

Anonimizált változat

Fordítás

C-844/19 - 1

C-844/19. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2019. november 15.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Verwaltungsgerichtshof (Ausztria)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. október 24.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[omissis]

Verwaltungsgerichtshof

[omissis]

2019. október 24.

A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) [omissis] 1) ... -ban lakóhellyel rendelkező CS-nek a [omissis] Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) [omissis] sikeres fellebbezés esetén fizetendő kamat megítélésére irányuló kérelem elutasítására vonatkozó, 2017. május 29-i ítélete elleni felülvizsgálati kérelmére vonatkozó, 2017/15/0035. sz. eljárásban, valamint 1) a Finanzamt Graz-Stadtnak (grazi adóhatóság) (8010 Graz) a [omissis] Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) [omissis] kamatok megállapítására vonatkozó, 2018. szeptember 7-i ítélete elleni felülvizsgálati kérelmére vonatkozó, 2018/15/0026. sz. eljárásban (az alapjogvitában részt vevő fél: a technoRent International GmbH [Gräfelding, Németország], [omissis]) a következő

végzést

hozta:

A bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatal céljából:

1. Következik-e az uniós jogból az a közvetlenül alkalmazandó szabályozás, amely szerint azon adóalanyt, akinek a részére az adóhatóság az alapeljáráshoz hasonló helyzetben nem térítette vissza a forgalmiadó-különbözetet határidőben, késedelmi kamat illeti meg oly módon, hogy az adóalany e kamatot az adóhatóság, illetve a közigazgatási bíróságok előtt érvényesítheti annak ellenére, hogy a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen kamatra vonatkozó szabályozást?

Amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre igenlő választ kell adni:

2. Megengedhető-e az adóalanyok az ellenérték közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikke (1) bekezdése szerinti utólagos csökkentése révén **[eredeti 2. o.]** felmerülő, forgalmi adóra vonatkozó követelése esetében is, hogy a kamatfizetési kötelezettség csak az adóhatóság részére az adóalany által érvényesített követelés jogosságának ellenőrzésére rendelkezésre álló, észszerű határidő leteltével kezdődik?
3. Azt vonja-e maga után az a körülmény, hogy valamely tagállam nemzeti joga a forgalmiadó-különbözet késedelmes visszatérítése tekintetében nem szabályozza a kamatfizetést, hogy a nemzeti bíróságoknak a kamatok meghatározásakor a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezményeket akkor is alkalmaznia kell, ha az alapeljárások nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá?

Indokolás:

1. A tényállás és az eljárás eddigi menete:
2. 1. A 2017/15/0035. sz. felülvizsgálati eljárás
3. Az Ausztriában lakóhellyel rendelkező, felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél 2007. szeptember 13-án a 2007. augusztusi előzetes forgalmiadó-bevallásában 60 689,28 euró összegű, előzetesen felszámított forgalmiadó-többletet vont le.

4. Az adóhatóság elsőre nem könyvelte le ezt a többletet a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél adófolyószámláján, hanem forgalmi adóra vonatkozó ellenőrzést folytatott le. Ennek során vita merült fel az előzetesen felszámított adó felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szállodája épületszárnyának felépítése tekintetében történő levonásának mértékével kapcsolatban. Az adóhatóság ezért 2007. október 18-i határozatával 46 000 euróval csökkentette, azaz 14 689,28 euró összegben állapította meg az előzetesen felszámított forgalmiadó-többletet.
5. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél fellebbezést nyújtott be e határozat ellen. **[eredeti 3. o.]**
6. Az Unabhängiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács, Ausztria) 2013. május 15-i határozatával hely adott a fellebbezésnek, és a forgalmi adót a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél kérelmének megfelelően állapította meg. Az előzetesen felszámított adó összegét a felperes adószámláján 2013. május 22-én írták jóvá.
7. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a 2013. május 30-i beadványával a 2012. január 1-jétől kezdődő időtartamot érintő adójóváírás tekintetében kérelmezte a Bundesabgabenordnung (az adózás rendjéről szóló osztrák szövetségi törvény, a továbbiakban BAO) 205a. §-a szerinti, sikeres fellebbezés esetén fizetendő kamatokat, mivel 2012. január 1-jével hatályba lépett a BAO 205a. §-a, amely rendelkezés az uniós joggal összhangban álló értelmezés szerint megalapozza az előzetesen felszámított adótöbblet után esedékes késedelmi kamatokra való jogosultságot.
8. Az adóhatóság e kérelmet a 2013. január 10-i határozatával elutasította.
9. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt megtámadott ítéletben a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) nem adott helyt az elutasító határozattal szemben benyújtott keresetnek.
10. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) indokolásában lényegében arra az álláspontra helyezkedett, hogy a BAO 205a. §-a alapján ugyan kamatot kell fizetni abban az esetben, ha az adóalany által az adóhatóság részére teljesített (először vitatott) adókötelezettséget jogorvoslat nyomán csökkentették, az adójóváírás jogorvoslati eljárás során történő elismerésének jelen ügy szerinti esetében azonban nem.
11. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a Verwaltungsgerichtshofhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előterjesztett felülvizsgálati kérelemmel megtámadta a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozatát.
12. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a felülvizsgálati kérelemmel kapcsolatban tárgyalást tartott. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a tárgyaláson előadta, hogy az uniós jog alapján az előzetesen felszámított adó jóváírása után késedelmi kamat illeti meg. Az adóhatóság vitatta, hogy az uniós jogból a késedelmi kamatra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultság következne. A Bíróság eddigi ítélezési gyakorlata mindig olyan esetekre

vonatkozott, amelyekben a nemzeti jogrend már szabályozta a késedelmi kamatokat. **[eredeti 4. o.]**

13. 2. A 2018/15/0026. sz. felülvizsgálati eljárás
14. Az alapjogvitában részt vevő fél, aki egy németországi székhelyű korlátolt felelősségű társaság, 2003-ban és 2004-ben Ausztriában értékesített gépeket, és ezen ügyletek után Ausztriában forgalmi adót fizetett. 2005-ben az alapjogvitában részt vevő fél 2005 májusára vonatkozóan benyújtott előzetes forgalmi adó bevallásában 367 081,58 euró összegű forgalmiadó-jóváírást igényelt azzal az indokkal, hogy az ellenérték utólagos csökkentésére került sor (1994. évi UStG [forgalmi adóról szóló törvény] 16. §-a).
15. A forgalmiadó-jóváírást a 2006 júliusában kezdődő és 2008 júniusában befejeződő adóellenőrzés keretében megvizsgálták, és az ellenőrzési eljárás során 2008. március 10-én az alapjogvitában részt vevő fél adószámláján megtörtént a jóváírás. Az adószámláján korábban fennálló, 18 000 euró összegű tartozásra tekintettel az alapjogvitában részt vevő felet hozzávetőleg 345 000 euró összegű jóváírás illette meg.
16. Az ellenőrzés végén azonban az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az ellenértéket nem kell kiigazítani, és az alapjogvitában részt vevő fél forgalmi adóra vonatkozó követelése nem áll fenn. 2008. október 13-i határozatával az adóhatóság ezért a 2005. évi forgalmi adót 2 734,36 euróban állapította meg, amely révén 367 081,58 euró összegű adófizetési kötelezettség keletkezett. Az alapjogvitában részt vevő fél ezt az adófizetési kötelezettséget egyrészt az adószámláján fennálló jóváírások, másrészt pedig az adóhatóság részére történő befizetés útján teljesítette.
17. Az alapjogvitában részt vevő fél 2008. október 13-i adómegállapítási határozattal szemben benyújtott fellebbezésének az Unabhangiger Finanzsenat (független pénzügyi tanács) a 2013. április 8-i másodfokú határozatával helyt adott. Az alapjogvitában részt vevő fél részére 2013. május 10-án 367 081,58 eurót írtak jóvá.
18. A 2013. október 21-i levelében az alapjogvitában részt vevő fél a Bırosag határozataira (többek között a Bırosag 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd ıtetelere, C-591/10) hivatkozva a 2005. július és 2013. május közötti időszak tekintetében az 367 081,58 euró összeg után kamat fizetését kérte. **[eredeti 5. o.]**
19. E kérelemről az adóhatósága 2014. februar 4-i határozatával döntött, oly módon, hogy a kamatokra való jogosultság (10 021,32 euró összegben) csak a 2012. január 1-je és 2013. április 8-a közötti időszak tekintetében áll fenn. A 2008. október 13-i adómegállapítási határozatban megállapított 367 081,58 euró összegű adófizetési kötelezettséget az alapjogvitában részt vevő fél az adóhatóság részére teljesítette. A peres eljárás során az adóhatóság részére kifizetett adó tekintetében a BAO 205a. §-a sikeres jogorvoslati kérelem esetére kamatfizeteset ír elő; a BAO 205a. §-a 2012. január 1-jén lépett hatályba.

20. A 2014. február 4-i határozattal szemben benyújtott keresetnek a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) 2017. május 29-i ítéletével részben helyt adott, és az alapjogvitában részt vevő fél részére a 2005. szeptember 2. és 2008. március 9. közötti időszak tekintetében is megítélte a késedelmi kamatokat, ezáltal a késedelmi kamatok összege összesen 51 170,02 euróra emelkedett.
21. A 2005. szeptember 2. és 2008. március 9. közötti időszak tekintetében a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) nem a BAO 205. §-ára támaszkodott, mivel ezen időszak vonatkozásában az alapjogvitában részt vevő fél nem fizetett adót az adóhatóság részére. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) az ezen időszakra vonatkozó késedelmi kamatokra való jogosultsággal kapcsolatos indokolásában az uniós jogra, mégpedig a Bíróság 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd ítéletére (C-591/10) hivatkozott. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) szerint az alapjogvitában részt vevő fél a 367 081,58 euró összeggel a visszaigénylés és a 2008. március 10-i jóváírás között nem rendelkezhetett. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint ezen időszak tekintetében késedelmi kamat illeti meg az alapjogvitában részt vevő felet azzal, hogy késedelmi kamat a forgalmiadó-bevallás benyújtásától számított 46. naptól, azaz 2005. szeptember 2-ától számítható fel (Bíróság 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok ítélete, C-107/10, 61. pont). A kamatokra való jogosultságot nem zárja ki az sem, hogy az adóhatóság a forgalmiadó-jóváírás vizsgálatát végezte.
22. Az alapjogvitában részt vevő fél 2008. március 10-től rendelkezhetett a 367 081,58 euró összeggel. A 2005. évre vonatkozó, 2008. október 13-i adómegállapító határozat nem változtat ezen, mivel az alapjogvitában részt vevő fél e határozattal szemben jogorvoslatot nyújtott be, és kérelemre [eredeti 6. o.] az e határozaton alapuló, 367 081,58 euró összegű adófizetési kötelezettség teljesítését a nemzeti jog (BAO 212a. §-a) alapján a jogorvoslat elbírálásáig felfüggesztették, ezáltal pedig rendelkezni lehetett ezzel a pénzösszeggel.
23. Az adóhatóságnak a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) 2017. május 29-i ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelme kizárólag a késedelmi kamat 2005. szeptember 2-ától 2008. március 9-ig terjedő időszak tekintetében történő megítélése ellen irányul.
24. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a felülvizsgálati kérelemmel kapcsolatban tárgyalást tartott. A tárgyaláson az adóhatóság vitatta, hogy az uniós jogból a késedelmi kamatra való, közvetlenül érvényesíthető jogosultság következne. Az osztrák nemzeti jogrend – ellentétben az Littlewoods Retail Ltd ügyben hozott ítéletben említett jogrenddel, amely ítéletben a Bíróság a forgalmiadó-különbözet után fizetendő késedelmi kamatot az uniós jog alapján vizsgálta meg – a jelen ügyben szóban forgó adójóváírás utáni késedelmi kamatok követelése tekintetében nem biztosít jogalapot. A 2008/9/EK irányelv 27. cikkéből az a következtetés is levonható, hogy az uniós jog alapján nem kifogásolható, ha valamely tagállam nem szabályozza az adókülönbözet után fizetendő kamatot.

25. B. A nemzeti jog irányadó rendelkezései:
26. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az osztrák adójog nem tartalmaz az adótartozások vagy adójóváírások után fizetendő kamatra vonatkozó általános szabályokat. A BAO 205. §-a – kizárólag a jövedelemadó és a társasági adó területén – (az adóévet követő év októberétől számított legfeljebb 48 hónapig terjedő időszak tekintetében) (az adóhatóságot megillető) „megállapított adó után fizetendő kamatok” és (az adóalanyt megillető) „adójóváírás után fizetendő kamatok” határoz meg, amelyek a megállapított adóelőleg és az éves adómegállapító határozatban megállapított adóösszeg közötti különbségből eredhetnek. A BAO 205a. §-a szerint abban az esetben, ha az adómegállapítás során adófizetési kötelezettség keletkezik, és az adóalany ezen adómegállapítással szemben jogorvoslattal élt, ezen adót azonban **[eredeti 7. o.]** a jogorvoslatra rendelkezésre álló határidő alatt az adóhatóság felé kifizette, végül pedig azt a jogorvoslat elbírálása révén csökkentették, az adó megfizetésétől a jogorvoslat tárgyában hozott, az adót csökkentő határozat közléséig terjedő időtartam tekintetében sikeres jogorvoslat esetén kamatot kell fizetni.
27. Az osztrák Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény) az 1994. évi UStG 21. §-ának (1) bekezdésében többek között előírja, hogy az előzetes bevallási időszakban (naptári hónapban) (a forgalmi adóhoz viszonyítva) előzetesen bejelentett (adó)többletet általában a lehető legkorábban jóvá kell írni az adóalany adószámláján, amelynek során a jóváírás az előzetes bevallás benyújtásának napjára, legkorábban az előzetes bevallási időszak leteltét követő napra visszamenőleg hatályos, és közvetlenül megszünteti az adószámlán fennálló adótartozást, valamint a kifizetésig az adóalany rendelkezésére áll. A jóváírás következtében az adószámlán keletkezett adókülönbözet utáni kamatfizetést ugyanakkor nem írták elő.
28. A Bundesabgabenordnung 217. §-a késedelmi pótlékot ír elő arra az esetre, ha az adót legkésőbb az esedékesség napján nem fizetik meg. Az első késedelmi pótlék a határidőben be nem fizetett adó összegének 2%-át teszi ki, a második és harmadik késedelmi pótlékot (1%-os mértékben) mindig további három hónap késedelem után kell fizetni.
29. A belföldön nem letelepedett és ügyleteket sem lebonyolító vállalkozók tekintetében – a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK irányelv átültetése céljából – elfogadott pénzügyminiszteri rendelet (BGBl. 279/1995. sz.) (a BGBl. II Nr. 158/2014. szerinti változatában) az előzetesen felszámított adó visszatérítése tekintetében külön eljárást ír elő. A Közösség más tagállamában letelepedett vállalkozók tekintetében e rendelet 3. §-a késedelmi pótlékot ír elő: Ha a visszatérítés iránti kérelem adóhatósághoz való beérkezésétől számított négy hónap és tíz munkanapon belül az adóhatóság a visszatérítendő összeget **[eredeti 8. o.]** nem fizeti ki, az adóalany javára a határidőben vissza nem térített adóösszeg 2%-ának

megfelelő késedelmi pótlékot kell megállapítani. Ha az adóhatóság további információt kér, akkor a késedelmi pótlékra való jogosultság – első felszólítás esetén – legkorábban a hat hónapos határidő lejártától számított tíz munkanapot követően, a második felszólítás esetén pedig legkorábban a visszatérítés iránti kérelem beérkezésétől számított nyolc hónapos határidő lejártától számított tíz munkanapot követően áll fenn. A (külön-külön a vissza nem térített adó összege 1%-ának megfelelő) második és harmadik késedelmi pótlékot kell megállapítani, amennyiben az adó összegét legkésőbb két további három hónapon belül nem térítették vissza.

30. C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések indokolása:
31. 1. A késedelmi kamatokra való, uniós jog alapján elvileg közvetlenül érvényesíthető jogosultság
32. A 2017/15/0035. számon folyamatban lévő felülvizsgálati eljárás az előzetesen felszámított adó késedelmes visszatérítésére vonatkozik.
33. A Bíróság a 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok ítéletben (C-107/10); a 2013. október 24-i Raġnaria Steaua Romana ítéletben (C-431/12); a 2017. július 6-i Giencore Agriculture ítéletben (C-254/16); valamint a 2018. február 28-i Nidera BV ítéletben (C-387/16) a héatöbblettel kapcsolatos esetekben a héairányelv 183. cikkének értelmezése során úgy határozott, hogy az adóalany részére késedelmi kamatot kell fizetni, ha nem fizették vissza részére észszerű határidőn belül a hozzáadottértékadó-többletet. A Bíróság hivatkozott ítéleteinek alapjául szolgáló eljárások közös vonása, hogy az adott nemzeti jogrend olyan szabályozást tartalmazott, amely arra kötelezi az államot, hogy az adóalany részére jogellenesen késedelmesen visszatérített adók esetében késedelmi kamatokat fizessen. Az osztrák nemzeti jogban nincs ilyen rendelkezés. Nem létezik olyan törvényi rendelkezés, amely az adóalany részére a forgalmi adóra vonatkozó követelések késedelmes visszatérítése esetében késedelmi kamatokat biztosítana. A BAO jogirodalom által alkalomadtán említett 205. és 205a. §-a ilyen esetben nem **[eredeti 9. o.]** alkalmazható. Mind e rendelkezések szövege, mind céljuk és rendszere kizárja a forgalmi adóra vonatkozó, késedelmesen teljesített követelések tekintetében történő alkalmazásukat (lásd VwGH [legfelsőbb közigazgatási bíróság], 2017. március 31., Ra 2016/13/0034).
34. Tekintettel arra, hogy a nemzeti jog nem biztosít kamatokra való jogosultságot, felmerül a kérdés, hogy az uniós jog, különösen a héairányelv 183. cikke tartalmaz-e olyan közvetlenül alkalmazandó szabályozást, amelyre az adóalany az adóhatóság és a bíróságok előtt hivatkozhat annak érdekében, hogy az előzetesen felszámított adó visszafizetésének késedelme miatt részére késedelmi kamatot állapítsanak meg.
35. Ezzel összefüggésben figyelembe kell venni azt is, hogy a 2008/9/EK irányelv 27. cikke (lásd a lenti 3. pontot) rendelkezéseket tartalmaz arra az esetre, ha valamely tagállam nemzeti joga e kamatfizetést nem ismeri. A 2008/9/EK

irányelv 27. cikke tehát nem abból indul ki, hogy az adóalany részére az uniós jognak mindenképpen biztosítania kell a késedelmi kamathoz való jogot. Ha az uniós jog minden esetben előírná a késedelmi kamathoz való jogot, az megfosztaná a 2008/9/EK irányelv 27. cikke (2) bekezdése második albekezdését a hatályától (lásd – még ha ezen irányelv 26. cikkének (2) bekezdése vonatkozásában is –: a Bíróság 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise ítélete, C-133/18., 45. pont).

36. A 2018/15/0026. számon folyamatban lévő felülvizsgálati eljárás nem előzetesen felszámított adóra vonatkozik, és a héairányelv 183. cikke alapján nem bírálható el. Ezen eljárás tárgya az adóalany adóhatósággal szembeni, forgalmi adóra vonatkozó követelése, amely az ellenérték utólagos csökkentéséből eredt. Az 1994. évi UStG 16. §-a (1) és (3) bekezdésének – a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének átültetése céljából elfogadott – rendelkezései szerint az ügylet korábban teljesítő vállalkozónak csökkentenie kell az ügylet után fizetendő adó összegét abban az esetben, ha a megállapodás szerinti vételár utólag csökken vagy behajthatatlannak minősül. Az 1994. évi UStG 16. §-ának (1) bekezdése szerint korrekciót azon adómegállapítási időszak tekintetében kell alkalmazni, amelynek során az ellenérték módosítására került sor; azaz jelen ügyben abban az adómegállapítási időszakban, amelyben a vételárra vonatkozó követelés behajthatatlanná vált (2005. május). **[eredeti 10. o.]**
37. A vállalkozó forgalmi adóra vonatkozó, nem az előzetesen felszámított adóra, hanem más körülményekre visszavezethető követelésével kapcsolatos késedelmi kamatok kérdését a Bíróság – amennyire látható – csak a 2012. július 19-i Littlewoods Retail Ltd ítéletben (C-591/10) vizsgálta, amely kapcsán az alapeljárás tekintetében is jelentőséggel bír, hogy az érintett adójóváírások tekintetében a nemzeti jog már szabályozta a késedelmi kamatokat. Ezen ítélet a forgalmi adóra vonatkozó olyan követelésre vonatkozik, amely a múltban tévesen túl magasán megállapított ellenértékre (árak vételárára) vezethető vissza. Ebben az ítéletben a Bíróság „az uniós jog szabályainak megsértésével [...] kivetett adók” visszatérítésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatából vezette le a késedelmi kamatokra való jogot (lásd a Littlewoods Retail Ltd ítélet 24. pontját).
38. A 2018/15/0026. sz. felülvizsgálati ügyben az a kérdés merül fel, hogy az ellenérték utólag bekövetkezett csökkenése, jelen esetben a vételárra vonatkozó követelés utólag bekövetkezett behajthatatlansága minősíthető-e „az uniós jog szabályainak megsértésével [...] kivetett adók” esetének. Amennyiben a Bíróság „uniós jog szabályainak megsértésével [...] kivetett adókra” vonatkozó ítélkezési gyakorlata ilyen esetben alkalmazandó, felmerül továbbá az a kérdés, hogy az uniós jogból következik-e egy olyan közvetlenül alkalmazandó szabályozás, amely szerint azon adóalanyt, akinek részére az adóhatóság a forgalmiadó-különbözetet az alapeljáráshoz hasonló helyzetben nem írta határidőben jóvá, késedelmi kamat illeti meg, aki e jogosultságot az adóhatóság, illetve a közigazgatási bíróságok előtt érvényesítheti, annak ellenére, hogy a nemzeti jog hasonló adójóváírások tekintetében nem biztosít késedelmi kamatot.

39. 2. A késedelmi kamat esedékességének kezdete
40. Ha az adóalany az adóhatóság késedelme esetén a késedelmi kamatokra közvetlenül alkalmazandó uniós jog alapján jogosult lenne, felmerül a kérdés, hogy a kamatokat mely időponttól kell felszámítani. A Bíróság az Enel Maritsa Iztok 3, Rafmaria Steaua Romana, Giencore Agriculture és Nidera BV ítéletekben – amelyek az előzetesen felszámított adótöbblet késedelmes jóváírása esetén fizetendő késedelmi kamatokra, és ennél fogva a héairányelv 183. cikkének értelmezésére vonatkoznak – **[eredeti 11. o.]** úgy ítélte meg, hogy a kamatfizetési kötelezettség csak az adóhatóság részére az adóalany által érvényesített követelés jogosságának ellenőrzésére rendelkezésre álló, észszerű határidő leteltével kezdődik.
41. Az adóalany forgalmi adóra vonatkozó, nem előzetesen felszámított adóra visszavezethető követelése után járó késedelmi kamatra egyedül a Bíróság Littlewoods Retail Ltd ítélete vonatkozik. Ezen ítélet nem tartalmaz utalást arra nézve, hogy a kamat mely időponttól kezdve számítható fel. Az ítélet – amint már említettük – a Bíróság „uniós jog szabályainak megsértésével [...] kivetett adókra” vonatkozó ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely – amennyire megállapítható – nem mondja ki, hogy a kamatfizetés csak az észszerű határidő lejártát követően kezdődhet. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint azonban indokolt lenne a Bíróság által a héairányelv 183. cikke alapján az előzetesen felszámított adótöbblet tekintetében a kamatok felszámíthatóságának kezdetére vonatkozóan tett kijelentést azokra az esetekre is kiterjeszteni, amelyekben az adóalany a forgalmi adóra vonatkozó, adóhatósággal szembeni követelése nem az előzetesen felszámított adótöbbletből ered. Ezekben az esetekben is biztosítani kell ugyanis, hogy a héairányelv megfelelő végrehajtásának biztosítása érdekében az adóhatóság számára észszerű határidő álljon rendelkezésre az adóalany által érvényesített követelés jogszerűségének vizsgálatára.
42. A 2008/9/EK irányelvvel való összefüggés (lásd a lenti 3. pontot) a kamatfizetés kezdete tekintetében sem tűnik kellőképpen tisztázottnak.
43. 3. A 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelvvel való összefüggés
44. Ha a Bíróság arra a következtetésre jutna, hogy az uniós jogból a kamatokhoz való közvetlen jog ered, a kérdést előterjesztő bíróságnak ki kell dolgoznia az e jog érvényesítésére alkalmazandó szabályozást. Ennek során a nemzeti jog különböző jogintézményei vehetők figyelembe, amelyek esetében a 2008/9/EK irányelv való összefüggés nem egyértelmű.
45. A 2008/9/EK irányelv 27. cikke az előzetesen felszámított adó késedelmes visszatérítése esetén fizetendő késedelmi kamatokra vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz. A 27. cikk (2) bekezdésének második albekezdése **[eredeti 12. o.]** következőképpen rendelkezik: „[h]a a nemzeti jog alapján nem fizetendő kamat a letelepedett adóalanyoknak járó visszatérítésre vonatkozóan”, értelemszerűen

azokat a rendelkezéseket kell alkalmazni, amelyeket a tagállam az adóalanyok által fizetett héa késedelmes kifizetése tekintetében ír elő.

46. Márpedig a 2008/9/EK irányelv 27. cikkéből az következik, hogy az uniós jogalkotó abból indul ki, hogy fennáll annak lehetősége, hogy a tagállam nemzeti joga nem tartalmaz a késedelmi kamatra vonatkozó szabályozást. Ezzel az uniós jogalkotó nem minősíti eleve az uniós joggal ellentétesnek az ilyen jogi helyzetet, hanem előírja, hogy ilyen helyzetben a tagállam késedelemmel kapcsolatos szabályozását kell megfelelő módon alkalmazni. Mindenesetre az uniós jogalkotó abból indul ki, hogy a 2008/9/EK irányelv 27. cikkében foglalt szabályozás hiányában a másik tagállamban letelepedett adóalany nem lenne jogosult késedelmi kamatra, ha maga a nemzeti jog sem biztosít ilyen jogot.
47. Az osztrák nemzeti jog a forgalmiadó-különbözet késedelmes jóváírása tekintetében nem tartalmaz a kamatfizetésre vonatkozó szabályozást. Ennélfogva felmerül a kérdés, hogy ez azzal a következménnyel jár-e, hogy a nemzeti bíróságoknak a 2008/9/EK irányelv 27. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezményeket kell alkalmazniuk, még akkor is, ha az alapeljárások nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá. A 27. cikk (2) bekezdése második albekezdésének Ausztria tekintetében történő alkalmazása azt jelentené, hogy a kamat átalányjelleggel 2%-os első késedelmi pótlékként, valamint 1%-os második, illetve harmadik késedelmi pótlékként járna, ezen felül azonban további kamat nem lenne biztosítva.
48. A 2008/9/EK irányelv 19., 21. és 22. cikkében tartalmazza a levont előzetesen felszámított adó jogszerűségének vizsgálatára az adóhatóság részére biztosított határidőket. Az irányelv 27. cikke szerint a kamatot csak e határidők lejártával kezdődően lehet felszámítani. A kérdést előterjesztő bíróság számára felmerül tehát a kérdés, hogy az ezen irányelvben előírt határidőket az alapeljáráshoz hasonló helyzetekre is alkalmazni kell-e, azaz olyan helyzetekre is, amelyek közvetlenül nem tartoznak az említett irányelv hatálya alá. **[eredeti 13. o.]**
49. Összességében az uniós jog fentiekben említett kérdésekkel kapcsolatos értelmezése nem tűnik oly mértékben nyilvánvalónak, hogy a CILFIT-ítélet (a Bíróság 1982. október 6-i ítélete, 283/81) szerinti minden kétség kizárt lenne.
50. A kérdéseket ezért az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bíróság elé kell terjeszteni.

[omissis]