



Határozatok Tára

ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. február 2.¹

C-615/21. sz. ügy

**Napfény-Toll Kft.
kontra**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Szegedi Törvényszék [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Nemzeti adóigazgatási eljárás – Hozzáadottérték-adó –
A megismételt adómegállapítási eljárások számától függetlenül a bírósági felülvizsgálat esetén az
adólevonási jog elévülési ideje időbeli korlátozás nélküli nyugvását előíró nemzeti szabályozás –
A jogbiztonság és az uniós jog tényleges érvényesülésének elve”

Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jogbiztonság és az uniós jog tényleges érvényesülése elvének a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) alkalmazásával összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.
2. E kérelmet a Napfény-Toll Kft. (a továbbiakban: felperes) és a magyar adóhatóság között az e társaság által 2010 júniusában, valamint 2010 novembere és 2011 szeptembere között különböző adólevonásra jogosító beszerzések után fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) címén levont összegek tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

¹ Eredeti nyelv: francia.

² HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, 1995. december 18-i 2988/95/EK, Euratom tanácsi rendelet³ 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Szabálytalanság a közösségi jog valamely rendelkezésének egy gazdasági szereplő általi, annak cselekménye vagy mulasztása útján történő megsértése, amelynek eredményeként a Közösségek általános költségvetése vagy a Közösségek által kezelt költségvetések kárt szenvednek vagy szenvednének, akár közvetlenül a Közösségek nevében beszedett saját forrásokból származó bevétel csökkenése vagy kiesése révén, akár indokolatlan kiadási tételek miatt.”

4. E rendelet 3. cikke a következőket írja elő:

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

Folyamatos vagy ismételt szabálytalanságok esetében az elévülési idő azon a napon kezdődik, amikor a szabálytalanság megszűnt. [...]

A hatáskörrel rendelkező hatóságnak a szabálytalansággal kapcsolatos bármely vizsgálata vagy eljárása, amelyről az érintett személyt tájékoztatták, megszakítja az elévülést. A megszakadást kiváltó cselekményt követően az elévülés újrakezdődik.

Az elévülés mindazonáltal legkésőbb az elévülési idő kétszeresének megfelelő időszak utolsó napján bekövetkezik, ha a hatáskörrel rendelkező hatóság ezalatt nem szabott ki szankciót, kivéve, ha a közigazgatási eljárást a 6. cikk (1) bekezdésének megfelelően felfüggesztették.

(2) A közigazgatási szankciót megállapító határozat végrehajtására nyitva álló időszak három év. Ez az időszak a határozat jogerőssé válásának napján kezdődik.

A megszakítás és felfüggesztés [helyesen: nyugvás] eseteire nézve a nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezései irányadóak.

(3) A tagállamok fenntartják maguknak a lehetőséget, hogy az (1), illetve (2) bekezdésben előírtnál hosszabb időszakot alkalmazzanak.”

³ HL 1995. L 312., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 340. o.

5. Az említett rendelet 4. cikkének (1) és (4) bekezdése kimondja:

„(1) Főszabályként minden szabálytalanság a jogtalanul megszerzett előny elvonását vonja maga után:

– tartozás tárgyát képező vagy jogtalanul kapott összegek utáni fizetési vagy visszafizetési kötelezettség formájában,

[...]

(4) Az e cikkben előírt intézkedések nem minősülnek szankciónak.”

6. Ugyanezen rendelet 6. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A [...] közösségi közigazgatási intézkedések és szankciók sérelme nélkül a pénzbeli szankciók, mint például közigazgatási bírságok kiszabása a hatáskörrel rendelkező hatóság határozatával felfüggeszthetők, amennyiben büntetőeljárást indítottak az érintett személlyel szemben ugyanazon tények vonatkozásában. A közigazgatási eljárás felfüggesztése megszakítja a 3. cikkben meghatározott elévülési időt [helyesen: alatt nyugszik a 3. cikkben meghatározott elévülési idő].”

A magyar jog

7. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvénynek⁴ a vitatott adóellenőrzés időpontjában hatályos változata (a továbbiakban: régi Art.) 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 jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.”

8. A régi Art.-t 2018. január 1-jével hatályon kívül helyezték és felváltották az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény⁵ (a továbbiakban: Air.) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény⁶ (a továbbiakban: új Art.) rendelkezései.

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

⁴ A Magyar Közlöny 2003. évi 131. száma, 2003. november 14., 9990. o.

⁵ A Magyar Közlöny 2017. évi 192. száma, 2017. november 22., 31694. o.

⁶ A Magyar Közlöny 2017. évi 192. száma, 2017. november 22., 31586. o.

10. Az 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. §-ának (1) bekezdése értelmében, amelynek szövege megegyezik az Air. 139. §-a (1) bekezdésének szövegével, e törvény rendelkezéseit, így az Art. 203. §-a (7) bekezdésének c) pontját is, a hatálybalépését követően indított vagy megismételt eljárásokra kell alkalmazni.

Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás

12. A felperes az általa fizetendő héából levonta azon összeget, amelyet a 2010 júniusában, valamint a 2010 novembere és 2011 szeptembere közötti időszakban általa beszerzett termékek után fizetett meg ezen adó címén.

13. 2011 decemberében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Magyarország, a továbbiakban: alperes adóhatóság) mint elsőfokú adóhatóság ellenőrzést indított, amit 2011. december 13-án közöltek a felperessel.

14. Ennek eredményeként e hatóság megállapította, hogy a levont hea egy részét nem lehetett volna levonni, mivel az e tekintetben benyújtott számlák egy része mögött tényleges gazdasági esemény egyáltalán nem volt, más részük pedig olyan adócsaláshoz kapcsolódott, amelyről a felperesnek tudomása volt. Következésképpen 2015. október 8-i határozatában az alperes adóhatóság arra kötelezte a felperest, hogy fizessen meg összesen 144 785 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 464 581 euró) összegű adókülönbözetet és 108 588 000 HUF (hozzávetőleg 348 433 euró) összegű bírságot, valamint 46 080 000 HUF (hozzávetőleg 147 860 euró) késedelmi pótléket szabott ki vele szemben.

Az első másodfokú közigazgatási határozat

15. A 2015. december 14-én közölt, 2015. november 11-i határozatával a Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Magyarország), az alperes adóhatóság elődje, amelyhez a felperes panaszt nyújtott be, másodfokú adóigazgatási hatóságként hatályon kívül helyezte az elsőfokú határozatot a kiszabott késedelmi pótlék tekintetében, fenntartva annak fennmaradó részét. A felperes keresetet indított e határozat ellen.

16. 2018. március 2-i, ugyanezen a napon jogerőssé vált ítéletével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) hatályon kívül helyezte a másodfokú adóhatóság határozatát, és új eljárás lefolytatására kötelezte az említett hatóságot. Ítéletének megalapozására e bíróság azt jelölte meg, hogy megállapította, hogy e határozat indokolása ellentmondásos volt. Ugyanis, noha a másodfokú határozat az elsőfokú határozatban megállapítottaktól eltérő tényállásra hivatkozik, egyúttal kimondja, hogy az elsőfokú adóhatóság helyesen állapította meg a tényállást.

A második másodfokú közigazgatási határozat

17. 2018. március 5-i, a felperessel 2018. március 7-én közölt határozatával az alperes adóhatóság egy második másodfokú közigazgatási határozatot hozott, amely lényegében helybenhagyta az elsőfokú határozatot. E határozat mindazonáltal csökkentette a kiszabott késedelmi pótlék összegét.

18. 2018. július 5-i ítéletével, amely ugyanezen a napon emelkedett jogerőre, a felperes által benyújtott kereset alapján eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megsemmisítette a második másodfokú határozatot, és új eljárás lefolytatására kötelezte az alperes adóhatóságot. Határozatának indokolásaként e bíróság rámutatott egyrészt arra, hogy a második másodfokú határozat, amelyet a 2018. március 2-i ítélet kihirdetését követő első munkanapon hoztak meg, nagyrészt szóról szóra átveszi az első másodfokú határozatot anélkül, hogy rámutatna arra, hogy mennyiben változtatja meg az elsőfokú adóhatóság által tett megállapításokat. Következésképpen az adóhatóság csak alakilag felelt meg az említett ítéletből eredő kötelezettségeknek. Másrészt a második másodfokú határozat továbbra is ellentmondásos megállapításokat tartalmaz az érintett műveletek valóságát illetően.

19. Az adóhatóság által benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján eljáró Kúria (Magyarország) 2020. január 30-i ítéletében érdemben helybenhagyta a 2018. július 5-i ítéletet. Egyrészt, mivel a második másodfokú határozat indokolása megismétli az első másodfokú határozatét, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság helyesen állapította meg, hogy az alperes adóhatóság nem követte a 2018. március 2-i ítéletben kötelező jelleggel rögzített iránymutatásokat. Kétségtelen, hogy e hatóság – amint arra hivatkozott – csak rövid idővel rendelkezett addig, hogy az adó megállapításához való jog, és ebből következően a visszatérítendő hea összege elévült volna, e körülmény nem mentesíti őt a jogszabályban előírt kötelezettségeinek teljesítése alól. Ezenkívül, amint azt a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megállapította, a második másodfokú határozat indokolása ellentmondásos volt.

A harmadik másodfokú közigazgatási határozat

20. 2020. április 6-án az alperes adóhatóság új határozatot hozott, amelyben helybenhagyta az elsőfokú határozatot, és módosította a kiszabott késedelmi pótlékot. Álláspontja igazolására az adóhatóság jelezte, hogy nem állapított meg más tényállást, mint amelyeket az elsőfokú adóhatóság megállapított, és azzal eleget tett a tényállás megállapítására vonatkozó kötelezettségének.

21. A felperes e harmadik határozattal szemben keresetet indított a kérdést előterjesztő Szegedi Törvényszék (Magyarország) előtt, többek között azzal az indokkal, hogy a régi Art. 164. §-ának (1) és (5) bekezdése értelmében az adóhatóságnak a visszatérítendő heaösszegek 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 a szóban forgó időszakok tekintetében visszatérítendő heaösszegek megállapításához való joga a harmadik másodfokú határozat keltét (vagyis 2020. április 6-át) megelőzően megszűnt. A felperes 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 az alapügyben, mivel a megismételt második eljárásra azért került sor, mert az adóhatóság nem tett eleget az első bírósági határozatban foglalt iránymutatásoknak. Tehát e hatóság hibájából húzódott el az eljárás az ellenőrzés kezdetétől számított közel tíz évre.

22. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a régi Art. 164. §-ának (5) bekezdése nem írt elő felső határt az adóhatóság által lefolytatható, ismételt eljárások számát vagy a nyugvás teljes időtartamát illetően. Márpedig a Kúria ítélkezési gyakorlata szerint az elévülés az adóhatóság határozata bírósági felülvizsgálatának teljes időtartama alatt nyugszik. Következésképpen nincs időbeli korlát az elévülési idő nyugvására bírósági felülvizsgálat esetén, ily módon az adóhatóságnak a visszatérítendő heaösszegek megállapítására vonatkozó joga több évvel, sőt szélsőséges esetekben akár egy évtizeddel meghosszabbítható. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki az érintett nemzeti szabályozásnak és a vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak a jogbiztonság és az uniós jog tényleges érvényesülése elvével való összeegyeztethetőségét illetően.

23. E körülmények között a Szegedi Törvényszék úgy határozott, 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 [hea] 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[?]”

24. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását követően a kérdést előterjesztő bíróság 2022. május 3-i levelében megküldte a Bíróságnak az Alkotmánybíróság (Magyarország) 2022. január 25-i határozatának másolatát, amelyben e bíróság megsemmisítette a megismételt eljárásokra való hivatkozást az új Art. 271. §-ának (1) bekezdésében, valamint az Alkotmánybíróság egy második, szintén erre vonatkozó 2022. április 26-i határozatának másolatát.

25. A Bíróság 2022. június 30-i levelében tájékoztatáskérés útján annak megerősítését kérte a kérdést előterjesztő bíróságtól, hogy az eredetileg nyújtott egyes információkra tekintettel az Alkotmánybíróságnak az új Art. 271. §-ának (1) bekezdésében szereplő, megismételt eljárásra való hivatkozás megsemmisítéséről szóló határozatát követően az alapeljárás semmi esetre sem tekintendő-e elévültnek.

26. A kérdést előterjesztő bíróság a 2022. július 7-i levelében lényegében azt állapította meg, hogy az Alkotmánybíróság határozata kizárólag azzal a joghatással járt, hogy az adóhatóság azon joga évült el, hogy megállapítsa a 2010-es ellenőrzés alá vont időszak címén visszafizetendő hea összegét. Ezzel szemben, ami a 2011-es adóévet illeti, az adóhatóság eljárásának elévülése vagy annak hiánya a Bíróság válaszától függ.

27. A felperes, a magyar és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. E felek ezenkívül a 2022. november 10-én tartott tárgyaláson is előadták álláspontjukat.

Elemzés

Előzetes észrevételek

28. Előzetesen meg kell állapítani, hogy az alapügy nem arra vonatkozik, hogy önmagában összeegyeztethető-e az uniós joggal az az elévülési idő, amely alatt egyrészt az adóalany élhet levonási jogával, másrészt pedig, amely alatt az adóhatóság kétségbe vonhatja az adóalany által benyújtott bevallásokat, hanem arra, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az elévülés bírósági eljárás esetén történő, időbeli korlátozás nélküli nyugvása, függetlenül azon okoktól, amelyek miatt adott esetben ezen eljárásokat meg kellett ismételni.

29. A jelen ügy tekintetében meg kell állapítani, hogy az olyan sajátos összefüggésekbe illeszkedik, amelyekben ugyanazon adójogi jogvita keretében több közigazgatási és bírósági eljárás indult, anélkül hogy ezen ügyet jogerősen el lehetett volna bírálni olyan okok miatt, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság szerint az adóhatóságnak tudhatók be, valamint anélkül hogy az érintett adójogi szabályozás rendelkezne az ilyen esetről, és azt képes lenne orvosolni.

30. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra hivatkozik, hogy a szóban forgó tagállam gyakorlata szerint, amikor egymást követően több bírósági felülvizsgálatra kerül sor, a nyugvász halmozott időtartamának nincsen felső határa, még akkor sem, ha az adóhatóságnak egy korábbi bírósági határozatot követő új eljárás keretében hozott határozata tárgyában eljáró bíróság megállapítja, hogy az adóhatóság nem követte a korábbi bírósági határozatban foglalt iránymutatásokat, és az említett hatóság hibájából került sor az újabb bírósági eljárásra.

31. Ilyen esetben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az elévülési idők lényegében határozatlan időre történő nyugvására vonatkozó magyar szabályozás és joggyakorlat, és ez utóbbiak milyen mértékben sérthetik a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés elvét. E bíróság egyébiránt megállapítja, hogy a héairányelvben előírt adólevonási jog gyakorlása rendkívül nehéznek bizonyulhat különösen olyan esetekben, mint amelyek az alapügyben merültek fel, amikor az adóhatóság anélkül hoz új határozatokat, hogy eleget tenne a hatáskörrel rendelkező bíróságok korábbi határozataiban foglaltaknak, mindezt rövid idővel az eljárás megismétlését elrendelő határozatokat követően, így az adó megállapításához való jog elévülési ideje jelentősen meghosszabbodhat az elévülésnek a bírósági felülvizsgálat során való nyugvása miatt.

32. Ilyen körülmények között, amikor nem tűnik nyilvánvalónak, hogy a szóban forgó helyzet nem kizárólag (és közvetlenül) az alapügyben szóban forgó szabályozásnak tudható be, hanem inkább az adóhatóság, valamint esetleg a nemzeti bíróságok magatartásának, sőt mulasztásának, célszerűnek tartom e két vetület elkülönült vizsgálatát a jelen indítványban.

Az elévülési idő nyugvására vonatkozó szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről

33. A magyar szabályozásnak a tényleges érvényesülés és a jogbiztonság uniós jogi elveivel való összeegyeztethetőségének vizsgálata előtt, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kéri, meg kell vizsgálni, hogy ez a szabályozás valóban az uniós jog adózással kapcsolatos különös rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e.

A héairányelv alkalmazhatóságáról

34. Előzetesen meg kell jegyezni, hogy annak ellenére, hogy a jelen ügy héával kapcsolatos jogvita keretébe illeszkedik, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nem a héairányelv valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozik. E tekintetben ezen irányelv a héalevonási jog anyagi és alaki feltételeinek meghatározására szorítkozik,⁷ anélkül azonban, hogy meghatározná azt az időt, amelyen belül az adóalanyok héa-visszatérítés iránti kérelmet nyújthatnak be,⁸ vagy amelyen belül, amint megállapításra kerül a megfizetett adó bizonyos összegének visszatérítéséhez való jog fennállása, e visszatérítésnek meg kell történnie.

A 2988/95 rendelet alkalmazhatóságáról

35. Először is meg kell állapítani, hogy a 2988/95 rendelet hatályából kitűnik, hogy az kiterjed minden, a hatóság által megállapított „szabálytalanságra”, és „[az uniós] jog valamely rendelkezésének egy gazdasági szereplő általi, annak cselekménye vagy mulasztása útján történő megsértés[ére]”, amelynek eredményeként „[az Unió] általános költségvetése [...] vagy saját [forrásai kárt szenvednének]”.

36. Márpedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az Unió saját forrásai magukban foglalják többek között azon bevételeket, amelyek egy egységes mértéknek a héa uniós szabályok alapján megállapított harmonizált alapjára való alkalmazásából származnak, és hogy közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése, másrészt pedig a megfelelő héaalapú forrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet.⁹ Ebből arra lehet következtetni, hogy a 2988/95 rendelet hatálya alá tartozik az az elévülési idő, amelyen belül a nemzeti adóhatóságok meghatározott időszak tekintetében megállapíthatják a visszatérítendő héa helyes összegét.

37. Másodszor, ami az elévülési időt illeti, a 2988/95 rendelet 3. cikkének (1) bekezdése az e rendelet hatálya alá tartozó „szabálytalanságok” tekintetében négyéves elévülési időt ír elő. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az e cikkben előírt elévülési idő kiterjed mind az említett rendelet 5. cikke értelmében vett közigazgatási szankció kiszabásához vezető szabálytalanságokra, mind pedig ugyanezen rendelet 4. cikke értelmében vett közigazgatási intézkedés tárgyát képező szabálytalanságokra, amelyek a jogosulatlanul megszerzett előny elvonására irányulnak, anélkül azonban, hogy szankció jellegét ölténék.¹⁰

38. Meg kell azonban jegyezni, hogy a 2988/95 rendelet és különösen annak 3. cikke (1) bekezdése első albekezdésének elfogadásával az uniós jogalkotó kizárólag egy minimális időtartamot szándékozott meghatározni, amelyet valamennyi tagállamban alkalmazni kell. E rendelet 3. cikke (3) bekezdésének megfelelően ugyanis a tagállamok az e rendelet 3. cikkének (1) bekezdése szerinti négyéves időszagnál hosszabb elévülési időt is előírhatnak.¹¹ Mivel e lehetőség

⁷ A héairányelv ezen anyagi és alaki feltételeket a X. címének 1. fejezetében („Az adólevonási jog keletkezése és hatálya”, 168. és azt követő cikkek) és 4. fejezetében („Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai”, 178. és azt követő cikkek) szabályozza.

⁸ 2019. február 14-i Nestrade ítélet (C-562/17, EU:C:2019:115, 35. pont).

⁹ 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 38. pont).

¹⁰ 2004. június 24-i Handlbauer ítélet (C-278/02, EU:C:2004:388, 33. és 34. pont); 2014. szeptember 17-i Cruz & Companhia ítélet (C-341/13, EU:C:2014:2230, 45. pont).

¹¹ Lásd: 2022. április 7-i IFAP-ítélet (C-447/20 és C-448/20, EU:C:2022:265, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

hallgatólagosan, de szükségszerűen annak a feltételnek van alárendelve, hogy a kiválasztott időtartam észszerű legyen, minden hosszabb időtartamot ugyanazon elvek alapján kell vizsgálni, mint amelyek azon időtartamokra vonatkoznak, amelyek nem esnek e rendelet hatálya alá.¹²

39. Harmadszor meg kell említeni, hogy a 2988/95 rendelet a 3. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében az időmúlás számítására vonatkozó szabályokat állapít meg. Egyrészt ugyanis e rendelet 3. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése előírja, hogy az eljárások – amelyek a joggyakorlat szerint tág értelemben kiterjednek a hatóság valamennyi intézkedésére – elévülését a hatóságnak a szabálytalansággal kapcsolatos bármely vizsgálata megszakítja. Másrészt az említett rendelet 3. cikke (1) bekezdésének negyedik albekezdése kimondja, hogy az elévülés legkésőbb az elévülési idő kétszeresének megfelelő időszak utolsó napján bekövetkezik, ha a hatáskörrel rendelkező hatóság ezalatt nem szabott ki szankciót, és e rendelkezést a Bíróság úgy értelmezte, mint amely abszolút korlátot állapít meg,¹³ ez alól kizárólagos kivételként a 2988/95 rendelet 6. cikkének (1) bekezdése szerinti, büntetőeljárás miatti nyugvást ismerve el kifejezetten. Márpedig a jelen ügyben nem így történt, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a magyar kormány által e tekintetben a tárgyaláson adott válaszból kitűnik.

40. Egyébiránt e rendelet csak a közigazgatási eljárásokra vonatkozik, és egyik rendelkezése sem terjed ki az azon fél által indított bírósági eljárások időtartamára, akivel szemben közigazgatási szankciót szabtak ki, sem pedig az elévülési idő bírósági felülvizsgálat esetén való nyugvására.

41. A fentiekből következik, hogy még ha a 2988/95 rendelet alkalmazható is az azon elévülési időt megállapító nemzeti szabályok tekintetében, amelyen belül a nemzeti adóhatóságok megállapíthatják az adót, a jelen ügyben szereplőhöz hasonló szabályozás, amely a hía összegének megállapítására vonatkozó elévülési időnek a bírósági felülvizsgálat teljes időtartama alatt történő nyugvását írja elő, nem tartozik e rendelet hatálya alá.

A szóban forgó szabályozásnak az uniós jog általános elveire tekintettel történő elemzéséről

42. Vonatkozó uniós szabályozás hiányában (és mivel sem a héairányelv, sem a 2988/95 rendelet nem tartalmaz olyan különös szabályokat, amelyek lehetővé tennék az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolását), a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy a tagállamok eljárási autonómiája elvének és különösen az egyenértékűség elvének és a tényleges érvényesülés elvének megfelelően meghatározza a bírósági eljárások elévülésére és ezen elévülés nyugvására vonatkozó szabályokat, azzal a feltétellel, hogy ezen államok hatásköreiket az uniós jog tiszteletben tartása mellett gyakorolják.¹⁴

43. E tekintetben, bár előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésének szövegében a kérdést előterjesztő bíróság kizárólag a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés elvére hivatkozott, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy az uniós jog jelen ügyben releváns egyéb általános elveit mind a jelen elemzés, mind pedig a Bíróság által elvégzendő elemzés keretében figyelembe vegyék.

¹² Lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 17-i Cruz & Companhia ítélet (C-341/13, EU:C:2014:2230, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹³ Lásd ebben az értelemben: 2017. március 2-i Glencore Céréales France ítélet (C-584/15, EU:C:2017:160, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁴ 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44. Ami először is az egyenértékűség elvét illeti, az megköveteli, hogy az uniós jog végrehajtására vonatkozóan a nemzeti jogban előírt eljárási szabályok ne legyenek korlátozóbbak, mint a belső jog hasonló tárggyal vagy jogalappal rendelkező végrehajtási szabályai. Az elévülési szabályok esetében ennek tiszteletben tartása feltételezi, hogy a szóban forgó elévülési szabályon kívül létezik olyan belső helyzetekre alkalmazandó elévülési szabály, amelyet a tárgyára és lényeges elemeire tekintettel hasonlóknak lehet tekinteni.¹⁵

45. E tekintetben meg kell állapítani, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság által ismertett tényekből, sem a felek írásbeli észrevételeiből, sem pedig a tárgyaláson előadott pontosításokból nem tűnik ki, hogy a magyar Art.-ben (ideértve az alapügyben szóban forgó rendeletet) szereplő eljárási szabályok kedvezőtlenebbek lennének az elévülési idők terén, mint a belső jogi helyzetekre alkalmazandó szabályok, és hogy e szabályozás ugyanúgy alkalmazandó az uniós jog megsértésén alapuló igényekre, mint a belső jog megsértésével kapcsolatos, azonos jellegű igényekre.

46. Másodsor, ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, az azt jelenti, hogy a nemzeti eljárást szabályozó rendelkezések nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.¹⁶

47. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv keretében a tagállamokat kettős kötelezettség terheli. Ily módon egyrészt biztosítaniuk kell, hogy az adóalanyok ténylegesen gyakorolhassák héalevonási jogukat anélkül, hogy akadályoznák őket az uniós joggal és különösen a héairányelvvel összeegyeztethetetlen eljárási szabályok vagy anyagi jogi szabályok. Másrészt kötelesek megtenni a területükön fizetendő héa teljes összegének beszedéséhez, valamint az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelemhez szükséges valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést.¹⁷

48. Márpedig, noha a jelen ügyben a felperes arra hivatkozik, hogy a héalevonási jogát korlátozták, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóság adócsalás fennállását állapította meg, és úgy tűnik, hogy ezt az értékelést az alapügyben a mai napig hozott ítéletekben sem vonták kétségbe. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállam főszabály szerint felfüggesztheti a héa-visszatérítést addig, amíg a jogvitát közigazgatási vagy bírósági eljárás keretében véglegesen nem rendezik, amennyiben a levonási jog megtagadásának mindig meg kell felelnie az arányosság követelményének,¹⁸ aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

49. Másodsor, az adóügyekben az elévülési idő intézménye éppen annyira fontos az adóalany számára, mint az adóhatóság számára, mivel az észszerű elévülési idő meghatározása egyaránt szolgálja az adóalany és az adóhatóság védelmét, elkerülve ugyanakkor, hogy lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tegye az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.

¹⁵ 2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet (C-500/16, EU:C:2017:996, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁶ 2017. március 15-i Aquino ítélet (C-3/16, EU:C:2017:209, 52. pont).

¹⁷ Lásd: a héairányelv 273. cikke és a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. és 26. pont).

¹⁸ 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 54. és 55. pont).

50. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt azon határidő, amelyen belül az adóalanyok gyakorolhatják a héalevonási jogukat, másrészt pedig azon elévülési idő között, amelyen belül az adóhatóság eljárhat.¹⁹ Így bizonyos ítéletekben a Bíróság megengedte, hogy a közigazgatási szerv eljárását a magánszemélyekre irányadó határidőktől eltérő időkeretek közé szorítsák.²⁰ Ami tehát az adóhatóságra irányadó elévülési időt illeti, a Bíróságnak már volt alkalma kimondani, hogy az azon időponttól kezdődő ötéves határidő, amikor a bevallást főszabály szerint meg kell tenni, megfelel a tényleges érvényesülés elvének.²¹

51. Mindazonáltal pontosítani kell, hogy bár a felperes adólevonási joga gyakorlásának esetleges korlátozására vonatkozó problémakört a jelen ügyben előterjesztették, az ügy nem közvetlenül az említett jogra vonatkozó eljárási szabályoknak az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozik, hanem az adóhatósági eljárás elévülési idejét szabályozó nemzeti szabályozásra.

52. Harmadszor, az elévülési időnek a bírósági eljárás során történő nyugvását illetően meg kell állapítani, hogy az elévülési idő megszakadásának és nyugvásának intézménye éppen a tényleges érvényesülés elve tiszteletben tartásának biztosítására irányul annak biztosításával, hogy az elévülési idő ne járjon le a bírósági eljárás során, jóllehet az uniós jogrend által biztosított jogokat az adóalany gyakorolja. Egyébiránt az elévülési idő bírósági eljárás során történő nyugvásának célja az, hogy lehetővé tegye az adóhatóság számára, hogy figyelembe vegye a bírósági felülvizsgálat eredményét. Márpedig ilyen szabályozás hiányában vissza lehetne élni a jogorvoslathoz való joggal, mivel abban az esetben, ha az elévülésre egy esetleges bírósági eljárás során kerül sor (amelynek időtartamát főszabály szerint nem határozták meg pontosan, és az semmiképpen nem az adóhatóság által hozott intézkedésektől, hanem a bírósági eljárástól függ), az adóhatóság még akkor sem tehetne megállapításokat, ha határozata egyébként alaki és anyagi jogi szempontokból megfelelné a jognak.

53. Harmadszor, a jogbiztonság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az elévülési idők rendeltetése általában véve az, hogy biztosítsák a jogbiztonságot, továbbá ahhoz, hogy e feladatát betöltsé, az időtartamát előíró szabályokat előzetesen kell megállapítani, és kellően egyértelműeknek és pontosaknak kell lenniük annak érdekében, hogy biztosítsák a jogállások és jogviszonyok előreláthatóságát.²² Egyébiránt az adózás területén az elévülési időkre vonatkozó szabályok annak biztosítására irányulnak, hogy az adóalany adójogi jogállása az adóhatósággal szemben ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.²³

54. Márpedig jelen esetben nem vitatott, hogy ebben az ügyben az elévülésre és az annak nyugvására vonatkozó szabályok ismertek azon adóalanyok előtt, akik tudják, hogy a rendelkezésükre álló olyan jogorvoslatok igénybevétele, mint amilyen a keresetindítás joga, az elévülési idő nyugvását vonhatja maga után.

¹⁹ Egyrészt, ami az adóalanyt illeti, az elévülési idő intézménye a jogai gyakorlása keretében lehetővé teszi számára, hogy vitassa az adóhatóság határozatait annak érdekében, hogy kérje a jogszerűtől eltérő adó visszatérítését vagy az egyes adókra vonatkozó különös szabályozás által előírt visszatérítéseket, és adott esetben azokban részesüljön. Másrészt az elévülési idő lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy elvégezze a szükséges ellenőrzéseket az adóalany adójogi jogállásának megállapításához, valamint hogy a héabevétel-kiesés elkerülése érdekében azonosítsa a lehetséges szabálytalanságok és visszaélések fennállását és azok következményeit.

²⁰ Lásd többek között: 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 49–54. pont), amelyben a Bíróság kimondta, hogy a tényleges érvényesülés elve nem sérül az olyan nemzeti elévülési idő esetén, amely az adóhatóság számára állítólag kedvezőbb, mint a magánszemélyek számára.

²¹ 2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet (C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 37. pont); 2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet (C-500/16, EU:C:2017:996, 43. pont).

²² 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet (C-349/17, EU:C:2019:172, 112. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²³ 2021. május 20-i BTA Baltic Insurance Company ítélet (C-230/20, nem tették közzé, EU:C:2021:410, 46. pont).

55. Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az elévülésre vonatkozó szabályok célja éppen annak elkerülése, hogy valamely jogi helyzet határozatlan ideig megkérdőjelezhető maradjon. Az elévülés mechanizmusának ugyanis az a célja, hogy a jogosultságok ne maradjanak korlátlanul bizonytalanok, és szankcionálja a jogosult e jogokkal összefüggő tétlenségét. Mindazonáltal a mechanizmus megköveteli azon okok meghatározását, amelyek következtében az elévülés megszakad vagy nyugszik, különösen a jogok jogosultjaik általi gyakorlása, pontosabban a jogorvoslat érvényesítése révén, mivel az ilyen mechanizmus éppen azon alapul, hogy a jogosultak nem gyakorolják azokat, vagy csak akkor, ha úgy döntenek, hogy élnek vele, az ilyen döntés az eljárás késedelmét vonja maga után. Ebből következik, hogy az a tény, hogy az elévülés nyugszik, ha az adóalany e jogokat gyakorolja, főszabály szerint nem tekinthető olyan körülménynek, amely e jogokat (határozatlan időre) megkérdőjelezné, mivel a nyugvás a közigazgatási eljárástól eltérő, új eljárás, nevezetesen a bírósági felülvizsgálat megindításához kapcsolódik, amely eltérő szabályok hatálya alá tartozik, ideértve az eljárás keretében irányadó határidőkre vonatkozó szabályokat is.²⁴

56. A Bíróság ezenfelül úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság jogvesztő határidőn belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenőrzést követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli tőle.²⁵ Ha az adóhatóság ilyen gyakorlatát a közigazgatási eljárásban (és bírósági határozat születése nélkül) úgy ítélték meg, hogy az nem kérdőjelezi meg határozatlan ideig az adóalany adójogi jogállását, semmi kétség nem férhet ahhoz, hogy amennyiben az adóhatóság új határozatokat hoz a meghozott ítéletek végrehajtása érdekében, az önmagában nem minősülhet a jogbiztonság elve megsértésének.

57. A fentiekből következik, hogy a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés elveivel nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az elévülés a bírósági eljárás teljes időtartama alatt nyugszik abban az esetben, ha az adóalany él a jogorvoslathoz való jogával, és tovább folyik, ha az adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezik. Ennek hiányában az elévülés még a bírósági eljárás során is bekövetkezhetne, ideértve többek között az előzetes döntéshozatalhoz kapcsolódó eljárást is (még abban az esetben is, ha az adóhatóság határozata teljesen megalapozott lenne), ami okafogyottá tenné ezt az eljárást, megfosztaná az adóalanyt a jogorvoslati joga gyakorlásának lehetőségétől, és egyébiránt megakadályozná az adóhatóságot abban, hogy a nemzeti bíróság határozatának végrehajtása érdekében az adóalany adójogi jogállásáról határozzon.

A magyar hatóságnak az elévülés nyugvásával kapcsolatos gyakorlatáról

58. A kérdést előterjesztő bíróság által tett megállapításokból kitűnik, hogy az eljárás elhúzódása részben az adóhatóságnak tudható be, mivel az nem tartotta tiszteletben a vonatkozó bírósági határozatban szereplő iránymutatásokat, amikor új határozatot hozott. E bíróság szerint az adólevonási jog pénzügyi és anyagi feltételeinek vizsgálatára irányuló adóeljárás előre nem látható időtartamra történő indokolatlan elhúzódása rendkívül nehezíti tenné a (héta-) levonási jog gyakorlását.²⁶

²⁴ Az azon bírósági eljárás tekintetében irányadó határidőt ugyanis, amelynek megindulása az elévülési idő nyugvásának alapját képezi, nem az adójogszabályok, hanem a bírósági eljárásokra vonatkozó szabályok határozzák meg.

²⁵ Lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 40. és 41. pont).

²⁶ E megállapítást osztja a felperes is, aki azt állítja, hogy az eljárás lassúsága az adóhatóság által a tényállás vizsgálata során elkövetett mulasztások eredménye volt, amelyek végül az elévülési idő nyugvásához vezettek.

59. Ebben az összefüggésben, jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság nem terjesztett elő erre irányuló kérelmet, először is a megfelelő ügyintézés elvének a jelen ügyben fennálló relevanciáját kell megvizsgálni.

60. Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatában már megállapította, hogy amennyiben valamely tagállam az uniós jogot hajtja végre, a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő követelményeket – amely jog az uniós jog egyik általános elvét tükrözi –, és különösen azt a minden személyt megillető jogot, hogy ügyeiben pártatlanul és észszerű időn belül járjanak el, alkalmazni kell az adóellenőrzési eljárásban.²⁷ A Bíróság szintén megállapította, hogy a megfelelő ügyintézés ezen elve megköveteli az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási hatóságtól, hogy a rá háruló ellenőrzési kötelezettségek keretében valamennyi releváns körülményre kiterjedő gondos és pártatlan vizsgálatot folytasson le, ily módon megbizonyosodva arról, hogy a végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk álljanak rendelkezésére.²⁸

61. Az alapügy valamennyi körülményét egyedül ismerő, kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát annak meghatározása, hogy ezen ügy összetettsége vezethetett-e az eljárás elhúzódásához, vagy hogy az adóügyi eljárások megisméltése és az elévülés nyugvása az adóhatóság mulasztásának tudható-e be, valamint hogy e gyakorlat mennyiben okozhatott kárt a felperesnek. Azonban az adóhatóság által elkövetett bármely tévedés, vagy bármely sikertelen kísérlet arra vonatkozóan, hogy valamely bírósági határozatnak eleget tegyen, önmagában nem minősül e hatóság olyan hibájának, amely megkérdőjelezné az elévülés nyugvására vonatkozó rendelkezéseket, még abban az esetben sem, ha ez több alkalommal történt.

62. Másodszor meg kell állapítani, hogy a tárgyaláson a magyar kormány azt állította, hogy a nemzeti bíróságok rendelkezésére álltak az ahhoz szükséges eszközök, hogy főszabály szerint orvosolják a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzetet. Így, abban az esetben, ha az adóhatóság (neki közvetlenül felróható okok miatt) nem tesz eleget a nemzeti bíróság által vele szemben hozott rendelkezéseknek, e kormány szerint ez utóbbi az előtte folyamatban lévő ügyet „magához vonhatja”, és abban dönthet, megváltoztatva az adóhatóság által hozott határozatot, és ezáltal véglegesen lezárva a jogvitát.

63. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének második bekezdése többek között előírja, hogy mindenkinek joga van arra, hogy ügyét észszerű időn belül bírálják el. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a határozathozatalhoz szükséges idő észszerű jellegét az egyes ügyek sajátos körülményeinek figyelembevételével kell megállapítani, különös tekintettel a jogvitának az érintett szempontjából fennálló tétjére, az ügy bonyolultságára és a felperes, valamint az illetékes hatóságok magatartására.²⁹

64. A hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságnak tehát azt is meg kell vizsgálnia, hogy az eljárás elhúzódása milyen mértékben tudható be a nemzeti bíróságoknak, ha megállapítást nyer, hogy azok, noha rendelkeztek az ilyen helyzet orvoslásához szükséges eszközökkel, nem éltek ezen eszközökkel. Ilyen esetben a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy nem kell-e kártérítést megítélnie a felperesnek nem csupán az adóhatóságoknak, hanem a nemzeti bíróságoknak felróható késedelem vagy mulasztás miatt.

²⁷ 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet (C-446/18, EU:C:2020:369, 43. pont).

²⁸ 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet (C-446/18, EU:C:2020:369, 44. pont).

²⁹ Lásd ebben az értelemben: 2008. szeptember 9-i FIAMM és társai kontra Tanács és Bizottság ítélet (C-120/06 P és C-121/06 P, EU:C:2008:476, 212. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65. A fentiekből következik, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy összes körülményét – mint például az ügy bonyolultságát – figyelembe véve értékelje, hogy az érintett adóigazgatási eljárás és bírósági felülvizsgálat megismétlésére elsősorban az adóhatóság mulasztásai miatt került-e sor, vagy hogy e késelem a nemzeti bíróságoknak tudható-e be, és ebből levonja a szükséges következtetéseket, ideértve az érintett adóalany kártérítéshez való esetleges jogának fennállását is.

Végekvetkeztetés

66. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Szegedi Törvényszék (Magyarország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A jogbiztonság és tényleges érvényesülés uniós jogi elveit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték-adó területén az adóhatóság adó megállapítására vonatkozó jogának elévülése az érintett bírósági felülvizsgálat teljes időtartama alatt nyugszik, még akkor is, ha e kereset az adóhatóság által hozott, ugyanazon adóra vonatkozó, egymást követő határozatok ellen irányul.

Mindazonáltal a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy összes körülményét – mint például az ügy bonyolultságát – figyelembe véve értékelje, hogy az érintett adóigazgatási eljárás és bírósági felülvizsgálat megismétlésére elsősorban az adóhatóság mulasztásai miatt került-e sor, vagy hogy e késelem a nemzeti bíróságoknak tudható-e be, és ebből levonja a szükséges következtetéseket, ideértve az érintett adóalany kártérítéshez való esetleges jogának fennállását is.