A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (öt bíróval eljáró második tanács)

2026. június 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös héarendszer – 2006/112/EK irányelv – A jogalap nélkül felszámított héa korrekciója – Adóellenőrzéssel lezárt időszak alá tartozó ügyletek – Az új ellenőrzés megindítását az adóalany által feltárt új ténytől függővé tevő nemzeti szabályozás – A tényleges érvényesülés elve – Az adósemlegesség elve – Arányosság”

A T-198/25. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2025. március 4-én érkezett, 2025. február 19-i határozatával terjesztett elő

a **G Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A TÖRVÉNYSZÉK (öt bíróval eljáró második tanács),

tagjai: N. Półtorak elnök, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (előadó) és I. Dimitrakopoulos bírák,

főtanácsnok: M. Brkan,

hivatalvezető: Juhász-Tóth A. tanácsos,

tekintettel arra, hogy a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikkének harmadik bekezdése alapján 2025. március 25-én továbbította az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Törvényszékhez,

tekintettel az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikke első bekezdésének a) pontjában említett ügycsoportra és az említett alapokmány 50b. cikkének második bekezdése értelmében vett, értelmezéssel kapcsolatos önálló kérdés hiányára,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára,

tekintettel a 2025. december 17-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: magyar.

figyelembe véve a következő által előterjesztett észrevételeket:

– a G képviseletében Németh A. ügyvéd,

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

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és Sipos A., 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 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) 167., 168., 179., 180., 183., 250. és 252. cikkének, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a G Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között az e társaság által jogosulatlanul felszámított hozzáadottérték-adó (héa) helyesbítése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 203. cikke a következőket írja elő:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

A magyar jog

4 Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a *Magyar Közlöny* 2017. évi 192. száma) 54. §-ának (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az ellenőrzés megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás – a vizsgált időszak tekintetében – önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az adóhatóság által utólag megállapított adót, költségvetési támogatást az adózó nem helyesbítheti. A vizsgálat alá vont adót, költségvetési támogatást és időszakot érintő helyesbítés abban az esetben minősül az ellenőrzés megkezdését megelőzően elvégzett önellenőrzésnek, ha az adózó az önellenőrzésről szóló bevallást legkésőbb az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés, az értesítés mellőzése esetén a megbízólevél kézbesítésének – kézbesítés hiányában átadásának – napját megelőző napon az adóhatósághoz benyújtotta (postára adta).”

5 Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a *Magyar Közlöny* 2017. évi 192. száma) 89. §-ának (2) bekezdése a következőket mondja ki:

„Törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén ellenőrzésre ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében is sor kerülhet (ismételt ellenőrzés).”

6 Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 92. §-ának szövege a következő:

„Adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor

[…]

b) az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné, feltéve, hogy az új tény, körülmény korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott,

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A G a magyar jog szerint alapított társaság, amelynek fő tevékenysége visszaváltható és újrahasználható tálcák és rakodóládák (a továbbiakban: érintett termékek) gyümölcstermelők, kis- és nagykereskedők, valamint élelmiszerfeldolgozók részére történő bérbeadása.

8 A fenti 7. pontban említett tevékenység keretében a G olyan letéti rendszert alkalmazott, amelynek lényege az volt, hogy az érintett termékek értékesítése után letéti díjat számított fel az ügyfeleivel szemben, hogy utóbbiak meghatározott határidőn belül visszaszolgáltassák a számára az értékesített termékeket. Ha az ügyfél e termékeknek csak egy részét szolgáltatta vissza, helyesbítették a letéti díjra vonatkozó számlákat. Ha az ügyfél az összes említett terméket visszaadta, e számlákat sztornírozták. A G az általa a letéti díj után kiállított számlákon áfát számított fel.

9 A Nemzetgazdasági Minisztérium (Magyarország) a 2015. június 1-jén kibocsátott feltételes adómegállapítás tárgyában hozott határozataiban (a továbbiakban: feltételes adómegállapítási határozatok) úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó, letéti díjra vonatkozó ügyletek nem tartoznak az áfa hatálya alá, és hogy a G jogosult volt arra, hogy áfatartalom nélküli módosító számlákat bocsásson ki, és önellenőrzéssel helyesbítse áfabevallásait. A G 2015. november 9-ét követően nem tüntetett fel áfát a letéti díjakhoz kapcsolódó számlákon.

10 2017. december 12-én a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Magyarország; a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) ellenőrzést folytatott le a G-nél a 2015 januárja és 2017 júliusa közötti időszakra (a továbbiakban: vizsgált időszak) vonatkozóan áfa adónemben. Az alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében a G ezen ellenőrzés megkezdésétől már nem helyesbíthette önellenőrzéssel az ezen időszakra vonatkozó áfabevallásait.

11 2018. július 19-i határozatával az elsőfokú adóhatóság anélkül zárta le az adóellenőrzést, hogy áfa adónemben megállapítást tett volna. Mivel a G nem nyújtott be fellebbezést e határozattal szemben, az 2018. augusztus 22-én jogerőre emelkedett. A vizsgált időszak tehát az alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében „ellenőrzéssel lezárt időszaknak” minősült.

12 2020. november 13-án a G ismételt ellenőrzés iránti kérelmet terjesztett elő az elsőfokú adóhatóságnál a vizsgált időszakra vonatkozóan. Kérelmének alátámasztására többek között a feltételes adómegállapítási határozatokra hivatkozott, és jelezte, hogy a korábbi adóellenőrzés lezárását követően észlelte, hogy a letéti díjakra vonatkozóan általa kiállított egyes helyesbítő számlákat nem szerepeltette a vizsgált időszakra vonatkozó áfabevallásokban, míg más számlákat csak az említett adóellenőrzés megkezdését követően állított ki. Úgy vélte, hogy az így feltárt elemek új ellenőrzés keretében feljogosítják az ezen időszak tekintetében való áfa-visszatérítésre.

13 2020. november 26-i határozatával az elsőfokú adóhatóság érdemi vizsgálat nélkül elutasította az ismételt ellenőrzés iránti kérelmet, mivel úgy ítélte meg, hogy nem teljesültek az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 92. §-ának b) pontjában előírt feltételek. Úgy vélte, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok nem minősülnek az e rendelkezés értelmében vett, ismételt ellenőrzést megalapozó új ténynek vagy körülménynek arra tekintettel, hogy a G-nek lehetősége volt arra, hogy az áfa tekintetében e határozatok kibocsátását követően és a korábbi adóellenőrzést megelőzően önellenőrzést végezzen. Hasonlóképpen úgy ítélte meg, hogy a vizsgált időszakra vonatkozó áfabevallásokban nem szerepeltetett számlák nem minősülnek ilyen új ténynek vagy körülménynek, mivel az e számlákra vonatkozó bizonylatok már a korábbi adóellenőrzés ideje alatt is a G rendelkezésére álltak.

14 2021. január 18-i határozatával a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága érdemi vizsgálat nélkül helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát. Többek között megállapította, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok 2015. június 1-jei elfogadása és a korábbi adóellenőrzés 2017. december 12-i megindítása között a G-nek lehetősége volt arra, hogy önellenőrzéssel helyesbítse a jogosulatlanul felszámított áfát.

15 A G keresetet nyújtott be a 2021. január 18-i határozattal szemben a Fővárosi Törvényszékhez (Magyarország), amely a kérdést előterjesztő bíróság, arra hivatkozva, hogy e határozat sérti az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét. Többek között azt állította, hogy olyan időszakok helyesbítését kívánta végrehajtani, amelyek tekintetében az elévülési idő még nem telt el, és azért nem tudta vitatni a törvényes jogorvoslati határidőn belül az áfa adónemben tett megállapítást, mert akkor még nem álltak a rendelkezésére a korrekciós bizonylatok.

16 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethetők-e az európai uniós joggal az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 92. §-ának b) pontjában előírt azon feltételek, amelyeknek az adóellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt adóellenőrzés iránti kérelemnek meg kell felelnie.

17 E bíróság rámutat arra, hogy az említett törvény 92. §-ának b) pontja értelmében ismételt adóellenőrzésre csak akkor kerülhet sor, ha az adóalany olyan új tényt vagy körülményt tár fel, amely a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezi, és amely korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve amelyről az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott. Hozzáteszi, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságának értelmezése szerint csak abban az esetben lehet

érvényesen ilyen új tényre vagy körülményre hivatkozni, ha az adóalany külső körülmény következtében, önhibáján kívül, csak későbbi időpontban kerül abba a helyzetbe, hogy a szükséges korrekciót elvégezhesse.

18 E körülmények között a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni [héa]irányelv 167., 168., 179., 180., 183., 250. és 252. cikkét, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét, hogy ezen előírásoknak megfelel az a nemzeti jogszabály(hely) – nevezetesen az [adóigazgatási rendtartásról szóló törvény] 92. § b) pontja – vagy e jogszabály(hely) olyan értelmezési és alkalmazási gyakorlata, mely szerint ellenőrzéssel lezárt időszak vonatkozásában kizárólag olyan új tény, körülmény fennállása esetén van helye a szükségtelenül felszámított [héa] helyesbítésének és visszatérítésének, amely korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adóalany rendelkezésére, illetve arról az adóalany nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott, függetlenül attól, hogy az adóbevétel kiesésének veszélye nem merült fel, mivel a helyesbíteni kívánt, jogosulatlanul felszámított adó megfizetésre került a költségvetés felé?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 Bevezetésképpen elsősorban meg kell jegyezni, hogy az a körülmény, hogy valamely nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét formálisan bizonyos uniós rendelkezésekre hivatkozva fogalmazta meg, nem akadálya annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely hasznos lehet az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdéseinek megfogalmazásában, akár nem. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (2019. február 14-i Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 28. pont).

20 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információk szerint az alapeljárás csak a jogosulatlanul felszámított héa helyesbítése iránti kérelemre vonatkozik. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében a héairányelvnek a héalevonási jogra vonatkozó 167., 168., 179., 180. és 183. cikkére, valamint ezen irányelvnek az adóalany számára a héabevallás benyújtására vonatkozó kötelezettséget előíró 250. cikkére, továbbá a tagállamoknak az e kötelezettség teljesítésére vonatkozó határidők tekintetében fennálló jogát rögzítő 252. cikkére hivatkozik. Mivel az alapeljárás tárgyát képező jogvita nem érinti e szempontokat, és mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem pontosítja azokat az indokokat, amelyek miatt e rendelkezések értelmezését kérik, a Törvényszéknek ez utóbbi rendelkezésekről nem kell határoznia.

21 Másodsorban, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben az adóalany olyan, jogalap nélkül felszámított héaösszeget fizetett meg, amelynek tekintetében a héairányelv 203. cikke alapján adótartozás keletkezett, főszabály szerint a számla kibocsátójának kell korrigálnia a számlát, azzal, hogy a héairányelvben szereplő, a jogalap nélkül felszámított héa számlakibocsátó általi korrekciójára vonatkozó rendelkezés hiányában főszabály szerint a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek mellett e héa korrigálható (lásd: 2025. március 13-i Greentech ítélet, C-640/23, EU:C:2025:175, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Közelebbről, a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogalap nélkül felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el (lásd: 2025. március 13-i Greentech ítélet, C-640/23, EU:C:2025:175, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét (lásd ebben az értelemben: 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A fenti 22. pontban említett két feltétel közötti kapcsolatot illetően a Bíróság megállapította, hogy ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a tagállamok az ilyen helyesbítést nem tehetik függővé az említett számla kiállítójának jóhiszeműségétől (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont).

24 A jelen ügyben, amint az magából az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság e kérdést abból az előfeltevésből kiindulva fogalmazta meg, hogy az alapeljárásban elhárult az adóbevétel-kiesés veszélye.

25 Mivel a Törvényszéknek az előterjesztő bíróság által meghatározott azon ténybeli és szabályozási hátteret kell figyelembe vennie, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés illeszkedik (lásd ebben az értelemben: 2022. március 17-i Daimler ítélet, C-232/20, EU:C:2022:196, 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a Törvényszéknek nem kell megvizsgálnia a kérdést előterjesztő bíróság fenti 24. pontban hivatkozott értékelésének helytállóságát.

26 Harmadsorban, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Törvényszék előtti tárgyaláson tett pontosításokból kitűnik, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben hivatkozott nemzeti rendelkezés, nevezetesen az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 92. §-ának b) pontja előírja azokat az eljárásjogi feltételeket, amelyek fennállása esetén az adóalany vizsgálattal lezárt időszakra vonatkozóan gyakorolhatja a héa korrekciójához való jogát.

27 Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény 92. §-ának b) pontja szerint valamely vizsgálattal lezárt időszakra vonatkozóan a héa helyesbítésére ismételt ellenőrzés keretében van lehetőség, amelynek megindítása mindazonáltal azon feltételnek van alárendelve, hogy az adózónak olyan új tényre vagy körülményre kell hivatkoznia, amely a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezi, és amely korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott.

28 Ami közelebbről a „jóhiszeműségnek” az említett rendelkezésben szereplő fogalmát illeti, és amint azt a Törvényszék előtti tárgyaláson részt vevő valamennyi érdekelt fél megerősítette, e fogalom nem annak megállapítására irányul, hogy az adóalany jóhiszeműen járt-e el, amikor tévesen héát feltüntető számlát állított ki, hanem arra a kérdésre vonatkozik, hogy az ismételt ellenőrzés megindítása érdekében új tényre hivatkozó adóalany korábban nem tudhatott-e ezen tényről, illetve az nem állhatott-e a rendelkezésére. Ebből az következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplő nemzeti rendelkezésben előírt jóhiszeműségre vonatkozó feltétel nem felel meg a „jóhiszeműség” fenti 23. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett fogalmának.

29 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes azon nemzeti szabályozás, amely valamely vizsgálattal lezárt időszakra vonatkozóan jogosulatlanul felszámított héa helyesbítésére vonatkozó jog gyakorlását olyan új tényre való hivatkozáshoz kapcsolódó feltételektől teszi függővé – akkor is, ha az adóbevétel kiesésének veszélye nem merült fel -, amely e vizsgálat megállapításainak megváltoztatását vonhatja maga után.

30 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy az adó-visszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a jogalanyok uniós jogból származó jogainak a védelmét biztosító eljárási szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján minden egyes tagállam belső jogrendjébe tartoznak, az e kérelmek benyújtására vonatkozó feltételeknek ugyanakkor tiszteletben kell tartaniuk a hatékony érvényesülés és az egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság kérdései vonatkoznak, a Bíróság már kimondta, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható. E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból többek között az következik, hogy nem sérül a tényleges érvényesülés elve, ha az adóalany a nemzeti jogban előírt eljárási szabályok értelmében észszerű határidővel rendelkezik jogainak gyakorlására, amely időtartam leteltével a jogbiztonság érdekében, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és közigazgatási szervet, e jog gyakorlása már nem lehetséges. Az ilyen időbeli korlátozások fennállása ugyanis nem olyan jellegű, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé tenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha alkalmazásuk az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezheti (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy valamennyi körülményére tekintettel értékelje a nemzeti eljárási rendelkezéseknek a tényleges érvényesülés elvével való összeegyeztethetőségét. A Törvényszék mindazonáltal e tekintetben minden hasznos útmutatást megadhat számára (lásd ebben az értelemben: 2015. február 12-i Surgicare ítélet, C-662/13, EU:C:2015:89, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azt a kérdést, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszi-e a magánszemélyeknek az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, e rendelkezésnek az eljárás egészéhez viszonyított helyzetét, valamint az eljárás lefolytatásának a különböző nemzeti fórumok előtti módját és sajátosságait figyelembe véve kell értékelni (lásd: 2019. február 14-i Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint az adóalany a jogosulatlanul felszámított héát erre irányuló önellenőrzés benyújtásával helyesbítheti. Nem vitatott, hogy egy adott időszakra

vonatkozó adóellenőrzés megindításától kezdődően ezen időszak tekintetében már nem végezhető el önellenőrzés, még akkor sem, ha e héa visszatérítése iránti kérelemre vonatkozó elévülési idő még nem járt le.

35 Mindazonáltal, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság a Törvényszék felvilágosításkérésére adott válaszában pontosította, egyrészt az adóalanynak az alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében lehetősége van arra, hogy az adóellenőrzés tárgyát képező időszak tekintetében jogosulatlanul felszámított héát oly módon helyesbítse, hogy ezen adóellenőrzés során módosító számlákat nyújt be. Másrészt ezen adóalanynak oly módon is lehetősége van a helyesbítésre, hogy e számlákat az adóellenőrzést lezáró határozattal szembeni fellebbezés keretében nyújtja be.

36 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból e tekintetben kitűnik, hogy a vonatkozó nemzeti szabályozásra figyelemmel a G-nek az adóellenőrzés megindítása előtt több mint két és fél év állt rendelkezésére arra, hogy önellenőrzés útján helyesbítse a jogosulatlanul felszámított héát. Egyébiránt az adóellenőrzés, amelynek során ezen adóalanynak módosító számlák benyújtásával is lehetősége volt a héa helyesbítésére, több mint hét hónapig tartott. Ezenkívül a G-nek további határidő állt rendelkezésére e helyesbítésre oly módon, hogy az adóellenőrzést lezáró határozattal szemben esetlegesen kezdeményezett fellebbezés keretében nyújt be ilyen számlákat.

37 Ebből egyrészt az következik, hogy az érintett adóalanynak több mint három év állt rendelkezésére, amelynek során kérhette a jogosulatlanul felszámított héa helyesbítését. Márpedig az ilyen határidő a tényleges érvényesülés elvére tekintettel főszabály szerint észszerűnek minősül (lásd analógia útján: 2011. december 15-i Banca Antoniana Popolare Veneta ítélet, C-427/10, EU:C:2011:844, 25. pont).

38 Másrészt a Törvényszék rendelkezésére álló iratokban semmi nem utal olyan különleges körülmények fennállására, amelyek objektív módon megakadályozták volna az érintett adóalanyt abban, hogy helyesbítse a szóban forgó héát. E tekintetben a G Kft. lényegében annak előadására szorítkozott, hogy nagy számú számla helyesbítéséről kellett gondoskodnia. Úgy tűnik azonban, hogy önmagában ez a körülmény nem akadályozta meg őt abban, hogy a fenti 37. pontban említett időszak során a héa helyesbítését kérelmezze.

39 Ennélfogva az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között, amikor az adóalanynak elegendő idő áll rendelkezésére a jogosulatlanul felszámított héának az adóellenőrzés megindítása előtt, ezen ellenőrzés során vagy az azt lezáró határozattal szembeni fellebbezés keretében való helyesbítésére, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás alkalmazása, jóllehet arra az eredményre vezethet, hogy az ismételt ellenőrzés alapján nincs mód a héa helyesbítésére, nem tekinthető alkalmasnak arra, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegye a héa korrekciójához való jog gyakorlását.

40 E megállapítást nem cáfolja az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletekre vonatkozó elévülési idő az ismételt ellenőrzés iránti kérelem benyújtásának időpontjában még nem járt le. Ugyanis önmagában az, hogy a nemzeti szabályozás az általános elévülési időn kívül a héa korrekciójához való jog gyakorlására vonatkozó egyéb eljárási szabályokat is előír, nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével, amennyiben az említett eljárási szabályok alkalmazása – amint az a fenti 31. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik – a gyakorlatban nem teszi lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé e jog gyakorlását.

41 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében az adóellenőrzés adott időszak tekintetében történő megindítása – az elévülési időtől függetlenül – módosítja azokat a részletes szabályokat, amelyek alapján az adóalany ezen időszak tekintetében a héa helyesbítését kérelmezheti. Így az ilyen helyesbítésre önellenőrzés útján már nem kerülhet sor, hanem az adóalanynak kérelmeznie kell az adóhatóságtól, hogy az említett adóellenőrzés, az azt lezáró határozattal szembeni esetleges fellebbezés vagy akár ismételt ellenőrzés – amelynek megindítása ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben hivatkozott nemzeti rendelkezésben előírt feltételektől függ – keretében vegye figyelembe a helyesbített számlákat.

42 Márpedig a fenti 41. pontban hivatkozott, az általános elévülési időtől függetlenül fennálló eljárási szabályok alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között való alkalmazása nem fenyeget azzal, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegye a héa korrekciójához való jog gyakorlását, mivel – amint az a fenti 37. pontban megállapításra került – az az időtartam, amelynek során az adóalany részéről e korrekcióra az adóellenőrzés megindítását megelőzően, ezen ellenőrzés során vagy az azt lezáró határozattal szembeni fellebbezés keretében sor kerülhetett, főszabály szerint észszerű volt.

43 Hasonlóképpen, a fenti 39. pontban tett megállapításokat a 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283) és a 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520) sem cáfolja meg. Az ezen ítéletekben kialakított megoldások ugyanis olyan helyzetekre vonatkoztak, amelyeket az jellemez, hogy az adóalanynak igen rövid határidő vagy idő állt rendelkezésére jogainak gyakorlására (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 41. pont; 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 34. pont). Márpedig, amint az a fenti 36. pontban felidézésre került, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az adóalanynak jóval hosszabb idő állt rendelkezésére mind az adóellenőrzés megindítása előtt, mind ezen ellenőrzés során, mind pedig az azt lezáró határozattal szembeni fellebbezés keretében a jogosulatlanul felszámított héa korrekciójához való jogának gyakorlására.

44 Ezen túlmenően, ami az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéssel szintén érintett adósemlegesség és arányosság elvét illeti, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy az adósemlegesség elve nem elsődleges jogi szabály, hanem olyan értelmezési elv, amelyet más elvekkel együttesen kell alkalmazni, amelyek között szerepel a jogbiztonság elve is (lásd: 2022. július 7-i X ítélet, C-194/21, EU:C:2022:535, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Következésképpen az adósemlegesség elve önmagában nem teheti lehetővé az adóalany számára a jogosulatlanul felszámított héa olyan helyzetben való helyesbítését, amelyben nem gyakorolta a nemzeti jogban előírt eljárási szabályok szerint az ilyen korrekcióhoz való jogát, amennyiben e szabályok nem alkalmasak arra, hogy a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék e jog gyakorlását (lásd ebben az értelemben, analógia útján: 2022. július 7-i X ítélet, C-194/21, EU:C:2022:535, 50. pont).

46 Másrészt a Bíróság kétségtelenül kimondta, hogy még ha a jogosulatlanul felszámított héa visszatérítése iránti kérelem az adóalany saját gondatlan magatartásából ered is, az érintett tagállamnak olyan eszközöket kell igénybe vennie, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozásban előírt cél hatékony elérését, ugyanakkor a lehető legkevésbé sértik az uniós szabályozás által előírt olyan elveket, mint például a héasemlegesség elve, és hogy ezen elvnek a közös héarendszerben betöltött jelentőségére tekintettel a tévesen felszámított és jogalap nélkül

megfizetett héa visszatérítéséhez való jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak minősül (lásd ebben az értelemben: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ugyanakkor, jóllehet az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás alkalmazása bizonyos esetekben a héa visszatérítéséhez való jog ismételt ellenőrzés keretében történő megtagadásához vezethet, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az adóalanyt nem fosztották meg annak lehetőségétől, hogy e jogot a korábbi adóellenőrzés megindítását megelőzően, ezen ellenőrzés során és az azt lezáró határozattal szembeni fellebbezés keretében ténylegesen gyakorolja. Ennélfogva a szabályozás említett alkalmazása nem tekinthető a tévesen felszámított héa visszatérítéséhez való jog olyan abszolút megtagadásának, amely a jogbiztonság elve tiszteletben tartásának biztosítására irányuló, a fenti 31. pontban hivatkozott célhoz képest aránytalan lenne.

48 A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes azon nemzeti szabályozás, amely a valamely vizsgálattal lezárt időszakra vonatkozóan jogosulatlanul felszámított héa korrekciójára vonatkozó jog gyakorlását olyan új tényre való hivatkozáshoz kapcsolódó feltételektől teszi függővé – akkor is, ha az adóbevétel kiesésének veszélye nem merült fel –, amely e vizsgálat megállapításainak megváltoztatását vonhatja maga után, feltéve hogy az érintett adóalany észszerű időn keresztül ténylegesen gyakorolhatja a korrekcióhoz való jogát.

A költségekről

49 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 Törvényszék elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (öt bíróval eljáró második tanács)

a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes azon nemzeti szabályozás, amely a valamely vizsgálattal lezárt időszakra vonatkozóan jogosulatlanul felszámított hozzáadottérték-adó korrekciójára vonatkozó jog gyakorlását olyan új tényre való hivatkozáshoz kapcsolódó feltételektől teszi függővé – akkor is, ha az adóbevétel kiesésének veszélye nem merült fel –, amely e vizsgálat megállapításainak megváltoztatását vonhatja maga után, feltéve hogy az érintett adóalany észszerű időn keresztül ténylegesen gyakorolhatja a korrekcióhoz való jogát.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Kihirdetve Luxembourgban, a 2026. június 3-i nyilvános ülésen.

V. Di Bucci
hivatalvezető

M. van der Woude
elnök