

C-430/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. június 3.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunalul Cluj (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. május 15.

Felperes:

SC C. F. SRL

Alperesek:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Az alapeljárás tárgya

Közigazgatási és adójogi kereset, amelyet a felperes SC C. F. SRL a közigazgatási és adójogi határozat elleni panasz tárgyában az Administrația Județeană a Finanțelor Publice M-mel (M. megyei adóhivatal; a továbbiakban: A. J. F. P. M.) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C-vel (C. regionális adóügyi főigazgatóság, Románia; a továbbiakban: D. G. R. F. P. C.) szemben indított eljárásban terjesztett elő.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Kolozs megyei törvényszék, közigazgatási és adójogi perek, valamint a munkaügyi és társadalombiztosítási jogviták elbírálásáért felelős tanács, Románia) az EUMSZ 267. cikk alapján a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének a közigazgatási iratanyagba történő betekintéshez való jog

szempontjából történő értelmezését, valamint az „ártatlan fél elméletének” értelmezését kéri.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) A védelemhez való jog tiszteletben tartásának a Bíróság ítélkezési gyakorlatában (a Solvay ügyben, a Spropé Organizações de Calçado Lda ügyben és az Ispas ügyben) eddig felvázolt elve alapján kifejezett semmisséggel szankcionálható és szankcionálandó-e a magánszeméllyel szemben meghozott adóigazgatási határozat abban az esetben, ha a magánszemélynek annak ellenére nem volt lehetősége hozzáférni azokhoz az adatokhoz, amelyek alapján vele szemben meghozták a közigazgatási és adójogi határozatot, hogy a határozat a közigazgatási iratanyag egyes elemeire utal?

2. Ellentétes-e a semlegesség, az arányosság és az egyenértékűség elvével a hea és a társasági adó levonásához való jog gyakorlása egy adójogi szempontból kifogástalan magatartást tanúsító olyan társaság esetében, amelytől a társasági adó levonásához való jog gyakorlását beszállítóinak adójogi magatartása miatt tagadják meg, amely olyan tényezők alapján, mint az az emberi erőforrások és a szállítóeszközök hiánya, feltételezetten nem megfelelő, amihez még az a tény is hozzájárul, hogy az adóhatóság nem szolgáltat bizonyítékot semmilyen olyan tevékenységre nézve, amelyből az egyes beszállítók adójogi/büntetőjogi felelősségük következne?

3. Összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan nemzeti gyakorlat, amely a hea és a társasági adó levonásához való jog gyakorlását az adót tartalmazó számlán felül más, a nemzeti adójogi szabályozás által egyértelműen és pontosan meg nem határozott további igazoló dokumentumoknak – mint például kiadások előrejelzésének és a munka terén elért előrehaladásnak – a meglétéhez köti?

4. A WebMindLicenses ügyben hozott ítélet tükrében úgy tekinthető-e, hogy adócsalás valósul meg abban az esetben, ha valamely adóalany a szóban forgó adóalanyétól eltérő adózás hatálya alá tartozó másik adóalanytól vásárol termékeket és szolgáltatásokat?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve, valamint a semlegesség, az arányosság és az egyenértékűség elve

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2005. sz. törvény)

A 9. cikk (1) bekezdése és a 46. cikk (2) bekezdésének j) pontja, amely előírja, hogy az adóhatóság köteles lehetővé tenni az adóalany számára, hogy kifejtse saját álláspontját, és ezt meg kell említenie az elfogadott adójogi határozatban

A 278. cikk (1) bekezdése, amelynek értelmében a közigazgatási panasz nem eredményezi a közigazgatási és adójogi határozat végrehajtásának felfüggesztését

A 2016. január 1-jén hatályos legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény)

A 11. cikk (1) bekezdése

„Az adóhatóságok valamely illeték, adó vagy kötelező társadalombiztosítási hozzájárulás összegének megállapításánál figyelmen kívül hagyhatják a gazdasági céllal nem rendelkező ügyletet ez utóbbi ügylet hatásait kiigazítva, vagy valamely ügyleti vagy tevékenységi formai besorolását annak érdekében módosítva, hogy az az ügylet, illetve a tevékenység gazdasági tartalmát tükrözze”.

A 25. cikk (1) bekezdése

„Az adóköteles eredmény meghatározása céljából levonható költségeknek minősülnek a gazdasági tevékenység – ezen belül a hatályos szabályozási aktusok által szabályozott gazdasági tevékenységek – végzése során felmerülő költségek, valamint a nyilvántartásba vételi díjak, a kereskedelmi és iparkamaráknak, a munkáltatók szervezeteinek és a szakszervezeteknek megfizetett tagsági díjak és hozzájárulások”.

A 299. cikk (1) bekezdésének a) pontja, amely az adóalany azon kötelezettségére vonatkozik, hogy az a hea szempontjából számlával és a hea megfizetésére vagy a későbbiekben megfizetendő héára vonatkozó bizonyítékkal rendelkezzen

A korábban hatályos adótörvénykönyv (571/2003. sz. törvény) 11. cikkének (1) bekezdése, 21. cikkének (1) bekezdése, 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja; ezek a rendelkezések megfelelnek az új adótörvénykönyv fent említett cikkeinek

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A C. F. SRL román magánjogi társaság, amelynek célja a fakitermelés. Az A. J. F. P. M 2016. augusztus 29. és 2017. április 13. között adóellenőrzést végzett az említett társasággal szemben. Ezen adóellenőrzés tárgyát a 2011. január 1-je és 2016. december 31-e közötti időszakhoz kapcsolódó társasági adó, valamint a 2014. március 1-je és 2016. december 31-e közötti időszakhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó (heá) képezte.
- 2 Az A. J. F. P. M a szóban forgó ellenőrzést követően kiegészítő társaságiadó- és heaadókötelezettséget állapított meg. A C. F. SRL társaság adójogi panaszt terjesztett elő az A. J. F. P. M által elfogadott adómegállapítási határozat és az

általában kibocsátott adóellenőrzési jelentés ellen. A társaság az adóellenőrzést illetően adójogi eljárási és anyagi adójogi kérdésekkel kapcsolatos különböző szabálytalanságokra is hivatkozott.

- 3 Az A. J. F. P. M a C. F. SRL társaság panaszát megalapozatlanságra hivatkozva részben elutasította, részben pedig helyt adott annak azzal, hogy az adóellenőrzési egységet kötelezte az adóellenőrzés újbóli elvégzésére. A C. F. SRL társaság a panasz elutasított részét illetően megsemmisítés iránti keresetet terjesztett a Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék) elé. A C. F. SRL társaság a Bíróság 2011. október 25-i Solvay kontra Bizottság ítéletére (C-109/10 P, EU:C:2011:686) hivatkozással elsődlegesen a közigazgatási ellenőrzési aktusok megsemmisítését kérte azon okból, hogy a közigazgatási szakaszban nem kapott lehetőséget arra, hogy betekintsen a teljes közigazgatási iratanyagba.
- 4 A felperes már az előzetes közigazgatási panasz írásbeli szakaszában kérte az adóellenőrzési szerveket, hogy tegyék számára lehetővé a teljes közigazgatási iratanyagba történő betekintéshez való jogának gyakorlását. Ezt a kérelmet olyan helyzetben terjesztette elő, amelyben az adóellenőrzést 6 hónapra felfüggesztették annak érdekében, hogy a Direcția Regională Antifraudă O-hoz (O. csalás elleni regionális igazgatósága, Románia; a továbbiakban: D. R. A. F. O.) hasonló másik, adóellenőrzési feladatokat ellátó szerv elvégezhesse az ellenőrzést, valamint az ügyészség megkeresése céljából. Az ügyészség az általa végzett ellenőrzést az megszüntető határozattal zárta le. Ezenfelül a C. F. SRL társaság bizonyos eljárási szabálytalanságokra hivatkozott.
- 5 A C. F. SRL társaságot azzal is vádolták, hogy a társasági adó és a hea szempontjából fiktív ügyletekben vett részt. A román adóhatóságok álláspontja szerint a C. F. SRL által két kereskedelmi partnerrel végzett kereskedelmi ügyletek fiktívek, mivel e két beszállító nem rendelkezett a szóban forgó szolgáltatások nyújtásához szükséges műszaki és logisztikai kapacitással. Az adóhatóságok szándéka annak megállapítására irányul, hogy a C. F. SRL társaság felelős a beszállítói állítólagosan nem megfelelő adójogi magatartásáért.

Az alapeljárás feleinek főbb érvei

- 6 A felperes az ellenőrzéssel kapcsolatos iratokba való betekintést illetően előadja, hogy a C. F. SRL társaságot az adóellenőrzési eljárás folytatását követően egyáltalán nem tájékoztatták arról, hogy a másik ellenőrzési szerv által végzett ellenőrzés hogyan hat ki az adóellenőrzésre. Ezenfelül a felperes által megállapított eljárási szabálytalanságokra való hivatkozás nem lehetett releváns, mivel a felperes adóellenőrzéssel kapcsolatos közigazgatási iratanyagba történő betekintéshez való joga még csak formálisan sem képezte vita tárgyát.
- 7 Az A. J. F. P. M. ellenkérelmében arra hivatkozik, hogy az eredeti számviteli tételekre a D. R. A. F. O. 2013 folyamán tett szert, és hogy ezt követően azokat továbbították a Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék mellett működő ügyészség, Románia) részére, amely nyomozást folytatott

erdészeti bűncselekményeknek a C. F. SRL általi elkövetését illetően. Ezenfelül rámutat arra, hogy az adóellenőrzési egység megvizsgálta a C. F. SRL számviteli dokumentumait a Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Kolozs megyei törvényszék mellett működő ügyészség) székhelyén. Ezenfelül az A. J. F. P. M. úgy véli, hogy tiszteletben tartotta a C. F. SRL társaság védelemhez való jogát, mivel a társaság képviselőjét felhívta arra, hogy az adóhatóság székhelyén vegyen át egy példányt a közigazgatási ellenőrzési határozatból.

- 8 A beszállítók adójogi magatartásának betudhatóságát illetően a C. F. SRL társaságnak az Európai Unió Bíróságának az úgynevezett „ártatlan fél elméletével” kapcsolatos ítélezési gyakorlatán alapuló álláspontja az, hogy e társaság nem tehető felelőssé a beszállítói nem megfelelő adójogi magatartása miatt. A C. F. SRL társaság előadja, hogy nem fogadható el az adóellenőrzési szervek által tett azon megállapítás, amely szerint a szóban forgó ügyletek fiktív jellege abból ered, hogy a társaság az adót tartalmazó számlán kívül nem képes más igazoló dokumentumokat rendelkezésre bocsátani, mivel Románia legfelsőbb szintű bírósága, az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélszék, Románia) megállapította, hogy az adót tartalmazó számla minősül a román adójogi szabályozás által a héa és a társasági adó esetében is a levonáshoz való jog gyakorlásához szükséges egyetlen igazoló dokumentumnak.
- 9 A C. F. SRL társaság az adóellenőrzési egység egy másik megállapítását is vitatja; e megállapítás szerint a jelen ügyben megvizsgált ügyletek fiktív jellege abból ered, hogy a szóban forgó beszállítók az árbevétel 3%-ának megfelelő, a mikrovállalkozásokat terhelő társasági adót voltak kötelesek fizetni, míg a C. F. SRL társaság az elért nyereség 16%-ának megfelelő társasági adó hatálya alá tartozott. A C. F. SRL álláspontja szerint a Bíróság WebMindLicenses ügyben (2015. december 17-i ítélet, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832) foglalt ítélezési gyakorlatának tükrében nem vitatható, hogy az állam költségvetését kár érthette, mivel a beszállítói jogszerűen választottak a C. F. SRL által választott adózástól eltérő adózást.
- 10 Az adóhatóság által előterjesztett ellenkérelem hitelesen tartalmazza az adóellenőrzési határozatot, és abban az A. J. F. P. M. nem utal az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatára.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 11 A kérdést előterjesztő bíróság a közigazgatási iratanyagba való betekintéssel kapcsolatos jogkérdését illetően a Bíróságnak a védelemhez való tiszteletben tartásával kapcsolatos ítélezési gyakorlatára utal, különösen a 2008. december 18-i Sopropé ítéletre (C-349/07, EU:C:2008:746, 36. pont), a 2014. július 3-i Kamino Logistics ítéletre (C-129/13, EU:C:2014:2041, 73. pont) és a 2017. november 9-i Ispas ítéletre (C-298/16, EU:C:2017:843, 39. pont).
- 12 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az Ispas ítélet meghozatalát követően a román jogalkotó nem tett semmilyen intézkedést a „közigazgatási

iratanyagba történő betekintéshez való jog” fogalmának, konkrétan annak a szabályozására, hogy e jog mely feltételek esetén áll fenn, főként pedig, hogy milyen szankciót kell alkalmaznia a szóban forgó jog megsértését megállapító nemzeti bíróságnak. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra is, hogy az előzetes közigazgatási panasz előterjesztése nem függeszti fel az eljárást, ahogyan az az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv 278. cikkének (1) bekezdéséből világosan kitűnik.

- 13 A fentiek alapján a kérdést előterjesztő bíróság komoly kétségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy a nemzeti jogvitában mely szankciót kell alkalmaznia az A. J. F. P. M. által meghozott közigazgatási ellenőrzési határozatra a közigazgatási iratanyagba történő betekintéshez való jog megsértése miatt. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a nemzeti bíróságoknak a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elmaradásából eredő szankcióval kapcsolatos ítélkezési gyakorlata is eltérő.
- 14 A Bíróságnak az Ispas ügyben nem azt kellett tisztáznia, hogy a nemzeti bíróságnak mely eljárásjogi szankciót kell alkalmaznia abban az esetben, ha megállapítja, hogy valamely adóalany nem tartotta tiszteletben a közigazgatási iratanyagba történő betekintéshez való jogot. Végezetül a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a Bíróság megítélése szerint mely szankciót kell alkalmaznia abban az esetben, ha nem tartották tiszteletben a felpereshez hasonló valamely társaság védelemhez való jogát, amennyiben a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogával összefüggésben a társaság számára nem tették lehetővé a közigazgatási iratanyagba történő betekintést.
- 15 A második jogkérdés tárgyát az képezi, hogy az uniós jog alapján milyen módon ismerhető el a felpereshez hasonló társaság felelőssége beszállítói állítólagosan helytelen magatartásáért. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az A. J. F. P. M. az adóellenőrzés keretében nem arra utal, hogy a C. F. SRL részére szolgáltatásokat nyújtó két társaság nem teljesítette az állami költségvetéssel szembeni bevallási, számviteli és fizetési kötelezettségét, hanem arra, hogy e két szállító társaság olyan adózás hatálya alá tartozik, amelyet az A. J. F. P. M. a C. F. SRL társaságra jelenleg vonatkozó adózásnál előnyösebbnek tekint. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy valamely szolgáltató és a szolgáltatásának igénybe vevője által jogszerű választási lehetőség gyakorlása alapján alkalmazott adózás különbözősége nem valósíthat meg adócsalást. Következésképpen a fent említett bíróság álláspontja szerint a jelen ügy elbírálása szempontjából rendkívül hasznos az úgynevezett „ártatlan fél elméletének” a Bíróság által a jelen ügyben szereplő sajátos helyzet és a saját korábbi ítélkezési gyakorlata tükrében történő értelmezése.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság az ítélkezési gyakorlatot illetően az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítéleteire hivatkozik (EJEB, 2010. június 18., Business Support Center kontra Bulgária ítélet, 6689/03. sz. kereset, 24. pont; EJEB, 2009. január 22., Bulves AD Bulgaria ítélet, 3991/03. sz. kereset), valamint a Bíróság ítéleteire (2006. február 21-i Halifax ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121; 2011.

december 21-i Cicala ítélet, C-482/10, EU:C:2011:868, 17–19. pont; 2012. szeptember 6-i Gabor Toth ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549; 2014. február 13-i Maks Pen EOOD ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 31. pont; 2015. január 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 52. pont).

- 17 Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság kétségeket táplál az A. J. F. P. M. adóellenőrzési egysége által a társasági adóval és a héával kapcsolatos adólevonási jog igazolása céljából kért igazoló dokumentumokat illetően. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az uniós szabályozás egyedüli alaki követelményként az adót tartalmazó számlával való rendelkezést írja elő. Legfelsőbb bírósági szinten mindazonáltal konkrét ügyeket úgy bíráltak el, hogy abból következően a társasági adó levonásához való jog gyakorlásához a számlán kívül más igazoló dokumentumok benyújtása is szükséges. A kérdést előterjesztő bíróság ezért úgy véli, hogy a jogvita megoldásához, ebből a szempontból is szükséges a tartalom formával szembeni elsőbbsége elvének olyan értelmezése, amely figyelembe veszi a jelen ügy sajátosságait.

MUNKADOKUMENTUM