

62018CJ0013

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2020. április 23. ( \*1 )

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az elzetiesen felszámított adó levonásához való jog – A héakülönbözet visszatérítése – Késedelmes visszatérítés – A kamatok kiszámítása – Az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héatülfizetés rendelkezésre nem állása miatt járó kamat és valamely esedékes összeg adóhatóság által való késedelmes kifizetése miatt járó kamat fizetésének részletes szabályai – A tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve”

A C?13/18. és C?126/18. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) (C?13/18) és a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) (C?126/18) a Bírósághoz 2018. január 8?án és 2018. február 16?án érkezett, 2018. január 2?i és 2018. január 3?i határozataival terjesztett el?

a Sole?Mizo Zrt. (C?13/18),

a Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. (C?126/18)

és

a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, P. G. Xuereb és T. von Danwitz (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezet?: R. ?ere? tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. június 6?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

–

a Sole?Mizo Zrt. képviselőjében Maklári L. ügyvéd,

–

a Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. képviselőjében Maklári L. ügyvéd,

–

a magyar kormány képviselőjében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2019. szeptember 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek az uniós jog megsértésével valamely tagállamban beszedett adók visszatérítéséhez való joggal kapcsolatos uniós jog értelmezésére vonatkoznak.

2

E kérelmeket a Sole?Mizo Zrt. (C?13/18), valamint a Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. (C?126/18) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között azon anyagi jogi és eljárásjogi feltételek tárgyában folyamatban lév? két eljárás keretében terjesztették el?, amelyek között a hozzáadottérték-adó (h?a) tekintetében fennálló azon túlfizetésnek az adóalany javára való visszatérítésére kerül sor, amelyet a tagállami szabályozásban meghatározott olyan feltétel miatt lehetett visszaigényelni, amelyet a Bíróság utólag az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

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

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási id?szakban fizetend? H?A 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.”

A magyar jog

Az áfatörvény

4

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a Magyar Közlöny 2007. évi 155. száma [XI. 16.]; a továbbiakban: áfatörvény) 186. §-ának (2) bekezdése a levonható

áfakülönbözet visszatérítését attól a feltételtől, hogy a levonható hea alapjául szolgáló ügylet fejében járó, adót is tartalmazó ellenértéket maradéktalanul megtérítették (úgynevezett „megfizetettségi” feltétel). E megtérítés hiányában a túlfizetést a következő adómegállapítási időszakra kellett átvinni.

5

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

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs módosításáról és az adóvisszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (a továbbiakban: módosító törvény) 2011. szeptember 27-én hatállyal hatályon kívül helyezte az áfatörvény 186. §-ának (2)–(4) bekezdését. A törvény ettől kezdve lehetővé teszi a levonható áfakülönbözet visszatérítését, anélkül hogy meg kellene várni a levonható áfa alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megtérítését.

Az adózás rendjéről szóló törvény

7

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 37. §-a a (4) és (6) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

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

8

E törvény 124/C. §-a értelmében:

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

(2) Az adózó a kérelmet az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága döntésének közzétételét?, illetve kézbesítését?l számított 180 napon belül az adóhatósághoz írásban terjesztheti el?, a határid? elmulasztása miatt igazolási kérelemnek nincs helye. A kérelmet az adóhatóság határozattal utasítja el, ha a döntés közzétételének, illetve kézbesítésének napjáig az adó megállapításához való jog elévült.

[...]

(6) Ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság – az adó visszatérítésével egyidej?leg – a visszatérítend? adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítésér?l szóló határozat joger?re emelkedésének napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mérték? kamatot fizet. A visszatérítés a teljesítést elrendel? határozat joger?re emelkedésének napján esedékes, a visszatérítést az esedékesség napjától számított 30 napon belül kell kiutalni. Az e §-ban szabályozott visszatérítésre – a 37. § (6) bekezdés kivételével – egyebekben a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell megfelel?en alkalmazni.”

9

Az említett törvény 124/D. §-ának (1)–(3) bekezdése a következ?képpen szól:

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

(2) Az adózó az (I) bekezdésben említett igényét a levonási jog keletkezése id?pontját magában foglaló elszámolási id?szak(ok) bevallása(i)nak – az Európai Unió Bírósága, illetve az Alkotmánybíróság döntésének közzétételét?, illetve kézbesítését?l számított 180 napon belül benyújtott – önellen?rzésével érvényesítheti. A határid? elmulasztása miatt igazolási kérelem benyújtásának nincs helye.

(3) [...] [H]a az adózónak a befizetend? adója csökkenése vagy visszaigényelhet? összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítend? adó után az önellen?rzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az kés?bbi, az adó megfizetésének napjától – az önellen?rzés benyújtásának napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mérték? kamatot fizet. A visszatérítést – amelyre a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni – az önellen?rzés benyújtásának napjától számított 30 napon belül kell kiutalni.”

10

Az adózás rendjér?l szóló törvény 164. §-ának (1) bekezdése kimondja:

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

11

E törvény 165. §-ának (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után a felszámítás id?pontjában érvényes

jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része. A késedelmi pótlék után késedelmi pótlékot felszámítani nem lehet. Az állami adó- és vámhatóság a 2000 [HUF-ot] el nem érő késedelmi pótlékot nem írja elő.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-13/18. sz. ügy

12

A 2014. július 17-én Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzésben (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127, 39. pont) a Bíróság megállapította, hogy az uniós jogot és különösen a héairányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon hűa összege után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett észszerű határidőn belül visszaigényelni. A Bíróság ugyanakkor arra is emlékeztetett, hogy vonatkozó uniós szabályozás hiányában az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó részletes szabályok megállapítása – az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – a tagállamok feladata.

13

E végzést követően a magyar adóhatóság olyan közigazgatási gyakorlatot alakított ki, amelynek szabályszerűségéről a Kúria a 2016. november 24-én Kfv.I.35.472/2016/5. sz. ítéletében foglalt állást. E bíróság ezen ítélet alapján elfogadta „A megfizetettségi feltétel miatt göngyöltésre kötelezett áfára jutó kamat megítélése (mérték, elévülés)” címet viselő határozatot (EBH2017.K18. sz.; a továbbiakban: a Kúria 18/2017. sz. elvi határozata), amelyben pontosította az áfa azon összege után járó kamatok kiszámítására vonatkozó részletes szabályokat, amelynek visszaigénylésére a „megfizetettségi feltétel” miatt nem kerülhetett sor. Ezen elvi határozat szerint két időszakot kell megkülönböztetni:

–

Az áfabevallás benyújtási határidejének utolsó napját követő nap és a következő bevallás benyújtási határidejének utolsó napja közötti időszak vonatkozásában analógia útján az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-át kell alkalmazni, amely rendelkezések azon esetekre vonatkoznak, amikor az Alkotmánybíróság vagy a Kúria megállapítja, hogy valamely rendelkezés magasabb szintű nemzeti jogi normába ütközik.

–

Az adóhatóság által fizetendő kamat esedékességének napjától az adóhatóság által ezen kamat tényleges kifizetésének napjáig terjedő időszak vonatkozásában az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése alkalmazandó.

14

2016. december 30-án a Sole-Mizo a 2014. július 17-én Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó végzésre (C-654/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2127) hivatkozva a „megfizetettségi feltétel” miatt kelt időszakban vissza nem térített levonható áfakülönbözetek után járó kamatok megfizetése iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz. E kérelem a 2005 decemberétől 2011 júniusáig terjedő különböző bevallási idősorozatokra vonatkozó kamatokra irányult. E kérelem ezen kamatok késedelmes megfizetése miatt kamatos kamat iránti követelést is magában foglalt.

15

Az elsőfokú adóhatóság a 2017. március 3-ai határozatával részben helyt adott a Sole-Mizo kérelmének, és elrendelte a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértékkel számolt 99630000 HUF (hózávetőleg 321501 euró) összegű kamat javára történő kifizetését, ugyanakkor elutasította e kérelmet annyiban, amennyiben az e kamatok késedelmes megfizetése miatt a magyar jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékkel kiszámított késedelmi kamat megfizetésére irányult.

16

A Sole-Mizo által benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelem nyomán hozott 2017. június 19-ai határozatával a másodfokú adóhatóság megváltoztatta ezen elsőfokú határozatot, és elrendelte a levonható áfakülönbözet azon összege után járó 104165000 HUF (hózávetőleg 338891 euró) kamat kifizetését, amelynek visszaigénylésére a „megfizetettségi feltétel” miatt nem kerülhetett sor. Az e kamatok címén fizetendő összeg az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a alapján a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazásával került kiszámításra.

17

A Sole-Mizo keresetet nyújtott be a C-13/18. sz. ügyben eljáró, kérdést előterjesztő bírósághoz a másodfokú adóhatóság határozatával szemben, arra hivatkozva, hogy a levonható áfakülönbözet azon összegére vonatkozó kamatok címén járó összeget, amelynek visszaigénylésére a „megfizetettségi feltétel” miatt nem kerülhetett sor, az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-a (6) bekezdésének megfelelően szintén a magyar jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékben kell megállapítani.

18

E bíróság arra keresi a választ, hogy az áfa összegére jutó kamatok kiszámítása vonatkozásában a Kúria 18/2017. sz. elvi határozatában megállapított részletes szabályok összeegyeztethetők-e az uniós joggal, különösen pedig az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével.

19

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

„1)

Öszegeztethető-e a [z uniós] jog rendelkezéseivel, a [héairányelv] rendelkezéseivel (különös tekintettel annak 183. cikkére), a tényleges érvényesülés, a közvetlen hatály és az egyenértékűség szabályaival az a tagállami gyakorlat, [amely] az alkalmazható késedelmi kamatszabályok vizsgálata során abból indul ki, hogy a nemzeti adóhatóság azért nem követett el jogsértést (mulasztást), azaz azért nem esett késedelembe az adóalanyok pénzügyileg nem rendezett beszerzések [héatartalmának] vissza nem igényelhető részére vonatkozóan, mert az adott nemzeti adóhatóság döntéshozatalának az idején [az uniós] jogot sértő nemzeti jogszabályhely hatályban volt[,] és ennek a feltételnek [az uniósjogellenessége] csak később került megállapításra [a Bíróság] által?

2)

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

–

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

–

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

3)

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

A C-126/18. sz. ügy

20

2016. december 30-án a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. a „megfizetettségi feltétel” miatt a 2005 és 2011 közötti időszakban kellő időben vissza nem térített levonható hűkülönbözötek után járó kamatok kifizetése iránti kérelmet nyújtott be az elsőfokú adóhatósághoz. Az igényelt összeg 74518800 HUF (hőzzávetőleg 240515 EUR) volt. A kérelem a követelt kamatok kiszámításakor az egyes érintett bevallási idősorozatokra vonatkozó kiutalási határidő lejártánák napjától az azon bevallási idősorozatokra vonatkozó kiutalási határidő lejártánák napjáig terjedő teljes időszakot vette figyelembe, amelynek során – a jelen ügyben nevezetesen 2011. december 5-én – a módosító törvény elfogadásra került. E számítás céljából a kérelem az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdésével összhangban a magyar jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértéket alkalmazta. Ezen túlmenően a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. szintén az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése szerinti mérték alkalmazásával további kamatok megfizetését kérte a 2011. december 5-e és a tényleges kifizetés közötti időszak vonatkozásában.

21

Az elsőfokú adóhatóság 2017. március 10-i határozatával részben helyt adott e kérelemnek, és az

adózási rendjéről szóló törvény 124/D. cikkének (3) bekezdése alapján a 2005. negyedik negyedév és a 2011. harmadik negyedév közötti időszak vonatkozásában jogszerűtlenül visszatartott levonható áfakülönbözések tekintetében 34673000 HUF (hosszúvetőleg 111035 EUR) kamatot ítélt meg a részére. A kérelmet ezt meghaladó részében elutasította.

22

Az elsőfokú adóhatóság határozata a Kúria 18/2017. sz. elvi határozatában rögzített elveken alapult. Először is, az adóhatóság a kamatkövetelés összegének megállapítása során az adózási rendjéről szóló törvény azon 124/C. és 124/D. cikkét alkalmazta, amely rendelkezések a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazását írják elő. Másodszor, úgy ítélte meg, hogy a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. által késedelmi kamat iránt benyújtott kérelem megalapozatlan, mivel ez utóbbi nem nyújtott be sem rendkívüli visszaigénylési kérelmet, sem visszatérítés iránti igényt tartalmazó áfabevallást. Harmadszor, az elsőfokú adóhatóság a 2005. év vonatkozásában elutasította a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. kamatigényét, miután megállapította, hogy ezen év első három negyedéve tekintetében az igény elévült.

23

A másodfokú adóhatóság, amelyhez a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be, 2017. június 12-ii határozatával 34259000 HUF-ra (hosszúvetőleg 111527 euró) csökkentette az áfakülönbözés azon összege után részére megítélt kamatok összegét, amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt nem lehetett visszaigényelni. A Kúria 18/2017. sz. elvi határozatának megfelelően e kamatok az adózási rendjéről szóló törvény 124/C. §-a és 124/D. §-a alapján a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértékkel kerültek kiszámításra. A másodfokú adóhatóság ezen túlmenően az ügyintézési határidő túllépésére tekintettel 2017. március 9. napjától, 7000 HUF (hosszúvetőleg 22 euró) késedelmi kamatot állapított meg, ezt meghaladó részében pedig helyben hagyta az elsőfokú határozatot.

24

A Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. keresetet indított e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Különösen arra hivatkozott, hogy a Kúria 18/2017. sz. elvi határozata sérti a tényleges érvényesülés és az uniós jog közvetlen hatályának elvét.

25

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

„1)

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



nemzeti jogalkotás formálisan is hatályon kívül nem helyezte.

2)

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

–

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

–

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

3)

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

4)

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

5)

Amennyiben a fenti kérdésre igen a válasz, úgy összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [háairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely [a Bíróság] által deklaráltan uniós jogba ütköző módon visszatartott adó után járó kamat ([áfakamat]) mint tőkeösszeg késedelmes kiutalása után járó kamatot (kamatos kamat) csak akkor tartja megállapíthatónak, ha az adóalany olyan rendkívüli kérelmet nyújt be, amelynek a tartalma

konkrétan nem a kamat igénylésére vonatkozik, hanem [az uniós] jogba ütköz?, a kifizetlenség miatti [áfavisszatartást] elíró tagállami szabály bels? jogból történ? kivezetése id?pontjában éppen kifizetetlen beszerzések adótartalmának visszaigénylésére, azzal, hogy a [kamatoskamat?igény] alapjául szolgáló [áfakamat] már a rendkívüli kérelmet megelőző korábbi bevallási id?szakokhoz kapcsolódóan volt esedékes, amelynek kiutalására akkor és azóta sem került sor[?]

6)

Amennyiben a fenti kérdésre igen a válasz, úgy összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely [a Bíróság] által deklaráltan uniós jogba ütköz? módon visszatartott adó után járó kamat ([áfakamat]) mint t?keösszeg késedelmes kiutalása után járó kamatra (kamatos kamat) vonatkozó jogosultság elvesztését eredményezi olyan [áfakamatigények] vonatkozásában, amelyek nem képezték a rendkívüli kérelem benyújtására elírt jogveszt? határid?vel érintett [áfabevallási] id?szak tárgyát, mert annál korábbi esedékesség?ek voltak[?]

7)

Összeegyeztethető-e a [z uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével – különös tekintettel a tényleges érvényesülés elvére, továbbá a jogtalanul ki nem utalt adókra vonatkozó [kamatigény] alanyi jogi jellegére – az a tagállami gyakorlat, [amely] az áfa visszaigénylést az adott beszerzés kifizetlenségére tekintettel tilalmazó, utóbb [uniósjog?ellenesség] nyilvánított nemzeti jogszabály alapján visszatartott adóra es? kamat érvényesítésének lehetőségét?l véglegesen megfosztja az adóalanyt oly módon, hogy

–

az adó eredeti esedékességekor az utóbb [uniósjog?ellenesség] nyilvánított rendelkezés [hatályban] létrehozásával nem tartotta megalapozottnak a [kamatigényt] (azzal az indokkal, hogy nem történt késedelem, csak a hatályos jogot alkalmazta az adóhatóság)

–

utóbb pedig, amikor a visszaigénylést korlátozó, [uniós] jogba ütköz?nek nyilvánított rendelkezést kivezették a bels? jogrendszerb?l, az elévülésre hivatkozással[?]

8)

Összeegyeztethető-e [az uniós] joggal, a [héairányelv] 183. cikkével, továbbá a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami gyakorlat, amely attól teszi függ?vé az utóbb [uniós] jogba ütköz?nek nyilvánított bels? jogszabály alapján az eredeti esedékességkor ki nem utalt adóra vonatkozóan az adóalanyt megillet? [áfakamat] mint t?ke után fizetendő késedelmi kamat érvényesíthet?ségét 2005 és 2011 közötti teljes id?szak vonatkozásában, hogy az adóalany aktuálisan [áfa?visszaigényl?] pozícióban van?e azon áfa bevallása során (2011. szeptember hónap), amikor [a] szóban forgó [uniós] jogba ütköz? rendelkezést kivezették a bels? jogrendszerb?l, azzal, hogy az [áfakamat] mint [t?keösszeg] kiutalására sem eddig az id?pontig, sem kés?bb, a nemzeti bírósághoz benyújtott igényérvényesítés id?pontjáig nem került sor[?]

26

A Bíróság elnöke 2018. március 12-i határozatával az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából egyesítette a C?13/18. és a C?126/18. sz. ügyeket.

A Bíróság hatásköréről

27

A magyar kormány az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatatlanságára hivatkozik. Álláspontja szerint nem a Bíróság feladata az alapeljárásokban felmerült kérdések vizsgálata, amelyek olyan kamatok kifizetésére vonatkoznak, amelyek mértékét, kiszámítását és az azokra vonatkozó részletes eljárási szabályokat nem az uniós jog, hanem a nemzeti jog szabályozza.

28

Érvelésével a magyar kormány valójában a Bíróságnak az előterjesztett kérdések megválaszolására vonatkozó hatáskörét vitatja.

29

Az EUMSZ 267. cikk alapján eljárva a Bíróság hatásköre kizárólag a Szerződések értelmezésére, valamint az Unió intézményei által hozott aktusok érvényességére és értelmezésére terjed ki. E tekintetben a Bíróság nem dönthet a nemzeti szabályozásnak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, és nem értelmezheti a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket sem, ugyanakkor hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságokat minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróságok számára az ilyen összeegyeztethetőségnek az előttük folyamatban lévő jogvita elbírálása céljából történő értékelését (2019. október 16. iGlencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30

A jelen ügyekben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok kötelesek az uniós jog megsértésével beszedett adók kamatokkal együtt való visszatérítésére. Jóllehet uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy meghatározza az ilyen kamatok kifizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját, e feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2013. április 18. iIrimie ítélet, C-565/11, EU:C:2013:250, 22. és 23. pont; 2018. február 28. iNidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 22., 23. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31

Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság az uniós jognak, közelebbről pedig az uniós jog jelen ítélet előző pontjában szereplő elveinek az értelmezését kéri a Bíróságtól, ami a Bíróság hatáskörébe tartozik.

32

E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések megválaszolására.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-13/18. sz. ügyben előterjesztett első, második és harmadik kérdésről, valamint a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett első és második kérdésről, továbbá a hetedik kérdés első részéről

A C?13/18. sz. ügyben el?terjesztett els?, második és harmadik kérdésével, valamint a C?126/18. sz. ügyben el?terjesztett els? és második kérdésével, továbbá a hetedik kérdés második részével, amelyeket együttesen célszer? megvizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróságok lényegében arra várnak választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, különösen pedig a héairányelv 183. cikkét, továbbá a tényleges érvényesülés és az egyenérték?ség, valamint a közvetlen hatály és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az alapügyekben szóban forgóhoz hasonló tagállami gyakorlat, amely az ezen állam által az uniós jog megsértésével az észszer? határid?t meghaladóan visszatartott levonható héatúlfizetések után járó kamatok kiszámítására a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza.

A Bíróság ítélezési gyakorlatából e tekintetben kit?nik, hogy az uniós jog megsértésével valamely tagállamban beszedett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam tehát f?szabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére (2012. július 19?iLittlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

A Bíróság azt is kimondta, hogy ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével szedett be valamely adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul beszedett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak. Ez magában foglalja az abból ered? veszteségeket is, hogy az adó id? el?tti követelése következtében a pénzüsszeg nem állt rendelkezésre (2012. július 19?iLittlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

Ezen ítélezési gyakorlatból az következik, hogy a tagállamokra hárított azon kötelezettség elve, hogy az uniós jog megsértésével beszedett adók összegét kamatokkal kell visszafizetniük, ez utóbbi jogból ered (2012. július 19?iLittlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

Uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok bels? jogrendjének feladata meghatározni e kamatok fizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját („egyszer?” vagy „kamatos” kamat). E feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenérték?ség elvét, vagyis azok nem lehetnek a bels? jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvez?tlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (2012. július 19?iLittlewoods Retail és társai ítélet, C?591/10, EU:C:2012:478, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat). Az említett feltételeknek ezenkívül tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegesség elvét (2018. február 28?iNidera ítélet, C?387/16, EU:C:2018:121, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

A jelen ügyekben a kérdést elterjesztő bíróságok először is arra a kérdésre keresik a választ, hogy összeegyeztethető-e az adóhatóságnak a Kúria 18/2017. sz. elvi állásfoglalásán alapuló gyakorlata az egyenértékűség elvével, amennyiben e gyakorlat előírja, hogy a levonható héakülönbözet azon összegei után járó kamatok kiszámítására, amelyeket a „megfizetettségi feltétel” miatt nem lehetett visszaigényelni, az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a, nem pedig e törvény 37. §-ának (4) és (6) bekezdése alapján kerül sor.

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban szereplő információk szerint az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-a előírja, hogy az adózó részére az azon határozat kihirdetését követően visszatérítendő összegekre alkalmazandó kamatmérték, amelyben az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága az adófizetési kötelezettséget előíró jogszabály alaptörvényellenességét, önkormányzati rendelet esetén más jogszabályba ütközését, illetve az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközését állapítja meg, a magyar jegybanki alapkamatnak felel meg. Ezzel szemben ugyanezen információk alapján az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (6) bekezdése a magyar jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmérték alkalmazását írja elő, amennyiben az adóhatóság a visszaigényelt áfát a visszatérítés iránti igény beérkezésének napjától számított 30, illetve 45 napon belül nem utalja ki.

Végeredményben a kérdést elterjesztő bíróságok – amelyek egyedülként rendelkeznek az állammal szemben indított visszatérítés iránti igények részletes eljárási szabályaira vonatkozó közvetlen ismeretekkel – feladata annak vizsgálata, hogy azok a részletes eljárási szabályok, amelyek célja, hogy a belső jogban biztosítsák a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét, megfelelnek-e az említett elvnek, és e bíróságoknak kell megvizsgálniuk az állítólagosan hasonló belső jogi igények tárgyát és lényeges elemeit. Ennek érdekében a nemzeti bíróságoknak az érintett igények hasonlóságát tárgyuk, jogalapjuk és lényeges elemeik szempontjából kell megvizsgálniuk (2012. július 19. Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 31. pont).

Fenntartva, hogy e vizsgálatot a kérdést elterjesztő bíróságoknak kell lefolytatniuk, meg kell állapítani, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ában előírt kamat alkalmazásának, úgy tényleg, a Bíróság vagy valamely magasabb szintű nemzeti bíróság olyan ítélete szolgál alapul, amely visszamenőleges hatállyal megállapítja valamely adófizetési kötelezettséget előíró nemzeti jogszabálynak valamely magasabb szintű jogszabályba ütközését. Ezzel szemben e törvény 37. §-ának (4) és (6) bekezdése, úgy tényleg, olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az adóhatóság az előírt határidőn belül nem adott helyt valamely héa-visszatérítés iránti kérelemnek. E rendelkezés következképpen azon határidő adóhatóság által való be nem tartását szankcionálja, amelyen belül az köteles volt valamely általa fizetendő összeg visszatérítésére.

Hozzá kell tenni, hogy – amint azt az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben lényegében megjegyezte – míg az említett törvény 37. §-ának (6) bekezdésében előírt késedelmi kamat, úgy tényleg, valamely fizetendő összeg kiutalása iránt az adóalany által benyújtott kérelem időpontját

követő időszakra alkalmazandó, az e törvény 124/C. és 124/D. §-a szerinti kamatot, úgy ténik, különösen az ilyen kérelmet megelőző időszakra kell alkalmazni. Úgy ténik tehát, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ának, valamint e törvény 37. §-a (4) és (6) bekezdésének nincs hasonló tárgya és jogalapja, amiről azonban a kérdést előterjesztő bíróságoknak kell megbizonyosodniuk.

43

Másodszor, a tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héatűlfizetés visszatérítése iránti kérelem esetén esetlegesen fizetendő kamatok számítására vonatkozó nemzeti szabályok ne fosszák meg az adóalanyt az érintett összegek rendelkezésre nem állása által okozott veszteségek megfelelő megtérítéséről (lásd ebben az értelemben: 2013. április 18. írmie ítélet, C-565/11, EU:C:2013:250, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44

Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy figyelemmel a tagállam által az uniós jog megsértésével visszatartott héatűlfizetések után járó azon kamatok kifizetésének céljára, amely a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán az adóalany terhére keletkezett pénzügyi veszteség ellentételezésére szolgál, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a kamattfizetés részletes szabályait oly módon határozzák meg, hogy a jogosulatlanul visszatartott adóösszegek által jelentett gazdasági terhet ellentételezni lehessen (lásd ebben az értelemben: 2013. május 16. írmie ítélet, C-191/12, EU:C:2013:315, 24. és 27. pont; 2018. február 28. írmie ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 24., 25. és 29. pont).

45

A jelen ügyekben a kérdést előterjesztő bíróságok arra keresik a választ, hogy az adóhatóság alapügyben szóban forgó gyakorlata összeegyeztethető-e a jelen ítélet előző két pontjában hivatkozott elvekkel, figyelemmel, egyrészt, az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ában előírt kamatmérték szintjére, másrészt pedig az e kamatok alkalmazása révén lefedett időszakra.

46

E kamatmértéket illetően meg kell állapítani, hogy e törvény 124/C. és 124/D. §-a a héakülönbözet után a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazását írja elő, amely megegyezik a nemzeti jegybank által az irányadó refinanszírozási műveletekre alkalmazott kamatmértékkel. Ugyanakkor, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 72. és 74. pontjában megállapította, amennyiben az adóalany az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héatűlfizetés visszatérítésének elmaradásából eredő likviditási hiány kiegyenlítése érdekében a levonható héa összegének megfelelő összegű kölcsönt kell felvennie valamely hitelintézetnél, a kizárólag a hitelintézetek részére fenntartott magyar jegybanki alapkamat mértékénél magasabb kamatmértéket kell fizetnie.

47

Az ezen kamatok alkalmazása révén lefedett időszakot illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kiténik, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat értelmében a levonható héatűlfizetés azon összege után járó kamatot, amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt nem lehetett visszaigényelni, a héabevallási időszakok szerint kell kiszámítani. A Kúria 18/2017. sz. elvi határozatának megfelelően e kamatok felszámításának kezdő időpontja azon héabevallási

nyomtatvány benyújtására nyitva álló határidőt követő nap, amelyen az adóalany kimutatta azon héatűfizetését, amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt a következő adómegállapítási időszakra kellett átvinni, záró időpontja pedig a következő bevallási nyomtatvány benyújtási határidejének utolsó napja.

48

A Sole Mizo és a Dalmandi Mez gazdasági Zrt. által e tekintetben benyújtott információkból – amelyek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróságok feladata – kitűnik, hogy a „megfizetettségi feltétel” miatt vissza nem téríthető héatűkülönbözöt után járó kamatok összege megállapításának időpontja és e kamatok tényleges kifizetésének időpontja között eltelt idő e két vállalkozás esetében öt és közel tizenegy év közé volt tehető, amely időszakra, úgy tűnik, semmilyen kamatot nem írtak elő annak érdekében, hogy ellensúlyozzák az adóalany számára az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.

49

Márpedig az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az uniós jog megsértésével visszatartott héatűfizetés összegének az adóalany kérelmére történő visszatérítése esetén az ezen összegre alkalmazandó kamatokat egyrészt alacsonyabb kamatmérték alapulvételével kell kiszámítani, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említett azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig e kamatokat egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszaktól követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést, alkalmas arra, hogy megfossza az adóalanyt az érintett összegek rendelkezésre nem állása folytán okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől, ebből következően pedig nem tartja tiszteletben a tényleges érvényesülés elvét. Az ilyen gyakorlat ezenkívül nem alkalmas arra, hogy ellensúlyozza a jogosulatlanul visszatartott adóösszegek által jelentett gazdasági terhet, ami ellentétes az adósemlegesség elvével.

50

A fentiekre tekintettel a jelen kérdéseket a közvetlen hatály és az arányosság elve vonatkozásában nem szükséges megvizsgálni.

51

A fentiekre tekintettel a C-13/18. sz. ügyben elterjesztett első, második és harmadik kérdésre, valamint a C-126/18. sz. ügyben elterjesztett első és második kérdésre, továbbá a hetedik kérdés második részére azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az ezen állam által az uniós jog megsértésével az észszerű határidőt meghaladóan visszatartott levonható héatűfizetések után járó kamatok kiszámítására a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza, amennyiben egyrészt e kamatmérték alacsonyabb, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említett azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig annyiban, amennyiben az érintett héatűfizetések után járó kamatok egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszaktól követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdés második részéről

52

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdés második részével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti rendelkezés alkalmazása miatt visszatartott levonható héakülönbözet után járó kamatok kifizetése iránti kérelmek tekintetében ötéves elévülési időt határoz meg.

53

A jelen ítélet 37. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból e tekintetben az következik, hogy uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy különösen az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett meghatározza azon feltételeket, amelyek között az uniós jog megsértésével beszedett adók összege után járó kamatokat ki kell fizetni.

54

Ami, először is, a tényleges érvényesülés elvét illeti, a Bíróság a jogbiztonság érdekében elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű keresetindítási határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely az érintett adóalanyt és közigazgatást egyaránt védi. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehezé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – per definitionem – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (2017. június 14-én *Compass Contract Services* ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55

A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy a héatúlfizetés összegének visszatérítése iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2010. január 21-én *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, 16. pont).

56

A Bíróság már kimondta, hogy a vitatott fizetéstől számított hároméves nemzeti jogvesztő határidő észszerű (2002. július 11-én *Marks & Spencer* ítélet, C-62/00, EU:C:2002:435, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57

A jelen esetben a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó, az adózás rendjéről szóló törvény 164. §-ának (1) bekezdésére alapított nemzeti gyakorlat alapján az adóalany kamatigénnyel léphet fel azon veszteségeinek az ellensúlyozására, amelyeket a 2005. évi utolsó bevallási időszaktól kezdődően a „megfizetettségi feltétel” alkalmazása miatt szenvedett el. E nemzeti gyakorlatnak megfelelően a kamatfizetés iránti kérelmet legkésőbb a módosító törvénynek – amely lehetőséget adott a „megfizetettségi feltétel” miatt visszatartott levonható héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelmek



benyújtására – a 2011. szeptember 27-i hatálybalépését követő ötödik naptári év utolsó napjáig, vagyis 2016. december 31-ig kellett benyújtani.

58

Ily módon úgy tűnik, hogy az említett nemzeti gyakorlat az állam által az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héakülönbözet után járó kamatok követeléséhez való jogot ötéves elévülési időhöz köti, amelynek kezdő napja az e többletre vonatkozó visszatérítési eljárást bevezető nemzeti szabályozás hatálybalépésének időpontja. Meg kell állapítani, hogy az ilyen nemzeti gyakorlat tiszteletben tartja a tényleges érvényesülés elvéből eredő követelményeket.

59

Ami, másodsor, az egyenértékűség elvét illeti, a Bíróság nem rendelkezik olyan információval, amely kétségbe vonhatná az alapügyben szóban forgó nemzeti gyakorlat ezen elvvel való összeegyeztethetőségét, mivel a kamatfizetés iránti kérelmek tekintetében ugyanazon ötéves elévülési idő érvényesül, függetlenül attól, hogy a kérelem az uniós jog megsértésén vagy a hasonló tárggyal és joggal rendelkező belső jog megsértésén alapul-e.

60

A fentiekre figyelemmel a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdés második részére azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti rendelkezés alkalmazása miatt visszatartott levonható héakülönbözet után járó kamatok kifizetése iránti kérelmek tekintetében ötéves elévülési időt határoz meg.

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik kérdésről

61

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot és különösen a háairányelv 183. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely, először is, kifejezett kérelem benyújtásától teszi függővé az amiatt fennálló késedelmi kamat megfizetését, hogy az adóhatóság az előírt határidőn belül nem teljesítette az uniós jog megsértésével visszatartott héatúlfizetés visszatérítése címén fennálló kamat iránti követelés kifizetését, miközben más esetben az ilyen kamat kifizetésére hivatalból kerül sor, és amely, másodsor, e kamatot az ilyen kérelem tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló 30 vagy 45 napos ügyintézési határidő lejártától, nem pedig az ezen túlfizetés keletkezésének időpontjától kezdődően alkalmazza.

62

Előzetesen meg kell jegyezni, hogy e kérdések nem az uniós jog megsértésével visszatartott héakülönbözetekre alkalmazandó kamatokra, hanem az adózás rendjéről szóló törvény 37. §-ának (4) és (6) bekezdésében előírt azon kamatra vonatkoznak, amelyet az adóhatóság részéről valamely olyan összeg kifizetése tekintetében fennálló késedelem esetén kell alkalmazni, amelynek visszatérítését az adóalany kérelmezte. A C-126/18. sz. ügyben benyújtott előzetes döntéshozatalra utaló határozatból e tekintetben kitűnik, hogy a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. nem a „megfizetettségi feltétel” miatt a magyar állam által visszatartott levonható héatúlfizetések

visszatérítése iránti eljárást bevezető módosító törvény 2011-es hatálybalépésekor, hanem csak 2016. december 30-án nyújtotta be az e társaság tekintetében a 2005 decemberétől 2011 júniusáig terjedő különböző bevallási időszakokra vonatkozóan fennálló héatöbbletek utáni kamatok visszatérítése iránti kérelmet. Márpedig a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.-nek az adózás rendjéről szóló törvény 37. §a (6) bekezdése alapján benyújtott azon kérelmét, amely az e kérelem benyújtását megelőző időponttól a késedelmi kamat vonatkozásában az adóhatóság számára nyitva álló ügyintézési határidő lejártáig számított késedelmi kamat fizetésére irányult, az adóhatóság azzal az indokkal utasította el, hogy kérelem hiányában semmilyen késedelem nem róható fel az adóhatóságnak.

63

Amint arra a főtanácsnok az indítványának a 100. pontjában rámutatott, mivel az adózás rendjéről szóló törvény 37. §ának (4) és (6) bekezdésében előírt késedelmi kamat valamely követelés adóalany kérelmére történő kifizetésének az adóhatóság részéről való késedelmes teljesítése után jár, az ilyen kamat kifizetése nem közvetlenül az uniós jog alapján fennálló azon kötelezettségből ered, hogy az uniós jog megsértésével visszatartott héatúlfizetés rendelkezésre nem állása folytán okozott kárt ellensúlyozzák, hanem azon eljárási határidő adóhatóság által való túllépéséből következik, amelyet a nemzeti jog e hatóság vonatkozásában előírt.

64

Mindazonáltal, amennyiben – mint az alapügyben is – a követelés oka az uniós jog valamely tagállam által való megsértése, a tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy e tagállam késedelmi kamatot fizessen e követelésnek az adóhatóság részéről való késedelmes kifizetése esetén, aminek hiányában semmi nem ösztönözné a tagállamokat arra, hogy a lehető legrövidebb időn belül ellensúlyozzák ezen jogsértésnek az adóalanyokat érintő hatásait.

65

Az ilyen kamatok kifizetésének feltételeit illetően a jelen ítélet 37. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy különösen az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett meghatározza e feltételeket.

66

Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, amelyet kizárólag a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik kérdés érint, az arra vonatkozó követelmény, hogy az adóalany kérelmet nyújtson be azon késedelmi kamat megfizetéséről, amely az uniós jog tagállam általi megsértéséből eredő követelésnek az adóhatóság által való megfizetése körében bekövetkező késedelem esetén jár, önmagában nem alkalmas arra, hogy a gyakorlatban lehetetlenné tegye az uniós jog megsértésével visszatartott héatúlfizetés visszatérítéséhez való jog gyakorlását. Amint azt a magyar kormány megjegyezte, az adóalany az ilyen kérelem benyújtásával tájékoztatja az adóhatóságot a követeléséről, és ez a kérelem teszi lehetővé az adóhatóság számára, hogy megbizonyosodjon az érintett követelés összegéről és jogalapjáról.

67

Figyelemmel a tagállamokat arra irányulóan megillető eljárási autonómiára, hogy a nemzeti jogukban előírják az uniós jog megsértésével beszedett adók összege után járó kamatok kifizetésére vonatkozó eljárási feltételeket, nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével az arra vonatkozó követelmény, hogy az adóalany kérelmet nyújtson be azon késedelmi kamat

megfizetési iránt, amely az uniós jog tagállam általi megsértéséből ered? követelésnek az adóhatóság által való megfizetése körében bekövetkező késedelem esetén jár.

68

Következésképpen az a nemzeti gyakorlat, amely valamely követelés adóalany kérelmére történő kifizetésének az adóhatóság részéről való késedelmes teljesítése esetén az e kérelem tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló 30 vagy 45 napos ügyintézési határidő lejártától kezdődően alkalmazza a nemzeti jog által előírt késedelmi kamatot, szintén nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével, függetlenül attól, hogy a követelés az uniós jog megsértésével visszatartott héakülönbözet visszatérítésével összefüggésben merült-e fel.

69

E körülmények között a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely, először is, kifejezett kérelem benyújtásától teszi függővé az amiatt fennálló késedelmi kamat megfizetését, hogy az adóhatóság az előírt határidőn belül nem teljesítette az uniós jog megsértésével visszatartott héatúlfizetés visszatérítése címén fennálló követelés kifizetését, miközben más esetben az ilyen kamat kifizetésére hivatalból kerül sor, és amely, másodszor, e kamatot az ilyen kérelem tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló 30 vagy 45 napos ügyintézési határidő lejártától, nem pedig az ezen túlfizetés keletkezésének időpontjától kezdődően alkalmazza.

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik és hatodik kérdésre?

70

Mivel egyrészt a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdést arra az esetre terjesztették elő, ha a Bíróság a negyedik kérdésre igenlő választ ad, másrészt pedig az ezen ügyben előterjesztett hatodik kérdést arra az esetre terjesztették elő, ha a Bíróság az ötödik kérdésre igenlő választ ad, e kérdéseket nem kell megválaszolni.

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik kérdésre?

71

A C-126/18. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, különösen a héairányelv 183. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely alapján az amiatt fennálló késedelmi kamat megfizetését, hogy az adóhatóság az előírt határidőn belül nem teljesítette az uniós jog megsértésével visszatartott héatúlfizetés visszatérítése címén fennálló kamat iránti követelés kifizetését, csak abban az esetben lehet az ezen túlfizetés keletkezésének időszakára megállapítani, ha az adóalany azon időszakra vonatkozó adóbevallásában, amelynek során e tagállam megszüntette az uniós jog ezen megsértését, héakülönbözetet szerepeltetett.

72

A C-126/18. sz. ügyben benyújtott előzetes döntéshozatalra utaló határozatból e tekintetben kitűnik, hogy a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. részére az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héakülönbözetek után járó kamat kifizetésére irányuló, 2016. szeptember 30-ai kérelme vonatkozásában nyitva álló ügyintézési határidő túllépéséért a kérelem benyújtását követő időszakra 7000 HUF (hózávetőleg 22 euró) került kifizetésre, míg a kérelmét megelőző időszak

vonatkozásában az adóhatóság elutasította az ilyen kamat részére történő kifizetését. Ezenkívül nem vitatott, hogy az e társaság által azon időszakra vonatkozóan benyújtott bevallásban, amelynek során a magyar állam megszüntette az uniós jog ezen megsértését, nem szerepeltettek levonható hákülönbözlet.

73

Márpedig, amint az a jelen ítélet 67. és 68. pontjából kitűnik, az adóhatóság a kérelem benyújtását megelőző időszak vonatkozásában a tényleges érvényesülés elvének megsértése nélkül megtagadhatta az ilyen késedelmi kamat megfizetését.

74

E körülmények között nem szükséges megválaszolni azt a kérdést, hogy az ezen elvből fakadó körülményekre figyelemmel az adóhatóság ugyanezen időszak tekintetében elutasíthatja-e az ilyen kamat fizetését a kérelem késedelmes benyújtásától eltérő olyan indokkal, amely az adóalany azon időszakra vonatkozó bevallásában szereplő hákülönbözlet hiányára vonatkozik, amelynek során a magyar állam megszüntette az uniós jog említett megsértését.

A költségekről

75

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

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

1)

Az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az ezen állam által az uniós jog megsértésével az észszerű határidőt meghaladóan visszatartott levonható hozzáadottértékadó (há) tekintetében fennálló túlfizetések után járó kamatok kiszámítására a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza, amennyiben egyrészt e kamatmérték alacsonyabb, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említetttel azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig annyiban, amennyiben az érintett héatúlfizetések után járó kamatok egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszaktól követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.

2)

Az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti rendelkezés alkalmazása miatt visszatartott levonható hozzáadottértékadóhákülönbözlet után járó kamatok kifizetése iránti kérelmek tekintetében ötéves elévülési időt határoz meg.

3)

Az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely, először is, kifejezett kérelem benyújtásától teszi függővé az amiatt fennálló késedelmi kamat megfizetését, hogy az adóhatóság az előírt határidőn belül nem teljesítette az uniós jog megsértésével visszatartott hozzáadottértékadó-túlfizetés visszatérítése címén fennálló követelés kifizetését, miközben más esetben az ilyen kamat kifizetésére hivatalból kerül sor, és amely, másodszor, e kamatot az ilyen kérelem tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló 30 vagy 45 napos ügyintézési határidő lejártától, nem pedig az ezen túlfizetés keletkezésének időpontjától kezdődően alkalmazza.

Arabadjiev

Xuereb

von Danwitz

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. április 23-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezető

A. Arabadjiev

a második tanács elnöke

( \*1 ) Az eljárás nyelve: magyar.