

C-602/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. november 12.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. szeptember 30.

Felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:

„AKZ-Burgas” EOOD („AKZ – Burgas“ EOOD)

A felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (az adózási és társadalombiztosítási jogorvoslati és végrehajtási igazgatóság igazgatója)

Az alapeljárás tárgya

Az adóhatóság azon határozatával szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem, amely a releváns nemzeti jogszabályok értelmében nem a jogalap nélkül teljesített fizetés időpontjától, hanem attól az időponttól kezdve ismeri el a törvényes kamathoz való jogot a jogalap nélkül fizetett, társadalombiztosítási járulékokkal kapcsolatos tartozások után, amikor e jogalap nélkül fizetett köztartozásokat vissza kellett volna téríteni. A nemzeti jogszabályok esetleges aránytalansága, amely a lojális együttműködés elvének, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés ebből eredő elvének esetleges megsértésére tekintettel az uniós jog értelmezését teszi szükségessé.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Ellentétes-e az uniós joggal az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az uniós jog megsértésével beszedett társadalombiztosítási járulékok visszatérítése esetén fizetendő törvényes kamatot azon kamatra korlátozza, amelyek a tőkeösszeg visszatérítésére irányuló kérelem benyújtását követő naptól keletkeztek?

2. Ellentétes-e az uniós joggal, különösen az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével a szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az uniós jog megsértésével beszedett kötelező társadalombiztosítási járulékok visszatérítése esetén fizetendő törvényes kamatot azon kamatra korlátozza, amelyek e jogalap nélkül fizetett/beszedett összegek visszatérítésére irányuló kérelem benyújtását követő naptól ezen összegek visszatérítéséig keletkeztek?

A hivatkozott uniós rendelkezések

Az Európai Unióról szóló szerződés, a 4. cikk (3) bekezdése, a 19. cikk (1) bekezdésének második mondata

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés, a 291. cikk (1) bekezdése, a 267. cikk első bekezdésének b) pontja

A Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata

A Bíróság ítéletei: 1977. július 14-i Concetta Sagulo, Gennaro Brenca és Addelmadjid Bakhouché ítélet (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); 1983. november 9-i Amministrazione delle Finanze dello Stato ítélet (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); 1997. július 17-i GT-Link A/S ítélet (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); 1997. december 2-i Fantask A/S és társai ítélet (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); 2001. március 8-i Metallgesellschaft Ltd és társai, Hoechst AG és Hoechst (UK) Ltd ítélet (C-397/98 és C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134); 2006. szeptember 7-i N ítélet (C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525); 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); 2008. április 10-i Marks & Spencer plc ítélet (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); 2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélet (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélet (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); 2012. szeptember 27-i Zuckerfabrik Jülich és társai ítélet (C-113/10, C-147/10 és C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); 2013. április 18-i Mariana Irimie ítélet (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (az adó- és társadalombiztosítási eljárásról szóló törvény, DOPK, a továbbiakban: DOPK) – 128–132. cikk, a 162. cikk (2) bekezdésének 1. és 9. pontja, a 163. cikk (1) bekezdése

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény, ZDDFL, a jövedelemadóról szóló törvény) – 42. cikk

A tényállás rövid ismertetése, a felek érvei és az eljárás

Az ügy tényállását a felek nem vitatják, és az a következőképpen foglalható össze:

- 1 Vizsgálat lefolytatását követően a Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága – Burgasz, a továbbiakban: a NAP burgaszi területi igazgatósága) adóhatósága 2017. január 30-án utólagos adómegállapító határozatot hozott az „AKZ – Burgas” EOOD-vel szemben, amellyel a 2014. január 1-jétől 2014. augusztus 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan a ZDDFL 42. cikke szerint fizetendő adó és a fizetendő társadalombiztosítási járulékok formájában fennálló köztartozásokat és azok fizetendő törvényes kamatait állapította meg.

A fellebbezési eljárást követően az illetékes felettes adóhatóság részben helybenhagyta az utólagos adómegállapító határozatot. A bolgár jog szerint az utólagos adómegállapító határozatok előzetesen végrehajthatók, ezért az „AKZ – Burgas” EOOD megfizette a megállapított tartozásokat, mielőtt az utólagos adómegállapító határozat jogszerűségét bíróság felülvizsgálta volna.

- 2 A 2018. május 10-i ítéletével a Burgaski administrativen sad (burgaszi közigazgatási bíróság, Bulgária) hatályon kívül helyezte az említett utólagos adómegállapító határozatot. A felülvizsgálati kérelmet követően a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária, a továbbiakban: VAS) helybenhagyta az első fokon hozott ítéletet.
- 3 2019. február 13-án az „AKZ – Burgas” EOOD a DOPK 129. cikke szerinti, beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet nyújtott be a NAP burgaszi területi igazgatóságánál. A társaságot utólagos adóellenőrzés alá vonták, amely a beszámításról vagy visszatérítésről szóló, 2019. március 5-i határozat (a továbbiakban: APV) meghozatalával zárult. Ebben az szerepel, hogy a DOPK 129. cikkének (6) bekezdése alapján semmilyen kamatot nem kell fizetni a társaság által a hatályon kívül helyezett utólagos adómegállapító határozatnak megfelelően társadalombiztosítási járulékok formájában fizetett tőkeösszeg után, és hogy e tartozásoknak a társaság által fizetett késedelmi kamata után e kamat megfizetése időpontjától az APV meghozatalának időpontjáig összesen 12 863,09 leva (BGN) kamatot állapítanak meg.

- 4 A közigazgatási eljárásban benyújtott eredménytelen fellebbezést követően az „AKZ – Burgas” EOOD keresetet indított a közigazgatási bíróság előtt. A 2019. október 11-i ítéletével az Administrativen sad Burgas (burgaszi közigazgatási bíróság) elutasította a 2019. március 5-i APV-vel szemben indított keresetet annyiban, amennyiben azzal megtagadták a társaságtól a társadalombiztosítási járulék címén jogosulatlanul beszedett összeg után a jogalap nélkül teljesített összeg megfizetése és azon időpont közötti időszakra járó törvényes kamatot, amikor ezen összeget vissza kellett volna téríteni. Az elsőfokú bíróság ítéletének indokolásában az szerepel, hogy a DOPK 129. cikkének (6) bekezdése szerint a jogalap nélkül fizetett összegeket – a társadalombiztosítási járulékokkal kapcsolatos tartozások kivételével – az adóhatóság határozata alapján történő megfizetés időpontjától eltelt időszakra járó törvényes kamattal növelten kell visszatéríteni, és hogy egyéb esetekben az összegeket azon naptól számított törvényes kamattal növelten kell visszafizetni, amikor ezen összegeket az adóalany részére vissza kellett volna téríteni. E nemzeti szabályozásra tekintettel a bíróság úgy ítélte meg, hogy semmilyen kamatot nem kell fizetni a társadalombiztosítási járulékok címén jogalap nélkül fizetett összegek után, mivel a jogalkotó kifejezetten kizárta ezeket azon összegek köréből, amelyek után ilyen kamatot kell fizetni.
- 5 Az „AKZ-Burgas” EOOD felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a VAS-hoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság), a jelen ügyben kérdést előterjesztő bírósághoz. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint az elsőfokú bíróság jogellenesen utasította el az APV-vel szemben benyújtott keresetét annyiban, amennyiben abban megtagadták e társaságtól a társadalombiztosítási járulék címén jogosulatlanul beszedett összeg után a jogalap nélkül teljesített összeg megfizetése és azon időpont közötti időszakra járó törvényes kamatot, amikor ezen összeget vissza kellett volna téríteni.

A kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 6 Először is, a kérdést előterjesztő bíróság röviden elemzi a releváns bolgár szabályozást.
- 7 A bíróság rámutat arra, hogy az adófizetések és a társadalombiztosítási kötelező járulékok olyan köztartozások, amelyeket törvény kötelező jelleggel állapít meg, és amelyek megfizetése nem függ a polgárok akaratától. Az adóbefizetések és a kötelező állami egészség- és társadalombiztosítási járulékok eltérő jogi természetűek. A köztartozások e két kategóriájának jellege és célja eltérő, azok eltérő jogalappal rendelkeznek, és eltérő joghatásokat váltanak ki. A társadalombiztosítási járulékok nem adójellegűek. E járulékok ellenszolgáltatásaként a biztosított megfelelő szolgáltatásokra jogosult, míg az adó ellenszolgáltatás nélkül fizetendő köztartozás.
- 8 A bolgár jogalkotó a DOPK rendelkezéseiben az adók és a kötelező társadalombiztosítási járulékok megállapítására irányuló közös eljárást (a DOPK

14. fejezete), valamint a visszatérítésre vagy beszámításra irányuló közös eljárást (a DOPK 128–132. cikke) írt elő azon esetekre, amikor jogerős ítélettel vagy jogerőre emelkedett közigazgatási határozattal megállapítják az adóalany számára az adóhatóság által beszedett vagy előírt adó és kötelező társadalombiztosítási járulékkal kapcsolatban jogosulatlanul vagy jogalap nélkül teljesített (megfizetett vagy beszedett) összegek visszatérítéséhez való jogot.

- 9 Mindazonáltal a DOPK 129. cikke (6) bekezdésének első mondata értelmében a jogalap nélkül megfizetett vagy beszedett kötelező társadalombiztosítási járulékok nem tartoznak azon tartozások közé, amelyeket a jogalap nélküli megfizetés és az adóhatóság határozata alapján történő visszatérítés időpontja között eltelt teljes időszakra járó törvényes kamattal együtt fizetnek vissza. E rendelkezés értelmében a társadalombiztosítási járulékokkal kapcsolatban jogalap nélkül fizetett tartozások után csak attól a naptól kell kamatot fizetni, amikor szabályszerűen úgy határoztak, hogy e tartozásokat vissza kell téríteni az adóalany részére.
- 10 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság releváns ítélkezési gyakorlatát vizsgálja, és többek között a következőket fejtí ki:
- 11 A kérdést előterjesztő bíróság a Metallgesellschaft és társai ítéletre (C-397/98 és C-410/98), a Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletre (C-446/04), a Littlewoods Retail és társai ítéletre (C-591/10) és a Zuckerfabrik Jülich és társai ítéletre (C-113/10, C-147/10 és C-234/10) hivatkozik, amelyekben a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok kötelesek kamattal együtt visszatéríteni az uniós jog megsértésével beszedett adók összegét. Az uniós jog megsértésével beszedett összegek után járó kamat kérdése az eljárási autonómia alapján a tagállamokra van bízva.
- 12 A VAS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) emlékeztet arra, hogy ítélkezési gyakorlatában a Bíróság megállapította, hogy az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti adók visszatérítésére vonatkozó uniós rendelkezések hiánya ellenére az ilyen adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jog által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére, mivel a visszatérítéshez való jog az uniós jogrendből eredő szubjektív jog (Littlewoods Retail és társai ítélet, [C-591/10, 24. pont]).
- 13 Releváns uniós jogi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy az eljárási autonómia elvével összhangban kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, azzal hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti bírósági eljárásokra vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (hatékony érvényesülés elve) (Metallgesellschaft és társai ítélet

[C-397/98 és C-410/98], 85. pont; Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet [C-446/04], 203. pont). A tagállamok eljárási autonómiájának elve az egyes tagállamok belső jogrendjére bízva azon eljárási eszközök meghatározását, amelyek célja, hogy biztosítsák a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét; ez azonban nem eredményezheti azt, hogy korlátozzák vagy sértik a jogok lényegét.

- 14 Az egyenértékűség elve értelmében a nemzeti jog megsértésével beszedett összegek visszatérítésére vonatkozó rendelkezések az uniós jog megsértésével beszedett összegek visszatérítésére irányuló megfelelő kérelmekre is alkalmazandók (C-591/10. sz. ítélet). Éppen az egyenértékűség elvének tiszteletben tartása szól az azon időpont meghatározásához időben legmegfelelőbb helyzet alkalmazása mellett, amelytől kezdve a kötelező társadalombiztosítási járulékok címén jogosulatlanul beszedett összegek után kamatot kell fizetni, mivel a nemzeti szabályozás nem felel meg ennek az elvnek.
- 15 Az egyenértékűség elve értelmében az azon időpont meghatározásához időben legmegfelelőbb helyzetnek, amelytől kezdve a kötelező társadalombiztosítási járulékok címén jogosulatlanul beszedett összegek után kamatot kell fizetni, azonosnak kell lennie azon időponttal, amelytől kezdve az adóhatóság határozata alapján jogalap nélkül megfizetett vagy beszedett más/egyéb összegek után kamat jár. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a DOPK 129. cikke (6) bekezdésének első mondatában foglalt rendelkezés aránytalan.
- 16 A VAS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megismétli, hogy releváns uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata – az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – meghatározni a kamatmértéket és a fizetendő kamat számításának módját oly módon, hogy ezek ne legyenek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban ne tegyék lehetetlenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, 27. és 28. pont). A Bíróság megállapította, hogy az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kamatok fizetésének feltételeit, megemlítve e kamatok számításának módját, azonban a nemzeti szabályok nem foszthatják meg az adóalanyt az adó tartozatlan befizetése által okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől.
- 17 A VAS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) leszögezi, hogy a Bíróság a kamatot az uniós jog megsértésével fizetett összegek rendelkezésre állásának hiányaért járó kárpótlásnak tekintette (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, 112. és azt követő pontok; Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, 202. és azt követő pontok). A kérdést előterjesztő bíróság szerint az uniós jog megsértésével jogalap nélkül megfizetett adó miatt elszenvedett veszteségek megtérítése címén a törvényes kamathoz való jog párhuzamos a jogalap nélkül fizetett adó visszatérítéséhez való joggal, és az uniós jogrendből eredő alanyi jognak minősül. Ez az alanyi jog magában foglalja az ezen adó megfizetésének időpontjától számított törvényes kamat fizetésére vonatkozó

kötelezettséget. A VAS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint nyilvánvaló, hogy az adóalany ezen időponttól, és nem későbbi időponttól kezdve szenved veszteséget abból az okból, hogy nem rendelkezik a szóban forgó pénzüsszeggel.

- 18 Így nemcsak a jogosulatlanul beszedett adót térítik vissza, hanem az ezen adóval közvetlen összefüggésben ezen államnak fizetett vagy ezen állam által levont összegeket is. Ez magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénz nem állt rendelkezésre (Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, 87–89. pont); Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, 205. pont), Littlewoods Retail és társai ítélet (C-591/10, 25. pont); Zuckerfabrik Jülich és társai ítélet (C-113/10, C-147/10 és C-234/10, 65. pont).
- 19 Következésképpen a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított elvekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely a fizetendő kamatot attól a naptól számított összegre korlátozza, amelyen a társadalombiztosítási járulékokkal kapcsolatban jogalap nélkül megfizetett tartozásokat (a DOPK 129. cikkének (1)–(4) bekezdése alapján) vissza kellett volna téríteni, megfelel-e a Bíróság által támasztott követelményeknek. Felmerül a kérdés, hogy a kamat összegének azon időszak tartamától kell-e függenie, amely alatt a jogalap nélkül fizetett összeg nem állt rendelkezésre, és hogy ezen időtartam kiterjed-e a szóban forgó összeg jogalap nélküli megfizetésének időpontja és ezen összeg visszatérítése közötti időszakra is.
- 20 Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az uniós jog rendelkezéseinek, nevezetesen az Európai Unióról szóló szerződés 4. cikke (3) bekezdésének (a lojális együttműködés elve, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés ebből eredő elve), az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése második mondatának és az Európai Unió működéséről szóló szerződés 291. cikke (1) bekezdésének értelmezése szükséges a jogvita megfelelő eldöntéséhez.