

C-276/24. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2024. április 19.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Nejvyšší správní soud (Cseh Köztársaság)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. április 10.

Felperes:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o. [a fizetésképtelen FAU s.r.o. felszámolója]

Alperes:

Odvolací finanční ředitelství

VÉGZÉS

A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) [omissis] a KONREO, v. o. s. [omissis] felperesnek, a (fizetésképtelen) FAU s. r. o. [omissis] felszámolójának az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) [omissis] alperes ellen, az alperes 2020. május 26-i határozata [omissis] tárgyában indított eljárásban az alperes által a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság, Cseh Köztársaság) 2023. február 10-i ítéletével (ügyszám: 29 Af 48/2020–276) szemben benyújtott felülvizsgálati kérelmet elbírálva

a következőképpen határozott:

[omissis] előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést **terjeszti** az Európai Unió Bírósága elé:

Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 205. cikkével az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás igénybevevője felelőssé tehető az e

szolgáltatás nyújtója által fizetendő hozzáadottérték-adó megfizetéséért, annak ellenére, hogy ezen adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás igénybevevőjétől arra tekintettel már megtagadták az adólevonási jogot, hogy adócsalásban vett részt?

[omissis]

Indokolás:

I. Az ügy tárgya

- 1 A felperes a fizetésektelen FAU s.r.o. cseh társaság (a továbbiakban: FAU társaság) felszámolója. Az alább ismertetett valamennyi körülmény és a meghozott határozatok a 2013. májustól októberig tartó adózási időszakokra vonatkoznak. Az FAU társaság a VERAMI International Company s.r.o. cseh társaságtól (a továbbiakban: VERAMI társaság) vásárolt üzemanyagot. Mindkét társaság hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fizetésére kötelezett személy volt. A Finanční správa České republiky (a Cseh Köztársaság adóhatósága) mindkét társaságnál adóellenőrzést végzett. E hatóság megállapította, hogy adócsalást követtek el abban az értékesítési láncban, amelynek a VERAMI társaság és az FAU társaság is része volt. Az adókiesés olyan jogalanyoknál keletkezett, amelyek a VERAMI társaságot és az FAU társaságot megelőzték az értékesítési láncban, és amelyek nem értékesítettek közvetlenül üzemanyagot a VERAMI társaság részére. Mindazonáltal a megállapított atipikus kereskedelmi körülmények fényében a két említett társaság tudhatott arról, hogy kereskedelmi ügyletek során adócsalást követtek el. Nem tettek azonban lépéseket annak érdekében, hogy elkerüljék a csalásban való részvételt.
- 2 Az adóellenőrzés eredményére tekintettel az adóhatóság 2015. január 5-én és 2025. február 2-án a VERAMI társaság vonatkozásában utólagos adómegállapításról szóló határozatokat hozott. E határozatok alapján az adóhatóság az adólevonási jog megtagadása miatt kiegészítő héát állapított meg a VERAMI társasággal szemben azon üzemanyag beszerzése tekintetében, amelyet a későbbiekben az FAU társaság részére értékesített. 2015. február 27-i végzésével a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) a VERAMI társaságot fizetésektelennek nyilvánította, és vagyona tekintetében felszámolási eljárást indított. A fizetésektelenségi eljárás még folyamatban van.
- 3 2016. december 14-én a Krajský soud v Ostravě (ostravai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) fizetésektelenné nyilvánította az FAU társaságot, és vagyona tekintetében felszámolási eljárást indított. Jelenleg ez a fizetésektelenségi eljárás is folyamatban van. Ezt követően, 2017. február 7-én az adóhatóság a levonási jog megtagadása miatt az FAU társasággal szemben is kiegészítő héát állapított meg. Az FAU társaságnak az utólagos adómegállapításról szóló határozattal szembeni fellebbezését az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság) 2017. szeptember 25-i határozatával elutasította. Az e határozat elleni fellebbezést a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) 2022. július 1-jei ítéletével

elutasította. A felperes ezen ítélet ellen benyújtott felülvizsgálati kérelme alapján indult eljárás a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, a továbbiakban: NSS) előtt 6 Afs 255/2022. ügyszámon folyamatban van. Az FAU társaság nem fizette meg a felszámított kiegészítő adót, az adóhatóság pedig bejelentette követelését a felszámolási eljárásban.

- 4 Még mielőtt az adóhatóság a levonási jog megtagadása miatt az FAU társasággal szemben kiegészítő adót állapított volna meg, felszólította ezt a társaságot, mint egyetemlegesen felelős jogalanyt, hogy fizesse meg azt a héát, amelyet a VERAMI társaság nem fizetett be az állami költségvetésbe. Az adóhatóság az egyetemleges felelősségre vonatkozóan 2015. április 22-én, illetve 2015. augusztus 7-én hat felszólítást küldött. Az FAU társaság fellebbezést nyújtott be az egyetemleges felelősségre vonatkozó felszólítások ellen, amelyeket az alperes 2016. szeptember 22-i határozataival eredetileg elutasított. Ezeket a határozatokat a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) 2019. május 9-i ítéletével hatályon kívül helyezte, mivel az alperes nem az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) és az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ítélkezési gyakorlatának megfelelően értelmezte az értékesítő által meg nem fizetett adóért való egyetemleges felelősség megállapításának feltételeit. Az ügyeket további eljárásra visszautalták az alperes elé. Ezt követően a 2020. május 26-i határozatokkal az alperes ismét elutasította a fellebbezéseket. A jelen ügyben az alperes e második körben hozott határozatai képezik felülvizsgálat tárgyát.
- 5 A közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata szempontjából a közigazgatási határozat meghozatalának időpontjában fennálló ténybeli és jogi helyzet az irányadó (zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní [a közigazgatási perrendtartásról szóló 150/2002. sz. törvény] [omissis] 75. §-ának (1) bekezdése). Ez az időpont 2020. május 26. Megállapítható, hogy ettől az időponttól kezdve a kiegészítő héát (az adólevonási jog megtagadása miatt) mind a VERAMI társasággal, mind pedig az FAU társasággal szemben már végleges jelleggel felszámították. Ezen nem változtat az a körülmény, hogy a felperes keresetet, majd később felülvizsgálati kérelmet is benyújtott a kiegészítő adónak az FAU társasággal szembeni felszámítása ellen. A jelen ügy szempontjából meghatározó időpontban az FAU társaság tekintetében már meghozták az utólagos adómegállapításról szóló jogerős határozatot. Az egyetemleges felelősségre vonatkozó felszólítások elleni fellebbezéseknek az alperes által második alkalommal történő elbírálásakor, amely felszólításokkal az FAU társaságot a VERAMI társaság által meg nem fizetett adó megfizetésére szólították fel, már rendelkezésre állt az adóhatóság jogerős határozata, amely ugyanazon kereskedelmi ügyletek tekintetében megtagadta az FAU társaságtól az adólevonási jogot. Az FAU társaságot ezért felszólították, hogy a VERAMI társaság helyett fizesse be az állami költségvetésbe azt az adót, amelyet már egyszer e társaság részére a számlák tárgyát képező összegek kifizetésével megfizetett. A VERAMI társaság mint értékesítő által az FAU társaság mint megrendelő részére kiállított számlákon összegszerűen tüntették fel azt az adót, amelyért az FAU társaság egyetemlegesen felelős. Az FAU társaság a számlákon feltüntetett összegeket az értékesítője, azaz a VERAMI társaság részére fizette meg. Ennek során az FAU

társaságtól azért tagadták meg e számlák tekintetében az adólevonási jogot, mert az értékesítési láncban héacsalást követtek el.

- 6 A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) hatályon kívül helyezte az alperes 2020. május 26-i határozatait, és az ügyet további eljárásra visszautalta az alperes elé. E bíróság ezt azzal indokolta, hogy az adóhatóság az egyetemleges felelősség megállapításakor nem alkalmazta az arányosság elvét. Itt ugyanis alapvetően ugyanazon kereskedelmi ügylet kettős adóztatásáról van szó. Az FAU társaság egyetemleges felelőssége ténylegesen megduplázza a levonási jog megtagadásából eredő adókötelezettségét. Az egyetemleges felelősség célja ugyanakkor annak biztosítása, hogy az állami költségvetést ne érje veszteség, és nem az, hogy az adóalanyt szankcionálja.
- 7 A regionális bíróság ítéletével szemben az alperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. Az alperes azt állítja, hogy a héalevonásra vonatkozó mechanizmus célja az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása. Ezen elvre azonban nem hivatkozhat az, aki tudatosan vett részt adócsalásban. Ilyen esetekben az adóhatóságnak el kell utasítania a kért levonási jogosultságot. A levonási jog megtagadása nem a hiányzó adó beszedését szolgálja, hanem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv célját és értelmét védi. Az adóhatóság jogosult megtagadni a levonási jogot az értékesítési lánc valamennyi résztvevőjétől, ha azok tudták vagy tudhatták és tudniuk kellett volna, hogy ezen értékesítési lánc keretében adócsalást követtek el. Az adóhatóság hatásköre nem korlátozódik a hiányzó adó beszedésére. Ezenfelül az adócsalásban való részvételt nem ellensúlyozza a hiányzó adó utólagos megfizetése. Az FAU társaság adókötelezettségét meg kell különböztetni az adónak az e társaság értékesítője általi megfizetését biztosító egyetemleges felelősségétől. Az egyetemleges felelősség lényegében másik jogalany adókötelezettségének teljesítését biztosítja. Az egyetemleges felelősség megállapítása azt eredményezi, hogy az adót meg nem fizető adós (az egyetemlegesen felelős jogalany értékesítője) helyett más teljesíti az állami költségvetés követelését. Az adólevonási jog megtagadása az adócsalásban érintett adóalany jogalap nélküli gazdagodásának megakadályozására irányul. A levonási jog megtagadása az egyetemleges felelősség szempontjából nem különös intézmény. Következésképpen nincs semmi akadálya, hogy mindkét intézményt, azaz az adócsalással érintett, igénybe vett szolgáltatásra vonatkozó adólevonási jog megtagadását és az ugyanazon adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatást nyújtó személy általi adófizetésért való egyetemleges felelősséget ugyanazon adóalanyval szemben egyidejűleg alkalmazzák. Mindkét intézmény alkalmazása hasonló feltételezéseken alapul (csalárd jellegű magatartás az értékesítési láncban és az adóalany ügyletei jogszerűségével kapcsolatos jóhiszeműségének hiánya). Együttes alkalmazásuk tehát logikus következmény. Paradox helyzet alakulna ki, ha az egyetemleges felelősség csak azokra a jogalanyokra vonatkozna, amelyek ügyleteik jogszerűségével kapcsolatban jóhiszeműen kérték az adólevonást.

- 8 A felperes a felülvizsgálati kérelemre adott válaszában előadta, hogy a levonáshoz való jog megtagadását és az egyetemleges felelősséget alternatív eljárásnak kell tekinteni. Egyidejű alkalmazásuk sérti az adósemlegesség és az adóalanyok egyenlő bánásmódjának elvét. Az alperes azon határozata alapján, amellyel szemben a keresetet benyújtották, az FAU társaság ugyanazon ügylet után háromszor köteles héát fizetni: először megfizette a héát az értékesítőjének, majd ezen adó levonásához való jog megtagadása miatt „fizetett” adót, és most az értékesítője által fizetett adóért való egyetemleges felelősség alapján harmadszor is adót kell fizetnie. Mind a levonáshoz való jog megtagadásának, mind az egyetemleges felelősségnek az a célja, hogy védje az állami költségvetést. Ezért elegendő ezen intézmények egyikének az alkalmazása. Az adóhatóság eljárása nem irányulhat arra, hogy az ügyletet a lehető legnagyobb mértékben megadóztassa, hanem arra kell törekednie, hogy megközelítőleg az a helyzet álljon elő, amely az állami költségvetés szempontjából akkor állt volna elő, ha az adóalanyok jogszerűen jártak volna el. Ha az adóalanyok jogszerűen jártak volna el, az adót csak egy alkalommal kellett volna befizetni az állami költségvetésbe. Semmi sem indokolja, hogy az állami költségvetést kétszeresen kivetett adóval gazdagítsák. Az arányosság elve az uniós jog általános elveinek részét képezi. A regionális bíróság ezen elvet azzal az indokkal alkalmazta, hogy ez olyan elv, amely elsőbbséget élvez a törvény rendelkezéseinek szövegével szemben.

II. A hivatkozott uniós rendelkezések és a nemzeti jog

- 9 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112/EK irányelv) 205. cikke a következőképpen rendelkezik:

A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a hía megfizetéséért.

- 10 A nemzeti jogban az adótartozásokért való egyetemleges felelősség általános szabályozását a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény, a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) 171. és 172. §-a foglalja magában. Az adózás rendjéről szóló törvény 171. §-a a következőképpen rendelkezik:

171. §

(1) Az egyetemlegesen felelős jogalany köteles a tartozást megfizetni, ha a törvény egyetemleges felelősségét állapítja meg, és ha az adóhatóság a felszólításban meghatározza a felszámított adót, amelyért a jogalanynak helyt kell állnia, és egyúttal felszólítja a jogalanyt, hogy a tartozást meghatározott határidőn belül fizesse meg; a felszólításhoz csatolják az adómegállapításról szóló határozat másolatát.

(3) Az egyetemlegesen felelős jogalany felszólítható a fizetésre, ha a tartozást az adóalany nem fizette meg, az adóalanyt eredménytelenül szólították fel annak megfizetésére, és a tartozást még az adóalany elleni végrehajtás során sem rendezték, kivéve, ha nyilvánvaló, hogy a végrehajtás nyilvánvalóan eredménytelen lenne; az egyetemlegesen felelős jogalany az adóalany elleni fizetésképtelenségi eljárás megindítását követően is felszólítható a fizetésre.

- 11 Az adóalany héáért való egyetemleges felelősségét a z ákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény; a továbbiakban: héatörvény) 109. §-a szabályozza.

109. §

Az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás címzettjének egyetemleges felelőssége

(1) *Az a fizető fél, aki másik fizető féltől belföldön teljesítendő, adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatást vesz igénybe, vagy ilyen szolgáltatásért fizet (a továbbiakban: az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás címzettje), egyetemlegesen felel az e szolgáltatás után meg nem fizetett adóért, ha e szolgáltatás igénybevételének időpontjában tudta vagy tudnia kellett volna, illetve tudhatta, hogy:*

- a) *az adót tartalmazó adóbizonylatokban feltüntetett adót szándékosan nem fogják megfizetni;*
- b) *az a fizető fél, aki az említett, adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatást nyújtja, vagy aki az említett szolgáltatásért ellenértékben részesül (a továbbiakban: az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás nyújtója), szándékosan kerül olyan helyzetbe, amely megakadályozza, hogy az adót megfizesse, vagy*
- c) *az adó mértéke csökken vagy visszaélészerűen érnek el adóelőnyt.*

(2) *Az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás címzettje abban az esetben is egyetemlegesen felel az e szolgáltatás után meg nem fizetett adóért, ha:*

- a) *a szolgáltatás ellenértéke gazdasági indok nélkül egyértelműen eltér a szokásosan alkalmazott ártól,*
- b) *a szolgáltatásért egészben vagy részben készpénzmentes eszközzel, a Cseh Köztársaságon kívüli pénzforgalmi szolgáltató által vezetett számlára fizettek; vagy*

- c) *a szolgáltatásért részben vagy egészben az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatást nyújtó személynek az adóhatóság által távoli hozzáférést lehetővé tevő módon közzétett számlájától eltérő számlára készpénzmentes eszközzel fizettek.*

- 12 Jelen ügyben az adóhatóság az egyetemleges felelősséget a héatörvény 109. §-a (2) bekezdésének b) pontja alapján alkalmazta. Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) e rendelkezés értelmezésével a 2018. február 15-i KOVÁŘ plus ítéletében (ügyszám: 5 Afs 78/2017–33, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33) foglalkozott. Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) hangsúlyozta, hogy a hivatkozott rendelkezést az uniós joggal összhangban, azaz a Bíróság által 2006/112/EK irányelv 205. cikke szerinti egyetemleges felelősség alkalmazásának feltételei tekintetében megfogalmazott követelményeknek megfelelően kell értelmezni. A hivatkozott rendelkezés szerinti egyetemleges felelősség megállapításának tehát az a feltétele, hogy önmagában a kifizetésnek a Cseh Köztársaságon kívüli pénzforgalmi szolgáltató által vezetett számlára történő teljesítésén túlmenően további olyan körülmények is fennálljanak, amelyekből egyértelműen kitűnik, hogy az adóalany, aki a kifizetést a Cseh Köztársaságon kívül vezetett számlára teljesítette, tudta vagy tudhatta, hogy a kifizetés Cseh Köztársaságon kívülre történő teljesítésének célja éppen az adófizetés elkerülése volt.
- 13 Az alperes a második körben hozott határozataiban már foglalkozott azzal, hogy felmerültek-e olyan további körülmények, amelyekből arra lehet következtetni, hogy az FAU társaság tudta vagy tudhatta és tudnia kellett volna, hogy értékesítője, a VERAMI társaság nem fogja megfizetni a számlákon feltüntetett összegű héat.
- 14 Az egyetemleges felelősség nemzeti adójogban alkalmazott fogalma e jogintézmény általános magánjogi alapjaira támaszkodik. Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezzel kapcsolatos ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy az egyetemleges felelősség biztosítási jellegű intézmény, és kiegészíti a főkötelezettséget. E felelősség kiegészítő jellegű, ezért létezését tekintve kapcsolódik a biztosított főkötelezettséghez, és osztozik annak sorsában. Az egyetemleges felelősség terjedelme a főkötelezettségből következik. Az egyetemleges felelősség – a törvény eltérő rendelkezése hiányában – a főkötelezettséggel együtt szűnik meg. Az egyetemleges felelősség másik jellemzője a másodlagos jelleg, amely abban nyilvánul meg, hogy valamely jogalany egyetemleges felelőssége csak abban az esetben állapítható meg, ha az adós nem teljesítette az egyetemleges felelősséggel biztosított főkötelezettségét (vagy annak egy részét) (lásd például: az NSS [legfelsőbb közigazgatási bíróság] fentiekben hivatkozott KOVÁŘ plus ítélete). Ha az egyetemlegesen felelős jogalany ténylegesen az adós helyett teljesítette annak főkötelezettségét, akkor az adóssal szemben visszkereseti igényt érvényesíthet (jogok és kötelezettségek átszállása). Az egyetemlegesen felelős jogalany így jogosulttá válik követelést érvényesíteni az adóssal szemben, és követelheti, hogy az adós térítse meg neki azt az összeget, amelyet a hitelező részére az adós helyett a főkötelezettség

teljesítése céljából kifizetett. Az egyetemlegesen felelős jogalany ezt a magánjogi igényt a meg nem fizetett adóért való, jogszabályban előírt egyetemleges felelősség esetén is érvényesítheti (a Velký Senát Nejvyšší soud České republiky [Cseh Köztársaság legfelsőbb bíróságának nagytanácsa, Cseh Köztársaság] 2010. szeptember 8-i ítélete, ügyszám: Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, a 2013. december 31-ig hatályos polgári jogi szabályozásra vonatkozóan; a 2014. január 1-jétől hatályos jogi szabályozásra vonatkozóan lásd: zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. [a polgári törvénykönyvről szóló 89/2012. sz. törvény] 1937. és 1938. §-a).

- 15 Figyelembe véve azonban azokat a feltételeket, amelyek teljesítése esetében hivatkozni lehet az adójogi egyetemleges felelősségre (lásd az adózás rendjéről szóló törvény fent hivatkozott 171. §-ának (3) bekezdését), megállapítható, hogy az egyetemlegesen felelős jogalany nehezen tudja visszkereseti igényét érvényesíteni. Az adóhatóság ugyanis csak akkor szólíthatja fel az egyetemlegesen felelős jogalanyt a tartozás megfizetésére, ha a tartozást nem tudta az adóstól végrehajtás (azaz kényszervégrehajtás) útján behajtani. A tartozás kényszervégrehajtás útján történő behajtására csak akkor nincs szükség, ha az nyilvánvalóan eredménytelen lenne, vagy ha az adós fizetéseképtelen. A jelen ügyben az egyetemleges felelősségre vonatkozó felszólítás időpontjában a VERAMI társaság ellen fizetéseképtelenségi eljárás volt folyamatban. A felszámolási eljárások esetében a visszafizetés aránya a Cseh Köztársaságban általában nagyon alacsony. Ebből következően nem lehet abból kiindulni, hogy ha a jelen körülmények között az egyetemlegesen felelős jogalany (jelen esetben az FAU társaság) rendezte volna a VERAMI társaság tartozását az adóhatóság felé, akkor sikerrel érvényesíthette volna a társasággal szembeni visszkereseti igényét. Következésképpen abból az előfeltevésből kell kiindulni, hogy az egyetemlegesen felelős jogalany főszabály szerint nem fogja ténylegesen megkapni a főkötelezettől (értékesítőjétől) azt az összeget, amelyet az adóhatóság részére a főkötelezett adótartozásának rendezése címén kifizetett.

III. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

- 16 Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint érdemes megjegyezni, hogy a hozzáadottérték-adó alkalmazásának két szempontja találkozik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben. Egyrészt az adó levonásához való jog megtagadásáról van szó, másrészt pedig az igénybe vett, adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások után fizetendő adó értékesítő általi megfizetéséért való egyetemleges felelősség megállapításáról.

Az adó levonásához való jog megtagadása

- 17 Az első szempont az FAU társaság adókötelezettségének megállapítása, amely másfelől a VERAMI társaságtól igénybe vett szolgáltatások után fizetendő adó levonásához való jog gyakorlásában nyilvánul meg. A nemzeti adójog szintjén az adózás rendjéről szóló törvény szerinti vizsgálati eljárásról van szó. Ezen eljárás eredményeként az FAU társasággal szemben minden egyes eljárással érintett

adómegállapítási időszak tekintetében kiegészítő adót számítottak fel. Az FAU társaságtól azért tagadták meg a 2006/112/EK irányelv 168. cikke szerinti adólevonáshoz való jogot, mert a teljesített ügyletek, amelyek tekintetében a levonást kérte, olyan értékesítési lánc részét képezték, amelynek keretében adócsalást követtek el. Ez a szempont jelen ügyben nem képezi bírósági felülvizsgálat tárgyát. Nem hagyható azonban figyelmen kívül, mivel kiegészíti az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés összefüggéseit.

- 18 Az FAU társasággal és értékesítőjével, a VERAMI társasággal szemben kiegészítő adókötelezettséget állapítottak meg oly módon, hogy e társaságokat adófizetésre kötelezték azon ügyletek tekintetében, amelyek után adókötelezettség keletkezett (fizetendő adót számítottak fel), miközben azoktól megtagadták az előzetesen felszámított adó levonásának jogát. Ez azért történt, mert mind az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatásnak a VERAMI társaság által történő igénybevétele, mind pedig ugyanannak az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatásnak az FAU társaság által történő igénybevétele ugyanannak az értékesítési láncnak a része volt, amelynek a korábbi fázisaiban csalás révén adóveszteség keletkezett. Az adóhatóság megállapította, hogy mind a VERAMI társaság, mind pedig az FAU társaság tudta vagy tudhatta és tudnia kellett volna, hogy az általuk igénybe vett, adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások adócsalással valósultak meg. Ennek során nem tettek olyan megelőző intézkedéseket, amelyek lehetővé tették volna, hogy elkerüljék a csalásban való részvételt.
- 19 A Bíróság 2022. november 24-i Finanzamt M ítéletében (C-596/21, EU:C:2022:921) megállapította, hogy az adócsalásról való tudomás hiánya a levonási jog hallgatólagos anyagi jogi feltételét képezi. Azon adóalanytól, aki nem teljesíti e feltételt, teljes mértékben meg kell tagadni a levonási jogának gyakorlását. Az adóhatóságok és a bíróságok levonáshoz való jog megtagadására vonatkozó kötelezettségének célja különösen az, hogy arra kötelezze az adóalanyokat, hogy gondossággal járjanak el. A gondossági kötelezettséget úgy kell érteni, hogy minden gazdasági ügylet során elvárható módon biztosítani kell, hogy az adóalanyok által végzett ügyletekkel ne vegyenek részt adócsalásban. Márpedig az ilyen cél nem valósítható meg hatékonyan, ha a levonási jog megtagadását kizárólag a csalás tárgyát képezőnek megfelelő héaösszeg arányában korlátozzák. Ezáltal az adóalanyok kizárólag arra lennének ösztönözve, hogy megtegyék a megfelelő intézkedéseket az esetleges adócsalás következményeinek korlátozása érdekében, de nem szükségszerűen azokat, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy az általuk végzett ügyletek ne vezessenek vagy járuljanak hozzá adócsaláshoz. Az a körülmény, hogy az adóalany úgy szerzett be termékeket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat, hogy közben tudta vagy tudnia kellett volna, hogy e termékek beszerzésével vagy szolgáltatások igénybevételével valamely korábban elkövetett, héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, elegendő annak megállapításához, hogy ezen adóalany részt vett ezen adócsalásban. Ez elegendő ok ahhoz, hogy megfosszák őt a levonási jog által biztosított előnytől.

- 20 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adócsalásban részt vevő adóalany a hía levonása érdekében nem hivatkozhat az adósemlegesség elvére (2021. április 14-i Finanzamt Wilmersdorf végzés, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a Bíróság e jelenlegi ítélkezési gyakorlatából azt a következtetést vonja le, hogy a levonáshoz való jog értékesítési láncban elkövetett adócsalás miatti megtagadásának célja nem az állami költségvetésből hiányzó adó pótlása, hanem a hía rendszer csalással szembeni védelme. Ezen intézkedés mindenekelőtt az adócsalás megelőzését szolgálja, amiből kitűnik, hogy bizonyos visszatartó erővel rendelkezik. A megelőzés nem lenne hatékony, ha a hiányzó adót csak az értékesítési lánc azon fázisában számítják fel kiegészítő jelleggel, amelyben a csalást elkövették. Ezért abból kell kiindulni, hogy az adócsalásban tudatosan részt vevő személyek egyike sem jogosult levonásra. Ha az adóhatóság a levonás megtagadását kizárólag a hiányzó adó beszedésének szempontjából korlátozná, akkor hátrányosan megkülönböztető módon járna el, mégpedig azon jogalannyal szemben, akit kiegészítő adó fizetésére kötelez (e jogalanyt felelősségre vonnák a csalásban való részvételért, ugyanakkor ezen értékesítési lánc többi részvevőjének felelősségét, akik esetleg szintén tudtak a csalásról, nem állapítanak meg), valamint a tisztességes jogalanyokkal szemben, amelyeket ez az intézkedés indokolatlanul hátrányos helyzetbe hozna a tisztességtelen jogalanyokhoz képest. A fentiekből következik, hogy az adóhatóság megtagadhatja az adó levonásához való jogot azon értékesítési lánc valamennyi résztvevője tekintetében, amelyben a csalást elkövették (lásd: NSS [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2023. január 19-i Trimet Prag ítélete, ügyszám: 1 Afs 101/2021–42, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42; 2023. január 26-i Z+M servis ítélete, ügyszám: 1 Afs 164/2021–52, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52; 2023. március 29-i LAKUM– AP ítélete, ügyszám: 2 Afs 298/2021–69, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69; 2023. április 27-i T R I O D O N ítélete, ügyszám: 7 Afs 160/2021–89, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89; 2023. október 25-i FEPO– europalety ítélete, ügyszám: 1 Afs 1/2023–71, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71; 2021. szeptember 7-i ANAFRA ítélete, ügyszám: 6 Afs 158/2019–63, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).
- 22 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján levont fenti következtetések és az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) kapcsolódó ítélkezési gyakorlata fényében egyértelmű, hogy a jelen ügyben az adósemlegesség elfogadható megsértésére került sor, mivel a levonáshoz való jogot nem csak az FAU társaságtól, hanem annak értékesítőjétől, a VERAMI társaságtól is megtagadták. Erre mégpedig azért került sor, mert e társaságok részt vettek az adócsalásban. Az összetett kapcsolatok e szempontját tehát a Bíróság ítélkezési gyakorlata kellőképpen tisztázta, és emiatt nem kell előzetes döntéshozatal iránti kérelmet benyújtani. Ez egyébként nem is lenne lehetséges, mivel ez az adóeljárás vizsgálati szakaszát érintő szempont jelen ügyben nem képezi bírósági felülvizsgálat tárgyát.

Az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatást nyújtó személy által meg nem fizetett adóért való egyetemleges felelősség

- 23 A 2006/112/EK irányelv 205. cikkéből következik, hogy e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára az adó megfizetéséért való egyetemleges felelősség bevezetését anélkül, hogy e felelősség feltételeit meghatároznák. A Bíróság bizonyos mértékben foglalkozott e feltételekkel, mégpedig eredetileg a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv hasonló tartalmú 21. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben.
- 24 Alapvető jelentőségű a 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309). Ezen ítéletben a Bíróság hangsúlyozta, hogy az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános elveket, közöttük különösen a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvét. Ami az arányosság elvét illeti, noha a tagállam által a 77/388/EGK irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken. A 77/388/EGK irányelv 21. cikkének (3) bekezdése megengedi a tagállamnak, hogy valamely személyt együttesen és egyetemlegesen kötelezzon adófizetésre abban az esetben, ha e személy a részére végzett ügylet megkötésekor tudta, vagy tudnia kellett, hogy az ezen vagy az ezt megelőző vagy követő ügyletet terhelő adót nem fizetik meg. Az állam e tekintetben vélelmekre támaszkodhat, azonban az érintett személy számára nem válhat túlzottan nehézé vagy gyakorlatilag lehetetlenné az azokkal szembeni ellenbizonyítás. A vélelmek alkalmazása nem hozhat létre olyan gyakorlatilag objektív felelősségi rendszert, amely meghaladja az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges célt. Azok a személyek, akik minden tőlük észszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne képezzék adókijátszást megvalósító ügyletláncolat részét, annak kockázata nélkül bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy együttesen és egyetemlegesen lennének kötelesek megfizetni a másik adóalany adótartozását.
- 25 A Bíróság e következtetéseket a 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij NV ítéletben (C-499/10, EU:C:2011:871) is megerősítette.
- 26 A Bíróság a 2006/112/EK irányelv 205. cikkének értelmezésével a 2021. május 20-i „ALTI” OOD ítéletében (C-4/20, EU:C:2021:397) foglalkozott. A Bíróság rámutatott, hogy e rendelkezés nem határozza meg sem azokat a személyeket, akiket a tagállamok egyetemleges kötelezetteként kijelölhetnek, sem pedig azokat a helyzeteket, amelyekben az ilyen kijelölés megtörténhet. Ezért a tagállamok feladata az egyetemleges felelősség érvényesítése feltételeinek és eljárási szabályainak meghatározása. A jogbiztonság és az arányosság elvére figyelemmel, amelyet a fent hivatkozott ítéletekben foglaltaknak megfelelően értelmeztek, a tagállamok az adófizetésre kötelezett személytől eltérő adóst jelölhetnek ki az adó hatékony beszedésének biztosítása érdekében. Ezt a kijelölést a két egyetemleges kötelezett között fennálló ténybeli és/vagy jogi kapcsolatnak kell igazolnia. A tagállamok feladata azon sajátos körülmények

pontosítása, amelyek között az olyan személyt, mint az adóköteles ügylet címzettje, a szerződéses partnere által fizetendő adó megfizetéséért egyetemlegesen felelősnek lehet tekinteni akkor is, ha azt az ügylet árának megfizetésével teljesítette. A Bíróság továbbá megismételte a fent hivatkozott Federation of Technological Industries és társai ítélet következtetéseit. A Bíróság hozzátette, hogy héával kapcsolatos visszaélés esetén az adóhatóságnak lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy a hatékonyság érdekében a fizetendő adót és az ahhoz kapcsolódó valamennyi elemet az e visszaélésben részt vevő valamennyi szerződő féltől behajthassa.

- 27 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából tehát az következik, hogy a tagállamok feladata meghatározni az adófizetésért való egyetemleges felelősségre vonás feltételeit. Ugyanakkor tiszteletben kell tartaniuk a jogbiztonság és az arányosság elvét. Kizárt olyan objektív felelősségi rendszer alkalmazása, amelyben lehetetlen lenne mentesülni a felelősség alól, ha a jóhiszeműség az összes olyan intézkedés alkalmazásából ered, amelyet jogszerűen meg lehet követelni annak érdekében, hogy adott személy elkerülje a csalásban való részvételt.
- 28 Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt ismert, hogy a Bíróságnak a C-331/23. sz., Dranken Van Eetvelde NV ügyben is foglalkoznia kell a 2006/112/EK irányelv 205. cikkének értelmezésével. Az ezen ügygel kapcsolatosan nyilvánosan elérhető információkból, különösen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből nem tűnik ki, hogy a Bíróságnak a jelen ügy NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) általi elbírálása szempontjából lényeges kérdésről kellene döntenie.
- 29 A Bíróság még nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy megfelel-e az arányosság elvének, ha az adó levonásához való jog megtagadásával egyidejűleg megállapítják az értékesítő által meg nem fizetett adóért való egyetemleges felelősséget az ugyanazon kereskedelmi ügyletek tekintetében elkövetett adócsalásban való részvétel miatt, ráadásul olyan helyzetben, amelyben az adóalany, akivel szemben mindkét intézkedést egyidejűleg alkalmazták, tudta, vagy legalábbis tudhatta és tudnia kellett volna, hogy az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások igénybevételével adócsalásban vesz részt, és hogy értékesítője nem fizeti meg az adót azon adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások után, amelyet az adóalany ettől az értékesítőtől igénybe vett. E kérdés tehát nem tekinthető *acte éclairé*-nek, és – egyértelműségének hiánya miatt – *acte clair*-nek sem.
- 30 Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezzel összefüggésben megállapítja, hogy a levonáshoz való jog megtagadásának és az adó értékesítő általi megfizetéséért való egyetemleges felelősségnek az egyidejű alkalmazását a nemzeti jog külön nem szabályozza. Ez az adóhatóság közigazgatási gyakorlatából következik, amelynek jogszerűségét az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) még nem vizsgálta. Úgy tűnik, hogy a nemzeti jog rendszertani értelmezése szempontjából ezen intézkedések egyidejű alkalmazása nem kizárt. A levonáshoz való jog megtagadása az adómegállapítás során az

adóeljárás vizsgálati szakaszának részeként alkalmazott intézkedésnek minősül. Ezenfelül konkrét esetben az FAU társaság saját adókötelezettségére vonatkozik. Az értékesítő által meg nem fizetett adóért való egyetemleges felelősség tehát az adóeljárás vizsgálati szakaszát követő adófizetési szakasz intézkedése (lásd: NSS [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2018. december 18-i ARMOSTAV MÍSTEK ítélete, ügyszám: 7 Afs 8/2018–56, CZ:NSS:2018:7.Afs8.2018.56; 2022. január 24-i EKO Logistics ítélete, ügyszám: 10 Afs 57/2021–65; CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Az egyetemleges felelősség nem az FAU társaság saját adókötelezettségére vonatkozik, hanem az igénybe vett, adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások után fizetendő adóra, amelyet a VERAMI társaság (azaz az FAU társaság értékesítője) a számlán összezszerűen feltüntetett, és amelyet a VERAMI társaságnak az állami költségvetésbe be kellett volna fizetnie. Így, noha mind az egyetemleges felelősség, mind a levonáshoz való jog megtagadása ugyanahhoz a kereskedelmi ügylethez (az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatáshoz) kapcsolódik, mégis különböző adóalanyok adókötelezettségéhez tartoznak. Az egyetemleges felelősség a VERAMI társaság adókötelezettségére (fizetendő adó), míg a levonáshoz való jog megtagadása az FAU társaság adókötelezettségére (előzetesen felszámított adó) vonatkozik.

- 31 Az egyetlen kérdés, amely kétségeket vet fel a két intézkedés FAU társasággal szemben egyidejűleg történő alkalmazásának az elfogadhatóságával kapcsolatban, az egyetemleges felelősség megállapításának az arányosság elvével való összeegyeztethetősége olyan helyzetben, amelyben az FAU társaságtól ugyanazon adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatások tekintetében jogerős határozattal már megtagadták az adó levonásához való jogot. Az arányosság elvét a 2006/112/EK irányelv 205. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azon intézkedések, amelyekkel a tagállam az állami költségvetésbe irányuló befizetések lehető leghatékonyabb védelmének biztosítására törekszik, nem haladhatják meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket. A jelen ügyben alapvető jelentőségű annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy az adó FAU társaság általi levonásához való jognak a megtagadása azon az alapon, hogy az adókötelezettséget keletkeztető, végrehajtott ügylet olyan értékesítési lánc része, amelyben adócsalás valósult meg, elegendő intézkedést jelent-e az állami költségvetésbe történő befizetések védelmének biztosítására és elegendő intézkedést az adócsalás elleni küzdelemre. Amennyiben az adó FAU társaság általi levonásához való jog megtagadása nem volt elegendő e közérdek védelméhez, és ezért az említett jogos célok elérése érdekében minden intézkedést igénybe kellene venni a VERAMI társaság által meg nem fizetett adó végrehajtása érdekében, meg kell vizsgálni, hogy (az ügy körülményeire tekintettel) megfelel-e az arányosság elvének az FAU társaság egyetemleges felelősségének megállapítása.
- 32 Az NSS (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy véli, hogy az FAU társaság nem hivatkozhat a Bíróság ítélezési gyakorlatából levezetett azon szabályra, amely szerint a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével (2008. február 21-i Netto

Supermarkt ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105). Az FAU társaság ugyanis legalább tudhatta és tudnia kellett volna, hogy az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatásnak a VERAMI társaságtól való igénybevétele adócsalásban való részvételt eredményez.

- 33 A fentiekben már említett két ténybeli körülmény releváns lehet az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés Bíróság általi értékelése szempontjából, mindazonáltal érdemes azokat még egyszer kifejezetten megemlíteni. Először is, noha az adóhatóság megtagadta az FAU társaságtól a VERAMI társaságtól igénybe vett szolgáltatás után fizetendő adó levonásához való jogot, arra csak az utólagos adómegállapításra irányuló eljárás során lefolytatott adóellenőrzést követően került sor. Ennek következtében az FAU társasággal szemben kiegészítő adót számoltak fel, amelyet azonban fizetési képtelensége miatt nem fizetett meg. Az FAU társaság tehát nem teljesítette az állami költségvetéssel szembeni kötelezettségeit, amelyek közvetlenül kapcsolódnak az adólevonási jog megtagadásához. Erre az alperes a felülvizsgálati kérelmében hivatkozik. Tisztázni kell azonban, hogy az FAU társaság ebből eredő adótartozása most már főszabály szerint érvényesíthető e társasággal szemben. Hozzá kell tenni, hogy ebben az esetben ez csak a fizetési képtelenségi eljárásra vonatkozó szabályokkal összhangban lehetséges.
- 34 Másodszor, ha az FAU társaság az egyetemleges felelősség alapján kifizetné értékesítője adótartozását, akkor az adótartozásért való egyetemleges felelősség másodlagos jellegére vonatkozó nemzeti szabályozás fényében nem valószínű, hogy ezt követően sikeresen érvényesíthetné visszatérítési igényét az értékesítőjével szemben (lásd a fenti részleteket).

[omissis] [az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megismétlése]

[omissis] [nemzeti eljárás]

[omissis]