

C-4/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. január 7.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 16.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

„Alti” OOD

A felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a Nemzeti Beszedési Ügynökség Központi Igazgatósága keretében működő plovdivi „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” Igazgatóság igazgatója)

Az alapeljárás tárgya

Olyan adóellenőrzési határozat megtámadása, amellyel az értékesítés beszerzőjét mint egyetemleges kötelezettet a beszállító által meg nem fizetett, a beszállító által fizetendő késedelmi kamatokkal növelt hea megfizetésére kötelezik.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének b) pontja

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 205. cikkét és az arányosság elvét,

hogy az adóköteles értékesítés beszerzőjének minősülő, nyilvántartásba vett személynek a beszállítója által meg nem fizetett hétért való egyetemleges felelőssége a beszállító főtartozása (héatartozás) mellett kiterjed a késedelemből eredő kár megtérítésére vonatkozó járulékos kötelezettségre is a főtartozás után – az adós késedelmének kezdetétől az egyetemleges felelősséget megállapító adóellenőrzési határozat elfogadásáig, illetve a kötelezettség teljesítéséig – fizetendő törvényes kamatok összege erejéig?

2. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 205. cikkét és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes a Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény) 16. cikkének (3) bekezdésében szereplőhöz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint harmadik személynek a valamely adóalany által meg nem fizetett adókért való felelőssége kiterjed az adókra és a kamatokra is?

Az Európai Unió hivatkozott jogszabályai és az Európai Unió ítélezési gyakorlata

A közös-hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 193. és 205. cikk.

2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet, C–384/04 (EU:C:2006:309), különösen a 28–33. pont.

2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C–499/10 (EU:C:2011:871), különösen a 19–22. pont.

2017. május 18-i Latvijai Dzelceļš ítélet, C–154/16 (EU:C:2017:392), különösen a 85. pont.

2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet, C–271/06 (EU:C:2008:105), különösen a 19–22. pont.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (héatörvény, a továbbiakban: ZDDS), különösen a 177. cikk.

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: DOPK), különösen a 14. és 16. cikk.

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (a kárfelelősségről és a szerződésekről szóló törvény, a továbbiakban: ZZD), különösen a 121., 122. és 126. cikk.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 Az „Alti” OOD egy bolgár korlátolt felelősségű társaság.
- 2 2014-ben az „Alti” OOD (a továbbiakban: beszerző) egy „CLAAS Lexion 570 T” típusú arató-cséplő gépet, egy „John Deere 8420” típusú traktort, valamint egy „CLAAS 7190” típusú targoncát vásárolt a „Fotomag” EOOD bolgár egyszemélyes korlátolt felelősségű társaságtól (a továbbiakban: beszállító). A „Fotomag” EOOD az értékesítésekről a következő számlákat állította ki az „Alti” OOD részére: (az arató-cséplő gépről) a 284 000 leva (BGN) adóalapot és 56 800 BGN héát tartalmazó 2014. április 11-i számlát, (a traktorról) a 166 000 BGN adóalapot és 32 200 BGN héát tartalmazó, szintén 2014. április 11-i számlát, valamint (a targoncáról) a 7500 BGN adóalapot és 1500 BGN héát tartalmazó 2014. május 8-i számlát. A beszerző az összegeket átutalta a beszállító bankszámlájára, és gyakorolta az adólevonási jogát; a számlákat a vásárlási főkönyvekben és az adóbevallásokban a 2014. áprilisi és 2014. júniusi adózási időszakokra tüntette fel.
- 3 A beszállító az említett mezőgazdasági gépeket pedig az SJB Traktors Ltd-től (Nagy-Britannia) szerezte be egy 2014. április 10-i számla szerint. Miután a „Fotomag” EOOD-nél adóellenőrzést végeztek, 2016. június 27-én adóellenőrzési határozatot hoztak e társasággal szemben, amelyben megállapították, hogy a vállalkozás feltüntette a 2014. áprilisi adózási időszakban történt Közösségen belüli beszerzéseket, és felszámította az „Alti” OOD részére kiállított első két számlán szereplő héát. Végeredményben erre az adózási időszakra 86 680 BGN héát kellett fizetni, amelyből a beszállító az adóellenőrzési határozat elfogadásának időpontjában még 86 211,82 BGN-nel tartozott. 2014 májusára a beszállító 1500 BGN héát tüntetett fel, amelyet az „Alti” OOD részére kiállított harmadik számlán számított fel. Ezt a héát azonban nem fizették meg.
- 4 A beszerzőnél is adóellenőrzést rendeltek el. 2018. február 23-án az adóhatóság adóellenőrzési határozatot hozott az „Alti” OOD-vel szemben, amellyel a társaságot – mint a ZDDS 177. cikke szerinti, a „Fotomag” EOOD által kiállított három számlán feltüntetett, azonban e társaság által meg nem fizetett héáért egyetemlegesen felelős kötelezettet – a következő összegek megfizetésére kötelezte: a 2014. áprilisi adózási időszakra 86 211,85 BGN és a 2014. május 15. és 2018. február 23. közötti időszakra számított 33 123,83 BGN késedelmi kamat, valamint a 2014. májusi adózási időszakra 1500 BGN és a 2014. június 15. és 2018. február 23. közötti időszakra számított 563,08 BGN késedelmi kamat.
- 5 Az „Alti” OOD panasszal élt az adóellenőrzési határozattal szemben. Mivel a társaság elégedetlen volt a közigazgatási eljárás eredményével, keresetet indított a közigazgatási aktus ellen az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt. Az eljáró közigazgatási bíróság a keresetet mint megalapozatlant elutasította az alábbi okokból:

- 5.1. A beszállító és a beszerző a szóban forgó időszakokban, amelyekben az adóköteles értékesítésekre sor került, a ZDDS-nek megfelelően nyilvántartásba volt véve. A beszerző a beszállító által részére kiállított számlák tekintetében gyakorolta az adólevonási jogát. A beszállító az értékesítések alapján fizetendő héát nem fizette be a költségvetésbe. A felek arról vitáznak, hogy a beszerző tudta-e vagy tudnia kellett volna-e, hogy a beszállítója nem fogja megfizetni a héát.
- 5.2. A ZDDS 177. cikkének (3) bekezdése a tudomás megdönthető vélelméről rendelkezik. Az eljárás során összegyűjtött bizonyítékok azt igazolják, hogy az „Alti” OOD tudomással bírt arról, hogy a beszállítója nem fogja teljesíteni a héra megfizetésére vonatkozó kötelezettségét. Ennek oka, hogy az „Alti” OOD és a „Fotomag” EOOD közötti tényleges kapcsolatok túlmutatnak a beszállító és a beszerző között fennálló szokásos üzleti kapcsolatokon, és azok célja a törvény kijátszása. A jelen esetben a célzott, a törvény által meg nem engedett jogkövetkezmény az volt, hogy az előzetesen felszámított héát levonták ahelyett, hogy Közösségen belüli beszerzést vallottak volna be, és az előzetese felszámított adó levonása tekintetében „nullás” ügyletet végeztek volna. Erről mindkét vállalkozás képviselője tudomással bírt.
- 5.3. Az „Alti” OOD egy olyan vállalkozással kötött szerződést kötött mezőgazdasági gépek értékesítéséről, amely korábban nem végzett ilyen tevékenységet, és nem rendelkezett megfelelő tapasztalattal. A beszállító nem rendelkezett az „Alti” OOD részére értékesítendő gépek beszerzéséhez szükséges forrásokkal, hanem e forrásokat a „Sunvision” AD-tól, egy olyan társaságtól kölcsönözte, amelynek ügyvezető igazgatója az „Alti” OOD ügyvezetője, és amelynek részvényese a beszállító ügyvezetője. Az „Alti” OOD ügyvezetője állapodott meg a szállításról is. Ezenkívül a „Sunvision” AD – „Fotomag” EOOD, „Sunvision” AD – „Alti” OOD – „Fotomag” EOOD – „Sunvision” AD láncban teljesített banki átutalásokat a mindhárom vállalkozás által meghatalmazott ugyanazon személy hajtotta végre. Ez a személy vezette az „Alti” OOD és a beszállító, valamint azon „Bultrans 73” EOOD könyveit is, amelynek e-mail címén keresztül a szállításról megállapodtak.
- 5.4. A közigazgatási bíróság megállapította, hogy az egyetemleges felelősség keretében késedelmi kamatokat kell fizetni. Ez abból következik, hogy a DOPK 16. cikke (3) bekezdésének alkalmazása nem kizárt, és ebben a rendelkezésben kifejezetten rögzítették, hogy a valamely adóalany kötelezettségeiért felelős személy az adókért, a törvényben előírt társadalombiztosítási járulékokért, valamint a kamatokért és a beszedés költségeiért felelős. A ZDDS 177. cikkének (1) bekezdése szerinti egyetemleges felelősség nem korlátozódik a „fizetendő és meg nem fizetett adó” összegére. A beszállító késedelme a beszerző késedelmét eredményezi.
- 6 Az „Alti” OOD az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária, a továbbiakban: VAS). A

VAS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy véli, hogy a jogvita eldöntéséhez a 2006/112 irányelv 205. cikkének értelmezése szükséges, és ezért előzetes döntéshozatal céljából a két kérdést a Bíróság elé terjeszti.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 7 Az „Alti” OOD-nál lefolytatott adóellenőrzés keretében az adóhatóság a következőket állapította meg: Először is a termékeknek a „Fotomag” EOOD általi beszerzését egy harmadik társaság, nevezetesen a „Sunvision” AD finanszírozta, amelynek tagjai a „Fotomag” EOOD ügyvezetője és az „Alti” OOD ügyvezetője. Másodszor az arató-cséplő gép Nagy-Britanniából történő szállítását a „Bultrans 73” EOOD e-mail címén keresztül szervezték meg, amely társaság ügyvezetője és törvényes képviselője az „Alti” OOD ügyvezetője. Harmadszor ugyanazon személy vezeti a „Fotomag” EOOD és az „Alti” OOD könyveit, és mindkét társaság széles jogkörökkel biztosított e személynek, többek között az arra vonatkozó jogkörrel, hogy e személy a társaságok bankszámlái felett rendelkezzen, és a ZDDS-nek megfelelően a társaságok héabevallásait benyújtsa.
- 8 Az adóhatóság ezekkel a megállapításokkal indokolta azt a következtetését, hogy a mezőgazdasági gépeknek a „Fotomag” EOOD általi beszerzését – az „Alti” OOD Közösségen belüli beszerzésén keresztül – a hÉa visszaélészerű alkalmazása céljából szervezték meg. A beszerző tudomással bírt arról, hogy a beszállító nem fogja megfizetni az általa kiállított számlák alapján fizetendő héát. Az adóhatóság azt az álláspontot képviseli, hogy a „Fotomag” EOOD és az „Alti” OOD közötti szóban forgó ügylet kijátssza a törvényt. Ennélfogva a tudomás vélelme alkalmazandó, amely tudomás az értékesítések beszerzőjének a ZDDS 177. cikke szerinti egyetemleges felelősségének feltétele.
- 9 Az „Alti” OOD arra hivatkozik, hogy nem bizonyított a ZDDS 177. cikke szerinti szubjektív tényállási elem, nevezetesen az arról való tudomás, hogy a beszállító nem fog héát fizetni. Ahhoz, hogy a tudomás fennálljon, bizonyítani kell a társaság ügyvezetőjének tudomását.
- 10 Ezenkívül az „Alti” OOD arra hivatkozik, hogy az idegen kötelezettségeikért való felelősség analógiájára nem kell késedelmi kamatokat fizetni a hÉa esedékességétől az adóellenőrzési határozat elfogadásának időpontjáig terjedő időszakra. Az adóköteles értékesítés beszerzőjének nincs héatartozása, így a beszerző nem sértette meg a hÉának a ZDDS által előírt határidőn belül történő megfizetésére vonatkozó kötelezettséget. Az adóköteles értékesítés beszerzőjének a ZDDS 177. cikke szerinti felelőssége nem terjed ki a késedelmi kamatokra.

A kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 11 A kérdést előterjesztő bíróság a beszerzőnek a ZDDS 177. cikke szerinti egyetemleges felelősségének alkalmazhatóságára és az e felelősség terjedelmére vonatkozó fő kérdést vizsgálja. E rendelkezés szerint a nyilvántartásba vett

- személy, aki az adóköteles értékesítés vagy szolgáltatás beszerzője, felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetendő és meg nem fizetett adóért, amennyiben gyakorolták a fizetendő és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot. A felelősség akkor áll fenn, ha a nyilvántartásba vett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adót nem fogják megfizetni.
- 12 A Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azt az álláspontot képviseli, hogy a bolgár ZDDS e rendelkezése az Európai Unió Bírósága 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítéletének (C-271/06) és 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítéletének (C-384/04) figyelembevételével összeegyeztethető az uniós joggal és különösen a 2006/112 irányelv 205. cikkével. Már a 2006/112 irányelv 205. cikke szerinti egyetemleges felelősségnek a jellegéből az következik, hogy minden egyes adós felelős a tartozás teljes összegéért, a hitelező pedig főszabály szerint szabadon dönthet, hogy egy vagy több adóstól követeli e tartozás megfizetését.
 - 13 Ezen egyetemleges felelősség terjedelmének meghatározása során a bolgár jogalkotó a ZDDS 177. cikkében nem szabályozta kifejezetten, hogy az értékesítés beszerzője a meg nem fizetett adó mellett az adó esedékességétől számított késedelmi kamatokat is köteles fizetni. Valójában a ZDDS 177. cikkének (1) bekezdése szerint a beszerző felelőssége az értékesítés után fizetendő és az adóalany által meg nem fizetett adóra korlátozódik, amennyiben a beszerző ezen összeg erejéig gyakorolta az adólevonási jogot. A nemzeti jog más rendelkezéseiből (különösen a DOPK 16. cikkének (3) bekezdéséből és a ZZD 126. cikkének (3) bekezdéséből) azonban levezethetők arra vonatkozó érvek, hogy a jelen ügyben átfogóbb az egyetemleges felelősség.
 - 14 Mivel a bolgár ítélkezési gyakorlat nem egységes ebben a kérdésben, a kérdést előterjesztő bíróság nem biztos abban, hogyan kell a jelen ügyben helyesen megválaszolni a kérdést.
 - 15 A nemzeti ítélkezési gyakorlatban képviselt első álláspont szerint a ZDDS 177. cikke szerinti egyetemleges kötelezettek az adóalany kötelezettségeiért felelősek. A bolgár jog szerint ezen egyetemleges kötelezettek a törvényben előírt esetekben azon adó megfizetésére kötelesek, amelyeket az adóalany nem fizetett meg az előírt határidőben. A DOPK 16. cikkének (3) bekezdése kifejezetten előírja, hogy a harmadik személy (aki nem az adóalany) felelőssége kiterjed az adókra és a törvényben előírt társadalombiztosítási járulékokra, valamint a kamatokra és a beszédés költségeire. Ennélfogva a ZDDS 177. cikke szerinti egyetemleges felelősség nincs a fizetendő és meg nem fizetett adó összegére korlátozva. Az egyetemleges felelősségnek a kötelmi jogi jogviszonyokra jellemző relatív hatálya nem vonatkozik az állammal szemben fennálló kötelezettségekre, így az egyik egyetemleges kötelezett késedelmé a másik egyetemleges kötelezett késedelmét eredményezi. Következésképpen az értékesítés beszerzője nem csak a beszállító főtartozásáért (a héatartozásért) felelős egyetemlegesen, hanem a késedelemből eredő kár megtérítésére vonatkozó járulékos kötelezettségért is, a

főtartozás után a késedelem kezdetétől a kötelezettség teljesítéséig fizetendő törvényes kamatok összege erejéig.

- 16 A nemzeti ítélkezési gyakorlatban képviselt második álláspont szerint a ZDDS 177. cikke szerinti felelősség az egyetemleges felelősség egy különleges típusa a ZDDS szerint nyilvántartásba vett személy esetében, amely felelősség akkor áll fenn, ha az ebben a rendelkezésben előírt összetett tényállási feltételek fennállnak. A felelősség lényege abban rejlik, hogy a nyilvántartásba vett személy számára egy másik nyilvántartásba vett személy héatartozásának megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezik. A ZDDS 177. cikke különös szabályozást ír elő a DOPK 16. cikkének (3) bekezdéséhez képest. A ZDDS 177. cikke az általános elv alóli kivételről rendelkezik azáltal, hogy a beszállítótól eltérő másik személy egyetemleges felelősségét írja elő. A rendelkezés a felelősséget kifejezetten a „fizetendő és meg nem fizetett adóra” korlátozza. Ezt kivételes szabályként a pontos értelmének megfelelően kell alkalmazni.
- 17 Az Európai Unió Bíróságának releváns ítéleteiben nem található meg a válasz arra a kérdésre, hogy az egyetemleges felelősség jellegére tekintettel és az arányosság elvének figyelembevételével megengedett-e a DOPK 16. cikkének (3) bekezdésében szereplőhöz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely előírja, hogy ez a felelősség kiterjed a késedelmi kamatokra is. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek tartja a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek és különösen ezen irányelv 205. cikkének értelmezését. Az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének b) pontja szerint a kérdést előterjesztő bíróság a fent megfogalmazott kérdéseket tartalmazó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az Európai Unió Bírósága elé terjeszti.