

**C-613/23. sz. [Herdijk]<sup>i</sup> ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. október 6.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. október 6.

**Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

KL

**Ellenérdekű fél:**

Staatssecretaris van Financiën

**Az alapeljárás tárgya**

Az alapeljárás tárgyát a KL mint egy társaság egykori vezető tisztségviselője és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia; a továbbiakban: Staatssecretaris) között folyamatban lévő jogvita képezi. A Staatssecretaris meg nem fizetett, az említett társasággal szemben azon időszakok tekintetében utólagosan megállapított bér- és forgalmi adó megfizetését követeli KL-től, amelyekben KL a társaság vezető tisztségviselője volt.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az EUMSZ 267. cikk szerinti jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát az a kérdés képezi, hogy összeegyeztethető-e az arányosság uniós jogi elvével a jogi személyek vezető tisztségviselőinek az e jogi személyek adótartozásaiért való felelősségére vonatkozó holland szabályozás (az Invorderingswet 1990 [az adóbehajtásról szóló 1990. évi törvény, a továbbiakban: 1990. évi IW] 36. cikke).

<sup>i</sup> A jelen ügy neve fiktív, az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Ellentétes-e az arányosság uniós jogi elvével az 1990. évi IW 36. cikkének 4. bekezdésében foglalthoz hasonló olyan szabályozás, amely gyakorlatilag rendkívül nehézé teszi a fizetésektelenség adóbeszedőnek történő bejelentésére vonatkozó kötelezettségét nem vagy nem megfelelően teljesítő jogi személy vezető tisztségviselője számára, hogy mentesüljön a jogi személy adótartozásaiért – többek között forgalmiadó-tartozásaiért – való felelősség alól?

2) Jelentőséggel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy a vezető tisztségviselő jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt-e el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott-e, és kizárt-e a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele?

## **A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések**

Az 1990. évi IW 36. cikke

## **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 KL 2019. március 29-ig egy társaság vezető tisztségviselője és egyedüli tagja volt. E társasággal szemben utólagos béradó- és forgalmiadó-megállapításokra került sor bizonyos időszakok tekintetében. Az utólagosan megállapított adók összegének megfizetésére nem került sor. 2019. július 5-i határozatával a Belastingdienst (adóhatóság, Hollandia) az utólagosan megállapított adók meg nem fizetett és adókamattal, valamint számított költségekkel növelt összegének megfizetésére kötelezte KL-t az 1990. évi IW 36. cikke alapján. A fizetendő teljes összeg 142 852 euró volt.
- 2 Az 1990. évi IW 36. cikkének 1. bekezdése szerint a jogi személy vezető tisztségviselője főszabály szerint egyetemlegesen felel bizonyos, a jogi személy által fizetendő adókért. Ha a jogi személy nem tudja megfizetni az általa fizetendő adókat, akkor az 1990. évi IW 36. cikkének 2. bekezdése alapján e fizetésektelenséget be kell jelentenie az adóhatóságnak. E bejelentést az azon időponttól számított két héten belül kell megtenni, amikor az adót legkésőbb meg kellett volna fizetni. A bejelentés megfelelő megtörténte esetén a vezető tisztségviselő csak akkor felel, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy az adó megfizetésének elmaradása a vezető tisztségviselőnek betudandó és a bejelentés időpontját közvetlenül megelőző három évben elkövetett nyilvánvaló ügyvezetési kötelezettségszegés következménye. Ügyvezetési kötelezettségszegés csak akkor áll fenn, ha egyetlen körültekintő vezető tisztségviselő sem járt volna el úgy, mint a felelőssé tett vezető tisztségviselő. Ha a bejelentésre nem vagy nem megfelelően (például határidőn túl) került sor, akkor az 1990. évi IW 36. cikke 4. bekezdésének első mondata alapján vélelmezni kell, hogy az adó megfizetésének elmaradása a vezető tisztségviselő által elkövetett ügyvezetési kötelezettségszegés következménye. A vezető tisztségviselőnek csak akkor van

lehetősége megdönteni e vélelmet, ha bizonyítja, hogy nem tudható be neki, hogy a jogi személy nem vagy nem megfelelően teljesítette bejelentési kötelezettségét. Ezzel szemben az egykori vezető tisztségviselőnek, tehát azon személynek, aki már nem volt vezető tisztségviselő akkor, amikor a jogi személynek legkésőbb teljesítenie kellett volna bejelentési kötelezettségét, mindig lehetősége van megdönteni e vélelmet.

- 3 A másodfokú bíróság, a Gerechtshof den Haag (hágai fellebbviteli bíróság, Hollandia) először is megállapította, hogy a jelen esetben a szóban forgó társaság nem tett eleget a fent említett bejelentési kötelezettségnek. Mivel KL vezető tisztségviselői megbízatása már az adótartozások egy részére vonatkozó fizetési határidő lejárta előtt megszűnt, lehetősége volt bizonyítani, hogy e tartozások megfizetésének elmaradása nem tudható be neki. A Gerechtshof (fellebbviteli bíróság) véleménye szerint KL ezt a jogilag megkövetelt módon bizonyította, és az adóhatóság következképpen tévesen követelte tőle a tartozások e részét. Azon időszak tekintetében azonban, amelyben KL aktív vezető tisztségviselő volt, azt kellett vélelmezni, hogy az adótartozások megfizetésének elmaradása nyilvánvaló ügyvezetési kötelezettségszegésén alapult. A holland törvényi szabályozás alapján KL – a 2. pontban foglaltaknak megfelelően – nem tudja megdönteni e vélelmet, ha először nem bizonyítja, hogy a fizetéseképtelenség bejelentésének elmulasztásával összefüggésben semmi nem róható fel neki. Mivel KL erre nem volt képes, a Gerechtshof (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság helyesen kötelezte 92 394 euró megfizetésére.

#### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

- 4 KL különösen arra hivatkozott a kérdést előterjesztő bíróság, a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága, a továbbiakban: Hoge Raad [legfelsőbb bíróság]) előtt, hogy ez a holland törvényi szabályozás ellentétes az arányosság uniós jogi elvével, amit az ellenérdekű fél vitat.

#### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 5 Ezzel kapcsolatban a Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) először is megállapítja, hogy a jogi személy vezető tisztségviselője csak *vis maior* vagy egy harmadik személy tanácsának jóhiszemű megfogadása esetén tudja hihetővé tenni, hogy nem tudható be neki a bejelentési kötelezettség jogi személy általi nem megfelelő teljesítése. E tekintetben olyan különleges körülményekről van szó, hogy a vezető tisztségviselő az esetek túlnyomó többségében nem lesz képes a szükséges bizonyítékot szolgáltatni. Következésképpen nagyon ritkán fordul majd elő, hogy a vezető tisztségviselőnek lehetősége lesz ellenbizonyítékot szolgáltatni azon vélelem megdöntéséhez, hogy nyilvánvaló ügyvezetési kötelezettségszegésének tudható be, hogy a jogi személy nem fizette meg adótartozásait. A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) ezért úgy véli, hogy a bejelentési kötelezettségét nem megfelelően teljesítő jogi személy vezető tisztségviselője számára gyakorlatilag rendkívül nehéz mentesülni a társaság adótartozásaiért való felelősség alól.

- 6 A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) az arányosság uniós jogi elvét illetően a Bíróság 2022. október 13-i Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítéletére (C-1/21, EU:C:2022:788; a továbbiakban: Direktor na Direksia ítélet) hivatkozik. Ezen ítélet [73.] pontjában a Bíróság először is kifejti, hogy bár a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken. A Bíróság ezt követően a 74. pontban kifejti, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag a vezető tisztségviselők objektív egyetemleges felelősségének rendszerét hozzák létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket. Ezért az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha az adótartozás megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják anélkül, hogy megengednék számára, hogy e felelőség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez. A Direktor na Direksia ítélet 76. pontjában a Bíróság ezzel összefüggésben hivatkozik a 2021. május 20-i ALTI ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397) 36. pontjára, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy valamely személyt együttesen és egyetemlegesen kötelezzenek a meg nem fizetett adótartozás megfizetésére, és hogy e tekintetben vélelmekre támaszkodjanak, feltéve, hogy e vélelmeket nem úgy fogalmazzák meg, hogy az adóalany számára túlzottan nehézvé vagy gyakorlatilag lehetlenné váljon, hogy azokat megdöntse, és így egy objektív felelősségi rendszer jönne létre. A Bíróság megállapította továbbá, hogy az, hogy i. az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, ii. minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és iii. kizárt a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e az adótartozás megfizetésére.
- 7 A Bíróság fent említett ítélezési gyakorlatából nem derül ki egyértelműen, hogy az „objektív (feltétel nélküli) felelőség” fogalma az olyan felelőségre is vonatkozik-e, amelynek fennállását csak az esetek egy bizonyos kategóriája – például a bejelentési kötelezettségét nem teljesítő jogi személy vezető tisztségviselőinek kategóriája – esetében feltételezik (gyakorlatilag) minden további nélkül. Felmerül a kérdés, hogy kritériumoknak (a jelen esetben a bejelentési kötelezettség jogi személy általi nemteljesítése kritériumának) egy ilyen kategória elhatárolása céljából történő alkalmazása azt eredményezi-e, hogy a felelőség mégis szubjektív (feltételes) jellegű. E kritériumok teljesülése ugyanis egy feltétel teljesülésének tekinthető.
- 8 Ha viszont abból kell kiindulni, hogy akkor is objektív (feltétel nélküli) felelőségről lehet beszélni, ha a felelőség a személyek egy bizonyos csoportjára korlátozódik, akkor ez főszabály szerint ellentétes az arányosság uniós jogi elvével. A Direktor na Direksia ítéletből kitűnik, hogy ezen elvvel mindenképpen összeegyeztethetetlen, ha a felelőssé tett személynek „semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez”, és ha az adótartozást egy harmadik

személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre a felelőssé tett személynek „semmilyen befolyása nincs”. Egy jogi személy vezető tisztségviselőjéről azonban nem állítható, hogy semmilyen befolyása ne lenne e jogi személy csalárd cselekményeire, vagy hogy semmi köze ne lenne annak csalárd cselekményeihez. Felmerül azonban a kérdés, hogy elegendő-e ez azon következtetés levonhatóságához, hogy a fizetésektelenségét nem vagy nem megfelelően bejelentő jogi személy vezető tisztségviselőjének gyakorlatilag szinte objektív (feltétel nélküli) felelőssége összeegyeztethető az arányosság uniós jogi elvével.

- 9 A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) véleménye szerint a jelen ügyben az is jelentőséggel bír, hogy KL-nek mint egykori vezető tisztségviselőnek egy bizonyos időszak tekintetében lehetősége volt megdönteni azt a vélelmet, hogy felelős az érintett adótartozásért, és ezt a Gerechthof (fellebbviteli bíróság) véleménye szerint eredményesen meg is tette. Ez azt is magában foglalja, hogy KL jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és kizárt a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele. E körülmények – amint az a 6. pontból kitűnik – jelentőséggel bírnak annak megállapítása szempontjából, hogy az arányosság uniós jogi elvére tekintettel abból lehet-e kiindulni, hogy az érintett személy egyetemlegesen felel a jogi személy által fizetendő adóért. A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) ezért meg kívánja tudni, hogy e körülmények jelentőséggel bírnak-e a Bíróság elé terjesztett első kérdés megválaszolása szempontjából.
- 10 A fent kifejtettekre tekintettel kétséges, hogy az 1990. évi IW 36. cikkének 4. bekezdése összeegyeztethető-e az arányosság uniós jogi elvével. A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) ezért előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjeszti a fent megfogalmazott kérdéseket.