

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2021. május 12.(*)

„Elzates döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h  a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – Ad  alap  cs  kkent  s – 183. cikk – A héakülönbözet visszatérítése – Késedelmi kamatok – A nemzeti szabályozás hiánya – Az adósemlegesség elve – Az uniós jogi rendelkezések közvetlen alkalmazhatósága – Az uniós joggal   szhangban álló értelmezés elve”

A C  844/19. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el  zates döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (legf  ls  bb közigazgatási bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2019. november 15  n érkezett, 2019. ok  t  ber 24  i határozatával terjesztett elő a

CS

  s

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

valamint

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

  s

a **technoRent International GmbH**

között folyamatban lévő el  j  r  sokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó)   s I. Ziemele b  r  k,

f  tan  csnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

– az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskait? és L. Mantl, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2021. január 21?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

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

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

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

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

„Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megsz?nés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

4 Ezen irányelv 167. cikke értelmében:

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

5 Az említett irányelv 183. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási id?szakban fizetend? [hozzáadottérték?adó (héa)] összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következ? id?szakra történ? átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összeg? különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

6 A 2008/9 irányelv (1)–(3) preambulumbekzdésének szövege a következ?:

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

(2) Az említett irányelvben megállapított szabályozást módosítani kell azon határid? tekintetében, amelyen belül az üzleti vállalkozásokat értesíteni kell a visszatérítési kérelmek ügyében hozott határozatokról. Ezzel egyidej?leg el? kell írni az üzleti vállalkozások számára is, hogy megállapított határid?n belül adjanak választ. Továbbá az eljárást a modern technológiák felhasználásával egyszer?bbé és korszer?bbé kell tenni.

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

7 A 2008/9 irányelv, amint az az 1. cikkéb?l kit?nik, meghatározza a héának a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett azon adóalanyok részére való visszatérítésének részletes szabályait, akik teljesítik az ezen irányelv 3. cikkében el?írt feltételeket.

8 Az említett irányelv 19. cikkének (2) bekezdése el?írja, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam a visszatérítési kérelemnek a hozzá történ? beérkezését?l számított négy hónapon belül értesíti az adóalanyt a visszatérítési kérelem jóváhagyására vagy elutasítására vonatkozó határozatáról.

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

10 Ezen irányelv 22. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Amennyiben a visszatérítési kérelem jóváhagyásra kerül, a visszatérítés helye szerinti tagállam visszatéríti a jóváhagyott összeget legkés?bb 10 munkanapon belül a 19. cikk (2) bekezdésében említett határid?, vagy kiegészít?, illetve további kiegészít? információk kérése esetén a 21. cikkben említett megfelel? határid?k lejártát követ?en.”

11 Az említett irányelv 26. cikkének szövege a következ?:

„Ha a visszatérítés a 22. cikk (1) bekezdése szerinti legkés?bbi id?pont után történik, a visszatérítés helye szerinti tagállamot a fizetend? visszatérítés összege után kamat terheli.

[...]”

12 Ugyanezen irányelv 27. cikke el?írja:

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

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

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

Az osztrák jog

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

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

a) adómegállapítási határozatok hatályon kívül helyezése,

[...]

(2) Az éves kamatláb a 2%-kal növelt alapkamatnak felel meg. Az 50 eurót el nem érő, adójóváírás után fizetendő kamatot nem kell megállapítani. Az adójóváírás után fizetendő kamatot legfeljebb 48 hónapra lehet megállapítani.

[...]”

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

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

[...]

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

15 Az Ausztriában le nem telepedett és ott tevékenységet sem végző adóalanyok esetében az 1995. április 21-ii Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (a külföldi adók visszatérítésére vonatkozó különös eljárás létrehozásáról szóló szövetségi

pénzügyminiszteri rendelet; BGBl. 279/1995) az alapügy tényállására alkalmazandó változatában (BGBl. II., 158/2014) a más tagállamokban letelepedett adóalanyokat illetően elírja, hogy amennyiben a visszatérítés iránti kérelemnek az adóhatósághoz történő beérkezésétől számított 4 hónap és tíz munkanapos határidő elteltével az adóhatóság nem fizette meg a visszatérítendő összeget, az adóalany részére az elzárva visszatérített adóösszeg 2%-ának megfelelő késedelmi pótlékot kell megállapítani. Amennyiben az adóhatóság további információkat kér, a határidő 6 hónap és 10 munkanap, második felszólítás esetén 8 hónap és 10 munkanap. A vissza nem térített összeg 1%-át kitevő második késedelmi pótlékot akkor kell meghatározni, ha az adó összegét legkésőbb az említett határidő lejártát követő három hónapon belül nem térítik vissza. Végül a harmadik, szintén a vissza nem térített összeg 1%-ának megfelelő késedelmi pótlékot akkor kell megállapítani, ha az adó összegét nem fizetik vissza legkésőbb a második késedelmi pótlék alapjául szolgáló határidő lejártát követő három hónapon belül.

Az alapeljárások és az elzárva döntéshozatalra elterjesztett kérdések

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

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

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

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

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

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

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

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

24 E társaság fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben, amelynek az Unabhngiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács) 2013. prilis 8-n helyt adott. 2013. május 10-n 367 081,58 euró összeget ismét jvrtak a technoRent International számláján.

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

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

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

28 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az osztrák adójog nem tartalmaz semmilyen ltlnos szabályozást a kamatok adjvrtsra való alkalmazását illetően, mivel a BAO 205. - csak a jövedelemadó és a társasági adó területére vonatkozik, és e törvény 205a. cikke csak jogorvoslat esetén fizetendő kamatokat r el.

29 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a héakülönbözetnek az előtte benyjtot t el felülvizsgálati kérelemmel érintett késedelmes visszatrtsvel kapcsolatban a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy az adóalany részére késedelmi kamatot kell fizetni, ha e visszatrtsre nem észszerű hatridn belül került sor. Márpedig a Bíróság ezen ítélkezési gyakorlata olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben a szóban forgó tagállamok jogrendjei az osztrák jogtól eltérően olyan ltlnos szabályozást tartalmaztak, amelynek értelmében az érintett tagállam köteles volt kamatot fizetni az adóalany részére a héakülönbözet visszatrtsben bekövetkezett jogellenes késedelem esetén.

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

31 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az előtte folyamatban lévő második felülvizsgálati kérelem nem a hairnyelv 183. cikke értelmében vett haklnbzetre vonatkozik, hanem a haalapnak az ezen írányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett csökkentésére. Ennélfogva annak tisztázásáról van szó, hogy abban az esetben, ha a Bíróságnak az uniós jog megsértésével beszedett adokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát alkalmazni kellene az ilyen esetre, az uniós jog olyan közvetlenül alkalmazandó szabályozást tartalmaze, amely elismeri azon adóalany számára, akinek részére az adóhatóság a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem trti vissza időben a héakülönbözetet, a késedelmi kamatokhoz való jogot, és gy az adóalany e jogot érvényesítheti e hatóság és a közigazgatási bíróság előtt akkor is, ha a

nemzeti jog nem ír el? késedelmi kamatot a hasonló jelleg? adójóváírások esetében.

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

33 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

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

Amennyiben az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre igenl? választ kell adni:

2) Megengedhet??e az adóalanynak az ellenérték 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdése szerinti utólagos csökkentése révén felmerül?, [héára] vonatkozó követelése esetében is, hogy a kamatfizetési kötelezettség csak az adóhatóság részére az adóalany által érvényesített követelés jogosságának ellen?rzésére rendelkezésre álló, észszer? id? leteltével kezd?dik?

3) Azt vonja?e maga után az a körülmény, hogy valamely tagállam nemzeti joga a [héakülönbözet] késedelmes visszatérítése tekintetében nem szabályozza a kamatfizetést, hogy a nemzeti bíróságoknak a kamatok meghatározásakor a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére [a 2008/9 irányelv] 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében el?írt jogkövetkezményeket akkor is alkalmaznia kell, ha az alapeljárások nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

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

A késedelmi kamat fizetésér?l

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

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

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

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

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

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

41 Ugyanez vonatkozik – amint arra a fűtanácsnok az indítványának 31. pontjában rámutatott – a hűaalapnak a hűairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történű csökkentéséből eredű hűa-visszatérítésekre is.

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

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

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

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

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

A nemzeti bíróság kötelezettségeir?l

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

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

49 Ugyanez vonatkozik a kamatok alkalmazásának szabályait illet?en a héaalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történ? csökkentéséb?l ered? héa?visszatérítésekre, mivel e szabályokat az említett irányelv nem szabályozza.

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

51 Ennélfogva, és tekintettel arra a szabadságra, amellyel a tagállamok rendelkeznek a héa visszatérítése részletes szabályainak meghatározását illet?en, amint az a jelen ítélet 48. pontjában megállapításra került, nem lehet még analógia útján sem alkalmazni a 2008/9 irányelv 27. cikkét, azon időszak tekintetében sem, amelynek során e rendelkezés értelmében esedékes a késedelmi kamat. Ezenkívül, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 44. pontjában rámutatott, nincs olyan uniós szint? szabályozási hiányosság, amelyet az említett rendelkezésben szerepl?

szabályozás analógia útján történ? alkalmazásával kellene pótolni.

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

53 Közelebb?l, a nemzeti jog megfelel? értelmezésének elve, amely szerint a nemzeti bíróság köteles a bel? jogot a lehet? legteljesebb mértékben az uniós jog követelményeinek megfelel?en értelmezni, a Szerz?dés rendszeréb?l következik, amennyiben lehet?vé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az el?ttük folyamatban lév? ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelel?en biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését (2019. november 19?i A. K. és társai ítélet [A legfels?bb bíróság fegyelmi tanácsának függetlensége], C?585/18, C?624/18 és C?625/18, EU:C:2019:982, 159. pont). Ezen, a nemzeti jog uniós joggal összeegyeztethet? értelmezésének kötelezettsége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság adott esetben a teljes nemzeti jogot figyelembe véve mérlegelje, hogy mennyiben alkalmazható a nemzeti jog úgy, hogy az ne vezessen az uniós joggal ellentétes eredményre (2020. március 4?i Telecom Italia ítélet, C?34/19, EU:C:2020:148, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

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

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

A költségekr?l

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

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

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az adóalapnak az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciójából ered? visszatérítés ugyanúgy, mint a hozzáadottértékadó

•különbözetnek az ezen irányelv 183. cikke alapján történő visszatérítése kamatra jogosít, ha arra nem kerül sor észszerű időn belül. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése révén tegyen meg mindent a hatáskörének keretein belül annak érdekében, hogy biztosítsa e rendelkezések teljes érvényesülését.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.