Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. június 2.[1]

C-1/21. sz. ügy

MC
kontra
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(az Administrativen sad Veliko Tarnovo [Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Nemzeti szabályozás, amely szerint valamely társaság igazgatóját egyetemleges felelősség terheli abban az esetben, ha tisztességtelenül vagyont vont el a társaságtól, és így a társaság nem tudta megfizetni adótartozásait (többek között héatartozásait sem) – Felelősség a társaság kamattartozásáért is – Az uniós jog hatálya – Az arányosság elve”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem új köntösben vet fel ismét egy ismert hatásköri kérdést. Valamely (nem héaalany) természetes személy általános adójogban előírt, valamely másik személy adó- és kamattartozásaiért való egyetemleges felelőssége az uniós jog végrehajtásának minősül-e, amelyre vonatkozóan előírásokat tartalmazhat a héairányelv vagy egyéb uniós jogi rendelkezések? Vagy az adóbevételek biztosítására irányuló, az uniós jog által nem érintett, tisztán nemzeti, eljárásjogi szabályozás-e az olyan személy egyetemleges felelőssége, aki okozati összefüggés fennállása mellett hozzájárult ahhoz, hogy valamely másik személy nem tudta határidőn belül teljesíteni adófizetési kötelezettségét?

2. Ez némileg emlékeztet a sokat vitatott[2] Åkerberg Fransson ítéletben[3] szereplő helyzetre, amelynek esetében a Bíróság az uniós jog végrehajtásának tekintette egy héaalany büntetőjogi felelősségének héacsalás miatti megállapítását. A jelen ügyben eldöntendő kérdés mindazonáltal túlmutat ezen.

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Lásd például a BVerfG (szövetségi alkotmánybíróság, Németország) megállapításait: 2013. április 24-i Antiterrordatei ítélet (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. pont). Egyértelmű kritikát tartalmaz még: Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, 5. o. (6. és 7. o.).

[3] 2013. február 26-i ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. A jelen esetben ugyanis nem egy héaalany felelősségéről, hanem egy *nem* héaalany személy felelősségéről van szó. E személy héacsalást sem követett el, hanem igazgatóként nyilvánvalóan aránytalanul megemelte a társaságnál kapott illetményét, és így vagyont vont el tőle. Ez eddig megakadályozta a társaságot (héatartozásokat és az azokat terhelő kamatokat is magukban foglaló) tartozásainak teljes mértékben, illetve határidőn belül történő megfizetésében.

4. Már azért a héairányelv és ezáltal az uniós jog hatálya alá tartozik-e egy tisztségviselőnek a társaságot hátrányosan érintő magatartás (egyfajta hűtlen kezelés) miatt fennálló általános egyetemleges felelőssége, mert a társaság e magatartás miatt nem tudta határidőn belül, illetve teljes mértékben megfizetni többek között héatartozásait és az azokat terhelő kamatokat? Más szóval: hol húzódik az uniós jog alkalmazási körének határa a héa behajtásával való pusztán közvetett kapcsolat esetén?

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv [4] (a továbbiakban: héairányelv), az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrehozott, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, Brüsszelben 1995. július 26-án aláírt egyezmény [5] (a továbbiakban: PIF-egyezmény) és az EUMSZ 325. cikk képezi.

1. Az elsődleges jog

6. Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése értelmében „[a]z Unió és a tagállamok küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen az e cikknek megfelelően meghozandó olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van és hathatós védelmet nyújtanak a tagállamokban, valamint az Unió intézményeiben, szerveiben és hivatalaiban”.

7. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése értelmében „[a] tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek”.

2. A PIF-egyezmény

8. A PIF-egyezmény „Általános rendelkezések” címet viselő 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ennek az egyezménynek az alkalmazásában az [Unió] pénzügyi érdekeit sértő csalás:

[…]

[4] A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott évben (2014-ben) hatályos változata.

[5] HL 1995. C 316., 48. és azt követő oldalak; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 1. kötet, 9. o.

b) a bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó minden szándékos cselekmény vagy mulasztás:

– olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése, amelyek következménye az [Unió] általános költségvetése vagy az [Unió] kezelésében levő, illetve az [Unió] nevében kezelt költségvetés forrásainak jogtalan csökkentése,

– információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkel megegyező következményekkel,

– a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása, az előbbiekkel megegyező következményekkel.”

9. Ezen egyezmény „Szankciók” címet viselő 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Minden tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az 1. cikkben említett magatartást, valamint az 1. cikk (1) bekezdésében említett magatartásban való részvételt, felbujtást vagy ilyen magatartás kísérletét hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókkal büntesse, beleértve, legalábbis a csalás súlyos eseteiben, a kiadatást megalapozó szabadságvesztéssel járó büntetést; súlyosnak minősül az a csalás, ahol az elkövetési érték eléri vagy meghaladja az egyes tagállamok által meghatározott minimális összeget. A minimális összeg nem lehet magasabb 50 000 [eurónál].”

10. Ezen egyezmény „Belső rendelkezések” címet viselő 9. cikke értelmében:

„Ennek az egyezménynek egyetlen rendelkezése sem akadályozza a tagállamokat az ebből az egyezményből származó kötelezettségeken túlmutató belső jogi rendelkezések elfogadásában.”

3. A héairányelv

11. A héairányelv 205. cikke a következő rendelkezést tartalmazza:

„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 héa megfizetéséért.”

12. A XI. cím 1. fejezetében foglalt említett cikkek az „adóalanyok és egyes nem adóalanyok” fizetési kötelezettségét, illetve adófizetési kötelezettségét szabályozzák. E cikkek nem említik a társaságok igazgatóit, illetve az aránytalan illetmény esetét.

13. A héairányelv 273. cikke a következőket írja elő:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

B. A bolgár jog

14. A Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: DOPK) a következő rendelkezéseket tartalmazza.

15. A DOPK 14. cikke az adófizetésre kötelezett személyre vonatkozik:

„Az adófizetésre kötelezett személyek azok a természetes és jogi személyek, akik/amelyek

1. adófizetésre vagy társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelesek; […]”

16. A DOPK 19. cikkének (2) bekezdése a vezető tisztségviselőnek, illetve a vezető testület tagjának a társasági vagyon csökkenéséért való felelősségét szabályozza, és a következőképpen szól:

„Az a vezető tisztségviselő vagy valamely vezető testület azon tagja, aki a 14. cikk 1. vagy 2. pontja értelmében adófizetésre kötelezett személynek minősülő jogi személy vagyonából tisztességtelenül olyan természetbeni vagy pénzbeli kifizetést teljesít, amely rejtett nyereségfelosztásnak vagy osztalékfizetésnek minősül, vagy az adófizetésre kötelezett személy vagyonát ellenérték nélkül vagy a piaci árnál jelentősen alacsonyabb áron ruházza át, csökkentve ezáltal az adófizetésre kötelezett személy vagyonát, és ennek következtében adókat vagy társadalombiztosítási járulékokat nem fizettek meg, a teljesített kifizetések összegéig, illetve a vagyon csökkenésének mértékéig felelős a tartozásokért.”

17. A DOPK 20. cikke a végrehajtás sorrendjére vonatkozik, és a következőket írja elő:

„A 19. cikkben szabályozott esetekben a biztosíték és a végrehajtás először azon adófizetésre kötelezett személy vagyonára irányul, akinek, illetve amelynek az adótartozásáért vagy társadalombiztosítási járuléktartozásáért a felelősség fennáll.”

18. A DOPK 21. cikkének (3) bekezdése az egyetemleges felelősségnek a főkötelezettséghez képest fennálló járulékos jellegére vonatkozó megállapításokat tartalmaz, és a következőképpen szól:

„A harmadik személyek felelőssége megszűnik, ha megszűnik azon tartozás, amelynek tekintetében jogerős jogi aktus a felelősséget megállapította. Ebben az esetben a kifizetett összegeket a 16. fejezet 1. szakaszában előírt eljárásnak megfelelően térítik vissza.”

19. A Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 3. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg az adóalany fogalmát:

„Adóalanynak minősül bármely olyan személy, aki, illetve amely önálló gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

20. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 89. cikkének (1) bekezdése az adótartozás megfizetésének időpontját szabályozza:

„Amennyiben valamely időszakra vonatkozóan fizetendő adó formájában eredmény áll fenn, a nyilvántartásba vett személy köteles az adót az állami költségvetés javára az ezen adómegállapítási időszakra vonatkozó héabevallás benyújtására előírt határidőn belül az illetékes Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága, Bulgária) számlájára megfizetni.”

21. A Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (az adókat, illetékeket és hasonló köztartozásokat terhelő kamatokról szóló törvény) 1. cikkének (1) bekezdése kamatfizetési kötelezettséget ír elő:

„Akár levonás tárgyát alkotják, akár nem, az előírt határidőn belül önkéntesen meg nem fizetett adók, illetékek, nyereségből történő levonások, járulékok és az egyéb köztartozások behajtását törvényes kamatlábbal számított kamat terheli.”

22. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a DOPK-nak az adókat, illetékeket és hasonló köztartozásokat terhelő kamatokról szóló törvény 1. cikkével összefüggésben értelmezett 19. cikke (2) bekezdésének értelmezése nem egységes a bolgár ítélkezési gyakorlatban. Az egyik álláspont szerint a tisztességtelen tisztségviselő felelőssége magában foglalja a kamatért való felelősséget is, a másik álláspont szerint a felelősség csak a főkövetelésre vonatkozik.

III. Az alapjogvita

23. A kérdést előterjesztő nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő eljárás tárgya MC (a továbbiakban: felperes) keresete, amelyben egy felelősséget megállapító határozat jogszerűségét vitatja. A határozat a felperes idegen tartozásokért való személyes felelőssége alapján állapította meg a felperes fizetési kötelezettségét a 2014. decemberi adómegállapítási időszak vonatkozásában. Úgy tűnik, hogy ez az egyetemleges felelősség egy másik adóalany, nevezetesen a „ZZ” AD társaság (a továbbiakban: társaság) még fennálló héatartozásain (és az azokat terhelő kamatokon) alapul, amely társaság igazgatója a felperes volt a releváns időszakban.

24. A társaság által fizetendő összegek behajtása tekintetében végrehajtási eljárás indult a társasággal szemben. A társaságnak több önkéntes fizetésre irányuló felszólítást küldtek, önkéntes fizetésre azonban soha nem került sor. Következésképpen a társaság köztartozásait, amelyek magukban foglalják a határidőn belül meg nem fizetett héa után járó, fent említett kamatot is, a végrehajtó hatóság nehezen végrehajthatónak minősítette.

25. A felperessel szembeni követelések azon alapulnak, hogy a felperes többször is megemelte a díjazását anélkül, hogy ezen emelésről érvényes bizonyítékot tudott volna szolgáltatni. A megemelt díjazás kifizetésének módja nem felelt meg a törvényi követelményeknek sem. Az összegeket a társaságnak tevékenykedő ügyvéd részére utalták át, aki azokat átutalta a felperes feleségének a számlájára, amelyhez a felperes szintén hozzáféréssel rendelkezett.

26. A felperes vitatja a követelést. A felperes fő érve azon alapul, hogy nem áll fenn okozati összefüggés az adóalany vezető tisztségviselőjeként kapott díjazása és a köztartozások kifizetéséhez szükséges pénzeszközök hiánya között. Az adóhatóság lényegében arra hivatkozik,

hogy a felperes mint (a héa tekintetében is) adóalanynak minősülő személy vezető tisztségviselője tisztességtelen, mivel a releváns adómegállapítási időszakban olyan összegű díjazásban részesült, amelynek tekintetében nem bizonyították, hogy azt szabályszerűen állapították meg.

27. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szempontjából a kérdést előterjesztő bíróság abból indul ki, hogy egy harmadik személyen keresztül a felperes rendelte el a társaság vagyonából egy bizonyos összegnek a felperessel kapcsolatban álló természetes személyre való átruházását, vagy legalábbis a felperes ezen átruházásról tudott, és ennek során a nemzeti jog értelmében tisztességtelenül járt el. A társaság vagyonának ezen összeggel történő csökkenése miatt a héa után járó, 2014 decemberében felhalmozódott kamatot nem fizették meg. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre tekintettel abból indulok ki, hogy a héatartozások megfizetése is ezért maradt el.

28. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat továbbá arra, hogy a meg nem fizetett adókért való, a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti felelősség egyetemleges jellegű, amely – jóllehet az adóalany adótartozásának keletkezését követően keletkezik – az adótartozás megszűnéséig fennáll. E felelősség egyáltalán nem az adóalany (azaz a társaság) által az önálló gazdasági tevékenysége keretében elkövetett csalárd vagy visszaélésszerű cselekményeken alapul.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

29. 2020. november 18-i végzésével a felelősséget megállapító határozattal szemben indított keresetet tárgyaló Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrehozott, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezménynek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkével összefüggésben értelmezett 9. cikkét, hogy azzal nem ellentétes a héa harmonizált területén a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírtakhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek alkalmazása azt eredményezi, hogy fennáll valamely, adóalanynak és héa megfizetésére kötelezett személynek nem minősülő olyan természetes személy utólagos egyetemleges felelőssége, akinek a tisztességtelen magatartása mindazonáltal azt eredményezte, hogy az adóalanynak minősülő, adófizetésre kötelezett jogi személy nem fizette meg a héát?

2. Megengedi-e ezen rendelkezések értelmezése és az arányosság elvének alkalmazása, hogy a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt nemzeti szabályozás vonatkozzon az adóalany által határidőn belül meg nem fizetett héa után felszámított kamatokra?

3. Ellentétes-e az arányosság elvével a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt nemzeti szabályozás abban az esetben, ha a héának a héatartozás utáni kamatfizetést eredményező késedelmes megfizetése nem az adóalanynak nem minősülő természetes személy magatartására, hanem egy másik személy magatartására vagy objektív körülmények megvalósulására vezethető vissza?

30. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, Bulgária, a Spanyol Királyság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. Az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján a Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától.

V. Jogi értékelés

31. A kérdést előterjesztő bíróság valamennyi kérdése annak megállapítására irányul, hogy ellentétes-e az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely egyetemleges felelősséget ró egy (adóalanynak nem minősülő) természetes személyre abban az esetben, ha a valamely jogi személy tisztségviselőjeként tanúsított magatartása azt eredményezte, hogy ez a jogi személy nem tudta határidőn belül vagy teljes mértékben megfizetni adótartozását, ideértve a héatartozást is. Ezek a kérdések azt feltételezik, hogy a nem adóalany ilyen felelőssége az uniós jog hatálya alá tartozik.

A. A Bíróság hatásköréről

32. Bulgária kétségbe vonja ezt észrevételeiben. Az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatalra utalás keretében a Bíróság kizárólag az Unió számára biztosított hatáskörök korlátain belül értelmezheti az uniós jogot.[6] Ezért ha valamely jogi tényállás nem tartozik az uniós jog alkalmazási körébe, a Bíróság annak elbírálására nem rendelkezik hatáskörrel.[7]

33. A Bíróság ezért csak akkor rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására, ha a felperessel szemben a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése alapján megállapított, az alapeljárás tárgyát képező egyetemleges felelősség az uniós jog végrehajtásából ered.

34. A jelen esetben nincs szó az uniós jognak a héairányelv átültetése formájában megvalósuló végrehajtásáról. A nemzeti jog általános járulékos jellegű felelősséget ír elő arra az esetre, ha a társaság valamely tisztségviselője olyan mértékben von el vagyont a társaságtól, hogy a társaság már nem képes pontosan megfizetni adótartozásait. Ez független attól, hogy milyen típusú adóra vonatkozik a felelősség, és attól is, hogy a felelős személy adóalany-e, és így független a héairányelvtől.

35. Amint azt azonban a Bíróság már megállapította, akkor is az uniós jog végrehajtása valósul meg, ha a nemzeti jog alkalmazása az említett irányelv rendelkezései megsértésének szankcionálására irányul, vagyis a Szerződésben a tagállamokkal szemben előírt azon kötelezettség teljesítésére hivatott, hogy hatékonyan szankcionálják az Unió pénzügyi érdekeit veszélyeztető magatartásokat.[8]

36. Ezért meg kell vizsgálni, hogy a felperesnek a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti felelőssége ilyen uniós jogi kötelezettség teljesítésére hivatott-e. Ez az EUMSZ 325. cikkből (erről lásd az 1. pontot), a PIF-egyezményből (erről lásd a 2. pontot), a héairányelv 205. cikkéből (erről lásd a 3. pontot) vagy 273. cikkéből (erről lásd a 4. pontot) következhet.

1. Az EUMSZ 325. cikk

37. Az EUMSZ 325. cikk kötelezi a tagállamokat, hogy elrettentő hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenységek ellen. Különösen pedig előírja velük szemben, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdése

6 2019. november 19-i A. K. és társai (A legfelsőbb bíróság fegyelmi tanácsának függetlensége) ítélet (C-585/18, C-624/18 és C-625/18, EU:C:2019:982, 77. pont); 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 40. pont).

7 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 22. pont); ugyanígy még: 2012. július 12-i Currà és társai végzés (C-466/11, EU:C:2012:465, 26. pont).

8 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 28. pont).

érdekében ugyanazokat az intézkedéseket tegyék meg, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.[9] A tagállamok feladata, hogy biztosítsák az uniós saját források hatékony beszedését. Ez alapján az említett tagállamoknak a saját forrásoknak megfelelő azon összegeket vissza kell követelniük, amelyeket csalás révén elvontak az uniós költségvetésből.[10]

38. A vámjog területén a Bíróság[11] kiterjesztette az EUMSZ 325. cikk hatályát a tagállamok azon kötelezettségére, hogy „megtegyék a vámok hatékony és teljes összegben való beszedésének biztosítása céljából szükséges intézkedéseket”. Ez a határozat azonban a tényleges vámellenőrzési intézkedések elvégzésének egy ismert vámcsalási módszer ellenére történő elmulasztására vonatkozott. A jelen esetben azonban nincs szó héacsalási módszerről. Az sem állapítható meg, hogy a jelen esetben elmulasztották volna elvégezni a tényleges héaellenőrzési intézkedéseket. A DOPK 19. cikkének (2) bekezdése sem minősül héaellenőrzésnek.

39. A DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti felelősség esetében olyan intézkedésről sincs szó, amely az Unió pénzügyi érdekeit sértő egyéb jogellenes tevékenység elleni küzdelmet szolgálná. Sokkal inkább valamely társaság vagyonának aránytalan csökkenéséért való felelősségről van szó, amely ezért már nem tud teljes mértékben megfizetni bizonyos tartozásokat (adótartozásokat). Ennek során maga a társaság nem jár el jogellenesen, csupán már nem képes megfizetni az adókat.

40. A természetes személy tisztségviselő tisztességtelenül jár el (meglehetősen kérdéses, hogy emiatt már jogellenes eljárásról lehet-e beszélni), mégpedig „csak” a társaság pénzügyi érdekei szempontjából, mert aránytalan díjazásban részesítette magát a társaság vagyonának terhére. Ebben az időpontban semmiképpen sem jogellenesen jár el az Unió pénzügyi érdekei szempontjából. Ez a magatartás csak közvetve, további körülmények mellett – a társaság később már nem tudja fizetni adóit – lehet hatással az adóbevételekre (és így közvetve a héabevételekre is), ami aztán kiváltja a felelősséggel kapcsolatos következményeket. Az ilyen felelősség legfeljebb közvetve ellensúlyozhatja a héabevétel-kiesés kockázatát is.

41. Ez megkülönbözteti a jelen helyzetet az Åkerberg Fransson ítélet[12] alapjául szolgáló helyzettől. A Bíróság által ezen ítéletben elfogadott jogkövetkezmény, amely szerint a héával kapcsolatban szolgáltatott információk pontatlansága miatt kiszabott adóbírságok és ez alapján adócsalás miatt indított büntetőeljárások az EUMSZ 325. cikk végrehajtásának minősülnek,[13] a héacsalás elleni közvetlen küzdelemre vonatkozott. A jelen esetben azonban nem héacsalás, hanem a társaság kárára tanúsított tisztességtelen magatartás (alkalmasint egyfajta hűtlen kezelés) szankcionálására kerül sor. Ezzel szemben valamely társaság tisztességtelen tisztségviselőjét a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése alapján terhelő egyetemleges felelősségnek semmi köze a tagállamoknak az EUMSZ 325. cikkben foglalt kötelezettségéhez.

9 2022. március 8-i Bizottság kontra Egyesült Királyság (Alulértékelésből eredő csalás elleni fellépés) ítélet (C-213/19, EU:C:2022:167, 208. és azt követő pontok); 2021. október 14-i Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației ítélet (C-360/20, EU:C:2021:856, 36. pont); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont).

10 2017. december 5-i M.A.S. és M.B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 32. pont); lásd ebben az értelemben: 2016. április 7-i Degano Trasporti ítélet (C-546/14, EU:C:2016:206, 21. pont).

11 2022. március 8-i Bizottság kontra Egyesült Királyság (Alulértékelésből eredő csalás elleni fellépés) ítélet (C-213/19, EU:C:2022:167, 211. pont).

12 2013. február 26-i ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105).

13 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont); megerősítve: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. és azt követő pontok); 2017. december 5-i M.A.S. és M.B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 32. és azt követő pontok).

2. A PIF-egyezmény

42. A PIF-egyezmény hasonló okokból nem alkalmazható. Az ugyanis szintén a csalások elleni hatékony küzdelemhez kapcsolódik. Így ezen egyezmény 1. cikke kifejezetten olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználását vagy előterjesztését említi, amelyek következménye az Unió általános költségvetése vagy az Unió kezelésében levő, illetve az Unió nevében kezelt költségvetés forrásainak jogtalan csökkentése. Következésképpen a „pénzügyi érdekeket sértő csalásnak” a PIF-egyezmény 1. cikkének (1) bekezdésében említett fogalmát szükségszerűen akként kell értelmezni, hogy az magában foglalja a finanszírozásban részesülő projekt megvalósítását követően benyújtott hamis vagy helytelen nyilatkozatok felhasználását. [14]

43. A jelen esetben nem áll fenn ilyen helyzet. Amint azt már fent kifejtettem, a felperes nem tett ilyen nyilatkozatokat, és nem csökkentette jogtalanul ezáltal az Unió általános költségvetésének forrásait. Az a körülmény, hogy egy társaság tisztségviselőjeként aránytalan illetményt folyósított magának, és ezzel sértette a társaság pénzügyi érdekeit, illetve vagyonát, nem képezi a PIF-egyezmény tárgyát.

3. A héairányelv 205. cikke

44. Első pillantásra azonban a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt egyetemleges felelősség adott esetben a héairányelv 205. cikkén alapulhat. E cikk ugyanis úgy rendelkezik, hogy bizonyos helyzetekben (mégpedig 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 héa megfizetéséért.

45. E rendelkezés célja annak biztosítása, hogy az államkincstár hatékonyan szedje be a héát az adott helyzetben a legmegfelelőbbnek tekinthető személytől, különösen akkor, ha a szerződő felek nem ugyanabban a tagállamban találhatók, vagy ha a héaköteles tranzakció olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek sajátossága az irányelv 193. cikkében említettől eltérő személy azonosítását követeli meg. [15]

46. A jelen esetben nem ez a helyzet. Ezt a Bizottság és Spanyolország is helyesen hangsúlyozza.

47. A héairányelv 204. cikke (külső) adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozik olyan esetben, ha az adóalany nem azon teljesítési hely szerinti tagállamban telepedett le, amelyen ügyleteket végzett. A felperes azonban nem kijelölt adóügyi képviselő. A héairányelv 203. cikke a héa számlán történő jogosulatlan feltüntetéséből eredő adófizetési kötelezettségre vonatkozik. A jelen esetben sem a felperes, sem a társaság nem állított ki ilyen számlát. A héairányelv 202. cikke a vámraktárakban lévő, illetve ilyen raktárak között szállított termékekre vonatkozik. A jelen esetben nem erről van szó.

48. A 193–200. cikk ellenben bizonyos olyan ügyletekre (termékértékesítésekre és egyéb szolgáltatásokra) vonatkozik, amelyek az adóalany vagy egyes nem adóalanyok adófizetési kötelezettségével járnak. Ilyen ügylet esetében az adófizetésre kötelezett személytől eltérő más személy is kijelölhető egyetemleges adósként. Az aránytalan illetmény azonban nem minősül olyan adóztatandó és adóköteles termékértékesítésnek vagy egyéb szolgáltatásnak, amely

[14] 2021. október 14-i Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei ítélet (C-360/20, EU:C:2021:856, 29. pont).

[15] Ebben az értelemben: 2021. május 20-i ALTI ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397, 28. pont).

valamely személy adófizetési kötelezettségével jár. Ilyen adófizetési kötelezettség hiányában adófizetésre kötelezett személy sincs. Ebben az esetben az adófizetésre kötelezett személytől eltérő más személy sem tehető felelőssé azért.

49. Nem állnak fenn tehát a héairányelv – kizárólag az irányelv 193–204. cikkében említett helyzetekre vonatkozó – 205. cikkében foglalt feltételek. A DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt egyetemleges felelősség nem a héairányelv 205. cikkén alapul.

4. A héairányelv 273. cikke

50. Már csak a héairányelv 273. cikke marad tehát. E rendelkezés szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

51. Ezért egyrészt az a döntő, hogy valamely társaság tisztségviselőjének a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt egyetemleges felelőssége biztosítja-e a héának a héairányelv 273. cikke értelmében vett „pontos behajtását” az adócsalás megakadályozása érdekében (erről lásd a b) pontot), másrészt pedig az, hogy a héairányelv 273. cikkében említett más kötelezettségek vonatkozhatnak-e olyan nem adóalanyra is, akinek eddig még egyáltalán nem kellett a héairányelv szerinti kötelezettségeket teljesítenie (erről lásd az a) pontot).

a) Egy nem adóalany más kötelezettségei?

52. Amint az már a héairányelv 273. cikkének szövegéből is kitűnik, a kötelezettségek lehetséges kiterjesztése a héairányelv értelmében vett adóalanyok kötelezettségeire vonatkozik. Az „adóalanyokkal való egyenlő bánásmód” követelményének ugyanis csak akkor van értelme, ha a további kötelezettségek (másik) adóalanyra vonatkoznak. Egy valamely ügyletben részt nem vevő nem adóalany további kötelezettségei önmagukban nem jelenthetnek a belföldi és tagállamok közötti ügyletekkel való eltérő bánásmódot.

53. A héairányelv 273. cikke nem teszi tehát lehetővé a tagállamok számára, hogy további kötelezettségeket állapítsanak meg olyan személyek (munkavállalók, családtagok, szomszédok stb.) számára, akik bármiféle közvetett kapcsolatban állnak egy harmadik fél héafizetési kötelezettségével, és így rájuk is kiterjesszék a héairányelv hatályát.

54. A „más kötelezettségeket” (vagy más nyelvi változatokban „további kötelezettségeket”) megfogalmazás is olyan, a héairányelv értelmében vett, már fennálló kötelezettségeket tűnik számomra feltételezni, amelyek bizonyos okokból még kiegészíthetők a héairányelv 273. cikke alapján. A héairányelv hatálya alá korábban nem tartozó személyekre vonatkozó új, először kötelezettségek bevezetését ezért véleményem szerint nem teszi lehetővé ez a megfogalmazás.

55. Ez az eredmény megfelel a héairányelv rendszerének és célkitűzéseinek. Ezen irányelv ugyanis az (anyagi) héajogot, vagyis a héaalany héafizetési kötelezettségének keletkezését szabályozza. Ezért feltételezi az alaptényállás (a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése) *egy adóalany* termékértékesítését vagy szolgáltatásnyújtását. A héairányelv 9. cikke ezt követően meghatározza az adóalany fogalmát. Adóalany csak olyan személy lehet, aki bármely gazdasági tevékenységet

önállóan végez. Főszabály szerint nem tartoznak ebbe a körbe valamely társaság alkalmazott tisztségviselői. [16]

56. Hasonlóképpen, a 273. cikket „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. cím „Vegyes rendelkezések” címet viselő 7. fejezete tartalmazza. Míg a 272. cikk lehetővé teszi, hogy bizonyos adóalanyokat felmentsenek a 2–6. fejezetben említett egyes kötelezettségek alól, addig a 273. cikk más/további kötelezettségekkel bővíti a kötelezettségeket. Rendszertani szempontból ez csak az adóalanyok és egyes nem adóalanyok XI. cím hatálya alá tartozó kötelezettségeit jelentheti.

57. Ha a héairányelv hatálya főszabály szerint [17] nem terjed ki nem héaalany személyekre, akkor a héairányelv 273. cikke aligha teheti lehetővé a tagállamok számára, hogy különös (más/további) kötelezettségeket állapítsanak meg a héairányelv hatálya alá korábban nem tartozó személyek számára csak azért, mert ez is a héabevételek biztosítását és az adócsalás megakadályozását szolgálja. Ennek megfelelően a Bíróság által a héairányelv 273. cikkével kapcsolatban megválaszolt előzetes döntéshozatal iránti kérelmek minden esetben olyan helyzetekre vonatkoztak, amelyekben valamely adóalanyra róttak további kötelezettségeket vagy szankciókat. [18]

58. A kötelezettségek legfeljebb olyan személyekre terjeszthetők ki a héairányelv 273. cikke alapján, akik – bár nem adóalanyok – már a héairányelv hatálya alá tartoznak. Ilyenek például azok a nem adóalany jogi személyek, akiket héanyilvántartásba vettek, és így adófizetésre kötelezett személyekké is válhatnak (lásd a héairányelv 197. cikke (1) bekezdésének b) pontját).

59. Ezt a héairányelv 273. cikkének második bekezdése is egyértelművé teszi. Az e cikk első bekezdésében említett lehetőséget ugyanis „nem lehet [mindazonáltal »Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei« című XI. cím »Számlázás« címet viselő] 3. fejezet[é]ben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni”. Az e fejezetben említett kötelezettségek is csak adóalanyokra és bizonyos, már az irányelv hatálya alá tartozó nem adóalanyokra vonatkoznak.

60. Ez különösen igaz akkor, ha a héairányelv 205. cikkét is figyelembe vesszük. Mivel ez a rendelkezés kifejezetten csak bizonyos helyzetekre vonatkozik, a más helyzetekre való kiterjesztés csak nehezen indokolható a héairányelv 273. cikkével. Így az ügyfélnek a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás héatartozásáért való párhuzamos egyetemleges felelőssége szintén hasznos lenne ugyan az adóbevételek biztosítása és az adócsalás megakadályozása szempontjából. Ugyanez a helyzet minden olyan tolvaj felelőssége esetében, akinek lopása azzal jár, hogy a meglopott személy nem tudja megfizetni a héatartozását. A héairányelv 273. cikkének szövege azonban nem teszi lehetővé az ilyen nem adóalanyok e felelősségét.

[16] Sőt, még egy nem alkalmazott felügyelőbizottsági taggal kapcsolatban is lásd: 2019. június 13-i IO (Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának a tevékenysége) ítélet (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Kivételek vonatkoznak például a nem adóalany jogi személyekre, mivel ezek például Közösségen belüli beszerzéseket is megvalósítanak (lásd a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontját és 20. cikkének második bekezdését), vagy héafizetésre kötelezetté válhatnak (lásd a héairányelv 197. cikke (1) bekezdésének b) pontját).

[18] Lásd: 2021. október 21-i EuroChem Agro Hungary végzés (C-583/20, nem tették közzé, 25. pont); 2021. április 15-i Grupa Warzywna ítélet (C-935/19, EU:C:2021:287, 24. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374); 2017. október 26-i BB construct ítélet (C-534/16, EU:C:2017:820, 22. pont, amely új adóalanyok általi biztosítéknyújtásra vonatkozott); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 55. pont); 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet (C-576/15, EU:C:2016:740, 42. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, az 54. pont gazdasági szereplőt, a 61. pont pedig adóalanyt említ).

b) Szükséges az egyetemleges felelősség a héa pontos behajtásához és az adócsalás megakadályozásához?

61. Ezen túlmenően már az is kérdéses, hogy a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti egyetemleges felelősség alkalmas-e egyáltalán a héa pontos behajtásának biztosítására és az adócsalás megakadályozására.

62. Az ugyanis egy idegen adóért való általános egyetemleges felelősség – a jelen esetben ráadásul egy nem adóalany felelőssége – marad. Így a felperes által fizetendő összeg nem héa. Azt továbbra is az adóalanynak kell megfizetnie. Ez következik a DOPK 21. cikkének (3) bekezdéséből. E rendelkezés szerint az egyetemleges felelősség megszűnik, mihelyt megszűnik az adótartozás, és a már kifizetett összegeket visszatérítik a felelős személynek. A felelős személy általi megfizetés tehát még csak meg sem szünteti az adótartozást.

63. Ha azonban a felperes nem köteles héát fizetni, akkor a DOPK 19. cikkének (2) bekezdéséből eredő egyetemleges felelősség a héa pontos behajtását sem biztosíthatja. Ez az egyetemleges felelősség a társaság vagyonának olyan tisztességtelen csökkentését kívánja szankcionálni, illetve megakadályozni, amely miatt az nem tudja megfizetni tartozásait (a jelen esetben adótartozásait). Így a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti felelősség nem akadályozza és nem is segíti elő a héa pontos behajtását. A héát ugyanis továbbra is pontosan ugyanakkora összegben kell behajtani a héaalanytól.

64. Ezen túlmenően a nem adóalany ilyen felelőssége az adóalany általi adócsalást sem akadályozza meg. A felelősség kizárólag az adófizetés amiatt történő elmulasztásához kapcsolódik, hogy az adóalany nem rendelkezik vagyonnal. A megfelelően bevallott adó meg nem fizetése azonban önmagában nem adócsalás.[19] E tekintetben sem állnak fenn a héairányelv 273. cikke alkalmazásának feltételei.

B. Közbenső következtetés

65. A DOPK 19. cikkének (2) bekezdése tehát – amint azt Bulgária hangsúlyozta – nem az uniós jogot hajtja végre. Az nem a héairányelv rendelkezéseinek megsértését szankcionálja, hanem a társasággal szemben fennálló lojalitási kötelezettségek megszegését. Ez a kötelezettségszegés legfeljebb közvetett hatással van a héa valamely harmadik fél általi megfizetésére.

66. Amint azt azonban máshol már kifejtettem, nem elegendő a héajoghoz fűződő bármiféle közvetett kapcsolat az uniós jog alkalmazhatóságához.[20] Ez a megközelítés összhangban áll a Bíróságnak a Charta hatályának meghatározására vonatkozó ítélkezési gyakorlatával.[21] A Charta alkalmazhatósága is feltételezi az uniós jogi aktus és a szóban forgó nemzeti intézkedés közötti közelséget, illetve az egyik terület által a másikra gyakorolt közvetett hatásokat meghaladó bizonyos fokú kapcsolat fennállását.

[19] 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295, 39. és 40. pont); lásd ezzel kapcsolatban részletesen még: a HA.EN. ügyre vonatkozó 2022. május 5-i indítványom (C-227/21, EU:C:2022:364, 35. és azt követő pontok).

[20] Lásd: az IN és JM egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-469/18 és C-470/18, EU:C:2019:597, 65. pont). Lásd ezzel kapcsolatban még: 2019. október 24-i Belgische Staat ítélet (C-469/18 és C-470/18, EU:C:2019:895, 18. pont).

[21] 2016. október 6-i Paoletti és társai ítélet (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. pont); 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. pont).

67. Következésképpen a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a jelen ügyben feltett kérdések megválaszolására. Valamely társaság tisztségviselőjének (a héairányelv értelmében vett nem adóalanynak) a társaságot hátrányosan érintő olyan magatartás (a jelen esetben: aránytalanul magas illetmény folyósítása) miatt fennálló általános egyetemleges felelőssége, amelynek eredményeként a társaság nem tudja megfizetni esedékes adótartozásait, nem képezi a héairányelv tárgyát, és nem tartozik az uniós jog hatálya alá. Ez akkor is így van, ha a társaság meg nem fizetett vagy késedelmesen megfizetett adótartozásait részben héatartozások vagy a késedelmesen megfizetett héatartozások után járó kamatok alkotják.

C. Másodlagosan: Ellentétes-e az uniós joggal a kamatokat is magukban foglaló héatartozásokért való egyetemleges felelősség?

68. Ha viszont a Bíróság úgy véli, hogy hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására, mert a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti egyetemleges felelősséget a héairányelv végrehajtásaként értelmezi, akkor a következőképpen válaszolható meg a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdése: az uniós jog nem követel meg ilyen egyetemleges felelősséget, de nem is zárja ki az ilyen egyetemleges felelősséget.

69. A Bíróság véleménye szerint a héairányelv 205. cikke szerinti felelősséggel összefüggésben nem aggályos, ha a felelősség nemcsak az adótartozásra, hanem valamely harmadik fél késedelmi kamataira is kiterjed.[22] Még ha a héairányelv 205. cikkének megfogalmazása szerint az e cikkben előírt egyetemleges felelősség csak a héa megfizetésére vonatkozik is, e rendelkezés nem zárja ki, hogy a tagállamok az ezen adóval kapcsolatos valamennyi elemet az egyetemleges adósra terhelhessék. Ezen elemek körébe tartoznak az említett adó megfizetésére kötelezett személy által fizetendő késedelmi kamatok is.[23]

70. Véleményem szerint ez – a Bizottság és Spanyolország álláspontjával összhangban – a jelen esetre is vonatkozik, ha a kiegészítő jellegű egyetemleges felelősség a héairányelv 273. cikkére alapozható. Ha a társaság a tisztségviselőjének saját cselekménye (aránytalan illetmény folyósítása) miatt nem tudta határidőn belül megfizetni héatartozását, az e meg nem fizetett adókért való felelősség és egy harmadik fél emiatt bekövetkezett gazdagodása (kamatelőny) jogszerű célt szolgál (a társaság vagyonának biztosítását a fizetendő adókért és az azokkal kapcsolatos, késedelem révén keletkező károkért való felelősség útján).

71. Ez a felelősség az arányosság elve egyéb követelményeinek[24] is megfelel. Alkalmas e cél elérésére, és szükséges. Ugyanúgy alkalmas enyhébb eszköz nem állapítható meg. Ami az ezért felelős személyt illeti, aki a társaság megkárosításával magát gazdagította, és a társaság emiatt nem tudta megfizetni az adó- és kamattartozást, az ilyen felelősség szintén megfelelő eszköz.

[22] 2021. május 20-i ALTI ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397, 40. és azt követő pontok).

[23] 2021. május 20-i ALTI ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397, 42. pont); a Bíróság nem fogadta el a héairányelv 205. cikkének általam javasolt szűkebb értelmezését – lásd: az ALTI ügyre vonatkozó indítványom (C-4/20, EU:C:2021:12, 31. és azt követő pontok).

[24] Például: 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. pont); 2009. január 27-i Persche ítélet (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. pont).

VI. Végkövetkeztetések

72. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Administrativen sad Veliko Tarnovónak (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) a következőképpen válaszoljon:

Valamely társaság tisztségviselőjének (a héairányelv értelmében vett nem adóalanynak) a társaságot hátrányosan érintő olyan magatartás (a jelen esetben: aránytalanul magas illetmény folyósítása) miatt fennálló általános egyetemleges felelőssége, amelynek eredményeként a társaság nem tudja megfizetni esedékes adótartozásait, nem képezi a héairányelv tárgyát, és nem tartozik az uniós jog hatálya alá. Következésképpen a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a feltett kérdések megválaszolására.