A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2017. december 20.*

[A 2018. január 30-i végzéssel kijavított szöveg]

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó- (héa-) rendszer – 2006/112/EK irányelv – A 135. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Adómentességek – Az uniós jog megsértésével beszedett adók – Valamely adótúlfizetés visszatérítésének akadályai – Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése – Az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a lojális együttműködés elve – Magánszemélyek számára biztosított jogok – Az adótartozás elévülési idejének lejárta – A Bíróság valamely ítéletének hatálya – A jogbiztonság elve”

A C-500/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2016. szeptember 16-án érkezett, 2016. május 19-i határozatával terjesztett elő

a **Caterpillar Financial Services sp. z o.o**.

által indított,

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Rosas, C. Toader (előadó), A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: K. Malacek,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. október 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– [A 2018. január 30-i végzéssel kijavítva] a Caterpillar Financial Services sp. z o.o. képviseletében M. Szafarowska doradca podatkowy és M. Sobońska adwokat,

– [A 2018. január 30-i végzéssel kijavítva] a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie képviseletében J. Kaute radca prawny és B. Kołodziej,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt lojális együttműködés elvének, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (a továbbiakban: Caterpillar) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: igazgató) között, az utóbbi által a Caterpillar uniós jognak nem megfelelő adóztatásból eredő hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) érintő túlfizetés visszatérítése iránti kérelmének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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: héairányelv) „Adómentesség” címet viselő IX. címe alatt az „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” című 3. fejezetében szereplő 135. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) a biztosítási és viszontbiztosítási ügyletek, beleértve az ehhez tartozó biztosítási ügynöki és képviselői szolgáltatásokat”.

A lengyel jog

4 Az 1997. augusztus 29-i ustawa ordynacja podatkowa (az adózás rendjéről szóló törvény) (Dz. U. de 1997, 137. sz., 926. rovat; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata a 70. cikkében előírja:

„1. §: Az adótartozások azon naptári év végétől számított öt év elteltével évülnek el, amelyben az adó megfizetésére meghatározott határidő lejárt.

[…]

6. § Az adótartozás elévülési ideje nem kezdődik meg – ha pedig már megkezdődött, nyugszik – az alábbi események bekövetkeztekor:

[…]

2) keresetindítás a közigazgatási bíróság előtt az ilyen tartozásra vonatkozó határozattal szemben;

[…]”

5 Az adózás rendjéről szóló törvény 72. cikke 1. §-ának a szövege a következő:

„Túlfizetésnek minősülnek az alábbi összegek:

1) az adótúlfizetés vagy a jogalap nélkül megfizetett adó;

[…]”

6 E törvény 74. cikkének 1. pontja következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság, Lengyelország) vagy az Európai Unió Bírósága határozatának következtében kerül sor túlfizetésre, és az adóalany, amelynek adótartozása a 21. cikk 1. §-ának 1. pontjában […] előírt módon keletkezik, a 73. cikk 2. §-ában említett adóbevallást vagy más olyan adóbevallást nyújtott be, amelyből az adótartozás összege megállapítható, ezen adóalany a túlfizetés összegét az annak visszatérítése iránti kérelemben jelöli meg, és egyidejűleg helyesbített adóbevallást nyújt be.”

7 Az említett törvény 75. cikkének 1. §-a előírja:

„Amennyiben az adóalany vitatja a fizető fél által tett hozzájárulás vagy a kivetett adó megalapozottságát, kérelmet nyújthat be túlfizetés megállapítása iránt.”

8 Ugyanezen törvény 77. cikkének 1. §-a értelmében:

„A túlfizetést a következő határidőn belül kell visszatéríteni:

[…]

2. a túlfizetést megállapító vagy a túlfizetés összegét meghatározó határozat keltétől számított 30 nap;[…]

4. a 74. cikkben említett kérelem benyújtásától számított 30 nap;

[…]”

9 Az adózás rendjéről szóló törvény 79. cikkének 2. §-a előírta:

„A túlfizetés megállapítása iránti kérelem benyújtásához való jog az adótartozás elévülési idejének lejártát követően szűnik meg, kivéve ha adótörvények az adó visszatérítésére vonatkozóan más eljárást írnak elő.”

10 E törvény 80. cikkének 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az adótúlfizetés visszatérítéséhez való jog azon naptári év végétől számított öt év elteltével évül el, amelyben az annak visszatérítésére meghatározott határidő lejárt.”

11 Az említett törvény 81. cikkének 1. §-a kimondja:

„Eltérő rendelkezések hiányában az adóalanyok, a fizető felek és a beszedők helyesbíthetik a korábban benyújtott bevallást.”

12 Ugyanezen törvény 240. cikke 1. §-ának 1. pontja előírja:

„A jogerős határozat meghozatalát követően a következő feltételek teljesülése esetén indítható meg újból az eljárás:

[…]

11. az Európai Unió Bíróságának valamely ítélete befolyásolja a hozott határozat tartalmát.”

13 Az adózás rendjéről szóló, 2016. január 1-jén hatályba lépett módosított törvény 79. §-ának (2) bekezdése előírja:

„A túlfizetés megállapítása iránti kérelem és a túlfizetés visszatérítése iránti kérelem benyújtásához való jog az adótartozás elévülési idejének lejártát követően szűnik meg, kivéve ha adótörvények az adó visszatérítésére vonatkozóan más eljárást írnak elő.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 A Caterpillar – lengyel jog alá tartozó társaság – a lízingbe adóként végzett gazdasági tevékenysége keretében lízingszerződéseket köt, és felkínálja azt a lehetőséget a lízingbe vevőknek, hogy a lízingbe vett vagyontárgyra vonatkozó biztosítást nyújt számukra.

15 Miután a lízingbe vevők bejelentik arra vonatkozó szándékukat, hogy élni kívánnak e lehetőséggel, a Caterpillar biztosítási szerződést köt egy biztosítási vállalkozással, és viseli a szerződések megkötésével járó költségeket, majd azokat azonban felár – a biztosítási díj költsége – nélkül kiszámlázza a lízingbe vevők részére. A Caterpillar a lízingbe vevők részére kiállított számlákon a díjakat héamentesen tüntette fel.

16 A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2010. november 8-i ítéletét követően, amelyben megállapította, hogy a lízingszolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplőnek az e szolgáltatásra vonatkozó adóalaphoz hozzá kell számítania a lízingbe vett vagyontárgy biztosításának költségeit, és a Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (az adóellenőrzési hivatal igazgatója, Lengyelország) tájékoztatását követően, amely közölte a Caterpillarral a 2005 decembere és 2006 decembere közötti időszakot érintő adóellenőrzési eljárás közelgő megindítására vonatkozó szándékot, a Caterpillar kamatokkal számított adóhátralékokra vonatkozó összegeket tartalmazó, helyesbített számlákat nyújtott be, és 2010. december 30-án megfizette a vonatkozó biztosítási díjakat terhelő héát.

17 Miután a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult a Bírósághoz a lengyel adóhatóság által a lízingbe vett vagyontárgyra vonatkozó biztosítás nyújtására irányuló ügylet héa alól történő mentesítésének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében, a 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet (C-224/11, EU:C:2013:15) kihirdetését követően a Caterpillar 2013. március 11-én kérte a Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawietól (a varsói Mazovie körzet II. sz. adóhivatalának igazgatója, Lengyelország) a 2005. december és 2011. december közötti időszakra vonatkozó héatúlfizetés visszatérítését.

18 A varsói Mazovie körzet II. sz. adóhivatalának igazgatója a 2013. április 11-i határozatával az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában előírt elévülési idő elteltére való hivatkozással megtagadta a 2005 decembere és 2007 novembere közötti időszak különböző hónapjaira vonatkozó héatúlfizetés visszatérítésére irányuló eljárás megindítását. Ezzel szemben visszatérítette a 2007 decembere és a 2011 decembere közötti időszakra vonatkozó héatúlfizetést.

19 Az adóhivatal igazgatója a varsói Mazovie körzet II. sz. adóhivatalának igazgatója határozatával szemben benyújtott panaszt elbírálva helyben hagyta az utóbbi határozatát. Határozatának indokolásában az adóhivatal igazgatója megállapította, hogy a Caterpillar héatúlfizetés visszatérítésére irányuló kérelmében foglalt időszakokra vonatkozó héatartozás elévülési ideje (a kérelemben foglalt 2005. december és 2006. február hónap vonatkozásában) 2011. december 31-én, illetve (a kérelemben foglalt, 2007. január és 2007. november hónap vonatkozásában) 2012. december 31-én lejárt.

20 Az utóbbi határozattal szemben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt benyújtott keresetlevélben a Caterpillar lényegében az adózás rendjéről szóló törvény 74. cikkének, a lengyel alkotmány 9. cikkének és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének téves értelmezésére hivatkozott.

21 2014. szeptember 10-i ítéletében e bíróság megsemmisítette az adóhivatal igazgatójának határozatát, azzal az indokkal, hogy az adóhatóságnak nem az eljárás megindításának megtagadására, hanem a héatúlfizetés visszatérítésének elutasítására vonatkozó határozatot kellett volna hoznia. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) úgy ítélte meg, hogy a Caterpillar nem megalapozottan kérte a héatúlfizetés visszatérítését az adózás rendjéről szóló törvény 74. cikke alapján az e törvény 70. cikkének 1. §-ában előírt, az adótartozásra vonatkozó ötéves elévülési idő lejártát követően. E bíróság megállapította továbbá, hogy ezen elévülési idő nem volt ellentétes az uniós jog tényleges érvényesülésének elvével.

22 Mind a Caterpillar, mind pedig az adóhivatal igazgatója fellebbezett ezen ítélettel szemben a fellebbviteli bíróság, a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt.

23 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítésére előírt ötéves elévülési idő főszabály szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel nem tekinthető ellentétesnek a tényleges érvényesülés elvével.

24 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság szerint a lengyel jog nem ír elő az adót az állami szervekben bízva megfizető jogalany számára az adóhatóságok által az uniós jog megsértésével beszedett ezen adó visszatérítését lehetővé tevő jogalapot az ilyen visszatérítés iránti kérelem benyújtására előírt elévülési idő lejártát követően.

25 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A Bíróság 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítéletében [(C-224/11, EU:C:2013:15)] a héa területére vonatkozóan kifejtett értelmezés figyelembevételével ellentétesek-e a tényleges érvényesülésnek, a lojális együttműködésnek és az egyenértékűségnek az [EUSZ] 4. cikkének (3) bekezdésében rögzített elvével vagy az uniós jog bármely más releváns elvével az olyan nemzeti jogszabályok vagy az olyan nemzeti gyakorlat, amelyek nem teszik lehetővé a fizetendő héának az uniós jog megsértésével történő beszedése következtében keletkezett túlfizetés visszatérítését akkor, ha a nemzeti hatóságok magatartása miatt a jogalany csak az adótartozás elévülési idejének eltelte után érvényesíthette jogait?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

26 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett egyenértékűség és tényleges érvényesülés elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely lehetővé teszi a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelem elutasítását, ha e kérelmet az adóalany az ötéves elévülési idő lejártát követően nyújtja be, jóllehet a Bíróság akként ítélte meg az említett határidő lejártát követően, hogy az említett visszatérítés iránti kérelem tárgyát képező héafizetés jogalap nélkül történt.

27 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ezen kérdést azon körülmények alapján terjesztették elő, mint amelyekről az alapügyben szó van, amikor is valamely adóalany úgy érvel, hogy e túlfizetésre csak a kérdést előterjesztő bíróság által – a Bíróság 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítéletét (C-224/11, EU:C:2013:15) megelőzően – kidolgozott ítélkezési gyakorlatra és az illetékes adóhatóság által lefolytatandó közelgő ellenőrzésre tekintettel került sor.

28 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok – többek között az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének első albekezdésében említett lojális együttműködés elve alapján – kötelesek biztosítani a saját területük vonatkozásában az uniós jog alkalmazását és tiszteletben tartását, illetve hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének második albekezdése értelmében a tagállamok a Szerződésekből, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i The Trustees of the BT Pension Scheme ítélet, C-628/15, EU:C:2017:687, 47. pont).

29 A Bíróság a 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítéletében (C-224/11, EU:C:2013:15) a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját értelmezve megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy különös körülményeire tekintettel a lízingbe vett vagyontárgyra vonatkozó biztosítás nyújtására irányuló szolgáltatás és a magára a lízingre vonatkozó szolgáltatás közötti kapcsolat olyan szorosnak tekinthető-e, hogy azokat egyetlen, egységes szolgáltatást alkotónak, vagy ellenkezőleg, független szolgáltatásoknak kell tekinteni. Abban az esetben, ha e szolgáltatások külön szolgáltatásoknak tekintendők, a Bíróság a héairányelv 28. cikkét és 135. cikke (1) bekezdésének a) pontját értelmezve azt állapította meg, hogy amennyiben valamely lízingbe adó maga biztosítja a lízingbe vett vagyontárgyat, majd a biztosítás pontos költségét kiszámlázza a lízingbe vevőnek, az ilyen ügylet, az olyan körülmények között, mint amelyek az említett ügyben szerepelnek, héamentes ügylet.

30 A jelen esetben, amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, a Bíróság ezen ítéletének kihirdetését követően a lengyel adóhatóság megtagadta, hogy a 2005 decembere és 2007 novembere közötti időszakra vonatkozó héatúlfizetés visszatérítésére irányuló eljárást indítson, mivel az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában előírt ötéves elévülési idő lejárt. Bár az alapeljárás felperese vitatja ezen elévülési időnek a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelmekre történő alkalmazását, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában említett határidő a kérdést előterjesztő bíróság értékelése szerint e törvény 79. cikkének 2. §-ával összefüggésben értelmezendő, és ennélfogva alkalmazandó az említett visszatérítés iránti kérelmekre.

31 Ami először is az előzetes döntéshozatali kérdésben hozott ítélet hatásait illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, magyarázza és pontosítja e szabály jelentőségét és terjedelmét, amely szerint azt hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következően az így értelmezett szabályt alkalmazni kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött

jogviszonyokra is, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik az említett szabály alkalmazására vonatkozó pernek a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtti megindítását (2015. április 14-i Manea ítélet, C-76/14, EU:C:2015:216, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ugyanis a Bíróság csakis kivételes esetben, a jogbiztonság uniós jogrendhez tartozó elvének alkalmazásánál folyamodhat ahhoz, hogy korlátozza lehetőségét egy olyan rendelkezésre történő hivatkozásra, amelyet értelmezett (2015. április 14-i Manea ítélet, C-76/14, EU:C:2015:216, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bíróság nem korlátozta a 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet (C-224/11, EU:C:2013:15) időbeli hatályát.

34 Ebből következik, hogy a Bíróság által az említett ítéletben értelmezett rendelkezéseket főszabály szerint a hatálybalépésük óta ezen értelmezés szerint kell értelmezni és alkalmazni.

35 Kitűnik másodszor az állandó ítélkezési gyakorlatból, hogy a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítésére (2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélet, C-398/09, EU:C:2011:540, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Mindazonáltal a Bíróság megállapította több alkalommal is, hogy a jogalap nélkül megfizetett adók visszatérítését a különböző tagállamok eltérő módon oldják meg, még ugyanazon az államon belül is, a szóban forgó különböző adók és díjak szerint. Bizonyos esetekben az ilyen jogviták vagy igények a törvény szerinti formai és időbeli feltételeknek vannak alávetve, melyek az adóhatóság felé irányuló kérelmekre éppúgy vonatkoznak, mint a bírósági keresetekre. Más esetekben a kötelezettség hiányában befizetett adók visszatérítése iránti igényeket a rendes bíróságoknál kell érvényesíteni, a jogalap nélkül megfizetett összeg visszatérítése iránti kereset formájában, melyek benyújtására nyitva álló határidő mértéke változó hosszúságú, bizonyos esetekben megegyezik az általános elévülési határidővel (2004. június 17-i Recheio – Cash & Carry ítélet, C-30/02, EU:C:2004:373, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Így az uniós joggal ellentétesen kivetett adók visszatérítésére vonatkozó egységes szabályok hiányában a tagállamok az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét tiszteletben tartva alkalmazhatják a nemzeti jogrendjükben meghatározott – különösen az elévülési időre vonatkozó – eljárási szabályokat (2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 34. pont).

38 Annak megállapításához, hogy az egyenértékűség elvét tiszteletben tartották-e, azt kell megvizsgálni, hogy az olyan elévülési szabályon kívül, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amelyet a belső jogban az uniós jog által a jogalanyok számára biztosított jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetekre kell alkalmazni, van-e a nemzeti keresetekre alkalmazandó elévülési szabály, és hogy a tárgyukra és a lényeges elemeikre figyelemmel, a két elévülési szabály egymáshoz hasonlónak tekinthető-e (2010. április 15-i Barth ítélet, C-542/08, EU:C:2010:193, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Így a lengyel kormány írásbeli észrevételeiből és a Bíróság előtti eljárás szóbeli szakasza során az adóhivatal igazgatójának az alapeljárás felperese által nem vitatott észrevételeiből következik, hogy Lengyelországban az adótúlfizetés visszatérítése iránti kérelmekre ugyanazon szabályokat egységesen alkalmazzák olyan keresetek keretében, amelyek célja, hogy biztosítsák a belső jogukban a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét, illetve a nemzeti keresetekre. Mivel az adózás rendjéről szóló törvény nem ír elő különös rendelkezést a egyik keresetre sem, úgy tűnik, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában előírt elévülési szabály alkalmazandó mindkét keresetre.

40 Mivel ezen elévülési szabály ugyanúgy alkalmazandó mind a nemzeti keresetekre, mind pedig a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmére irányuló keresetekre, nem tekinthető ellentétesnek az egyenértékűség elvével.

41 Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok felelőssége, hogy minden egyes esetben biztosítsák az uniós jog által garantált jogok hatékony védelmét, és hogy ezen elv megköveteli többek között, hogy a tagállamok adóhatóságai nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 32. pont; 2017. szeptember 14-i The Trustees of the BT Pension Scheme ítélet, C-628/15, EU:C:2017:687, 59. pont).

42 A Bíróság a jogbiztonság érdekében elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű keresetindítási határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érdekeltet és az érintett közigazgatást, még akkor is, ha ezen időszakok eltelte – meghatározásuknál fogva – az érvényesített igények teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 36. pont). Például a hároméves elévülési időt (2010. április 15-i Barth ítélet, C-542/08, EU:C:2010:193, 28. pont) vagy a kétéves elévülési időt (2011. december 15-i Banca Antoniana Popolare Veneta ítélet, C-427/10, EU:C:2011:844, 25. pont) a tényleges érvényesülés elvével összeegyeztethetőnek ítélte meg.

43 Így az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-ában előírt ötéves elévülési időt ennélfogva főszabály szerint összeegyeztethetőnek kell tekinteni a tényleges érvényesülés elvével, amennyiben olyan jellegű, hogy lehetővé teszi valamennyi, általában gondosan eljáró adóalany számára, hogy érvényesen hivatkozhasson az Unió jogrendjére alapított jogaira.

44 Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésben kimondott lojális együttműködés elvét illetően meg kell állapítani, hogy ha a valamely, az adózás rendjéről szóló nemzeti törvényben előírt valamely elévülési szabály tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, nem tekinthető úgy, hogy sérti a lojális együttműködés elvét. Ugyanis e feltételek mellett nem állítható, hogy az érintett tagállam ezen elévülési szabályt alkalmazva veszélyezteti az Unió céljainak elérését.

45 Harmadszor emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság szerint csak akkor ellentétes az uniós joggal, hogy valamely nemzeti hatóság kifogásként észszerű elévülési idő elteltére hivatkozzon, ha – magatartása okán – ő maga okozta a kereset benyújtásának elkésettségét, megfosztva ily módon az alapeljárás felperesét attól, hogy valamely uniós irányelv szerinti jogait a nemzeti bíróságok előtt érvényesíthesse (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Vizsgálni kell tehát, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, úgy kell-e tekinteni, hogy az adóalany nem tudta érvényesíteni jogait a nemzeti bíróságok előtt.

47 E tekintetben annak érdekében, hogy amellett érveljen, hogy megfosztották jogai gyakorolásának lehetőségétől, a Caterpillar egyrészt a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) egy olyan ítéletére, amely ügyben nem vett részt félként, másrészt pedig az adóellenőrzési hivatal igazgatója Caterpillarnak címzett tájékoztatására hivatkozik, amelyben az közli a 2005 decembere és 2006 decembere közötti időszakot érintő adóellenőrzés lefolytatására vonatkozó szándékot.

48 A Bíróság előtti eljárás szóbeli szakasza keretében a Caterpillar azt állította, hogy a lengyel legfelsőbb közigazgatási bíróság egy rá nézve hátrányos ítéletének a közelgő adóellenőrzés közlésével történő tudomásszerzése alapozta meg azon döntését, hogy megfizeti az adóhatóságnak az adóhátralékoknak megfelelő összegeket. A Caterpillar meg volt győződve arról, hogy ezen összefüggésben „haszontalan” a lízingszerződésekre vonatkozó biztosítási költségek után történő héakivetés uniós joggal való összeegyeztethetetlenségének vitatása.

49 Mindazonáltal azon szubjektív meggyőződés, hogy nem járhat el másként, mint a lízingszerződésekre vonatkozó biztosítási költségek után történő héa megfizetése, nem vehető egy tekintet alá a másként történő eljárás objektív lehetetlenségével.

50 A jelen esetben a Caterpillarnak ugyanis volt lehetősége az adóhátralék megfizetésének megtagadására, mivel eredetileg úgy vélte, hogy ezen biztosítási költségek héamentesek, és keresetindítással vitathatta volna a fizetési meghagyást, vagy megfizethette volna az adóhátralékot, majd pedig az említett elévülési időt betartva – a héairányelv rendelkezéseinek Bíróság által történő értelmezését meg nem várva – a nemzeti bírósághoz fordulhatott volna a jogalap nélkül megfizetett összeg visszatérítése érdekében. Márpedig meg kell állapítani, hogy a Caterpillar ezen lehetőségek egyikével sem élt.

51 Ebből következik, hogy a Bíróság 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítéletének (C-224/11, EU:C:2013:15) kihirdetése, amely az elévülési időnek az adózás rendjéről szóló törvény 70. cikkének 1. §-a szerinti lejártát követően történt, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az alapeljárás felperese nem érvényesíthette jogait e határidő lejártát megelőzően.

52 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett egyenértékűség és tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely lehetővé teszi a héatúlfizetés visszatérítése iránti kérelem elutasítását, ha e kérelmet az adóalany az ötéves elévülési idő lejártát követően nyújtja be, jóllehet a Bíróságnak az említett határidő lejártát követően kihirdetett valamely ítéletéből az következik, hogy az említett visszatérítés iránti kérelem tárgyát képező héafizetés jogalap nélkül történt.

A költségekről

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

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

Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett egyenértékűség és tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely lehetővé teszi a hozzáadottértékadó- (héa-) túlfizetés visszatérítése iránti kérelem elutasítását, ha e kérelmet az adóalany az ötéves elévülési idő lejártát követően nyújtja be, jóllehet a Bíróságnak az említett határidő lejártát követően kihirdetett valamely ítéletéből az következik, hogy az említett visszatérítés iránti kérelem tárgyát képező héafizetés jogalap nélkül történt.

Aláírások