

C-171/23. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. március 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Upravni sud u Zagrebu (Horvátország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. március 9.

Felperes:

UP CAFFE d.o.o.

Alperes:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[omissis]

Az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság, Horvátország)
[omissis] UP CAFFE d.o.o., [omissis] Csáktornya [omissis] felperes

[omissis]

által a Ministarstvo financija Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság
pénzügyminisztériuma) [omissis], Zágráb, [omissis]

[omissis] alperes

ellen indított közigazgatási bírósági eljárásban

**a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i
2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] 19. cikke (1) bekezdésének és
28. cikkének értelmezése iránti kérelmet terjeszt elő.**

Az alapeljárás tárgya és a vonatkozó tényállás

- 1 A csáktornyai UP CAFFE d.o.o. [omissis] felperes keresetet indított a bíróság előtt a Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Horvát Köztársaság,

pénzügyminisztérium) [omissis] 2020. augusztus 24-i határozata (a továbbiakban: megtámadott határozat) jogszerűségének felülvizsgálata érdekében.

- 2 A megtámadott határozat elutasítja a felperesnek a Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Horvát Köztársaság, pénzügyminisztérium, adóhivatal, csáktornyai regionális kirendeltség) [omissis] 2018. október 17-i adóhatározata (a továbbiakban: adóhatározat) ellen benyújtott fellebbezését, amely határozat a felperes 2018. január 1. és 2018. július 31. közötti időszakra vonatkozó, csökkentett hozzáadottérték-adóval kapcsolatos kötelezettségét 552 936,08 HRK összegű adóalap formájában állapította meg, amely adóalapról kiszámították a felperes 25%-os mértékű, 138 234,02 HRK összegű héafizetési kötelezettségét, valamint az adókövetelésre a jegyzőkönyv felvételének időpontjáig járó 2425,12 HRK összegű kamatot számítottak fel. Az adóhatározat rendelkező részének II. pontja meghatározza, hogy a felperesnek milyen módon kell megfizetnie a kötelezettség meghatározott összegét és a kamatokat. Az adóhatározat rendelkező részének III. pontja előírta a felperes számára, hogy a fizetést követően a számviteli nyilvántartások az adóalap összegének helyesbítése érdekében megfelelő bejegyzéseket tartsanak. Az adóhatározat rendelkező részének IV. pontja határidőt szab e határozat teljesítésére, az V. pont pedig a határozat be nem tartásának következményeire vonatkozó figyelmeztetést tartalmazott.
- 3 Az adóhatározatot az alperes által lefolytatott különleges ellenőrzés eredményei alapján hozták, amelynek keretében megállapították, hogy a felperes mint a kapcsolt jogelőd társaság, az SS-UGO d.o.o. tevékenységének jogutódja, e jogelőddel kapcsolt viszonyban álló személynek minősül, és hogy a felperes létrehozásának egyetlen oka arra irányuló agresszív [adó]tervezés volt, hogy elkerüljék a héarendszer hatálya alá tartozást, következésképpen pedig a közterhek úgy terheljék az újonnan alapított társaságot (a felperest), hogy meg lehessen alapítani, hogy soha nem került sor új társaság alapítására, azaz a korábbi társaság tevékenységének folyamatossága nem szakadt meg. Ennek alapján a felperes tekintetében kiszámították a hozzáadottérték-adót, valamint figyelembe vették az e tevékenység keretében megvalósított beszerzési ügyletek után felszámított hozzáadottérték-adót.
- 4 A felperes az alperes leírt álláspontjával szemben, amely a megtámadott határozat alapját képezi, azt állítja, hogy olyan „kisadóznak” minősül, aki az irányelv 3. cikke alapján úgy döntött, hogy nem tartozik a héarendszer hatálya alá. Ezen túlmenően rámutat arra, hogy az Opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény) 49. cikke (1) bekezdése 4. pontjának módosítása csak az adómegállapítási időszak lejártá után teremtette meg annak lehetőségét, hogy kapcsolt személynek minősüljön az a személy, aki a folytonosság megtartása érdekében ugyanazon felszereléssel és ugyanazon helyiségekben folytat tevékenységet. Figyelembe véve azt a tényt, hogy a szabályozás visszaható hatálya ellentétes az Ustav Republike Hrvatskéval (a Horvát Köztársaság alkotmánya), és hogy a Horvát Köztársaság e részben csak 2020. január 1-jén

ültette át a hatodik héairányelv 19., 59. és 80. cikkét, a felperes a megtámadott határozatot jogellenesnek tartja.

- 5 Az alperes nem vitatja a fenti körülményeket (azt, hogy a szóban forgó határozatot olyan időszak tekintetében hozták meg, amikor meghozatalának nem volt jogalapja), azonban rámutat arra, hogy a Zakon o porezu na dodanu vrijednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (*Narodne novine*, 77/13. sz.) 2. cikkének első francia bekezdése alapján a hatodik héairányelvet átültették a Horvát Köztársaság jogrendjébe, és így a Horvát Köztársaság kötelezettséget vállalt az uniós vívmányok átvételére. E körülmény és e jogszabályok alapján az alperes arra a következtetésre jut, hogy a kizárólag adóelőny megszerzése céljából, minden egyéb gazdasági cél nélkül végzett tevékenységek nem tekinthetők érvényesnek, ha a tevékenység folytatásának feltételeit mesterségesen alakították ki. Az alperes a Bíróság 2006. február 21-i Halifax és társai ítéletében (C-255/02) és 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletében (C-131/13, C-163/13 és C-164/13) ismertetett álláspontra hivatkozik, amely ítéletek szerint valamely állam az át nem ültetett irányelv alapján megtagadhatja az előzetesen felszámított adó visszatérítéséhez való jogot attól a személytől, aki részt vesz, vagy tud arról, hogy részt vesz héacsalásban.

Az alkalmazandó horvát jog

- 6 Az Opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény) (*Narodne novine*, 115/16. és 106/18. sz.) 5. cikke úgy rendelkezik, hogy az adóeljáráásban az adóztatás alapjául szolgáló tényállás idején hatályos szabályokat kell alkalmazni.
- 7 Az Opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény) 49. cikke (1) bekezdésének 4. pontja előírja, hogy e törvény értelmében kapcsolt személynek minősülnek azok a személyek, akik az alábbi feltételek legalább egyikének megfelelnek: két vagy több olyan természetes és/vagy jogi személy, akik, illetve amelyek az adójogi jogviszonyból eredő kötelezettségek teljesítése céljából valamely kockázatot oly módon osztanak meg, hogy esetükben a tevékenység folytonossága ugyanazon helyiségekben, ugyanazon berendezések használatával valósul meg.
- 8 Az Ustav Republike Hrvatske (Horvát Köztársaság alkotmánya) (*Narodne novine*, 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 és 5/14. sz.) 90. cikkének (4) bekezdése előírja, hogy a törvények, valamint az állami szervek és közhatalmi jogosítványokkal rendelkező szervek egyéb rendelkezései nem rendelkezhetnek visszaható hatállyal.
- 9 A Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (az adózás rendjéről szóló törvény módosításáról és kiegészítéséről szóló törvény) (*Narodne novine*, 121/19. sz.) 1. cikke alapján az Opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény) kiegészült a 12a. cikkel, amely előírja, hogy az adóalany, aki azáltal jut adóelőnyhöz, hogy az adórendszert kihasználva olyan szervezeti formákat vesz igénybe, amelyek alacsonyabb adómértékkel adóznak, és amelyeket nem az

adóalanyok meghatározott csoportja számára szántak, a törvény céljával ellentétes adóelőnyre tesz szert, különösen abban az esetben, ha a vállalkozó gyakran változtatja meg azt a szervezeti formát, amelynek keretében tevékenységét folytatja, azaz egyes megkötött ügyletekhez egy adott szervezeti formát használ, amelyet aztán egy másik, alacsonyabb adómértékkel adózó szervezeti formával vált fel, vagy elkerüli más adókötelezettségek teljesítését.

Az uniós jog

- 10 Az irányelv 11. cikkének (1) bekezdése szerint a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: héa-bizottság) 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.
- 11 Az irányelv 19. cikkének első bekezdése úgy rendelkezik, hogy a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik.
- 12 Az irányelv 28. cikke kimondja, hogy 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.
- 13 Az irányelv 80. cikkének (1) bekezdése szerint az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a következő esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezett részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen:
 - a) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra;
 - b) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra, valamint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése és a 380–390c. cikk értelmében adómentes;

c) amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésének indokai

- 14 Előjáróban a fentiekre tekintettel a bíróság rámutat, hogy az adóztatandó tényállás megvalósulása időpontjában nem léteztek olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek tiltották volna az adóelőnyök szervezeti forma megváltoztatásán alapuló adórendelkezésekkel történő megszerzését, ezért a jelen ügyben ilyen rendelkezések nem voltak alkalmazhatók. Ezenfelül az adóztatandó tényállás megvalósulása időpontjában a nemzeti szabályozás nem tartalmazott olyan általános rendelkezést, amely tiltott volna minden olyan magatartást, amely adójoggal való visszaélésnek minősült volna. A kérelem e pontját megvilágítva a bíróság azt állítja, hogy az adóztatandó tényállásra (pontosabban az adókötelezettség új szervezeti forma létrehozásával történő elkerülésére) 2018-ban (2018. január 1. és 2018. július 31. között) került sor, míg a Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (az adózás rendjéről szóló törvény módosításáról és kiegészítéséről szóló törvény), amely alapján a nemzeti jogrendbe beillesztették azt a rendelkezést, amely szerint a szervezeti forma adóelkerülés céljából történő megváltoztatása megadóztatható, 2020. január 1-jén lépett hatályba.
- 15 Ezzel szemben az uniós jog abban az időszakban, amikor a felperes gazdasági tevékenységet folytatott, az adóalany minden olyan magatartását tiltó általános rendelkezéseket tartalmazott, amely adójoggal való visszaélésnek minősül, és a tagállamoknak e rendelkezéseket át kellett ültetniük nemzeti jogrendjükbe, amit a Horvát Köztársaság csak a jelen ügy szerinti adóztatandó tényállás bekövetkezését követően tett meg.
- 16 A bíróság emlékeztet továbbá arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint valamely irányelv önmagában nem keletkeztet magánszemélyekre vonatkozó kötelezettséget, következésképpen arra ilyenként a tagállam nem is hivatkozhat magánszemélyekkel szemben (lásd: Prinz és társai ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108. pont és Küçükdeveci ítélet, C-555/07, EU:C:2010:21, 46. pont).
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság azt is megjegyzi, hogy a Bíróság a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletben (C-131/13, C-163/13 i C-164/13) már megállapította, hogy „[a]z 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó- rendszer: egységes adóalap- megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy valamely Közösségen belüli értékesítés keretében megtagadják az adóalannal szemben a hozzáadottértékadó-levonáshoz, -mentességhez vagy -visszaigényléshez való jog által biztosított előnyt, még akkor is, ha a

nemzeti jog rendelkezései nem írják elő az előny ilyen megtagadását, amennyiben objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az érintett jog megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett hozzáadottértékadó- csalásban vesz részt”.

- 18 A hivatkozott álláspontot megvizsgálva a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a jelen ügyben azonban más a helyzet. A hivatkozott álláspont ugyanis egyértelmű választ ad az azon helyzetet érintő kérdésre, amelyben az adóalanytól „megtagadják a héalevonáshoz, -mentességhez vagy -visszaigényléshez való jogot”. Ezen álláspont az Európai Unió Bíróságának azon megállapításán alapul, hogy „az adóalany nem hivatkozhat a hatodik irányelv által előírt jogra, amelynek a biztosításához kapcsolódó objektív feltételek nem teljesültek [...] csalás miatt [...]”. A hatodik irányelv által biztosított jog ebben az esetben az előzetesen felszámított adó visszatérítéséhez való jog.
- 19 A bíróság megállapítja, hogy az adóvisszatérítés az irányelv által megállapított uniós jog, azonban megjegyzi, hogy a jelen ügyben nem adóvisszatérítésről, hanem adómegállapításról van szó, ami arról tanúskodik, hogy jelen ügy különbözik a korábban elbírált ügytől.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 20 Ennek megfelelően az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság) az uniós jog értelmezése tárgyában a következő kételyeket fogalmazta meg azzal kapcsolatban, hogy a hatóságok megállapíthatnak-e adófizetési kötelezettséget (nem pedig megtagadhatják-e az visszatérítéshez való jogot, amelyet a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítéletében [C-131/13, C-163/13 és C-164/13] már kimondott) olyan irányelv általános rendelkezése alapján, amelyet nem ültettek át a nemzeti jogrendszerbe, és olyan helyzetben, amikor a nemzeti jog semmilyen erre vonatkozó rendelkezést nem tartalmaz.
- 21 Annak érdekében, hogy a hatóságok ismertetett eljárásának jogszerűségét megvizsgálhassa, az Upravni sud (közigazgatási bíróság) a Zakon o upravnim sporovima (a közigazgatási bírósági eljárásról szóló törvény) (Narodne novine, 20/10., 143/12., 152/14., 29/17. és 110/21. sz.) 45. cikke (2) bekezdésének 1. pontja alapján 2023. március 9-i végzésével (ügyszám: Usl - 3014/2020–15) felfüggeszti a közigazgatási bírósági eljárást, és a Bíróságtól az uniós jog értelmezését kéri:

Megköveteli-e az uniós jog a nemzeti hatóságoktól és bíróságoktól a hozzáadottértékadó-kötelezettség megállapítását (nem pedig a visszatérítés iránti kérelem elutasítását) abban az esetben, ha az ügy objektív körülményei arra utalnak, hogy a héacsalást új társaság alapításával, azaz a korábbi társaság tevékenysége adófolytonosságának megszakításával követték el,

amennyiben az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ilyen cselekményben vesz részt, és ha a nemzeti jog az adóztatandó tényállás megvalósulása időpontjában nem írja elő e kötelezettség megállapítását?

[...]

MUNKADOKUMENTUM