

62021CJ0615

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2023. július 13. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – Bírósági felülvizsgálat esetén az adóhatósági eljárás elévülési idejének időbeli korlátozás nélküli nyugvására vonatkozó lehetőséget elíró nemzeti szabályozás – Megismételt adómegállapítási eljárás – 2988/95 rendelet – Hatály – A jogbiztonság és az uniós jog tényleges érvényesülésének elve”

A C-615/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Szegedi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2021. október 4-én érkezett, 2021. október 4-i határozatával terjesztett el

a Napfény-Toll Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírójaként eljárva, D. Gratsias, M. Ilešić és I. Jarukaitis bírák,

előtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2022. november 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a Napfény-Toll Kft. képviseletében Detvay L., Kovács O., Nagy P. és Tiborfi Gy. ügyvédek,

–

a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,

–

a spanyol kormány képviseletében A. Ballesteros Panizo, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében F. Blanc, J. Jokubauskaitis és Sipos A., meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2023. február 2?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,
meghozta a következ?

Ítéletet

1

A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a jogbiztonság és az uniós jog tényleges
érvényesülése elvének a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i
2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL
2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) alkalmazása keretében való
értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Napfény?Toll Kft. és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Magyarország) között e társaság azon joga tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében
terjesztették el?, hogy az általa fizetend? hozzáadottérték?adó (héta) összegéb?l levonja a 2010
júniusában, valamint a 2010 novembere és 2011 szeptembere között teljesített különböz?
termékbeszerzések után fizetend? héa összegét.

A jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3

A 2006/112 irányelv (8) preambulumbekkezdése kimondja:

„Az Európai Közösségek saját forrásainak rendszerér?l szóló, 2000. szeptember 29?i
2000/597/EK, Euratom tanácsi határozatnak [(HL 2000. L 253., 42. o.; magyar nyelv? különkiadás
1. fejezet, 3. kötet, 200. o.)] megfelel?en az Európai Közösségek költségvetését – az egyéb
bevételeket nem érintve – teljes egészében a Közösségek saját forrásaiból finanszírozzák. E
források tartalmazzák a HÉA?bevételeket is, amelyek azon közös adómérték alkalmazásából
adódnak, amely a közösségi szabályoknak megfelel?en az adóalap?megállapításra egységesen
került meghatározásra.”

A 2988/95/EK, Euratom rendelet

4

Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelmér?l szóló, 1995. december 18?i 2988/95/EK,
Euratom tanácsi rendelet (HL 1995. L 312., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 1. fejezet, 1. kötet,
340. o.) 1. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelme céljából a közösségi joggal
kapcsolatos szabálytalanságok esetére egy keretszabályozás kialakítására kerül sor az egységes
ellen?rzések, a közigazgatási intézkedések, továbbá szankciók tekintetében.

(2) Szabálytalanság a közösségi jog valamely rendelkezésének egy gazdasági szerepl? általi,

annak cselekménye vagy mulasztása útján történ? megsértése, amelynek eredményeként a Községek általános költségvetése vagy a Községek által kezelt költségvetések kárt szenvednek vagy szenvednének, akár közvetlenül a Községek nevében beszédett saját forrásokból származó bevétel csökkenése vagy kiesése révén, akár indokolatlan kiadási tételek miatt.”

5

E rendelet 3. cikkének (1) és (3) bekezdése el?írja:

„(1) Az eljárás elévülési ideje az 1. cikk (1) bekezdésében említett szabálytalanság elkövetését követ? négy év. [...]

Folyamatos vagy ismételt szabálytalanságok esetében az elévülési id? azon a napon kezd?dik, amikor a szabálytalanság megsz?nt. Többéves programok esetében az elévülési id? minden esetben addig tart, amíg a program véglegesen le nem zárult.

A hatáskörrel rendelke? hatóságnak a szabálytalansággal kapcsolatos bármely vizsgálata vagy eljárása, amelyr?l az érintett személyt tájékoztatták, megszakítja az elévülést. A megszakadást kiváltó cselekményt követ?en az elévülés újrakezd?dik.

Az elévülés mindazonáltal legkés?bb az elévülési id? kétszeresének megfelel? id?szak utolsó napján bekövetkezik, ha a hatáskörrel rendelke? hatóság ezalatt nem szabott ki szankciót, kivéve, ha a közigazgatási eljárást a 6. cikk (1) bekezdésének megfelel?en felfüggesztették.

[...]

(3) A tagállamok fenntartják maguknak a lehet?séget, hogy az (1), illetve (2) bekezdésben el?írtnál hosszabb id?szakot alkalmazzanak.”

A 2007/436/EK határozat

6

Az Európai Községek saját forrásainak rendszerér?l szóló, 2007. június 7-i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat (HL 2007. L 163., 17. o.), amely hatályon kívül helyezte és felváltotta a 2000/597 határozatot, a 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjában el?írja:

„Az Európai Unió költségvetésében a saját forrásokat a következ?kb?l álló bevételek alkotják:

[...]

b)

[...] az összes tagállamra érvényes egységes kulcs alkalmazása a harmonizált hozzáadottérték?adó alapjára, amely alapot a községi szabályok alapján állapítanak meg. [...]”

A magyar jog

Az adózási elévülési id?k nyugvására vonatkozó szabályozás

7

Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvénynek (a Magyar Közlöny 2003. évi 131. száma [XI. 14.]) az alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: régi Art.) szerinti 164. §?a

értelmében:

„(1) 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.

[...]

(5) Ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat joger?re emelkedését?l a bíróság határozatának joger?re emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.”

8

A régi Art. 164. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezték és felváltották az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvénynek (a Magyar Közlöny 2017. évi 192. száma) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvénynek (a Magyar Közlöny 2017. évi 192. száma) (a továbbiakban: új Art.) az alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti rendelkezései.

9

Az új Art. 203. §-ának (3) bekezdése lényegében átveszi a régi Art. 164. §-ának tartalmát. E 203. § (3) bekezdése értelmében, ha az adózó az adóhatóság határozata ellen közigazgatási pert indított, a másodfokú adóhatóság határozatának véglegessé válásától a bíróság határozatának joger?re emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az esedékes adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

10

Ezen új Art. 203. §-a (7) bekezdésének c) pontja kimondja, hogy az adó megállapításához való jog elévülése egy alkalommal tizenkettő hónappal meghosszabbodik többek között akkor, ha az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

11

Az új Art. 271. §-a (1) bekezdésének megfelelően e törvény rendelkezéseit, ideértve az említett új Art. 203. cikke (7) bekezdésének c) pontját is, a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.

Az adózási elévülési idő k nyugvására vonatkozó szabályozás alkalmazására irányuló ítélkezési gyakorlat

12

A Kfv.I.35.343/2019/11. sz. ítéletben a Kúria (Magyarország) az adózási elévülési idő k nyugvására vonatkozó szabályozás célját illetően a következőket állapította meg:

„A régi Art. alkalmazásában a »bíróági felülvizsgálat« ténye, és nem a bíróági eljárást befejező döntés tartalma az, amitől a nyugvás és az elévülési idő meghosszabbodás intézményeinek alkalmazhatósága függ. A bíróági felülvizsgálat a kereset benyújtásával kezdődik [...] Semmis határozathoz a semmisség megállapítását követően joghatás ex tunc nem fűzhető, azonban az adóhatóság a bíróági felülvizsgálat miatt a régi Art. szerinti határidőn belül hozhat joghatás kiváltására alkalmas határozatot.”

13

2022. január 25-én, vagyis az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását követően hozott határozatában az Alkotmánybíróság (Magyarország) a „megismételt eljárásokra való hivatkozást” tartalmazó részében megsemmisítette az új Art. 271. §-ának (1) bekezdését, lényegében arra hivatkozva, hogy e kifejezés azzal a hatással jár, hogy az új Art. 203. §a (7) bekezdésének c) pontjában előírt elévülési idő meghosszabbítását visszamenőleges hatállyal alkalmazandóvá teszi a folyamatban lévő ismételt eljárásokra.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14

A Napfénytoll az általa fizetendő hűa összegéből levonta azon összeget, amelyet a 2010 júniusában, valamint a 2010 novembere és 2011 szeptembere közötti időszakban általa teljesített különböző termékbeszerzések után ezen adó címen fizetett meg.

15

2011 decemberében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Magyarország) mint elsőfokú adóhatóság adóellenőrzést indított, amit december 13-án közöltek a Napfénytollal.

16

Ezen adóellenőrzés eredményeként ezen igazgatóság megállapította, hogy a Napfénytoll által az érintett időszak tekintetében levont adó összegének egy részét nem lehetett volna levonni, mivel az ezzel összefüggésben hivatkozott számlák egy része mögött egyáltalán nem volt tényleges gazdasági esemény, más részük pedig olyan adócsalás részét képezte, amelyről a Napfénytollnak tudomása volt. Következésképpen 2015. október 8-i határozatában (a továbbiakban: elsőfokú közigazgatási határozat) az említett igazgatóság arra kötelezte a Napfénytollt, hogy fizessen meg összesen 144785000 forint (HUF) (hőzzávetőleg 464581 euró) összegű adókülönbözetet, és 108588000 HUF (hőzzávetőleg 348433 euró) összegű bírságot, valamint 46080000 HUF (hőzzávetőleg 147860 euró) késedelmi pótlékot szabott ki vele szemben.

Az első másodfokú közigazgatási határozat

17

A 2015. december 11-én hozott és december 14-én kézbesített határozatával (a továbbiakban: első másodfokú közigazgatási határozat) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: Közép-magyarországi Regionális Adó Igazgatóság), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságának jogelődje, amelyhez a Napfénytoll fellebbezést nyújtott be, másodfokú adóigazgatási hatóságként a Napfénytollal szemben kiszabott késedelmi pótlék tekintetében hatályon kívül helyezte az elsőfokú határozatot, ezt meghaladó részében pedig elutasította e fellebbezést. A

Napfény?Toll keresetet nyújtott be az els? másodfokú közigazgatási határozattal szemben.

18

2018. március 2?i, ugyanezen a napon joger?re emelkedett ítéletével a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) hatályon kívül helyezte az els? másodfokú közigazgatási határozatot, és új eljárás lefolytatását rendelte el. Ítéletének megalapozására a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt jelölte meg, hogy megállapította, hogy ezen els? közigazgatási határozat indokolása ellentmondásos volt. Ugyanis, noha az említett közigazgatási határozat az els?fokú közigazgatási határozatban megállapítottaktól eltér? tényállásra hivatkozott, egyúttal kimondta, hogy az els?fokú adóhatóság helyesen állapította meg a tényállást.

A második másodfokú közigazgatási határozat

19

2018. március 5?i, a Napfény?Toll?lal 2018. március 7?én közölt határozatával (a továbbiakban: második másodfokú közigazgatási határozat) a Közép?magyarországi Regionális Adó F?igazgatóság lényegében helybenhagyta az els?fokú közigazgatási határozatot. E F?igazgatóság mindazonáltal csökkentette a Napfény Toll?lal szemben kiszabott késedelmi pótlék összegét.

20

2018. július 5?i ítéletével, amely ugyanezen a napon emelkedett joger?re, a Napfény?Toll által benyújtott kereset alapján eljáró F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország), megsemmisítette a második másodfokú közigazgatási határozatot, és új eljárás lefolytatását rendelte el azzal az indokkal, hogy egyrészt a második másodfokú közigazgatási határozat, amelyet a 2018. március 2?i ítélet kihirdetését követ? els? munkanapon hoztak meg, nagyrészt szóról szóra átveszi az els? másodfokú közigazgatási határozatban foglaltakat, anélkül hogy rámutatna arra, hogy mennyiben változtatja meg e másodfokú közigazgatási határozat az els?fokú adóhatóság által tett megállapításokat, és az ily módon csak alakilag tesz eleget a 2018. március 2?i ítéletb?l ered? kötelezettségeknek, másrészt pedig a második másodfokú közigazgatási határozat továbbra is ellentmondásos megállapításokat tartalmaz az érintett ügyletek valóságát illet?en.

21

Az adóhatóság által benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján eljáró Kúria 2020. január 30?i ítéletében két okból hagyta érdemben helyben a 2018. július 5?i ítéletet. Egyrészt, mivel a második másodfokú közigazgatási határozat indokolása megismételte az els? másodfokú közigazgatási határozat indokolását, a Kúria úgy ítélte meg, hogy a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság helyesen állapította meg, hogy a Közép?magyarországi Regionális Adó F?igazgatóság nem követte a 2018. március 2?i ítéletben kötelez? jelleggel rögzített iránymutatásokat. Kétségtelen, hogy e F?igazgatóságnak – amint arra hivatkozott – csak rövid idő állt rendelkezésére az adó megállapításához való jognak, és ebb?l következ?en a visszatérítendő h?a összegének elévüléséig, ugyanakkor e körülmény nem mentesíti ?t a jogszabályban el?írt kötelezettségeinek teljesítése alól. Másrészt a Kúria a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz hasonlóan megállapította, hogy a második másodfokú közigazgatási határozat indokolása ellentmondásos volt.

A harmadik másodfokú közigazgatási határozat

2020. április 6-ai határozatával (a továbbiakban: harmadik másodfokú közigazgatási határozat) a Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság helybenhagyta az elsőfokú közigazgatási határozatot, és módosította a Napfénytollal szemben kiszabott késedelmi pótlék összegét. Álláspontja igazolására e Főigazgatóság jelezte, hogy nem állapított meg az elsőfokú közigazgatási határozatban rögzített eltérő tényállást, és ez utóbbi határozatban a tényállás megállapítására helyesen került sor.

A Napfénytoll keresetet indított e harmadik közigazgatási határozattal szemben a kérdést elterjesztő Szegedi Törvényszék (Magyarország) előtt, többek között azzal az indokkal, hogy a régi Art. 164. §-ának (1) és (5) bekezdése értelmében az adóhatóságnak a visszatérítendő háadósszegek megállapítására vonatkozó joga azon naptári év utolsó napjától számított öt év alatt évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. Márpedig az adóhatóságnak az érintett időszak tekintetében visszatérítendő háadósszegek megállapításához való joga a harmadik másodfokú közigazgatási határozat keltét megelőzően megszűnt. A Napfénytoll ugyanis azon a véleményen van, hogy a határozatok ismételt elfogadása ellentétes a jogbiztonság elvével, amelyet az elévülés oltalmazni hivatott. Annál is inkább ez a helyzet, mivel az alapügyben a megismételt második eljárásra azért került sor, mert a Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság nem tett eleget az első bírósági határozatban foglalt iránymutatásoknak. Tehát e Főigazgatóság hibájából húzódozott el az alapeljárás a Napfénytollal közölt adóellenőrzés kezdetétől számított közel tíz évre.

A kérdést elterjesztő bíróság ebben az összefüggésben megjegyzi, hogy a régi Art. 164. §-ának (5) bekezdése nem írt elő felső határt az adóhatóság által lefolytatható, ismételt eljárások számát vagy ezen eljárás nyugvásának teljes időtartamát illetően. Márpedig a Kúria ítélezési gyakorlata szerint az elévülés ezen adóhatóság határozata bírósági felülvizsgálatának teljes időtartama alatt nyugszik. Következésképpen bírósági felülvizsgálat esetén az elévülés nyugvásának időtartama tekintetében nincs időbeli korlát, ily módon az adóhatóságnak a visszatérítendő háadósszegek megállapítására vonatkozó joga több évvel, sőt szélsőséges esetekben akár egy évtizeddel meghosszabbítható. Ezért a kérdést elterjesztő bíróságnak kétségei vannak az alapügyben szóban forgó szabályozásnak és a vonatkozó közigazgatási gyakorlatnak a jogbiztonság és az uniós jog tényleges érvényesülése elvével való összeegyeztethetőségét illetően.

E körülmények között határozott úgy a Szegedi Törvényszék, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni [az uniós] jog részét képező jogbiztonság, valamint tényleges érvényesülés elvét, hogy azzal összeegyeztethető [a régi Art.] 164. §-ának (5) bekezdéséhez hasonló, bírói mérlegelést nem engedő tagállami szabályozás, valamint az azon nyugvó gyakorlat, amely szerint a [háa] vonatkozásában az adóhatóság adómegállapításhoz való jogának az elévülése a megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül valamennyi bírósági felülvizsgálat tartama alatt nyugszik, és a nyugvások időtartama több bírósági felülvizsgálati eljárás esetében időbeli korlátozás nélkül összeadódik akkor is, ha a korábbi bírósági döntés következtében megismételt eljárásban hozott adóhatósági határozattal kapcsolatban a bíróság azt állapította

meg, hogy az adóhatóság a korábbi bírósági döntésben foglalt iránymutatásnak nem tett eleget, azaz az újabb bírósági eljárásra az adóhatóság önhibájából került sor[?]"

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását követő eljárásról

26

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását követően a kérdést elterjesztő bíróság 2022. május 3-ai levelében megküldte a Bíróságnak az Alkotmánybíróság 2022. január 25-ai határozatának másolatát, amelyben a bíróság a „megismételt eljárásokra való hivatkozást” tartalmazó részében megsemmisítette az új Art. 271. §-ának (1) bekezdését, valamint az Alkotmánybíróság egy második, szintén erre vonatkozó 2022. április 26-ai határozatának másolatát.

27

2022. június 30-ai levelében a Bíróság felhívta a kérdést elterjesztő bíróságot, hogy az általa eredetileg nyújtott egyes információkra tekintettel erősítse meg, hogy az Alkotmánybíróság azon határozatát követően, amely a „megismételt eljárásokra való hivatkozást” tartalmazó részében megsemmisítette az új Art. 271. §-ának (1) bekezdését, az alapügyben szóban forgó eljárás semmi esetre sem tekintendő elévültnek.

28

A kérdést elterjesztő bíróság a 2022. július 7-ai levelében lényegében azt állapította meg, hogy az Alkotmánybíróság e határozata kizárólag azzal a joghatással járt, hogy az adóhatóság azon joga, hogy megállapítsa a 2010-es adóév tekintetében visszafizetendő hÉA összegét, elévült. Ezzel szemben, a 2011-es adóévet illetően a bíróság kijelentette, hogy a Bíróság által az elé terjesztett kérdésre adott választól függetlenül fogja értékelni, hogy az adóhatóság e joga elévült-e, vagy sem.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

29

Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés uniós jogi elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás és vonatkozó közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében a hÉA területén az adóhatóság ezen adó megállapításához való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik, akkor is, ha a korábbi bírósági döntés következtében megismételt eljárásban hozott adóhatósági határozattal kapcsolatban a bíróság azt állapította meg, hogy az adóhatóság a korábbi bírósági döntésben foglalt iránymutatásoknak nem tett eleget.

30

Előjáróban meg kell állapítani, hogy az uniós jog a jelenlegi állása szerint nem állapít meg időtartamot az adóhatóság hÉamegállapításhoz való jogának elévülése tekintetében, és még kevésbé határozza meg azokat az eseteket, amelyekben az elévülésnek nyugodnia kell.

31

A Bíróság előtti tárgyaláson hivatkozott 2988/95 rendelet az e rendeletben említett szabálytalanságokkal kapcsolatos eljárások elévülési idejének számítása és nyugvása tekintetében kétségek nélkül előír bizonyos követelményeket. Ugyanakkor az említett rendelet 1.

cikkének (2) bekezdéséből kitűnik, hogy e rendelet csak abban az esetben alkalmazandó, ha az Unió költségvetését a „közvetlenül az Unió nevében beszedett” saját forrásokból származó bevétel csökkenése vagy kiesése révén éri kár. Márpedig, jóllehet a 2006/112 irányelv (8) preambulumbekkezdéséből és a 2007/436 határozat 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjából az következik, hogy az összes tagállamra érvényes harmonizált hozzáadottértékadó alapjára vonatkozó egységes kulcs alkalmazásából származó bevételek az Unió saját forrásainak minősülnek, így a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint közvetlen kapcsolat áll fenn a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése és a megfelelő héaalapú forrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között (2013. február 26-án Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont), a héát nem lehet olyan saját forrásnak tekinteni, amelyet a 2988/95 rendelet 1. cikkének (2) bekezdése értelmében közvetlenül az Unió nevében szednek be.

32

Egyrészt ugyanis ezt az adót az adóalanyok szedik be, és ez utóbbiak csak ezt követően fizetik azt meg a tagállamok részére. Másrészt a hozzáadottértékadóból származó saját források beszedésének végleges egységes rendszeréről szóló, 1989. május 29-én 1553/89/EGK, Euratom tanácsi rendelet (HL 1989. L 155., 9. o.; magyar nyelvű kiadás 1. fejezet, 1. kötet, 197. o.) 1. cikkének megfelelően az Unió héaalapú saját forrásai nem pusztán az említett adó ténylegesen beszedett bevételei bizonyos százalékának felelnek meg, hanem azt a tagállamok héaalapjára vonatkozó egységes kulcs alkalmazásával számítják ki, amely héaalapot magát e rendelet 3. cikkének megfelelően állapítják meg, és azt az említett rendelet rendelkezéseiben előírt különböző kiigazításoknak vetik alá.

33

E tekintetben kétségtelenül igaz, hogy a Bíróság elismerte az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrejött, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, 1995. július 26-án Luxembourgban aláírt egyezmény (HL 1995. C 316., 48. o.; magyar nyelvű kiadás 19. fejezet, 8. kötet, 57. o.) azon bevételekkel kapcsolatos csalások esetére való alkalmazhatóságát, amelyek egy egységes mértéknek a héa uniós szabályok alapján megállapított harmonizált alapjára való alkalmazásából származnak. Ugyanakkor ezen egyezmény 1. cikke – a 2988/95 rendelet 1. cikke (2) bekezdésének egyértelmű megfogalmazásával ellentétben – éppen hogy nem tartalmazza az érintett bevételeknek az Unió nevében történő közvetlen beszedésére vonatkozó feltételt (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 8-án Taricco és társai ítélet, C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont).

34

Így alkalmazandó uniós jogi rendelkezések hiányában a tagállamok feladata az adóhatóság fizetendő héa megállapításához való jogának elévülésére vonatkozó szabályok megállapítása és alkalmazása, ideértve a nyugvás és/vagy a megszakadás szabályait is (lásd analógia útján: 2021. január 21-én Whiteland Import Export ítélet, C-308/19, EU:C:2021:47, 45. pont).

35

Ugyanakkor, jóllehet e szabályok megállapítása és alkalmazása a tagállamok hatáskörébe tartozik, ez utóbbiaknak e hatáskört az uniós jog tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk, amely olyan észszerű határidőket meghatározását követeli meg, amelyek egyaránt védik az adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet (lásd analógia útján: 2011. szeptember 8-án QBeef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 36. pont).

36

A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelmekre alkalmazandó ötéves elévülési idő, amely azon naptári év végén kezdődik, amelyben az adó megfizetésére meghatározott határidő lejárt, összeegyeztethető az uniós joggal (lásd ebben az értelemben: 2017. december 20-ⁱCaterpillar Financial Services ítélet, C-500/16, EU:C:2017:996, 43. pont).

37

Ezen ítélkezési gyakorlatra tekintettel az adóhatóság fizetendő hűa megállapításához való joga tekintetében előírt olyan elévülési időt, amely – mint az alapügyben is – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével jár le, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni, analógia útján az uniós joggal összeegyeztethetőnek kell tekinteni.

38

A kérdést előterjesztő bíróság ebben az összefüggésben keresi a választ arra a kérdésre, hogy úgy kell-e értelmezni a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az, hogy az ilyen elévülési idő a bírósági felülvizsgálatok teljes időtartama alatt nyugszik.

39

Először is emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elve az uniós jogrend részét képezi, és ezért azt a tagállamoknak a jelen ítélet 31. és 32. pontjában említett hatáskörök gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk (lásd ebben az értelemben: 2015. december 10-ⁱVeloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. május 20-ⁱBTB Baltic Insurance Company ítélet, C-230/20, nem tették közzé, EU:C:2021:410, 45. pont).

40

Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ezen elv a helyzetek és jogviszonyok előreláthatóságának biztosítására irányul, és megköveteli többek között, hogy az adóalany helyzete az adó vagy vámhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2015. december 10-ⁱVeloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), ami annak érdekében, hogy ezen adóalany eredményesen hivatkozhasson az említett elv alkalmazására, magában foglalja, hogy ez utóbbi valamely meghatározott jogi helyzetre tudjon hivatkozni.

41

Márpedig, mivel az adóhatóság az e célból előírt elévülési idő lejártá előtt tájékoztatta az érintett adóalanyt azon szándékáról, hogy felülvizsgálja ez utóbbi adójogi helyzetét, és ezáltal hallgatólagosan visszavonja az annak bevallását elfogadó határozatát, ezen adóalany már nem hivatkozhat az e nyilatkozat alapján keletkezett helyzetre, így ilyen esetben és egyéb körülmények hiányában nem sérülhet a jogbiztonság elve (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-ⁱCabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 40. pont).

42

Mindemellett, mivel a jogbiztonság elvének alkalmazásából eredő követelmények nem korlátlanok, a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy e követelményeket egyensúlyba hozzák az uniós

tagságukhoz szorosan hozzátartozó egyéb követelményekkel, különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt azon követelményekkel, hogy a Szerződésekben, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseiben eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. Így az adóhatóságnak a fizetendő hű megállapításához való joga tekintetében előírt elévülési idő nyugvásának részletes szabályait meghatározó nemzeti szabályokat úgy kell kialakítani, hogy egyensúlyt teremtsenek egyrészt az ezen elv alkalmazásához szorosan hozzátartozó követelmények, másrészt pedig a 2006/112 irányelv tényleges és hatékony végrehajtását lehetővé tévő követelmények között, amely egyensúlyt az elévülésre vonatkozó nemzeti rendszer valamennyi elemének figyelembevételével kell értékelni (lásd analógia útján: 2021. január 21-*Whiteland Import Export* ítélet, C-308/19, EU:C:2021:47, 49. és 50. pont).

43

Márpedig, jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság által leírtakhoz hasonló nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat – amelyek ügyfelekkel szembeni alkalmazásának előreláthatósága az alapügyben nem vitatott – az ilyen elévülési idő meghosszabbítását eredményezheti, főszabály szerint nem teheti meghatározhatatlan ideig vitathatóvá az érintett adóalanyok helyzetét. Ezzel szemben az elévülési idő ilyen nyugvása lehetővé teszi annak elkerülését, hogy az eljárás elhúzódását célzó jogorvoslatok benyújtása folytán veszélybe kerülhessen a 2006/112 irányelv tényleges és hatékony végrehajtása, és következésképpen, hogy az ezen irányelvet sértő cselekmények büntetlenségének rendszerszintű kockázata veszélyeztesse e végrehajtást (lásd analógia útján: 2021. január 21-*Whiteland Import Export* ítélet, C-308/19, EU:C:2021:47, 53. és 56. pont).

44

Következésképpen meg kell állapítani, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amely előírja, hogy az adóhatóság hűmegállapításhoz való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik.

45

Másodszor, ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében szintén hivatkozott, emlékeztetni kell arra, hogy az az egyenértékűség elvével – amelynek tiszteletben tartását az említett bíróság nem kérdőjelezte meg – meghatározza azon eljárási autonómia kereteit, amely az uniós jogrend által a magánszemélyeknek biztosított jogok végrehajtására vonatkozó részletes szabályok meghatározását illetően a tagállamokat megilletik, amennyiben az uniós jog e tekintetben nem tartalmaz különös szabályozást.

46

Márpedig a 2006/112 irányelvben elírt jogok és kötelezettségek elévülési idejére, valamint ezen elévülési idő nyugvásának feltételeire vonatkozó nemzeti jogszabályok az ezen irányelv rendelkezéseinek végrehajtására vonatkozó részletes szabályoknak minősülnek, és azok erre tekintettel kötelesek tiszteletben tartani a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét (lásd ebben az értelemben különösen: 2017. december 20-ai Caterpillar Financial Services ítélet, C-500/16, EU:C:2017:996, 37. pont; 2018. április 26-ai Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont; 2019. február 14-ai Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 35. pont; 2020. április 23-ai Sole-Mizo és Dalmandi Mez gazdasági ítélet, C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 53. pont), ami egyébként a jelen ügyben nem is képezi vita tárgyát.

47

Következésképpen a tényleges érvényesülés elvével összhangban ezen eljárási szabályok nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-ai Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 28. pont; 2022. június 28-ai Bizottság kontra Spanyolország [Az uniós jog jogalkotó általi megsértése] ítélet, C-278/20, EU:C:2022:503, 33. pont).

48

Mindemellett az, hogy valamely nemzeti szabályozás vagy nemzeti közigazgatási gyakorlat elírja, hogy az adóhatóság héamegállapításhoz való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik, nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy legalábbis rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.

49

Ugyanis az, hogy az adóhatóság ezen adó megállapításához való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat teljes tartama alatt nyugszik, egyáltalán nem akadályozza meg ezen adóalanyt abban, hogy az uniós jogrend és különösen a 2006/112 irányelv által biztosított jogokra hivatkozzon, hanem az – éppen ellenkezőleg – arra irányul, hogy lehetővé tegye az említett adóalany számára, hogy hasznosan érvényesíthesse az uniós jogból eredő jogait, eközben pedig fenntartja az adóhatóság jogait.

50

Másképpen a jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő tényállásból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese keresetet nyújthatott be az adóhatóság egymást követően hozott határozataival szemben, és ezen alkalmak mindegyike során ismételten érvényesíthette az uniós jogból eredő jogait. Közelebbre, az alapügyben szóban forgó szabályozás és közigazgatási gyakorlat fennállása ellenére e felperes a jogbiztonság elve alapján hivatkozhatott a tagállamok azon kötelezettségére, hogy olyan észszerű elévülési időt írjanak elő, amelyen belül e hatóság újból megindíthatja az adóalany helyzetére vonatkozó vizsgálati eljárást. Így a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik – és ezt végeredményben a Bíróság előtti tárgyaláson mind a magyar kormány, mind pedig az alapeljárás felperese megerősítette –, hogy az adóhatóságnak a 2010 júniusában teljesített ügyletek után fizetendő hű megállapítására vonatkozó joga elévült, anélkül hogy sikerült volna a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek megfelelő adóellenőrzési határozatot hoznia.

51

Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a tényleges érvényesülés elvével sem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amely elírja, hogy az adóhatóság héamegállapításhoz való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik.

52

Harmadszor, meg kell állapítani, amint azt a főtanácsnok indítványának 60–65. pontjában tette, hogy az a körülmény, hogy az ilyen szabályozás és közigazgatási gyakorlat sem a jogbiztonság elvével, sem a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes, nem zárja ki, hogy az uniós jog adott esetben elírja, hogy a 2006/112 irányelvnek megfelelő határozat meghozatala előtt le kell vonni bizonyos következtetéseket abból, hogy valamely adóeljárás megismétlésére túl sok alkalommal kerül sor, vagy hogy az adóhatóság e joga elévülése nyugvásának összesített időtartama túlzottan hosszú.

53

Ugyanis, amennyiben valamely nemzeti közigazgatási szerv valamely személy tekintetében az uniós jogot hajtja végre, ez utóbbi a megfelelő ügyintézéshez való jog alapján – amely az uniós jog egyik alapelvét tükrözi – jogosult arra, hogy ügyét észszerű határidőn belül intézzék (lásd ebben az értelemben: 2020. május 14. ítélet, C-446/18, EU:C:2020:369, 43. pont), majd bírósági jogorvoslat esetén arra, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének megfelelően igényét szintén észszerű időn belül bírálják el.

54

Következésképpen, amennyiben az adóalany helyzetének a közös héarendszer szabályaira tekintettel történő vizsgálatára irányuló eljárás újból megindításra kerül, a megfelelő ügyintézés elve és az Alapjogi Charta 47. cikke megköveteli, hogy az ilyen ismételt vizsgálat és adott esetben az azt követő bírósági felülvizsgálat időtartama az egyes ügyek sajátos körülményeire tekintettel ne legyen észszerűtlen.

55

Márpedig, jóllehet az adóhatóság bármely arra irányuló sikertelen kísérlete, hogy eleget tegyen az uniós jogi rendelkezéseket alkalmazó bírósági határozatban foglaltaknak, és következésképpen a közigazgatási eljárás időtartamának ebből fakadó elhúzódása nem minősülhet az uniós jog megsértésének, ilyen jogsértés állhat fenn, ha e közigazgatási eljárást azért kell megismételni, mert e hatóság nyilvánvalóan figyelmen kívül hagyta az említett közigazgatási eljárásra vonatkozó bírósági határozat valamely döntő indokát, feltéve hogy ezt az indokot e bírósági határozatban egyértelműen és kifejezetten megjelölték.

56

Mindemellett emlékeztetni kell arra, hogy valamely – akár közigazgatási, akár bírósági – eljárás túlzott időtartama csak abban az esetben igazolhatja az ezen eljárás végén hozott határozat megsemmisítését, ha ez az időtartam hatással volt az érintett személy védekezésre való képességére (lásd ebben az értelemben: 2013. november 26-ⁱGascogne Sack Deutschland kontra Bizottság ítélet, C-40/12 P, EU:C:2013:768, 81. pont; 2014. május 8-ⁱBolloré kontra Bizottság ítélet, C-414/12 P, nem tették közzé, EU:C:2014:301, 84. pont).

57

Mivel az adóalanyoknak az elévülési idő alatt számítaniuk kell arra, hogy a bevallásuk alapján keletkezett jogi helyzetüket kétségbe vonhatják, majd amikor az adóhatóság tájékoztatja őket az e helyzet vizsgálatára irányuló eljárás újbóli megindításáról, arra, hogy adott esetben igazolniuk kell az adóbevallásukban szereplő információkat, végül pedig, amikor az ezen eljárás végén hozott adóellenőrzési határozattal szemben keresetet nyújtanak be, arra, hogy állításaik megalapozottságát bizonyítékok felajánlásával kell alátámasztaniuk, őket terheli annak biztosítása, hogy a bevallásukhoz kapcsolódó valamennyi vonatkozó igazoló dokumentumot megőrizték mindaddig, amíg az adókivetésről szóló határozatok jogere nem emelkednek. Tekintettel arra, hogy a közös héarendszerben a bevallás és az okirati bizonyítékok meghatározó szerepet töltenek be az adóalanyok bevallásai pontosságának megállapításában, csak kivételes körülmények között állapítható meg, hogy a közigazgatási vagy bírósági eljárás túlzott időtartama hatással lehet az érintett személy védekezésre való képességére.

58

A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a harmadik másodfokú közigazgatási határozat érvényességének a kérdést elterjesztő bíróság általi értékelése kizárólag olyan bizonyítékoktól függene, amelyek nem tartoznak az előző pontban hivatkozott kötelezettség hatálya alá, és amelyek az adóeljárások megismétlése vagy az elévülési idő nyugvásának összesített időtartama miatt időközben eltűntek.

59

Mindazonáltal e bíróság feladata annak megállapítása, hogy többek között az ügy körülményeire figyelemmel a közigazgatási eljárás e több alkalommal történő megismétlése és az elévülési idő többszöri nyugvása minősülhet-e az adóhatóság részéről a megfelelő ügyintézészel kapcsolatos kötelezettségek, a nemzeti bíróság részéről pedig az észszerű határidőn belüli határozathozatal kötelezettsége olyan megsértésének, amely ezen túlmenően az érintett személy védekezésre való képességére is hatással volt.

60

A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés uniós jogi elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás és vonatkozó közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében a héa területén az adóhatóság ezen adó megállapításához való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik, akkor is, ha a korábbi bírósági döntés következtében megismételt eljárásban hozott adóhatósági határozattal kapcsolatban a bíróság azt állapította meg, hogy az adóhatóság a korábbi bírósági döntésben foglalt iránymutatásoknak nem tett eleget.

A költségekről

61

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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A jogbiztonság és a tényleges érvényesülés uniós jogi elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás és vonatkozó közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében a hozzáadottértékadó területén az adóhatóság ezen adó megállapításához való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes tartama alatt nyugszik, akkor is, ha a korábbi bírósági döntés következtében megismételt eljárásban hozott adóhatósági határozattal kapcsolatban a bíróság azt állapította meg, hogy az adóhatóság a korábbi bírósági döntésben foglalt iránymutatásoknak nem tett eleget.

Regan

Lenaerts

Gratsias

Ilešić

Jarukaitis

Kihirdetve Luxembourgban, a 2023. július 13-ai nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezető

E. Regan

tanácselnök

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.