

**C-796/23. sz. ügy****Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. december 21.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Nejvyšší správní soud (Csehország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. november 29.

**Felperes:**

Česká síť s.r.o.

**Alperes:**

Odvolací finanční ředitelství

**VÉGZÉS**

A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Csehország) [omissis] a **Česká síť** s.r.o., [omissis] Domažlice, [omissis] felperesnek az **Odvolací finanční ředitelství** (másodfokú adóigazgatóság, Csehország) [omissis] alperes ellen, az alperes 2021. december 14-i határozatával (ügyszám: 47225/21/5300-21441-712772) szemben benyújtott keresete tárgyában folyamatban lévő eljárásban a felperes által a Krajský soud v Plzni (pilzeni regionális bíróság, Csehország) 2023. január 31-i ítéletével (ügyszám: 57 Af 4/2022 62) szemben benyújtott felülvizsgálati kérelmet elbírálva

**a következőképpen határozott:**

**I.** előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket **terjeszti** az Európai Unió Bírósága elé:

**Összeegyeztethető-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel, és különösen annak 9. cikkének (1) bekezdésével és 193. cikkével az a helyzet, amikor az úgynevezett polgári jogi társaságokra (jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülésekre) vonatkozó különös nemzeti**

**hozzáadottértékadó-szabályozás alapján az ügynevezett kijelölt tag köteles az adót az egész polgári jogi társaság tekintetében megfizetni, noha a szolgáltatásnyújtással összefüggésben a végső ügyféllel szemben másik tag járt el?**

**E helyzetnek a 2006/112/EK irányelvvel való összeegyeztethetősége attól függ-e, hogy ez a másik tag megszegte-e a polgári jogi társaság ügyeiben való eljárás szabályait, és saját nevében járt-e el a végső ügyféllel szemben?**

II. [omissis] [nemzeti eljárás]

### Indokolás:

#### I. Az eljárás tárgya

[1] A felperes (a Nejvyšší správní soud [legfelsőbb közigazgatási bíróság] előtti eljárásban a *felperes*) a Csehországban székhellyel rendelkező korlátolt felelősségű társaság. 2020 novemberében a Finanční úřad pro Plzeňský kraj (a pilzeni kerület adóhatósága, Csehország, a továbbiakban: adóhatóság) összesen tizenkét adómegállapítási határozatot hozott, amelyekkel a 2017 januárjától decemberéig tartó adómegállapítási időszakra vonatkozóan a felperest hozzáadottérték-adó (héta) megfizetésére kötelezte. Az adóhatóság minden egyes adómegállapítási időszakra (2017 minden egyes hónapjára) 30 713 CZK (összesen 368 556 CZK) összegű adót állapított meg, valamint bírság megfizetésére kötelezte (összesen 73 704 CZK összegben). A felperes eredménytelenül fellebbezett az Odvolací finanční ředitelstvíhez (másodfokú adóigazgatóság, az alperes), és ezt követően a regionális bíróság előtt is elvesztette az ügyet. A felperes jelenleg a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

[2] Az adóhatóságok és a regionális bíróság határozatai a következő körülményeken alapulnak. A felperes 2017-ben több olyan amerikai egyesült államokbeli székhellyel rendelkező vállalattal működött együtt, amelyek Csehországban fióktelepeken keresztül működtek (e fióktelepek a jogi személyiséggel rendelkező CESKA SIT OPTICS LLC, a KDYNKY INTERNET LLC és a CESKA SIT LLC voltak). Valamennyi jogi személy (a felperes és a három amerikai vállalat, esetleg a Csehországban működő fióktelepeik) szolgáltatásokat nyújtott végső ügyfelek részére (elsősorban internet-hozzáférést biztosított). Mindegyik jogi személy saját nevében más-más ügyfélkörrel rendelkezett. Következésképpen az egyes jogi személyek 2017-ben szolgáltatásnyújtásból származó árbevételre tettek szert (például az amerikai vállalatok fióktelepei esetében az éves bevétel 645 000 CZK és 748 000 CZK között mozgott).

[3] A felperes és az amerikai vállalatok között azonban olyan kapcsolat állt fenn, amely alapján az adóhatóságok és a regionális bíróság arra a következtetésre jutott, hogy valójában a zákon č 89/2012 Sb., občanský zákoník (a polgári

törvénykönyvről szóló 89/2012. sz. törvény) 2716. §-ának értelmében vett úgynevezett *polgári jogi társaság* (azaz jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülés) állt fenn. Az igazgatótanács egyik tagja és a felperes egyedüli tagja egyúttal mindhárom amerikai jogi személy fióktelepének vezetője is volt (a fióktelepek nevében szerződéses dokumentumokat is aláírt, és ennek során többek között a felperes néhány elérhetőségét, például honlapját vagy e-mail címét is megadta). E személy volt tehát az egyedüli olyan személy, aki ténylegesen felelt mind a felperes, mind a három említett vállalat fióktelepének irányításáért. A felperes már 2009-ben és 2010-ben az amerikai vállalatok fióktelepei részére több mint 170 meglévő ügyfelét is ingyenesen átadta. A felperes biztosította a fióktelepek számára a szükséges infrastruktúrát, és maga gondoskodott a hálózati összekapcsoltságról (például minden ügyfél ugyanazon a hozzáférési ponton keresztül csatlakozott az internethez). Az amerikai vállalatok fióktelepei ezzel szemben nem rendelkeztek tárgyi eszközökkel vagy immateriális javakkal, és azokat nem terhelte bérköltség.

[4] Az adóhatóságok megállapították, hogy a cseh héatörvényben a polgári jogi társaságokra vonatkozóan a polgári törvénykönyv 2716. §-a alapján meghatározott különös szabályok szerint a felperes, mint úgynevezett *kijelölt tag* a polgári jogi társaság egésze tekintetében köteles volt a héát megfizetni. Ennek megfelelően az adóhatóság a felperest terhelő héát oly módon számította ki, hogy az adóalapba mind a felperes által 2017-ben végzett adóköteles ügyleteket, mind a vállalatok, a polgári jogi társaság tagjai fióktelepeinek bevételeit beleszámította.

[5] A felperes felülvizsgálati kérelmében jelenleg több olyan részleges következtetést kérdőjelez meg, amelyek utólagos héamegállapításról szóló határozatokhoz vezettek. A felperes többek között arra hivatkozott, hogy az úgynevezett polgári jogi társaságokra, illetve a cseh jog szerinti tagjaikra vonatkozó különös héaszabályok ellentétesek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.). A cseh jogszabályok ugyanis azt eredményezték, hogy az adóhatóság a felperes tekintetében nemcsak a felperes, hanem az adóhatóság által azonosított teljes polgári jogi társaság értékesítései vonatkozásában hozott utólagos adómegállapításról szóló határozatokat. A felperes pontosan az amerikai vállalatok azon fióktelepei vonatkozásában hozott utólagos adómegállapításról szóló határozatokat vitatja, amelyek az adóhatóságok szerint polgári jogi társaság keretében működtek.

[6] Az alperes viszont nem ért egyet ezzel az érveléssel. Álláspontja szerint a polgári jogi társaságokra vonatkozó különös szabályok nem ellentétesek az uniós joggal. A jogalkotó a korábbi rendelkezéseket nem az uniós joggal való összeegyeztethetlenség, hanem az alkalmazásukkal kapcsolatos problémák miatt helyezte hatályon kívül.

## II. Az uniós jog és a nemzeti jog alkalmazandó rendelkezései

*Az uniós jog*

[7] A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Az irányelv ugyanezen rendelkezése szerint a gazdasági tevékenység magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

[8] A 2006/112/EK irányelv 11. cikke szerint a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek. Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.

[9] A 2006/112/EK irányelv 28. cikke szerint azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.

[10] A 2006/112/EK irányelv 193. cikke szerint a 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni. A 2006/112/EK irányelv a 282–292. cikkben szabályozza a hozzáadottérték-adó alóli mentesség lehetőségeit. A 2006/112/EK irányelv 287. cikke szerint az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét. Az irányelv 287. cikkének 7. pontja szerint a Csehországra vonatkozó határérték 35 000 EUR.

*Nemzeti jog – az úgynevezett polgári jogi társaság fogalma*

[11] A Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (a polgári törvénykönyvről szóló 89/2012. sz. törvény) a 2716. és azt követő §-okban szabályozza az úgynevezett polgári jogi társaságot, azaz a jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülést (a római jog hagyományos intézménye, latinul *societas*). A polgári törvénykönyv 2716. §-ának (1) bekezdése szerint: ha több személy szerződéssel arra vállal kötelezettséget, hogy tagi minőségben közös tevékenység vagy ügy érdekében egyesülnek, polgári jogi társaság jön létre. A polgári jogi társaság alapításához nem szükséges írásbeli szerződés.

[12] A polgári törvénykönyv 2719. §-ának (1) bekezdése szerint a *polgári jogi társaság rendelkezésére bocsátott pénzbeli vagyoni hozzájárulás és elhasználható dolgok, valamint a fajta szerint meghatározott ingó dolgok a vagyoni hozzájárulást teljesítő tagok közös tulajdonába kerülnek; más ingó dolgok csak akkor kerülnek közös tulajdonukba, ha értéküket pénzben kifejezték. A tagok részesedését az egyes tagok által a társaság részére vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközök értékének aránya határozza meg.*

[13] Ami a polgári jogi társaság ügyeiben való döntéshozatalt illeti, a polgári törvénykönyv 2729. §-ának (1) bekezdése szerint a *polgári jogi társaság ügyeiben a határozatokat szavazattöbbséggel hozzák meg; minden egyes tag egy szavazattal rendelkezik. A polgári jogi társaság ügyvezetését érintő ügyekben a polgári törvénykönyv 2730. §-a többek között úgy rendelkezik, hogy a tagok a közös ügyek vitelére vonatkozó jogköröket az általuk megfelelőnek ítélt módon oszthatják meg. Ha ezt elmulasztják, akkor az ilyen ügyek tekintetében minden egyes tag a többi tag meghatalmazott képviselője lesz. A polgári törvénykönyv 2731. §-ának (1) bekezdése szerint a tagok a közös ügyek intézésével maguk közül választott személyt vagy harmadik személyt bízhatnak meg.*

[14] A polgári jogi társaság tagjainak egymással szembeni jogaira többek között az vonatkozik, hogy a polgári törvénykönyv 2727. §-ának (1) bekezdése szerint *valamely tag a többi tag hozzájárulása nélkül nem folytathat saját vagy más nevében a közös céllal versengő tevékenységet. Ha ez a helyzet áll fenn, a többi tag követelheti, hogy e tag tartózkodjon az ilyen tevékenységtől. A 2727. § (2) bekezdése szerint: ha a tag saját nevében járt el, a többi tag annak elismerését kérheti, hogy a tag tevékenységét a polgári jogi társaság nevében fejtette ki. Ha a tag más nevében járt el, a többi tag követelheti a díjazásra való jogosultság polgári jogi társaságra való átruházását vagy a már kifizetett díjazás polgári jogi társaságnak való átadását. E jogok elévülnek, ha a vállalkozónak a tevékenységről való tudomásszerzésétől számított három hónapon belül, de legkésőbb a tevékenység kifejtésétől számított egy éven belül e jogokat nem gyakorolják.*

[15] A jelen ügyben a legfontosabb rendelkezések a tag harmadik személyekkel szembeni jogaira és kötelezettségeire vonatkoznak. A polgári törvénykönyv 2736. §-a szerint többek között *a tagok harmadik személyekkel szemben egyetemlegesen felelnek a közös tevékenységből eredő tartozásokért. A 2737. § szerint: ha a tag közös ügyben harmadik személlyel közösen fejt ki tevékenységet, e tagot az összes tag meghatalmazott képviselőjének kell tekinteni. Ha a tagok másként állapodnak meg, erre a jóhiszeműen eljáró harmadik személlyel szemben nem lehet hivatkozni. Ha a tag saját nevében közös ügyben harmadik személlyel együtt járt el, a többi tag gyakorolhatja az ebből eredő jogokat, azonban a harmadik személy csak azzal szemben felel, aki vele együtt járt el. Ez nem vonatkozik arra a helyzetre, amikor harmadik személy tudta, hogy a tag a polgári jogi társaság nevében jár el.*

Nemzeti jog – adószabályozás



[16] A polgári jogi társaságra vonatkozó magánjogi rendelkezésekhez adójogszabályok kapcsolódtak. A Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény, a továbbiakban: héatörvény) 2017. június 30-ig a polgári törvénykönyv 2716. §-a szerinti polgári jogi társaság tagjainak minősülő adóalanyokra vonatkozó különös héaszabályokat tartalmazott. 2017. június 30-ig ez volt az egyetlen lehetséges héaszabályozás a polgári jogi társaságok tekintetében. 2017. július 1-jén a 170/2017. sz. törvénymódosítással módosították a héatörvényt, és hatályon kívül helyezték a polgári jogi társaságokra vonatkozó különös szabályozást. E változás bevezetése óta a héatörvény általános rendelkezései szerint a polgári jogi társaság minden egyes tagja személyesen jár el a héával kapcsolatos ügyekben. A törvénymódosításban foglalt átmeneti rendelkezés alapján azonban 2018 végéig lehetett alkalmazni a polgári jogi társaságokra vonatkozó korábbi különös héaszabályozást. A 170/2017. sz. törvénymódosítás indokolása rámutat a korábbi szabályozásnak a 2006/112/EK irányelvvel való esetleges összeegyeztethetlenségére. Az indokolás szerint a módosítással a héatörvényt „*összhangba hozzák a héairányelvvel és a hozzáadottérték-adó általános elveivel*”. Az indokolás azonban nem fejti ki részletesebben a héatörvénynek az irányelvvel való (állítolagos) összeegyeztethetlenségét.

[17] A héatörvény 5. §-ának (1) bekezdése szerint adóalany *az a személy, aki önállóan vagy csoportosan gazdasági tevékenységet folytat. Az adóalany továbbá az a jogi személy, amelyet nem gazdasági tevékenység folytatása céljából alapítottak vagy hoztak létre, ha gazdasági tevékenységet folytat.* Az adóalany általában akkor válik az adóteher viselőjévé, ha a héatörvény 6. §-ának (1) bekezdése szerint az árbevétele legfeljebb az azt közvetlenül megelőző tizenkettő, egymást követő naptári hónapban meghatározott összeget meghalad (az alperes határozatának meghozatalakor ez az összeg 1 millió CZK volt). A polgári jogi társaságokra vonatkozó, alábbiakban tárgyalt különös szabályozás azonban az adóteher viselőjévé válás más „módjairól”, illetve a rendes héafizetőkétől eltérő kötelezettségekről rendelkezett.

[18] A polgári jogi társaságokra vonatkozó különös szabályok is eltértek a tőke révén vagy más módon egymással kapcsolt viszonyban álló személyekből álló úgynevezett vállalatcsoportra (azaz a 2006/112/EK irányelv 11. cikkét a héatörvény 5a. §-ában és azt követő §-aiban átültető intézményre) vonatkozó héaszabályoktól. A héatörvény 5a. §-ának (1) bekezdése kifejezetten kimondja, hogy „*a vállalatcsoport tagja nem lehet egyidejűleg polgári jogi társaság tagja*”; tehát nem lehetett adott személy egyszerre a „polgári jogi társaság” és vállalatcsoport tagja. Hangsúlyozni lehet, hogy **az adóhatóságok nem állítják, hogy a felperes vállalatcsoport tagja lett volna.**

[19] Ami a polgári jogi társaságokra vonatkozó különös héaszabályozást illeti, a héatörvény jelen ügyben alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezett (az alábbiakban csak a legfontosabb rendelkezések felsorolására kerül sor).

[20] A héatörvény 4a. §-ának (3) bekezdése szerint az árbevétel hea céljából történő kiszámításakor az a szabály volt irányadó, hogy az olyan polgári jogi társaságban tag adóalany árbevétele, amelynek keretében adólevonásra feljogosító ügyleteket hajtanak végre, magában foglalja a) az e személy által egyedül, a polgári jogi társaságon kívül elért árbevételt és b) a polgári jogi társaság egésze által elért árbevételt.

[21] Az adóteher viselője személyének meghatározására is külön szabály vonatkozott. A héatörvény 6a. §-a szerint az az adóalany, aki a) olyan polgári jogi társaságban tag, amelynek keretében adólevonásra feljogosító ügyleteket hajtanak végre, attól az időponttól kezdve viseli az adóterhet, amikor a többi tag bármelyike adóteher viselőjévé vált, kivéve, ha e törvény alapján korábban vált az adóteher viselőjévé, b) olyan polgári jogi társaságban, amelynek keretében adólevonásra feljogosító ügyleteket az adóteher viselőjével közösen hajtanak végre, attól az időponttól kezdve válik az adóteher viselőjévé, amikor tag lett. A héatörvény 94. §-ának (2) bekezdése szerint az adóteher viselőjének az adóteher viselőjévé válásától számított 15 napon belül kellett kérelmeznie a nyilvántartásba vételt. Ugyanezen törvény 95. §-a szerint az a szabály volt irányadó, hogy ha a polgári jogi társaságban tag adóalany az adóteher viselőjévé válik, köteles erről a többi tagot attól az időponttól számított 15 napon belül tájékoztatni, hogy az adóteher viselőjévé vált.

[22] A héatörvény 100. §-ának (4) bekezdése szerint az ugyanazon polgári jogi társaságban tag adóalanyok kötelesek külön héanyilvántartást vezetni azon tevékenységek tekintetében, amelyekkel kapcsolatban a polgári jogi társaság tagjává váltak. E nyilvántartásokat a polgári jogi társaság nevében a kijelölt tag vezeti, aki a többi tag nevében ellátja az e törvény szerinti összes feladatot és a többi tag érdekében gyakorolja az e törvény szerinti jogokat. Ezenfelül a héatörvény 101b. §-ának (2) bekezdése előírta, hogy az adóteher azon viselője, aki kijelölt tagként a polgári jogi társaság nevében héanyilvántartást vezet, köteles az adóbevallásában feltüntetni a saját tevékenységére vonatkozóan adólevonási jogra feljogosító ügyleteket, a saját tevékenysége után fizetendő adót, valamint a polgári jogi társaság egészének tevékenységére vonatkozóan adólevonási jogra feljogosító ügyleteket és a polgári jogi társaság egészének tevékenysége után fizetendő adót. A többi tagnak csak az adólevonásra feljogosító ügyleteket és a saját tevékenységük után fizetendő adót kell adóbevallásukban feltüntetniük.

[23] A teljesség kedvéért hozzá kell tenni, hogy a kijelölt tag szerepe a héalevonási jog gyakorlása tekintetében is felmerült. A héatörvény 74. §-ának (7) bekezdéséből eredő alapelv szerint éppen a kijelölt tag gyakorolta e jogot a polgári jogi társaság tevékenysége során felmerült adóköteles ügyletek tekintetében.

### III. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

[24] Mielőtt magának a kérdésnek a részletesebb elemzésére rátérne, a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) két észrevétel megtételét tartja hasznosnak.

[25] Először is logikusan merül fel a kérdés, hogy a felperes helyzete egyáltalán megfeleltethető-e a polgári törvénykönyv 2716. §-a szerinti „polgári jogi társaság” intézményének. A felperes a felülvizsgálati kérelemben vitatta, hogy az amerikai vállalatokkal való együttműködése megfelelt volna a polgári jogi társaság kritériumainak. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azonban arra az előzetes jogi következtetésre jutott, hogy e társaság lényegében a polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében vett polgári jogi társaság. A Nejvyšší správní soud (a legfelsőbb közigazgatási bíróság) egyébként már értékelte a felperes közreműködését, és minden esetben arra a következtetésre jutott, hogy a gazdasági tevékenység felépítése megfelel a polgári törvénykönyv 2716. §-a szerinti polgári jogi társaság kritériumainak (a felperes más adómegállapítási időszakokban fennálló adókötelezettségeiről vagy más tagok kötelezettségeiről volt szó, lásd például: 2022. május 10-i ítélet, ügyszám: 10 Afs 137/2020-69, 16. és azt követő pontok; 2023. február 15-i ítélet, ügyszám: 6 Afs 331/2021-61, 18. és 19. pont).

[26] Másodszor, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását megelőzően az alperes megkérdőjelezte, hogy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) egyáltalán figyelembe veheti-e a felperesnek a cseh jog és az uniós jog közötti ellentmondásra vonatkozó kifogását. Az alperes szerint a felperes ezt az érvet először csak a felülvizsgálati kérelemben hozza fel, és ez a kifogás elfogadhatatlan. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azonban arra a következtetésre jutott, hogy foglalkozhat ezzel a kérdéssel. Mivel a regionális bíróság a nemzeti jog szóban forgó rendelkezéseit alkalmazta a felperes érveire, a kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy a bíróság helyesen alkalmazta-e a jogszabályt. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) köteles az ilyen kérdéssel valamennyi felülvizsgálati eljárás során – adott esetben hivatalból – foglalkozni.

[27] Az előterjesztett kérdésnek a pusztá vizsgálata tekintetében a bíróság az alábbiakat állapítja meg.

[28] A héatörvényben foglalt vitatott szabályozás többféleképpen nyilvánult meg. Először is, a polgári jogi társaság tagja esetében az adóalanyi jogállás a polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében nem csak az egyéni gazdasági tevékenységből vagy saját árbevételeiből következett. Az adóalanyi jogállás a teljes polgári jogi társaság árbevételeitől is függött (a héatörvény 4a. §-ának (3) bekezdése), vagy attól, hogy másik tag adóalanyi jogállással rendelkezett-e. Másodszor, az úgynevezett kijelölt tag szerepe döntő volt a polgári jogi társaság szempontjából. A kijelölt tagnak a polgári jogi társaság nevében minden kötelezettséget teljesítenie kellett, beleértve a polgári jogi társaság egésze tekintetében a héa megfizetését.



[29] Ebben az esetben az adóhatóságok megállapították, hogy a polgári jogi társaság létezett (mivel a polgári jogi társaság létezéséhez nem szükséges írásbeli szerződés, az adóhatóságok eljárhattak ily módon). A felperes ezzel szemben egész idő alatt tagadja a polgári jogi társaság létezését. Ezért az adóhatóságok úgynevezett kijelölt tagot is megjelöltek, aki a jelen ügyben a felperes. Ennek során az adóhatóságok a polgári jogi társaságban betöltött szerepére hivatkoztak (lásd a fenti [3] pontot). Éppen a felperesre tekintettel hoztak a polgári jogi társaság egészére vonatkozóan utólagos héamegállapításról szóló határozatokat.

[30] A felperes szerint ellentmondás áll fenn a cseh héatörvény különös szabályozása és a 2006/112/EK irányelv között, miszerint az adóhatóság által megjelölt személyként (kijelölt tag) nemcsak a saját ügyletei, hanem az adóhatóság által a polgári jogi társaság tagjaiként elismert más személyek ügyletei után is meg kell fizetnie a héát (a jelen ügyben ez utóbbi ügyletek képezik vita tárgyát). A felperes lényegében azt állítja, hogy más személyek ügyletei tekintetében e személyeknek kellene adóalanyoknak lenniük. Az irányelv 193. cikke szerint éppen e személyeknek kell megfizetniük az adót. A felperes azt állítja, hogy az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében csak a saját tevékenysége tekintetében minősülne adóalanyoknak, és csak azon ügyletek után kellene héát fizetnie, amelyeket maga teljesített.

[31] A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) egyetértett a felperes kifogásával. A bíróság szerint a felperesnek annak ellenére nem kellett volna héát fizetnie a más személyek és a végső ügyfelek között megvalósult ügyletek után, hogy a felperes és a többi személy a polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében vett polgári jogi társaságot alkotott. A bíróság azonban szükségesnek tartja ezen álláspont megerősítését.

[32] Főszabály szerint a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalany felelősséggel tartozik az irányelv 193. cikke szerinti gazdasági tevékenysége utáni héa megfizetéséért. A héatörvény azonban a héa megfizetéséért való felelősséget az egész polgári jogi társaság tekintetében kivétel nélkül a kijelölt tagra – jelen ügyben a felperesre – hárította. Ha azonban a kijelölt tag azon ügyletek tekintetében, amelyek után héát kell fizetnie, nem minősül egyidejűleg a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyoknak, a legfelsőbb közigazgatási bíróság szerint a héának ezen ügyletek utáni megfizetéséért való felelősséget ellentétes az irányelv 193. cikkével.

[33] A jelen ügyben tehát döntő jelentőségű annak megállapítása, hogy a polgári jogi társaság többi tagja és a végső ügyfelek közötti szóban forgó ügyletek (azaz azon ügyletek, amelyek után a felperes nem szándékozik héát fizetni) tekintetében ki minősül a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyoknak. Másodlagosan azt is meg kell vizsgálni, hogy mivel a jelen ügy szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, nem alkalmazható-e az irányelv 28. cikke.

[34] A 2006/112/EK irányelv célja a közös héa-rendszer bevezetése. Ezért az irányelv nagyon tágan határozza meg a héa hatályát. Ezen irányelv egységes

alkalmazása céljából fontos, hogy az e hatályt meghatározó olyan fogalmakat, mint az *adóköteles ügylet*, az *adóalany* és a *gazdasági tevékenység* fogalmát önállóan és egységesen, az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül értelmezzék (a Bíróság nagytanácsának 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélete, C-276/14, EU:C:2015:635, 26. pont).

[35] A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany az a személy, aki megfelel az irányelvben meghatározott további feltételeknek. Az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése tehát az *adóalany* fogalmának tág meghatározását fogadja el. Adóalany lehet minden természetes és jogi személy, közjogi és magánjogi személy, valamint jogi személyiséggel nem rendelkező jogalany. Lényeges, hogy ezek a személyek vagy jogalanyok *önállóan végezzenek gazdasági tevékenységet* (a Bíróság 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija ítélete, C-312/19, EU:C:2020:711, 39. és 40. pont).

[36] Valamely gazdasági tevékenységet önállóan végeznek, ha az érintett személy e tevékenységet a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi. Továbbá annak is jelentősége van, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenység végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (lásd: a már hivatkozott Valstybinė mokesčių inspekcija ítélet, C-312/19, 41. pont, vagy a Bíróság 2016. október 12-i Nigl ítélete, C-340/15, EU:C:2016:764, 28. pont).

[37] E kritériumok biztosítják, hogy a vevő a fennálló adólevonási jogát jogbiztonságot nyújtó módon gyakorolhassa. Ehhez ugyanis a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 5. pontja szerint az adóalany teljes nevét és teljes címét tartalmazó számlára van szüksége. A számlán szereplő ezen adatot azonban csak akkor tudja ellenőrizni, ha tudja, hogy ki járt el vele szemben (lásd: Kokott főtanácsnok Valstybinė mokesčių inspekcija ügyre vonatkozó 2020. április 23-i indítványa, C-312/19, EU:C:2020:310, 41. pont).

[38] Az önállóság, illetve a gazdasági tevékenység önálló végzése megállapításának nem mond ellent az a tény, hogy bizonyos fokú együttműködés áll fenn olyan jogalanyok között, amelyek a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanyok lehetnek (lásd: a már hivatkozott Nigl ítélet, C-340/15, 31. pont, lásd még: Szpunar főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó 2016. június 30-i indítványa, EU:C:2016:505, 21. pont, amelyben a főtanácsnok megjegyezte, hogy az akár szoros együttműködés nem eredményezi a másik személynek való alárendeltséget).

[39] A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy azokban az esetekben, amikor valamely egyesület tagja az ügyfelekkel szemben saját nevében, az egyesület vagy annak többi tagjainak említése nélkül jár el (köt szerződést), az egyesület alapszabályának tartalma háttérbe szorul (az egyesület a cseh polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében vett polgári jogi társaságnak felel meg, mindkettő a római jogi *societas* fogalmából származik). A Bíróság például az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyként tekintette azt az üzleti partnert, aki saját nevében ingatlan adásvételi szerződéseket kötött, és

harmadik személyekkel szemben anélkül járt el, hogy említést tett volna a szóban forgó partnerségről vagy üzleti partnere kilétéről. Nem játszott szerepet az a tény, hogy az ingatlan megszerzését jelentős részben az üzleti partner finanszírozta, vagy az, hogy a gazdasági tevékenységgel kapcsolatos fontos döntéseket az üzleti partnerek együttesen hozták meg (lásd: Valstybinė daž inspekcija ítélet, C-312/19, 43–48. pont). A Bíróság a társulás létrehozására irányuló szerződés azon szerződő felét is adóalanyként ismerte el, akit az adásvételi szerződésben megneveztek, függetlenül attól, hogy az ingatlan értékesítése a jelen ügyben a társulás létrehozására irányuló szerződés szerződő feleinek közös kötelezettségei közé tartozott (lásd: 2023. február 13-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 74–77. pont).

[40] Szolgáltatásnyújtás esetén az adóalany a 2006/112/EK irányelv 28. cikkével összhangban is meghatározható. A 28. cikk az egymást követően nyújtott két azonos szolgáltatás jogi fikcióját hozza létre. Azt a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatások nyújtásában közvetít és bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki először igénybe vette a szolgáltatásokat a megbízónak minősülő azon gazdasági szereplőtől, amelynek a megbízásából eljár, azt megelőzően, hogy másodszor e szolgáltatásokat az ügyfél részére maga nyújtotta volna (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2011:333, 86. pont). A 28. cikk alkalmazásához olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára szolgáltatásnyújtásban vesz részt, másrészt az igénybe vett és a nyújtott szolgáltatásoknak azonosnak kell lenniük (2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 51. pont).

[41] A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint azonban a jelen ügyben nem lehet következtetni a 2006/112/EK irányelv 28. cikke értelmében vett megbízás meglétére. Maga a polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében vett polgári jogi társaság sem vethető össze egyszerűen a bizományos és megbízó közötti kapcsolattal.

[42] A vitatott ügyletek esetében nem a felperes, hanem más tagok jártak el a végső ügyfelekkel szemben. A cseh jog nem rendelkezik arról, hogy a polgári törvénykönyv 2716. §-a értelmében vett polgári jogi társaság közvetlenül adóalanyként minősülne. Tekintettel arra a következtetésre, hogy a polgári jogi társaság létezett, a csoportos adóalanyiságra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, és az adóhatóságok sem érveltek azzal, hogy azokat alkalmazni kellene (lásd a fenti [18] pontot).

[43] A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint ezért ezen ügyletekben az ügyfelekkel szemben eljáró többi tagot, nem pedig a felperest kell adóalanyként tekinteni. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azonban kétségeket fogalmazott meg azzal kapcsolatban, hogy e következtetés már az alapján is levonható-e, hogy az adott ügylet keretében melyik tag járt el az ügyfelekkel szemben, vagy pedig közelebbről meg kell

vizsgálni azokat a körülményeket, amelyek között az ügyletre sor került (különösen azt a tényt, hogy a többi tag lényegében a saját nevében járt el).

[44] Amint arra a bíróság már a fentiekben rámutatott, a jelen ügy azért különleges, mert az adóhatóságok csak utólag ismerték el a polgári jogi társaság fennállását. Ez azt is jelenti, hogy jelen ügyben nincs írásbeli polgári jogi társasági szerződés, amely rögzítené, hogy a polgári jogi társaságban a tagok hogyan határozták meg a polgári jogi társaságban fennálló jogaikat és kötelezettségeiket. Ennek megfelelően a bíróságnak vélelmeznie kell, hogy a polgári jogi társaságot pontosan a polgári törvénykönyv 2716. §-ában és azt követő §-aiban foglalt, fent hivatkozott rendelkezései szerint kívánták működtetni.

[45] A szóban forgó ügyletek esetében mindig az egyik tag, és nem maga a felperes volt az, aki a végső ügyféllel szemben eljár. Ilyen helyzetekben, amikor az *egyik* tag közös ügyben harmadik személyek felé jár el, általánosságban a polgári törvénykönyv 2737. §-ának (1) bekezdésében leírt eljárás alkalmazandó (amelytől korlátozottan, de a polgári jogi társasági szerződés alapján el lehet térni, amely ebben az esetben nem jött létre). Ha valamely tag ennek a mércének megfelelően jár el, akkor a közös ügyben az összes tag által adott meghatalmazás alapján (amely meghatalmazást a tagoknak kell részére megadniuk, mivel maga a megbízás intézménye nem foglalja magában a képviselést) a tagok meghatalmazott képviselőjeként jár el. Következésképpen e tag *valamennyi tag nevében és javára* jár el, és eljárása a polgári törvénykönyv 2736. §-a alapján valamennyi tag egyetemleges felelősségét vonja maga után.

[46] A polgári törvénykönyv 2737. §-ának (1) bekezdésében előírt eljárás nem az egyetlen módja annak, ahogyan a polgári jogi társaság ügyeiben a tagok eljárhatnak. Például, ha az *összes* tag együttesen jár el, akkor eljárásuk ugyanahhoz az eredményhez, az összes tag egyetemleges felelősségének létrejöttéhez vezet. Ettől azonban eltérnek azok az esetek, amelyekben *egyetlen* tag eljárása *ténylegesen* valamennyi tagot köti. A 2737. § (1) bekezdése szerinti rendes eljárás mellett az egyik tag elsősorban saját nevében és saját érdekében (azaz a polgári jogi társaságtól függetlenül) is eljárhat. Ezt követően a többi tag jóváhagyhatja az eljárást, és azt magukénak is elismerhetik. A 2737. § (1) bekezdése szerinti eljárás és az imént említett eljárás közötti különbség az, hogy a tag milyen körben jár el *önállóan*. Az első esetben a tag bizonyos módon kapcsolódik a többi taghoz; a második esetben a tag először alapvetően önállóan jár el. Ez az adóalanynak az irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt *önállóság* kritériuma alapján történő azonosítása szempontjából is releváns lehet. A polgári törvénykönyv 2737. §-ának (1) bekezdésében előírt eljárás ugyanis a *legkevésbé önálló* módja annak, hogy az egyik tag valamely közös ügyben eljárjon.

[47] A Nejvyšší správní soudnak (legfelsőbb közigazgatási bíróság) kétségei vannak afelől, hogy lehet-e kizárólag arra hivatkozni, hogy a szóban forgó ügyletekben mindig csak az egyik tag járt el a végső ügyfelekkel szemben. A bíróság szerint ezért meg kell vizsgálni, hogy **a polgári jogi társaságban részt**



**vevő jogi személyek hogyan jártak el a végső ügyfelekkel szemben.** A közigazgatási eljárás ügyirataiból kiderül, hogy a többi tag (a fióktelepeiken keresztül) saját nevében járt el a végső ügyfelekkel szemben. A felperes nem kötött szolgáltatási szerződéseket. A bíróság álláspontja szerint ezen nem változtat az a tény, hogy a felperes egyes elérhetőségeit a szerződéses dokumentumokban megadták (lásd a fenti [3] pontot). A közigazgatási eljárás ügyirataiból az sem derül ki, hogy a többi tag az ügyfelekkel kötött szerződésekben vagy a velük való kapcsolattartás során bármikor máskor a felperest olyan módon említette volna, amelyet a felperes tagként való megjelöléséhez lehetne hasonlítani.

[48] A jelen ügy körülményeiből az is kitűnik, hogy a felperes, nem pedig a többi tag játszott kulcsszerepet a szükséges infrastruktúra és sáv szélesség biztosításában. A személyes kapcsolatok miatt a tagok eljárásukat valószínűleg összehangolták. A bíróság szerint azonban ezek alapvetően a polgári jogi társaság „belső” ügyeinek minősülnek, amelyeknek – tekintettel arra, hogy a tagok saját nevükben jártak el – a jelen ügyben háttérbe kell szorulniuk (lásd a [38] pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

[49] Következésképpen a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy véli, hogy a szóban forgó ügyletekben, amelyekben az ügyfelekkel szemben más tagok jártak el, a felperes nem minősülhetett a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak. Ebben az esetben azonban a cseh jog különös szabályozásának alkalmazása, amely miatt a felperes valamennyi szóban forgó ügylet után köteles héát fizetni, ellentétben ezen irányelv 193. cikkével.

#### **IV. Véggkövetkeztetések**

[50] A fentiekre tekintettel a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

**Összeegyeztethető-e a közös hozzáadottértékadó- rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel, és különösen annak 9. cikkének (1) bekezdésével és 193. cikkével az a jelen ügyben szóban forgó helyzet, amikor az úgynevezett polgári jogi társaságokra (jogi személyiséggel nem rendelkező személyegyesülésekre) vonatkozó különös nemzeti hozzáadottértékadó- szabályozás alapján az úgynevezett kijelölt tag köteles az adót az egész polgári jogi társaság tekintetében megfizetni, noha a szolgáltatásnyújtással összefüggésben a végső ügyféllel szemben másik tag járt el?**

**E helyzetnek a 2006/112/EK irányelvvel való összeegyeztethetősége attól függ-e, hogy ez a másik tag megszegt-e a polgári jogi társaság ügyeiben való eljárás szabályait, és saját nevében járt-e el a végső ügyféllel szemben?**

[51] [omissis] [nemzeti eljárás]

[omissis]

[tájékoztatás, dátum, aláírások]

MUNKADOKUMENTUM