

C-582/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. november 5.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. július 23.

Felperes:

SC Cridar Cons SRL

Alperesek:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Az alapeljárás tárgya

Az Înalta Curte de Casație și Justițiehez (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék, Románia) a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítélőtábla, Románia) azon határozatával szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem, amely elutasította az SC Cridar Cons SRL felperes által egyes hea tárgyú adóügyi közigazgatási határozatok – nevezetesen egy adómegállapítási határozat és az azzal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában hozott határozat – megsemmisítése iránt benyújtott keresetet.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A bíróság az EUMSZ 267. cikk értelmében a 2006/112 irányelvnek, különösen a 167., 168. és 178. cikkének, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének értelmezését kéri.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az előzetesen felszámított hűa levonásához való jog elismerését megtagadó adómegállapítási határozat meghozatalát követően felfüggeszse a közigazgatási jogorvoslati kérelem elbírálását azon büntetőeljárás befejezéséig, amely további objektív információkkal szolgálhat az adóalany adócsalásban való részvétele vonatkozásában?

2. Eltérő-e az Európai Unió Bíróságának az előző kérdésre adandó válasza, ha az adóalany javára a közigazgatási jogorvoslati kérelem elbírálása felfüggesztésének időtartama alatt a hűalevonási jog megtagadása joghatásainak felfüggesztésére alkalmas ideiglenes intézkedések fogadhatók el?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és uniós ítélkezési gyakorlat

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen annak 167., 168. és 178. cikke

Az Európai Unió Alapjogi Chartája, 47. cikk

2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373) 37. és 38. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774) 25. és 26. pont; 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297) 22. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775) 36. pont; 2010. december 22-i Dankowski ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818) 24. pont; 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549) 25. és 26. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719) 28. és 53. pont; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69) 26. pont.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

A *Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (az adózás rendjéről szóló 207/2015. törvény) adómegállapítási határozatra vonatkozó 95. cikke, továbbá az adóellenőrzés tárgyára és lefolytatásának szabályaira, az adóellenőrzés felfüggesztésére, az új adóellenőrzésre, illetve az adóellenőrzés eredményére vonatkozó 113., 118., 127., 128. és 131. cikkek.

A hivatkozott törvény 132. cikke előírja, hogy az adóellenőrzést végző szerv köteles a büntetőeljárásért felelős hatóságokhoz fordulni, ha az adóellenőrzés során feltárt tényezők valamely bűncselekmény tényállását valósíthatják meg.

Ugyanezen törvény 268. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adómegállapítás és más adóügyi közigazgatási határozatok ellen jogorvoslással lehet élni, amely közigazgatási jogorvoslatnak minősül, és nem fosztja meg a keresetindítás jogától azt a személyt, aki úgy véli, hogy valamely adóügyi közigazgatási határozat sérti a jogait.

A hivatkozott törvény 273. cikke szabályozza a jogorvoslati kérelemre vonatkozó határozatot, amely a közigazgatási jogorvoslati eszközök rendszerében végleges, és köti a megtámadott adóügyi közigazgatási határozatokat elfogadó adóhatóságot.

A 277. cikk szabályozza a közigazgatási jogorvoslati eljárás felfüggesztését, és e tekintetben előírja, hogy az illetékes döntéshozó szerv indokolt határozattal felfüggesztheti az eljárást, többek között akkor, ha az ellenőrzést végző hatóság az adóalap megállapításához kapcsolódó bizonyítási eszközökkel összefüggésben bűncselekmény elkövetésére utaló jelek fennállása miatt a hatáskörrel rendelkező hatóságokhoz fordult, és a bűncselekmény megállapítása hatással lehet a közigazgatási eljárás kimenetelére.

Ugyanezen törvény 278. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a közigazgatási eljárásban benyújtott jogorvoslati kérelem nem függeszti fel az adóügyi közigazgatási határozat végrehajtását, a hivatkozott cikk (2) bekezdése pedig előírja, hogy e cikk ugyanakkor nem érinti a jogorvoslatot kérelmező azon jogát, hogy a Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (a közigazgatási peres eljárásról szóló 554/2004. sz. törvény) alapján az adóügyi közigazgatási határozat végrehajtásának felfüggesztését kérje.

A 281. cikk előírja, hogy a jogorvoslati kérelemről szóló határozatot többek között a jogorvoslatot kérelmező féllel is közölni kell, és e fél a határozat által érintett más adóügyi határozatokkal együtt megtámadhatja e határozatot a hatáskörrel rendelkező közigazgatási bíróság előtt.

A 350. cikk előírja, hogy kellően indokolt esetben a büntetőeljárás megindítását követően, az ügyészség véleménye alapján kérni lehet az adóhatóságtól, hogy a meghatározott céloknak megfelelően adóellenőrzést folytasson le.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (a közigazgatási peres eljárásról szóló 554/2004. sz. törvény)

14. cikk „A határozat végrehajtásának felfüggesztése”

„Kellően indokolt esetben, közvetlenül fenyegető kár megelőzése érdekében a sérelmet szenvedett személy – miután a 7. cikk alapján a határozatot hozó hatósághoz vagy a felügyeleti hatósághoz fordult – a hatáskörrel rendelkező bíróságtól az egyoldalú közigazgatási határozat végrehajtásának az ügy érdemében eljáró bíróság határozathozataláig való felfüggesztését kérheti. Ha a sérelmet szenvedett személy 60 napon belül nem nyújt be kérelmet a határozat

megsemmisítése iránt, a felfüggesztés a törvény erejénél fogva és minden külön alakszerűség nélkül megszűnik. [...]”.

15. cikk „Felfüggesztés iránti kérelem az alapügyben”

„A felperes a 14. cikkben meghatározott indokok alapján a hatáskörrel rendelkező bírósághoz a megtámadott határozat részben vagy egészben történő megsemmisítése iránt benyújtott kérelmében az egyoldalú közigazgatási határozat végrehajtásának felfüggesztését kérheti. A bíróság ebben az esetben az ügyre vonatkozó jogerős határozat meghozataláig elrendelheti a megtámadott közigazgatási határozat felfüggesztését. A felfüggesztés iránti kérelmet az alapeljárásban benyújtott keresettel egyidejűleg, vagy önálló kérelemben lehet benyújtani a kereset érdemi elbírálásáig. [...]”.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az utak és autópályák építésével foglalkozó Cridar Cons SRL-lel szemben az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Beszterce–Naszód kerületi költségvetési hivatal, Románia) adóellenőrzést folytatott a 2011. január 1. és 2014. április 30. közötti időszakra vonatkozó, hozzáadottérték-adóval (héta) kapcsolatos kötelezettségek tárgyában. Az adóhatóság 2014. július 15-i adóellenőrzési jelentésben és adómegállapítási határozatban megállapította, hogy teljesültek a héalevonási jog elismerésének anyagi jogi és alaki feltételei, és semmilyen kifogást nem emelt az ügyletek feltételezetten fiktív vagy valótlan jellegével kapcsolatban.
- 2 A Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítélőtábla, Románia) mellett működő ügyészség 2015 elején büntetőeljárást indított, amelyben több személlyel – köztük a Cridar Cons SRL társaság ügyvezetőjével – szemben adócsalással kapcsolatos vádakot fogalmaztak meg. Ebben az összefüggésben 2016 elején az ügyészség azt kérte a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napocától (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság, Románia), hogy indítson új adóellenőrzést a Cridar Cons SRL társaságnál, mivel bizonyítékok merültek fel arra nézve, hogy a társaság a 2011. január 1. és 2015. december 31. közötti időszakban több társaságtól fiktív beszerzéseket végzett.
- 3 A kért új ellenőrzést 2016 októberében az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (kolozsvári megyei adóhatóság, Románia) végezte el, és az kizárólag a 2011. január 1. és 2014. április 30. közötti időszakra vonatkozó héát érintette. Az említett hatóság a 2016. november 3-i adóellenőrzési jelentésben és adómegállapítási határozatban megtagadta a héalevonási jog elismerését minden olyan beszerzési ügylet tekintetében, a Cridar Cons SRL az ügyészség által megjelölt öt társasággal valósított meg, és 2 103 272 román lej (RON) összegű további adófizetési kötelezettséget szabott ki a társaságra (héta és jövedelemadó).
- 4 A hivatkozott megtagadó határozat a felperes öt beszállítójánál korábban megállapított számos szabálytalanságon alapult, amelyek nyomán az adóhatóság

arra a következtetésre jutott, hogy fennáll a megalapozott gyanúja annak, hogy a felperes öt beszállítója által végzett beszerzések fiktívek voltak, és a felperes részére teljesített későbbi értékesítéseknek nem volt semmiféle valós alapjuk, ami olyan nem valós helyzeteket eredményezett, amelyeknek az volt a célja, hogy az ellenőrzés alá vont társaság vonatkozásában anélkül jöjjenek létre a költségeinek fiktív növeléséhez és a héa levonásához szükséges feltételek, hogy a héalevonást valós gazdasági ügylet igazolná.

- 5 A hivatkozott adóügyi közigazgatási határozatok meghozatalát követően az adóhatóság 2016. november 3-án büntetőfeljelentést tett az ügyészségen a vizsgált ügyletekkel összefüggő adócsalást megvalósító cselekmények elkövetése miatt. A szóban forgó cselekmények egyébként már a fent hivatkozott büntetőeljárás tárgyát képezték.
- 6 A felperes 2016. november 15-én megtámadta a 2016. november 3-i adómegállapítási határozatot. Ezt követően az 554/2004. sz. törvény 14. cikke alapján azt kérte a Curtea de Apel Clujtól (kolozsvári ítéletábla), hogy függessze fel a hivatkozott adómegállapítási határozatot az ügy érdemében eljáró bíróság határozathozataláig. A Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéletábla) helyt adott a felfüggesztés iránti kérelemnek, és határozata az adóhatóságok által benyújtott fellebbezés elutasítását követően, 2019. január 17-én jogerőre emelkedett.
- 7 A Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság) a jogorvoslati kérelem tárgyában 2017. március 16-án hozott határozatával a Codul de procedură fiscală (adóügyi perrendtartás) 277. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján felfüggesztette a jogorvoslati kérelem vizsgálatát, és megállapította, hogy „*a jogorvoslati kérelem vizsgálatára hatáskörrel rendelkező hatóság nem dönthet az ügy érdemében addig, míg le nem zárul a büntetőeljárás, amely megerősíti vagy eloszlatja az ellenőrzést végző hatóságok gyanúját a felperes és [az öt kereskedelmi partner] közötti ügyletek tényleges létezésével kapcsolatban*”.
- 8 A felperes társaság 2017. június 29-én a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéletábla) előtt megtámadta a határozatot, és elsődlegesen azt kérte a bíróságtól, hogy eljárásjogi okokból semmisítse meg a jogorvoslati kérelemről szóló határozatot és az adómegállapítási határozatot, másodlagosan pedig azt, hogy semmisítse meg a jogorvoslati kérelmet elbíráló határozatot és kötelezze az adóhatóságot, hogy a jogorvoslati kérelmet érdemben bírálja el. Az említett keresetet 2017. szeptember 29-én elutasították, mivel a bíróság álláspontja szerint az adóhatóság jogszerűen vizsgálhatja az adóügyi eljárásban benyújtott jogorvoslati kérelem felfüggesztésének lehetőségét, annak elkerülése érdekében, hogy ugyanarra a jogi helyzetre vonatkozóan egymásnak ellentmondó határozatokat hozzanak; egyebekben a bíróság álláspontja szerint az adómegállapítási határozat végrehajtásának felfüggesztését semmi nem indokolja, mivel az 554/2004. törvény 14. cikke alapján benyújtott kérelemnek helyt adó határozat az ugyanezen törvény 15. cikke szerinti kereset benyújtása szempontjából nem rendelkezik az ítélt dolog erejével.

- 9 A Cridar Cons SRL a 2017. július 29-i ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be az Înalta Curte de Casație și Justițieihez (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 10 A felperes álláspontja szerint, noha először elismerték az adólevonási jogát, később a büntetőeljárásért felelős hatóságok által kifejezetten kért új adóellenőrzés keretében azt állapították meg a hatóságok által szolgáltatott bizonyítékok alapján, hogy az általa végzett beszerzések fiktívek voltak. Az adóügyi közigazgatási jogorvoslati kérelem szakaszában azonban az e kérelmet vizsgáló hatóság ellentmondott ennek az értelmezésnek, és megállapította, hogy az adóellenőrzési egység csak bizonyos gyanújelekkel rendelkezett arra vonatkozóan, hogy a társaság beszerzései fiktívek lehettek, és e szempontok csak a büntetőeljárás jogerős befejezésének időpontjában kerülnek tisztázásra.
- 11 Ennek előadását követően a felperes arra hivatkozik, hogy egy olyan feltétel – azaz az ügyletek tényleges létezésének a büntetőeljárásban való megerősítése – teljesítésének hiánya miatt nem tudja gyakorolni adólevonási jogát, amelyet sem a 2006/112 irányelv, sem pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem ír elő.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 12 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatára emlékeztet, amely a héalevonási jogra, az e jog gyakorlásához szükséges formai és tartalmi feltételekre, valamint a levonási jog és az adócsalás, adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelemre irányuló, a 2006/112 irányelvben rögzített cél kapcsolatára vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra hivatkozik, hogy az említett ítélkezési gyakorlat alapján nem határozható meg, hogy az adómegállapításról szóló határozatban figyelembe vett objektív tényezők kellően megalapozzák-e a levonási jog megtagadását, mivel az adómegállapítási határozat anyagi jogi jogszerűsége nem tárgya a jogvitának.
- 13 Az adóhatóság arra figyelemmel függesztette fel a közigazgatási jogorvoslati kérelem elbírálását, hogy a büntetőeljárás során gyűjtött bizonyítékok olyan objektív körülményeket tárhatnak fel, amelyek alátámaszthatják azt a gyanút, amely a hatóságot a héalevonáshoz való jog megtagadásához vezette.
- 14 Ebben a helyzetben a felperes nem juthat a jogorvoslati kérelemre vonatkozó érdemi bírósági határozathoz, mivel az adózás rendjéről szóló törvény 281. cikkéhez kapcsolódó állandó ítélkezési gyakorlat alapján az adómegállapítási határozat csak a közigazgatási jogorvoslati kérelmet elbíráló határozattal együtt támadható meg. A 2017. március 16-i határozat pedig, a „jogorvoslati kérelmet elbíráló határozat” elnevezéssel ellentétben nem a felperes jogorvoslati kérelméről dönt, hanem csak felfüggeszti annak vizsgálatát.

- 15 Ezenfelül, a Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (az adózás rendjéről szóló 207/2015. sz. törvény) 278. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezés benyújtása nem függeszti fel az adóügyi közigazgatási határozat végrehajtását, és ugyanez vonatozik a közigazgatási jogorvoslati kérelem elbírálása felfüggesztésének tartamára is.
- 16 Az adóügyi közigazgatási határozat végrehajtásának az 554/2004. sz. törvény 14. és 15. cikke szerinti felfüggesztése a szóban forgó helyzetet a jogvita elbírálásáig orvosolhatja, de az 554/2004. sz. törvény által szabályozott eljárás nem biztosítja a határozat végrehajtásának felfüggesztését, mivel a bíróságok egyedi mérlegelés alapján döntenek.
- 17 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság számára kérdéses, hogy sértheti-e a héasemlegességnek a 2006/112 irányelvben rögzített elvét a szóban forgó eljárás, amely szerint először a héalevonási jog megtagadása tekintetében azonnali joghatással bíró adómegállapítási határozatot fogadnak el anélkül, hogy az adóhatóságnak ekkor már rendelkezésére állna az adóalanynak a héára vonatkozó adócsalásban való érintettségével kapcsolatos valamennyi objektív információ, majd ezt követően a közigazgatási jogorvoslati kérelem benyújtásakor a fellebbezés elbírálását felfüggesztik addig, amíg az adóalanynak a szóban forgó adócsalásban való esetleges érintettsége megállapítására irányuló nyomozásra kiterjedő büntetőeljárás során nem tisztázzák a ténybeli helyzetet.
- 18 Másfelől az eljárásnak az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkében biztosított, a tisztességes eljáráshoz való joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdéseket is felvethet, mivel a közigazgatási jogorvoslati eljárás felfüggesztése alatt az adómegállapítási határozat továbbra is végrehajtható anélkül, hogy az adóalanynak lehetősége lenne azt bíróság előtt megtámadni (mivel az ilyen keresetindítás feltétele a közigazgatási jogorvoslat érdemi elbírálásáról szóló határozat meghozatala).
- 19 Ami a releváns nemzeti ítélkezési gyakorlatot illeti, mivel az adott ügy mérlegelésétől függ, hogy a fellebbezés elbírálása felfüggeszthető-e, a nemzeti bíróságok vagy elutasítják a kereseteket, vagy helyt adnak azoknak, és megsemmisítik a jogorvoslati kérelem elbírálásának felfüggesztéséről hozott határozatot, mivel az adóhatóságnak kell érdemben elbírálnia a közigazgatási jogorvoslati kérelmet. Előfordultak olyan megoldások is, amelyekben azzal az indokolással semmisítették meg a közigazgatási jogorvoslat elbírálásának felfüggesztéséről hozott határozatot, hogy mivel nem volt szükség a büntetőeljárásra tartozó nyomozásra ahhoz, hogy az adóhatóság meghozza az adómegállapítási határozatot, nem volt olyan indok, amely akadályozta volna a közigazgatási jogorvoslati kérelem elbírálását.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli továbbá, hogy a meghozandó határozat ellen nincs helye jogorvoslatnak, így az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján köteles előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszteni a Bíróság elé.