

Ideiglenes változat

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. október 5.(1)

C?387/16. sz. ügy

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

a Nidera B.V.,

a Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija

részvételével

(a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [legfels?bb közigazgatási bíróság, Litvánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – 183. cikk – Az el?zetesen megfizetett adó levonása – Adótúlfizetés visszatérítése – Késedelmi kamat fizetése késedelmes visszatérítés miatt – Az adóalanynak fel nem róható okból járó késedelmi kamat csökkentésének lehet?sége – Adósemlegesség – Az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elve – Jogbiztonság és bizalomvédelem”

Bevezetés

1. A megfizetett adó különbözetét észszer? határid?n belül kell az adóalany számára visszatéríteni. E határid? túllépése esetén az adóalany részére késedelmi kamat megfizetésével kell kártérítést biztosítani. Ezek a szabályok az uniós jogi rendelkezésekb?l és a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következnek. E szabályok alapján azonban – széls?séges esetekben – a visszatérítend? adó összegéhez képest jelent?s összegben részesülhet az adóalany késedelmi kamat címén. A jelen ügyben tehát azt a kérdést teszi fel a kérdést el?terjeszt? bíróság, hogy ilyen különleges körülmények esetén sor kerülhet-e a fent hivatkozott szabályok korlátozására. A jelen indítványban kifejtett érvek alapján azt gondolom, hogy erre nem kerülhet sor.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) 183. cikk első bekezdése értelmében:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő hűa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következı idıszakra történı átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.”

A litván jog

3. A litván jogban a Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 91. cikkének (10) bekezdése írja elı a túlfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: hűa) visszatérítését. Erre a visszatérítésre a Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (az adóigazgatásról szóló törvény) szabályainak megfelelően kerül sor.

4. E törvény 87. cikkének (6), (7) és (9) bekezdése értelmében a jogalap nélkül megfizetett adót az adóalany kérelmére fıszabály szerint 30 napon belül vissza kell fizetni. Abban az esetben, ha ellenőrzés lefolytatása szükséges, a visszatérítésnek az ellenőrzést követően a visszatérítés megalapozottságát megállapító határozat meghozatalától számított 20 napos határidőn belül kell megtörténnie. Az adókülönbözet visszatérítésére vonatkozó fenti határidők megsértése esetén a visszatérítés összegéhez hozzáadódnak a kamatok is, a késedelmes kamat vagy adófizetés után az adóalany számára felszámított késedelmi kamattal megegyezı mértékben.

5. Ugyanezen törvény 99. cikke értelmében a kamat mértékét a Pénzügyminisztérium határozza meg, figyelembe véve a megelızı három hónapban kibocsátott kincstárjegyek átlagos éves kamatlábát. A kamat mértéke az átlagos kamatláb 10 százalékponttal növelt értéke.

A tényállás, az eljárás és az elızetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

6. A holland jog szerinti Nidera B.V. nevű társaság (a továbbiakban: Nidera) 2008 februárja és májusa között litván termelőktıl vásárolt búzakészleteket, és e szállítások után 11 743 259 litván litas (LTL) (körülbelül 3 400 000 EUR) összegű hűát fizetett meg. A Nidera ezt követően harmadik országokba exportálta ezt a búzamennyiséget nulla százalékos hűamértéket alkalmazva.

7. 2008. augusztus 12-én a Niderát hűaalanyként nyilvántartásba vették Litvániában, és a 2008. augusztus 12-tıl 31-ig terjedı idıszakra vonatkozó hűabevallásában kérte a 2008 februárja és májusa között megvalósult ügyletek során megfizetett hűa visszatérítését. 2009. március 19-i határozatával a litván adóhatóság megtagadta tıle ezt a visszatérítéshez való jogot arra való hivatkozással, hogy mivel az ügylet napján nem volt hűaalanyként nyilvántartásba véve, nem illeti meg az elızetesen megfizetett adó levonásának joga.

8. A Nidera bírósági eljárást kezdeményezett az ügyben, amely során a Bíróság elızetes döntéshozatali eljárás keretében hozott ítéletet.(3) Ezen ítélet alapján a Nidera 2010. december 22-én 11 743 259 LTL, azaz a megfizetett adónak megfelelı összegű hűa-visszatérítésben részesült. A Nidera ezt követően kérte a késedelmes hűa-visszatérítésre vonatkozó késedelmi kamatok megfizetését. Az adóhatóság 214 902,27 LTL-t (körülbelül 60 000 EUR) fizetett meg számára a Bíróság ítélete meghozatalának napjától az adó visszatérítésének napjáig terjedı idıszakra járó kamat címén. A Nidera által e határozat ellen benyújtott panaszt a fellebbviteli adóhatóság elutasította.

9. A Nidera ezt követően eljárást indított a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) elıtt, kérve a hivatkozott határozat megsemmisítését,

illetve hogy a hatóság fizessen meg számára 3 864 706,66 LTL-t (körülbelül 1 100 000 EUR) 2008. november 21-től, azaz az adóellenőrzés kezdetétől az adó visszatérítésének napjáig terjedő időszakra járó kamat címén. Ez a bíróság részben helyt adott a Nidera követeléseinek, a 2009. február 17-től kezdődő időszakra járó kamat megfizetésének megítélésével. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia), amely a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben.

10. A kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei merültek fel azon kérdést illetően, hogy rendelkezik-e hatáskörrel a jogalap nélkül megfizetett adó késedelmes visszatérítése címén megfizetett kamat összegének csökkentésére, figyelembe véve, hogy e kamat összege jelentős a tőkeösszeghez, illetve az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteséghez képest. Ilyen körülmények között a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben, hogy az kizárja a megfelelő időn túl visszatérített (beszámított) héatúlfizetés (különbözet) után a nemzeti jog alapján rendszerint fizetendő kamat olyan csökkentését, amely az adóalany eljárásából eredő körülményektől eltérő körülményeket – például a kamat és a megfelelő időn túl visszatérített túlfizetés összege közötti viszonyt, a túlfizetés vissza nem térítése időszakának hosszát és annak okait, valamint az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteséget – vesz figyelembe?”

11. Ez az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2016. július 12-én érkezett meg a Bírósághoz. A Nidera, a litván és a cseh kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be a 2017. június 8-án tartott tárgyaláson.

Értékelés

12. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben, hogy az lehetővé teszi az adóalanyt a héatúlfizetés késedelmes visszatérítése címén megillető kamat összegének csökkentését azon kamat összegéhez képest, amely tényleges körülmények között illetné meg, olyan okokból, amelyek nem az adóalany által okozott körülményekhez kapcsolódnak, hanem abból következnek, hogy e kamat összege jelentős a tőkeösszeghez, illetve az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteséghez képest.

Az adótúlfizetés visszatérítésének kötelezettsége

13. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héatúlfizetésnek és – abban az esetben, ha a visszatérítésre nem észszerű határidőn belül kerül sor – a kamatoknak az adósemlegesség elvével összefüggésben a 2006/112 irányelv 183. cikkére alapozott visszatérítési kötelezettsége a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából is következik.(4) A kamatösszeg számításának kezdő időpontja főtörvény szerint az a nap, amikor a visszatérítésnek meg kellett volna történnie.(5) A visszatérítés határideje kitolódhat, amennyiben az adóvisszatérítéshez való jog megállapítása érdekében ellenőrzést szükséges lefolytatni, azonban az adóalany kamat fizetése illeti meg akkor is, ha az ellenőrzés tartama meghaladja a végrehajtásához szükséges időt.(6)

14. Hasonló elvek, azaz a kamattal való visszatérítés kötelezettsége alkalmazandó az uniós jog megsértésével történő adóbeszedés esetén is.(7) Úgy kell tekinteni, hogy ez – ahogyan a jelen esetben is – azt az adót is érinti, amely esetében nem vitatott, hogy annak beszedésére az uniós jognak megfelelően került sor, de a visszatérítésének megtagadása ellentétben áll ezzel a joggal.

15. Azt gondolom, vitathatatlan, hogy a 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett 183. cikke értelmében a Niderát megilleti az alapeljárás tárgyát képező héa-visszatérítéshez való jog, valamint az azon időponttól kezdődően számított kamatok, amikor az adó-visszatérítésnek a litván rendelkezések értelmében meg kellett volna történnie az adóellenőrzés lefolytatását követően.(8) A litván adóhatóság által 2009. március 19-én elfogadott, az adó-visszatérítést megtagadó határozat tehát téves, és az uniós joggal ellentétes volt.

16. A kérdést előterjesztő bíróság, anélkül hogy e jogot elviekben vitatná, azt a kérdést teszi fel, hogy az alapeljárás különleges körülményeire tekintettel, amelyekben az adó-visszatérítés jelentős késedelmre az eredményezte, hogy az adóalanyt az adó vissza nem térítése miatt ért kárt meghaladó – kamat kifizetésére vonatkozó igénye keletkezett, e kamat összegét lehet-e bírósági határozattal korlátozni.

Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve

17. Az eljárási autonómia elve értelmében a tagállamok szabályozása határozza meg a többletként vagy jogalap nélkül megfizetett adók visszatérítésének szabályait, ideértve az esetleges kamatok mértékét is. Ezeknek a szabályoknak azonban összhangban kell állniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével.(9)

Az egyenértékűség elve

18. Az egyenértékűség elve megköveteli, hogy az adóalanyt az uniós jog alapján megillető visszatérítésekre vonatkozó szabályok ne legyenek kevésbé kedvezőek, mint a nemzeti jogból eredő, hasonló jogokra vonatkozó szabályok.

19. A litván jogban az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott rendelkezéseiből véleményem szerint nem következik egyértelműen az, hogy a bíróságok kifejezetten jogosultak lennének az adóalanyt az adó-visszatérítés késedelmére címén megfizetett kamat összegét csökkenteni e kamatnak a jogszabályi rendelkezésekből eredő összegéhez képest. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmazza a litván bíróságok erre vonatkozó gyakorlatával kapcsolatos információkat sem. Nehéz tehát megmondani, hogy az uniós jog szerinti adó-visszatérítés esetén a kamat csökkentése kedvezőtlenebb bánásmódot jelentene-e az adók nemzeti jog szerint alkalmazott visszatérítésének szabályához képest.

20. A kérdést előterjesztő bíróságra tartozik tehát azon kérdés megítélése, hogy tiszteletben tartották-e az egyenértékűség elvét. Azt gondolom azonban, hogy ellentétes lenne az egyenértékűség elvével az uniós jogra alapozott adó-visszatérítés címén járó kamat csökkentése – különösen, ha az precedenst jelentene – amennyiben a litván jogban nem léteznek olyan világos rendelkezések, amelyek felhatalmazzák a bíróságokat a kamat csökkentésére, illetve ha nem létezik olyan állandó ítélkezési gyakorlat sem, amely lehetővé tenné a bíróságok ilyen eljárását a nemzeti jog szerint végrehajtott adó-visszatérítésekre vonatkozóan. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kellene állapítania, hogy ez a helyzet áll fenn ténylegesen, ez véleményem szerint önmagában elegendő lenne az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés igenlő megválaszolásához.

A tényleges érvényesülés elve

21. Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, az megköveteli, hogy a jogorvoslathoz való jognak a nemzeti szabályozás által meghatározott szabályai ne tegyék gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlságosan nehézé az uniós jogból eredő igények érvényesítését. Az adóalanyt a túlfizetett adó késedelmes visszatérítése címén megillető kamat csökkenthetőségének kérdésére adandó válasz a tényleges érvényesülés elvének fényében behatóbb elemzést tesz szükségessé.
22. Ahogyan az a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból is következik, a 2006/112 irányelv 183. cikke alapján a hűadályt megilleti a megfizetett adó visszatérítésének joga, amikor ezen adó összege meghaladja az adó levonásához való joga szerinti összeget. Ez következik a hűa struktúrájából is, amelynek terhe a termékek és szolgáltatások fogyasztására hárul, és amely nem a vállalkozásokat terheli. Ebből a struktúrából ered az adóalanyok számára a hűasemlegesség elve.
23. Az adóvisszatérítéseknek a tagállamok belső rendelkezései által meghatározott észszerű határidőn belül meg kell történniük. Ezen észszerű határidő eltelte az adóalany terhére emiatt keletkezett tényleges veszteség megtérítését kell, hogy eredményezze, oly módon, hogy ezt ebből adódóan ne terhelje semmilyen pénzügyi kockázat.(10)
24. Az adóalanyt a visszatérítés késedelme miatt különböző veszteségek érhetik. Ezek elsősorban az adóhatóság által „befagyasztott” pénzügyi források feletti rendelkezés képtelenségéből erednek, amelyek rendes körülmények között – azaz a határidőben való visszatérítés esetén – rendelkezésre állnának.
25. Az ilyen típusú veszteségek pontos kiszámítása nem könnyű, ugyanis főként azt az elmaradt hasznot (*lucrum cessans*) jelentik, amelyet az adóalany a pénzügyi forrásainak a tevékenysége keretében történő vagy pénzügyi eszközökbe való befektetése révén szerezhetett volna. Olyan nehézségekbe ütközünk tehát, amelyek jellemzően a – jellegükben adódóan bizonytalan és nem feltétel nélküli – jövőbeli jövedelmek kiszámításában jelentkeznek.
26. Következésképpen az ilyen jellegű veszteségek általánosan elfogadott jóvátételi formája a kamat fizetése, amely átánykártérítés. A kártérítés e formája lehetővé teszi a hitelező (a jelen esetben az adóalany) számára, hogy méltányos jóvátételben részesüljön a veszteség tényleges összegének nagyon nehezen összegyűjthető bizonyítékainak bemutatása nélkül, illetve elkerülve, hogy az adósnak egyelőre nem látható és esetlegesen nagyon magas összeget kelljen megfizetnie.
27. A késedelmi kamat egy másik szerepet is betölt: valójában szankciót is jelent, amelynek célja, hogy arra ösztönözze az adóst, hogy a hitelezőt megillető összeget a kiszabott határidőben fizesse meg, aminek hiányában ez az összeg kamatokkal fog növekedni. Azt gondolom azonban, hogy abban az esetben, amikor az adós állam, és a hitelező adóalany, a két fél pénzügyi adottságai közötti aránytalanság következtében a kártérítési funkció tölti be a legfontosabb szerepet. Amíg ugyanis az állami költségvetésben egy meghatározott adóalanyt megillető összeg elhanyagolható mennyiséget jelent, addig ugyanez az összeg rendszerint az adóalany költségjének jelentős részét képezi, sőt néha meghatározó is lehet a pénzügyi likviditására nézve.

28. A késedelmi kamat meghatározására rendszerint a pénzeszközök banki piacon történő megszerzésének átlagos költségszintje alapján kerül sor. A kamat formájában történő kártérítés tehát azzal a járulékos előnyvel is jár, hogy lehetővé teszi a hitelező számára, hogy banki kölcsön formájában jusson a számára szükséges forrásokhoz, azzal a biztosítékkal, hogy késedelmi kamat formájában megkapja az e kölcsön megszerzésének hozzávetőleg megfelelő összeget.

29. A késedelmi kamat összegét rendszerint a tagállamok nemzeti jogának rendelkezései határozzák meg. Az uniós jog szempontjából a tagállamok a nemzeti jogukban az eljárási autonómiájuk keretében a kamat mértékét szabadon határozhatják meg, amennyiben azt nem olyan kirívóan alacsony szinten állapítják meg, ami ellentétes lenne a tényleges érvényesülés elvével. A kamat így meghatározott összege a hitelezők és az adósok számára egyaránt lehetővé teszi, hogy a jövőbeli pénzügyi jogosultságukat, illetve kötelezettségeiket pontosan előre láthassák. Ez tehát a jogbiztonság biztosítékának minősül.

30. Ha tehát a 2006/112 irányelv 183. cikke és az azzal összefüggő adósemlegesség elve alapján az adóalany jogosult arra, hogy a túlfizetett adót észszerű határidőn belül visszatérítsék számára, és ezen észszerű határidő elmulasztása esetén arra is, hogy az adóvisszatérítés késedelme miatt ezt ért veszteségért kártérítést kapjon, álláspontom szerint ez azt jelenti, hogy jogosult megkapni az adó késedelmes visszatérítése címén járó kamatnak az érintett tagállam nemzeti joga által meghatározott teljes összegét. A tényleges érvényesülés elvével ellentétesnek kell tehát tekinteni a kamatban részesüléshez való jog korlátozását, amennyiben az azzal jár, hogy egy, az uniós jogból eredő – az adóvisszatérítés késedelméből eredő veszteség megtérítéséhez való – jog gyakorlása lehetetlenné vagy legalábbis nagymértékben nehezzé válik. Ezenkívül ez a korlátozás a jogbiztonság és bizalomvédelem elvével is ellentétes, amennyiben az adóalany – aki ebben a helyzetben az adóhatóság hitelezője – jogosan számít arra, hogy teljes egészében megkapja a jogszabályi rendelkezések által előírt kamatokat. A kamatok egészében való részesüléshez fűződő jog korlátozása csak kivételes helyzetekben volna lehetséges, amikor az adóvisszatérítés ezen késedelme az adóalanynak felróható okból ered. A jelen ügyben ugyanakkor nem ez a helyzet áll fenn.

31. Véleményem szerint a bíróság azon lehetőségét is ellentétesnek kell tekinteni a tényleges érvényesülés elvével, hogy az adóalanyt megillető kamat összegét csökkentse abban az esetben, amikor az adóvisszatérítés – az adóalany fel nem róható – jelentős késedelme következtében az adóalany a tényleges veszteséghez képest különösen magas, esetlegesen az adóvisszatérítés késedelméből a terhére keletkezett tényleges veszteséget is meghaladó kamatban részesüljön.

32. Az esedékes kamat összegének ilyen csökkentése ugyanis elkerülhetetlenül azzal járna, hogy az adóalany bizonyítania kellene a tényleges kár mértékét. (11) Ahogyan azt fentebb is jeleztem, ez különösen nehezen bizonyítható, amennyiben egy jövedelemkiesés formájában megvalósuló veszteségről van szó, oly módon, hogy azt jellegéből adódóan nehéz kiszámítani és egyértelműen bizonyítani. Az ilyen bizonyítékok bemutatásának szükségessége rendkívüli módon megnehezítené, sőt számos esetben valószínűleg lehetetlenné tenné az adóalany azon jogának gyakorlását, hogy adóvisszatérítésben, illetve ezen visszatérítés esetleges késedelme esetén kártérítésben részesüljön. Összehasonlítva az előzetesen meghatározott összegű késedelmi kamat megfizetésének egyszeri mechanizmusával, a késedelem ilyen fajta kártérítéséhez fűződő nehézségei ott már nem jelentkeznek.

33. Igaz ugyan, hogy – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság is jelezte – bizonyos esetekben a kamat összege meghaladhatja az adóalany terhére keletkezett tényleges kárt. Ugyanakkor az általános kártérítés alkalmazásához kapcsolódó természetes jelenségről van szó, amely jellegéből adódóan nem a ténylegesen elszenvedett, hanem azon hozzávetőleges és statisztikailag valószínű veszteségeket tükrözi, amelyek az adóalany terhére keletkezhetnek volna.

A kamat formájában megvalósuló kártérítés a konkrét esetekben alacsonyabb vagy magasabb összeg? is lehet a tényleges veszteséghez képest, úgy vélem azonban, hogy ez nem indokolja azt, hogy eltekintsünk az alkalmazásától.

34. Különleges helyzetekben, például amikor a tartozás megfizetésének késedelme a hitelez? fizetéseképtelenségét eredményezi, a hitelez? (vagy jogutóda) a késedelmi kamat összegét meghaladó kártérítésben részesülhet. Ez az államok és adóalanyok közötti viszonyra is vonatkozik. Egy ilyen döntés azonban kizárólag a hitelez? akaratától függ. A késedelmi kamat összegét meghaladó kártérítésben való részesülés lehet?sége mindazonáltal nem fosztja meg a hitelez?t attól a biztosítéktól, amit a kamat jelent.

35. Ugyanez érvényes a kamat összege és a t?keösszeg közötti kapcsolatra is. A kamat összege a t?keösszegeb?l és az adó?visszatérítés késedelmének id?tartamából ered. Ha ez az id?tartam különösen hosszú, a kamat összege elérheti, s?t meg is haladhatja a t?keösszeget. Ez csupán a késedelem jelent?s id?tartamát tükrözi. A késedelmi kamat intézményének alapját jelent? elmélet szerint, amennyiben a hitelez? rendelkezett volna a követelésének megfizetésében beálló késedelem teljes id?tartama alatt az ?t megillet? összegekkel, azokból olyan jövedelemhez jutott volna, amelyeknek az összesített összege arányos lett volna az eltelt id?vel, és elérhették vagy meg is haladhatták volna az eredetileg befektetett összegeket. Az a tény tehát, hogy kamat címén ezzel egyenérték? összegben részesül, nem jelent jogalap nélküli gazdagodást, hanem csupán a t?ke visszatérítésének késedelme által okozott jövedelemvesztés ellenértékének felel meg.

36. Végül emlékeztetni kell arra, hogy a késedelmi kamat összegét – ideértve az adótúlfizetés visszatérítésének késedelméért járó késedelmi kamatot is – a tagállamok határozzák meg az eljárási autonómiájuk keretében. Ennek következtében, ha a tagállam úgy ítéli meg, hogy a kamatnak a nemzeti jog által meghatározott összege meghaladja az e késedelem által okozott kár méltányos megtérítését, lehet?sége van jogalkotási eszközökkel csökkenteni azt. Mindazonáltal mindaddig, amíg a szabályozás által nem került sor ilyen csökkentésre, az uniós jogból ered? adó?visszatérítés jogára hivatkozó adóalanyokat megilleti az a jog, hogy a hatályban lévő rendelkezésekb?l ered? kamatok teljes összegét megkapják.

A litván kormány által felvetett érvekre vonatkozó észrevételek

37. A jelen ügyre vonatkozó észrevételeiben a litván kormány arra az évrre is hivatkozik, amely szerint a litván jog által az adótúlfizetés késedelmes visszatérítésére el?írt kamat nem az adóalany terhére – az adó?visszatérítés késedelméb?l – keletkezett kár jóvátételét jelenti, hanem tisztán szankciós jellege van, és azt célozza, hogy arra ösztönözze az adóhatóságot, hogy az adó?visszatérítési kötelezettségének a lehet? leggyorsabban tegyen eleget. A litván kormány arra a tényre hivatkozik, hogy e kamat az adóalanyok által az adófizetés késedelme esetén fizetend? – a magánjogi jogviszonyokban alkalmazott mérték kétszeresének megfelelő? – késedelmi pótlékkal egyez? mértékben van meghatározva. Ennek következtében a litván kormány úgy véli, hogy a kompenzációs kamat mértékét kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kellene meghatároznia az alapeljárásban.

38. Ezeket az érveket több okból sem tartom meggy?zőnek.

39. El?ször is sem az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat, sem pedig a felek észrevételei nem tartalmaznak olyan gyakorlat fennállására utaló információt, amelynek értelmében az adó?visszatérítés késedelme esetén a litván jog rendelkezései által el?írt kamatmérték helyett a bíróság határozná meg a kompenzációs kamat mértékét. A litván kormány képvisel?je egyébiránt meger?sítette a tárgyalás alkalmával, hogy tudomása szerint a jelen ügy precedensérték?. Ennélfogva úgy kell érteni, hogy más esetekben – ideértve, amikor az adó?visszatérítésre

kizárólag a nemzeti jog alapján kerül sor – az adóalanyok a jogszabály által meghatározott összeg? kamatban részesülnek. A litván kormány által hivatkozott elmélet jelen ügyben való alkalmazása tehát az uniós jogon alapuló követelés esetében kedvez?tlenebb bánásmódot eredményezne, ami ellentétes volna az egyenérték?ség elvével, és az ugyanezen okból kizárt.(12)

40. Másodszor, bár – ahogyan korábban említettem – a késedelmi kamat rendszerint egyszerre tölt be kártérítési és szankciós funkciót,(13) a tagállam és az adóalanyok közötti viszonyokban eltér? e két funkció jelent?sége. Valójában, amikor az adóalany tölti be az adós szerepét, a kamatok szankciós funkciója nagyobb jelent?séggel bír, tekintettel arra, hogy az adó egyetlen adóalany általi meg nem fizetése viszonylag elhanyagolható veszteségeket okoz a tagállami költségvetésben. Más a helyzet fordított esetben, amikor az adó?visszatérítési kötelezettsége címén az állam az adóalany adósa. Ilyen esetben ugyanis eléggé korlátozott a kamat szankciós funkciójának hatásossága, míg el?térbe kerül annak kártérítési funkciója, tekintettel arra, hogy az adó?visszatérítés késedelméb?l az adóalany terhére keletkezett veszteségek nagyon jelent?sek is lehetnek a pénzügyi forrásainak összességéhez képest. Nem tudok tehát egyetérteni a litván kormány azon kijelentésével, amely szerint az adótúlfizetés késedelmes visszatérítése miatt a tagállamok által az adóalanyoknak fizetend? késedelmi kamat ugyanolyan – els?sorban szankciós – funkciót tölt be, mint az adóalany általi adófizetéshez kapcsolódó késedelmi kamat. Az a tény, hogy e kamatok meghatározására ugyanolyan mértékben került sor, a litván kormány technikai választása.

41. Harmadszor a litván kormány által hivatkozott elmélet azt jelentené, hogy a litván jog lényegében egyáltalán nem határozza meg a késedelmes adó?visszatérítés miatt az adóalanyokat megillet? kamat mértékét. Azokban az esetekben ugyanakkor, amikor erre a visszatérítésre az uniós jog alapján kerül sor, ez a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat,(14) valamint a tényleges érvényesülés elvének megsértését jelentené. Az adó késedelmi kamattal együtt történ? visszatérítéséhez való jog ugyanis nemcsak a bíró által az eljárás során meghatározandó mérték? kamatban való részesülés bizonytalan jogát foglalja magába, hanem az olyan kamatban való részesülés jogát is, amelynek összege el?re ismert és a jogszabályi rendelkezések által el?zetesen meghatározott. A litván kormány ugyanakkor túlértékelni látszik a tagállamok arra vonatkozó szabadságának terjedelmét, hogy meghatározzák a héatúlfizetés visszatérítésének szabályait. Ha ugyanis a 2006/112 irányelv 183. cikke úgy rendelkezik, hogy a tagállamok határozzák meg azokat a feltételeket, amelyek esetében végrehajtják a héatúlfizetés visszatérítését, e feltételek meghatározási módjának meg kell felelnie bizonyos kiszámíthatósági és jogbiztonsági minimumkövetelményeknek. Ugyanez a helyzet azon kamat összegének meghatározása esetében, amely az adó?visszatérítés késedelme esetén illeti meg az adóalanyt, tekintettel arra, hogy a késedelmi kamatban való részesülés az adótúlfizetés visszatérítéséhez való jog részét képezi. A visszatérítés feltételeinek meghatározására – ideértve a kamat összegének meghatározását is – tehát nem kerülhet sor egyes adóalanyokat érint? egyedi ügyekben hozott bírósági határozatok útján, *ad hoc* módon, ahogyan azt a litván kormány szeretné. Ez a mechanizmus véleményem szerint ellentétes lenne a tényleges érvényesülés elvével, mivel az uniós jog által biztosított jogok hatékony gyakorlásának egyik lényegi eleme az e jogok terjedelmében való bizonyosság, valamint a tárgyi b?l bizalomvédelem.

42. A litván kormány végül arra utal, hogy a késedelmes adó?visszatérítés miatt a litván jog által el?írt kamatok csökkentésére kerüljön sor annak egyetlen tényez?re, a kincstárjegyek átlagos éves kamatlábjára történ? korlátozásával.

43. Azon a kérdésen kívül, hogy egy ilyen megoldás valószínűleg összeegyeztethetetlen lenne az egyenérték?ség elvével, a kincstárjegyek – mint különösen biztonságosnak ítélt pénzügyi eszközök – kamatai azonban rendszerint nagyon alacsonyak az átlagos banki hitelkamatokhoz képest is. A késedelmes adó?visszatérítés miatti, a kincstárjegyek kamatlábjára korlátozott

összeg? kamat tehát véleményem szerint nem töltené be a kártérítési funkcióját, mivel még a banki piacon hiányzó pénzügyi források megszerzése költségeinek megtérítését sem tenné lehetővé. Ez a kamat tehát nem töltené be azt a funkcióját, hogy kártérítésként szolgáljon a késedelmes adó?visszatérítésb?l az adóalany terhére keletkezett kárért, és részben az adóalanyra hárítaná az e késedelemhez kapcsolódó pénzügyi kockázatot. A kamatok ilyen alacsony mértékben történ? meghatározása tehát ellentétes lenne a tényleges érvényesülés elvével.

Összefoglalás

44. Összefoglalásképpen, úgy ítélem meg, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke az adósemlegesség elvével összefüggésben, valamint az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvére tekintettel megköveteli, hogy amennyiben az adóhatóság nem tartja tiszteletben a hatályos nemzeti rendelkezések által a héatúlfizetés visszatérítésére el?írt észszer? határid?ket, az adóalany számára visszatérítsék ezen adót a hatályos nemzeti szabályozás által el?írt kamatok teljes összegével együtt, amennyiben a visszatérítés késedelme nem az adóalany eljárásából eredt.

Végkövetkeztetések

45. A fenti megfontolásokra tekintettel a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (legfels?bb közigazgatási bíróság, Litvánia) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre a következ? választ kell adni:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé, hogy azon kamat összegét, amely az adóalanyt a héatúlfizetés késedelmes visszatérítése címén illeti meg, az adóalany eljárásával összefüggésben nem álló okok miatt olyan összegre csökkentsék, amely alacsonyabb annál, mint amely ?t az általános elvek alapján illetné meg.

1 Eredeti nyelv: lengyel.

2 HL 2006. L 347., 1. o.

3 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627).

4 Lásd legutóbb: 2017. július 6?i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C?254/16, EU:C:2017:522, 18–22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 Ugyanott: 23. pont.

6 Ugyanott: 24. pont.

7 Lásd legutóbb: 2016. június 30?i Toma és Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci ítélet (C?205/15, EU:C:2016:499, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésnek nem képezi tárgyát az a kérdés, hogy mely id?ponttól kezd?d?en kell az alapeljárás tárgyát képez? kamatokat számítani. Arra emlékeztetek csupán, hogy az alapeljárásban az els?fokú bíróság úgy ítélte meg, hogy a kamatokat 2009. július 17?t?l kezd?d?en kell számítani. Hangsúlyozni kell azonban, hogy – szemben azzal, amit a litván adóhatóság megállapított – az érintett adó vissza nem térítése kezdett?l fogva ellentétes volt az uniós joggal, és nem csak a Bíróság 2010. október 21?i Nidera

Handelscompagnie ítéletének (C-385/09, EU:C:2010:627) kihirdetésétől kezdődően. A Bíróság által – elzeteres döntéshozatal iránti kérelmek kapcsán – hozott ítéletek ugyanis deklaratív jellegűek, és az uniós jog rendelkezéseinek az e rendelkezések hatálybalépésétől kezdődően alkalmazandó értelmezését határozzák meg (lásd különösen: 1980 március 27-i Denavit italiana ítélet, 61/79, EU:C:1980:100, 16. pont; 1995. október 19-i Richardson ítélet, C-137/94, EU:C:1995:342, 33. pont; 2015. április 14-i Manea ítélet, C-76/14, EU:C:2015:216, 53. pont). Igaz ugyan, hogy kivételes esetekben lehetséges az ítélet hatályának időbeli korlátozása (lásd: 2015. április 14-i Manea ítélet, C-76/14, EU:C:2015:216, 54. pont), azonban a Bíróság erre nem kerített sort a 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélettel (C-385/09, EU:C:2010:627) kapcsolatban.

9 Lásd legutóbb: 2016. június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horaș-Vasile Cruduleci ítélet (C-205/15, EU:C:2016:499, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

10 Lásd: 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-254/16, EU:C:2017:522, 20. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 Emlékeztetek arra, hogy a litván jog értelmében nem léteznek a kamatok bíróság általi csökkentését meghatározó kifejezett rendelkezések, és azt is nehéz elképzelni, hogy azokat a bíróság teljesen önkényes módon, az adóalany terhére keletkezett tényleges veszteség figyelembevétele nélkül csökkentené.

12 Lásd a jelen indítvány 20. pontját.

13 Lásd a jelen indítvány 27. pontját.

14 Lásd a jelen indítvány 13. és 14. pontját.