

C-442/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. július 5.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2022. május 26.

Felperes:

P Sp. z o.o.

Alperes:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Az alapeljárás tárgya

A Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország, a továbbiakban: NSA) a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (lublini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2018. február 23-i azon ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem, amely elutasította a P sp. z o.o.-nak a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (a lublini adóhivatal elnöke, Lengyelország) 2017. október 31-i, azon határozatával szembeni keresetét, amely helybenhagyta a Nacelnik Urzędu Skarbowego w P. (a P.-i adóhivatal igazgatója, Lengyelország) 2017. március 15-i, a P sp. z o.o. tekintetében a 2010 januárjától 2014 áprilisáig terjedő időszakra a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó (a továbbiakban: hea) összegét hamis (ún. „üres”) heás számlák e társaság egyik munkavállalója általi kiállításának gyakorlatával összefüggésben megállapító határozatát.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A kérdést előterjesztő bíróság az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján kérelmet terjeszt a Bíróság elé, és azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a héaalany munkavállalója ezen adóalany tudta és beleegyezése nélkül héát feltüntető hamis számlát állít ki, a héát a számlán feltüntető és ezért a héa megfizetésére kötelezett személynek a 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikke értelmében azt az adóalanyt kell-e tekinteni, akinek az adatait az említett számlához jogellenesen használták fel, vagy azt a munkavállalót, aki a héaalanynak és munkáltatójának minősülő jogalany adatainak felhasználásával az említett számlán jogellenesen tüntette fel a héát. Annak jelentősége, hogy a munkáltató nem járt el kellő gondossággal a munkavállaló felügyelete során. Objektív felelősség.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e értelmezni 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.) [...] 203. cikkét, hogy abban az esetben, ha valamely héaalany munkavállalója héát feltüntető olyan hamis számlát állít ki, amelyen adóalanyként a munkáltató tudta vagy beleegyezése nélkül annak adatait tünteti fel, akkor a héát a számlán feltüntető, a héa megfizetésére kötelezett személynek a következő személyt kell tekinteni:

- azt a héaalany, akinek az adatait a számlán jogellenesen használták fel, vagy
- azt a munkavállalót, aki egy számlán a héaalanynak minősülő személy adatainak felhasználásával jogellenesen tüntette fel a héát?

2) Annak megválaszolása szempontjából, hogy a fent említett 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkének értelmében kit kell tekinteni a héát a számlán feltüntető és a héa megfizetésére kötelezett személynek az 1. pontban említettekhez hasonló körülmények között, lényeges-e, hogy annak a héaalanynak, aki olyan munkavállalót foglalkoztat, aki az őt foglalkoztató adóalany adatait jogellenesen tüntette fel a héás számlán, felróható-e, hogy nem kellő gondossággal látta el a munkavállaló felügyeletét?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

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.) 203. cikke:

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

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló 2004. március 11-i törvény) (Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám, és későbbi módosításai, a továbbiakban: a héatörvény) 108. cikkének (1) bekezdése:

„Ha jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység vagy természetes személy a héa összegét feltüntető számlát állít ki, köteles azt megfizetni.”

A tényállás és az eljárás rövid ismertetése

- 1 A felperes P sp. z o.o. társaság 2001 és 2015 között üzemanyag-értékesítéssel, ingatlanfejlesztéssel, kiadói tevékenységgel és üzlethelyiségek bérbeadásával foglalkozott. Teljes körű könyvelést vezetett, és nyilvántartásba vett héaalany volt, átlagosan 14 munkavállalóval és egy megbízási szerződéssel foglalkoztatott személlyel.
- 2 Az adóhivatal az általa végzett adóügyi keresztellenőrzés eredményeként megállapította, hogy a felperes társaság 2010 januárja és 2014 áprilisa között összesen 1 497 847 PLN héaösszegekről 1679 hamis héás számlát (ügynevezett „üres” számlákat, amelyek nem tükrözik a tényleges termékértékesítést) állított ki olyan jogalanyok részére, amelyek az e számlákon feltüntetett héát megfizették. Ezeket a hamis számlák nem szerepeltek a felperes társaság értékesítésekről vezetett nyilvántartásában, és a rajtuk feltüntetett héát nem fizették be az állami költségvetésbe, és azt a felperes sem fizette meg.
- 3 A hamis számlák kiállítását összekapcsolták a felperes társaság által a benzinkút pénztárgépei segítségével rögzített tényleges eladásokkal. E célból e hamis héás számlák másolataihoz olyan pénztárblokkokat csatoltak, amelyek valójában a kiállított héás számlákon szereplőktől eltérő jogalanyokkal végrehajtott ügyletekből származtak.
- 4 A felperes társaság igazgatótanácsának elnöke az adóellenőrzés megállapításai nyomán saját belső vizsgálatot folytatott az ügyben, amelynek eredményeként kiderült, hogy az ügynevezett „üres” héás számlákat a társaság igazgatótanácsának tudta és beleegyezése nélkül a társaság munkavállalója, P. K. állította ki és üzletelt azokkal.
- 5 P. K.-t a felperes társaság benzinkútjánál 2005. november 25-től 2014. május 24-ig foglalkoztatták vezetőként, amikor is a Kodeks Pracy (a munka törvénykönyve) 52. cikke alapján munkavállalói kötelezettségek megszegése miatt megszüntették a munkaviszonyát. Feladatai közé tartozott a pénztárgép kezelése, számlák kiállítása és dokumentumoknak a számviteli vezető részére történő előkészítése.

- 6 P. K. kijelentéseiből kitűnik, hogy 2010-től kezdődően gyűjtőszámlákat állított ki az általa vezetett benzinkúton foglalkoztatott munkavállalók által összegyűjtött pénztárblokkokról. A pénztárblokkokat a szemetekből szedték ki, és mindazon munkavállalók, akik a pénztárblokkokat gyűjtötték, profitáltak ebből. Minden egyes számla esetében a kazánházban őrizték meg az évszámokkal ellátott, elkülönített pénztárblokkokat, ami azt eredményezte, hogy a kiállított számlák nem voltak üresek, ez a jogellenes eljárás ugyanakkor nem irányult arra, hogy a felperes társaságnak kárt okozzon. A hamis számlákat az irodában lévő számítógépen tárolták (egy rejtett fájlban, feloldás nélkül). P. K. ezeket a számlákat a helyes számláktól eltérő formátumban és minden esetben helyettese távollétében állította ki, és azért nem nyomtatott másolatokat a számlákról, hogy ne hozzon létre „papíralapú archívumot”, és mivel ezek pénztárblokkokról szóló számlák voltak, nem továbbította azokat a könyvelésnek. P. K. a felperes társaság adatait használta fel, azt a számla kibocsátójaként tüntette fel, és annak adószámát használta fel. A számlákon P. K. aláírása és bélyegzője szerepel, 2014 óta pedig egy elektronikus aláírás bélyegző nélkül. Az összes együttműködő munkavállaló anyagi haszonra tett szert. A munkavállalók annyi liter üzemanyag után kaptak pénzt, amennyi azokon a bemutatott pénztárblokkokon szerepelt, amelyeket a hamis számla kiállítására használtak fel.
- 7 Az adóellenőrzés megállapításai alapján a P.-i adóhivatal igazgatója a felperes társaság tekintetében a hamis számlák kiállításának 2010 januárja és 2014 áprilisa közötti jogellenes gyakorlatával összefüggésben héafizetési kötelezettséget megállapító határozatot hozott.
- 8 Az e határozat elleni fellebbezést elbíráló, lublini adóhivatal elnöke 2017. október 31-i határozatával e határozatot helybenhagyta.
- 9 A megállapított körülmények alapján mindkét hatóság egyetértett abban, és ezt a felek nem is vitatták, hogy a hamis számlák olyan termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást dokumentáltak, amelyre valójában nem került sor. Ezek a számlák ténylegesen megvalósított ügyleteket szimuláltak az adóvisszatérítés elcsalása céljából. E hatóságok megállapították, hogy a munkáltató nem járt el kellő gondossággal a hamis héás számlák kiállításának megelőzése érdekében. P. K. kötelezettségeit írásban nem határozták meg pontosan. A széles körű jogosultságok közé tartozott az a jog, hogy a BOS-rendszeren kívüli pénztárblokkokról Excel formátumban, a munkáltató további hozzájárulása nélkül állítson ki héás számlákat. Mivel a felperes társaság vezérigazgatója tudomással bírt arról, hogy a benzinkúton a pénztárblokkokról, azaz számviteli ellenőrzés nélkül állítanak ki számlákat, ezért számolhatott és számolnia kellett volna azzal, hogy ez megkönnyíti a nem megfelelő számlák kiállítását. A megfelelő felügyelet és szervezés hiánya azt eredményezte, hogy a társaság vezérigazgatója csak az adóhatóság keresztellenőrzése után fedezte fel a szóban forgó jogellenes gyakorlatot.
- 10 A hatóságok szerint P. K. a felperes társaság tekintetében nem minősült harmadik személynek, hanem a társasághoz tartozó egyik töltőállomás vezetője,

számlakiállításra jogosult munkavállaló volt, aki a munkavállalókból álló csoportot irányított.

- 11 A hatóságok ezenkívül megállapították, hogy az ilyen hamis héás számlákat igénybe vevő szerződő felek elszámolásból való kizárására irányuló intézkedések ellenére adóbevétel-kiesésre került sor, amelyet nem akadályoztak meg kellő időben, ezért az ügyben indokolt a héatörvény 108. cikke (1) bekezdésének alkalmazása.
- 12 A 2018. február 23-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny (vajdasági közigazgatási bíróság) a fellebbviteli szerv érvelésének helyt adva elutasította a felperes társaság által a lublini adóhivatal elnökének határozata ellen indított keresetet.
- 13 A felperes társaság az ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2002. augusztus 30-i törvény (Dz.U., 2019., 2325. tétel, módosításokkal együtt) 173. cikkének 1. §-a alapján a fenti ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 14 A felperes társaság a felülvizsgálati kérelemben a következőkre hivatkozott:
 - 1) A 108. cikk (1) bekezdésének megsértése annak helytelen alkalmazása folytán, mivel:
 - a) nem a jogi személy, azaz a felperes társaság állította ki a számlákat, hanem egy természetes személy, a társaság munkavállalója, aki ezt amiatt tette, hogy a vele együttműködő személyek jogellenes adólevonását tegye lehetővé. Ezáltal a munkavállaló harmadik személyként, a közte és a munkáltatója közötti jogviszony keretein kívül járt el, és megsértette az „erre jogosultak részére” történő számlakibocsátásra vonatkozó felhatalmazását. A számlákon a felperes társaságot tüntette fel annak tudta és beleegyezése nélkül.
 - b) a számlák címzettjeként megjelölt személyek kötelesek voltak visszatéríteni az adókötelezettség csökkentéséből eredő adó összegét, így nem keletkezett adóbevétel-kiesés. Ugyanakkor a 2006/112/EK irányelv 203. cikkének és a héatörvény e rendelkezést a lengyel jogba átültető 108. cikke (1) bekezdésének elsődleges célja az, hogy megakadályozza az adóbevételeknek a számlán feltüntetett adónak a címzett általi jogellenes levonása miatti kiesését, és nem az, hogy arra irányuló szankciót vezessen be, hogy az adóalanyt bizonyos összeg megfizetésére kötelezze a hamis számla tudta vagy beleegyezése nélküli kiállítása miatt.
 2. A 108. cikk (1) bekezdésének megsértése annak téves értelmezése miatt, mivel az ítélet megállapította:

a) hogy „a munkáltatói felelősség hiányának a fentiek alapján történő megállapítása azt eredményezné, hogy e felelősség a vállalkozókról az államra hárulna, ami elfogadhatatlan”. Ugyanakkor e rendelkezés helyes szó szerinti értelmezése szerint a munkáltatónak minősülő jogi személy felelősségének hiányában nem hárítható át a felelősség az államra, mivel a hamis számla kiállításáért a felelősség az azokat ténylegesen kiállító természetes személyt terheli.

b) hogy a számla jogi személy általi kiállítása a jogi személy azon munkavállalója jogellenes cselekményének minősül, aki a munkáltató adatait felhasználva a jogi személyt a számla kiállítójaként jelölte meg, és ezzel megsértette a héás számlák „arra jogosultak részére” történő kiállítására vonatkozó felhatalmazást. A felperes társaság ugyanakkor kifejezetten vagy hallgatólagosan nem járult hozzá a munkavállaló e jogellenes tevékenységéhez, amely hozzájárulás szükséges feltétele annak, hogy e rendelkezés alapján a társaságot felelősség terhelje.

c) hogy a jogi személy e rendelkezés alapján történő felelősségre vonásához elegendő, ha a jogi személy szerve a jogi személy munkavállalója jogellenes cselekményéről e cselekmény elhúzódása miatt tudomást szerezhetett volna. Ugyanakkor e rendelkezés alkalmazásához szükséges, hogy a jogi személy szerve ténylegesen tudomással bírjon a hamis számlák kiállításának jogellenes gyakorlatáról, és azt elfogadja. A jogi személy ügyvezetésének esetleges ellenőrzési hanyagsága és a társaság munkavállalója által elkövetett, az állam bevételeinek kiesését eredményező jogellenes cselekményben való gondatlan részvétel külön szabályok alapján csak a jogi személy kártérítési felelősségét alapozhatja meg.

15 Az alperes fenntartja az eljárás korábbi szakaszaiban kifejtett álláspontját.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

16 A Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint a jelen felülvizsgálati kérelem elbírálásához az Európai Unió Bíróságának a 2006/112/EK irányelv lengyel jogba a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdésével átültetett 203. cikkének értelmezésével és alkalmazására vonatkozó szabályokkal kapcsolatos kérdésre adott válasza szükséges.

17 Az eljárásban részt vevő felek közötti jogvita azon kérdés megválaszolására vonatkozik, hogy abban az esetben, ha egy héaalany munkavállalója ezen adóalany tudta és beleegyezése nélkül hamis héás számlát állít ki, a héat a számlán feltüntetett és a héa megfizetésére kötelezett személynek a 2006/112/EK irányelv 203. cikke értelmében azt az adóalanyt kell-e tekinteni, akinek az adatait a számlához jogellenesen használták fel, vagy azt a munkavállalót, aki a héaalanynak minősülő jogalany adatainak felhasználásával a számlán jogellenesen tüntette fel a héát.

- 18 A jelen ügyhöz hasonló tényállású ügyekben a nemzeti közigazgatási bíróságok e rendelkezés értelmezésével kapcsolatban két álláspontot képviseltek.
- 19 Az első álláspont szerint „ezen az alapon nem állapítható meg az adófizetési kötelezettség a vitatott számlák kiállításában vétkes munkavállalóval szemben, mivel a rendelkezés a számlán annak kiállítójaként feltüntetett, azaz az értékesítést végző személyre vonatkozik” (lásd például: az NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2013. április 10-i ítélete, ügyszám: I FSK 362/12). Ezen álláspont képviselői rámutatnak a számlát kiállító munkavállaló szerepére. A munkaviszony és a munkavállalóra ruházott feladatkör miatt nem lehet figyelmen kívül hagyni a munkavállaló hamis számlák kiállításának jogellenes folyamatában való részvételét. A vállalkozó viseli a gazdasági tevékenység folytatásával, a munkavállalók kiválasztásával és az általuk teljesített kötelezettségek ellenőrzésével kapcsolatos kockázatot. Annak megállapítása, hogy a munkáltató ezen az alapon nem felel, a gazdasági tevékenység folytatásáért való felelősség államra való áthárítását eredményezné, ami nem fogadható el. A jelen ügyben ezt az álláspontot képviseli az elsőfokú bíróság.
- 20 Ugyanakkor a második álláspont képviselői azt állítják, hogy az a jogalany, amelynek adatait jogellenesen használták fel a számlához, és amelyet egy másik jogalany jogellenesen „megszemélyesített”, nem minősül a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése alapján a számlát kiállító, adófizetésre kötelezett személynek. Ez vonatkozik arra a helyzetre is, amikor egy héaköteles jogalany adatait jogellenesen használták fel (lásd: az NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2017. június 27-i ítélete, ügyszám: I FSK 1459/15). Elfogadott ugyanis az, hogy a héatörvény 108. cikke (1) bekezdésének értelmezése nem vezethet a számlán feltüntetett adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség egy olyan jogalanyal szembeni előírásához, amelynek semmi köze a számla kiállításához. Ez a rendelkezés kimondja, hogy adófizetésre az a személy köteles, aki „a számlát kiállítja”, és nem az a személy, akinek az adatait a számlán számlakiállítóként feltüntetik.
- Más szóval, ha egy másik személy jogellenes cselekménye következtében a számlán a számla kiállítójaként olyan jogalany szerepel, amely nem tudott a számla kiállításáról, nem járult hozzá a kiállításához, és amely ténylegesen nem állította ki a számlát, nem rendelte el a számla kiállítását, és nem is használta fel azt jogügyletekhez, akkor az ilyen jogalany nem tekinthető a számla kiállítójának a héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése értelmében.
- 21 Az első álláspont elfogadása esetében, miszerint ilyen körülmények között a héat a számlán feltüntetett és így a héafizetésre a 2006/112/EK irányelv 203. cikke alapján kötelezett személynek a számlán annak kiállítójaként feltüntetett személy minősül, még akkor is, ha a munkavállaló megteveszti a munkáltatót, aki nem tud a hamis számla kiállításának jogellenes gyakorlatáról, választ kell adni arra a kérdésre, hogy e személy a hamis számla kiállításáért objektív felelősség alapján, kizárólag amiatt felel-e, hogy az általa foglalkoztatott személy állította ki a számlát, vagy a felügyelettel kapcsolatos vétkekesség alapján, mivel nem tanúsított

kellő gondosságot a vállalkozás megszervezésekor, ideértve azt is, hogy a munkavállalót bízta meg a számlák kiállításával. Ebben a második esetben e munkáltató mentesülhet a felelősség alól, ha a kellő gondosság hiánya nem róható fel neki. Felmerül a kérdés, hogy ilyen helyzetben senkinek sem kell-e megfizetni a számlán jogellenesen feltüntetett héát, vagy a felelősség a héát jogellenesen feltüntető munkavállalóra száll-e át.

- 22 Másrészt annak megállapítása, hogy az a személy, aki a héát a számlán feltünteti és annak megfizetéséért felelős, az a személy (munkavállaló), aki a munkáltató tudta és beleegyezése nélkül a munkáltató adatait felhasználva ténylegesen feltünteti a héát a számlán, magában hordozza annak kockázatát, hogy az irányelv 203. cikkében meghatározott kötelezettségnek e személy vagyoni helyzete miatt nem tesz eleget. Nem merül fel azonban kétség azzal kapcsolatban, hogy a jogellenesen kiállított számlán ténylegesen e személy tüntette fel a héát. Emiatt az ilyen személy ellen – ahogyan a jelen ügyben is – leggyakrabban büntetőeljárásban emelnek vádat, ami azt mutatja, hogy a bűnüldöző hatóságok azt a személyt tartják felelősnek, aki a héás számlát ténylegesen kiállította, és nem azt az adóalanyt, akinek az adatait ez a személy jogellenesen használta fel. Ez amellet szólna, hogy adójogi szempontból is 2006/112/EK irányelv 203. cikke alapján az a személy (munkavállaló) köteles a héát megfizetni, aki ténylegesen elköveti az adócsalást a héát feltüntető hamis számla kiállításával, nem pedig az a jogalany, amelynek adatait e személy a tudta nélkül felhasználta.