökkentése.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.