A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2025. július 10.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 205. cikk – Egyetemleges felelősség – A felelősség feltételei és terjedelme – Héacsalás elleni küzdelem – Az értékesítő által meg nem fizetett héa – A héalevonási jog gyakorlásának megtagadása a termékértékesítés beszerzőjével szemben – A termékértékesítés beszerzőjének az értékesítő által fizetendő héa megfizetéséért való egyetemleges felelőssége megállapításának lehetősége – Az arányosság elve”

A C-276/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2024. április 19-én érkezett, 2024. április 10-i határozatával terjesztett elő

a **KONREO, v. o. s.**, a FAU s. r. o. felszámolója,

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, C. Lycourgos, a harmadik tanács elnöke, a nyolcadik tanács bírájaként eljárva (előadó), és N. Fenger bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2025. március 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a KONREO v. o. s., a fizetésképtelen FAU s. r. o. felszámolója képviseletében A. Šrámek advokát,

* Az eljárás nyelve: cseh.

– az Odvolací finanční ředitelství képviseletében M. Jasiková és T. Rozehnal, meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében L. Březinová, M. Smolek és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és J. Hradil, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 282., 5. o.; helyesbítés: HL 2018. L 329., 53. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 205. cikkének és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a KONREO, v. o. s. (a továbbiakban: Konreo), a FAU s. r. o. felszámolója, és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) között annak megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy a FAU egyetemlegesen felelős a beszállítója, a VERAMI International Company s. r. o. (a továbbiakban: Verami) által az államkincstárba be nem fizetett hozzáadottérték-adó (héa) megfizetéséért.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 193. cikke kimondja:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

4 Ezen irányelv 194–200. és 202–204. cikke lényegében úgy rendelkezik, hogy az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalanytól eltérő személyek is minősülhetnek héafizetésre kötelezett személyeknek.

5 Az említett irányelv 205. cikke értelmében:

„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.”

A cseh jog

6 Az adóügyekben fennálló egyetemleges felelősségre vonatkozó szabályozást a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény) 171. és 172. §-a tartalmazza. E törvény 171. §-a a következőket írja elő:

„(1) A [kezes] köteles a tartozást megfizetni, ha a törvény egyetemleges felelősségét állapítja meg, és ha az adóhatóság a [kezesi] 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 [kezesi] felszólításhoz csatolják az adómegállapításról szóló határozat másolatát.

[…]

(3) A [kezes] 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 egyértelmű, hogy a végrehajtás nyilvánvalóan eredménytelen lenne; a [kezes] az adóalany elleni fizetésképtelenségi eljárás megindítását követően is felszólítható a fizetésre.”

7 A héa tekintetében az adóalanyt terhelő, törvényen alapuló kezességet a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény, a továbbiakban: héatörvény) 109. §-a szabályozza. E 109. §, amely „Az adóköteles szolgáltatás igénybevevőjét terhelő kezesség” címet viseli, a következőket írja elő:

„(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 visszaélésszerűen 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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A Konreo a FAU, egy cseh jog szerinti, fizetésképtelenségi eljárás alatt álló társaság felszámolója. 2013 májusától októberéig a FAU üzemanyagot vásárolt a Veramitól, egy másik cseh jog szerinti társaságtól.

9 Adóellenőrzéseket követően az adóhatóság adócsalás tényállását állapította meg a Veramit és a FAU-t érintő kereskedelmi láncban. 2015. január 5-én és 2015. február 2-án e hatóság kiegészítő adómegállapító határozatokat bocsátott ki a Veramival szemben, amelyekben utólagosan állapította meg az utóbbi által fizetendő héát, és megtagadta tőle az általa azon üzemanyag megvásárlása utáni héa levonásához való jogot, amelyet ezt követően a FAU-nak értékesített. A Verami azonban e héát nem fizette meg az államkincstárnak.

10 A Veramit és a FAU-t 2015. február 27-én, illetve 2016. december 14-én fizetésképtelennek nyilvánították, és e társaságok vagyonára vonatkozóan két fizetésképtelenségi eljárás indult. E két eljárás még folyamatban volt abban az időpontban, amikor a jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé terjesztették.

11 2017. február 7-én az adóhatóság a FAU által fizetendő héát állapított meg utólagosan, és megtagadta tőle az üzemanyagszámlákon szereplő héa levonásához való jogot azzal az indokkal, hogy héacsalás történt abban a kereskedelmi láncban, amelynek részét képezte az e társaság által teljesített ügylet. A másodfokú adóigazgatóság 2017. szeptember 25-i határozatával elutasította a FAU által ezen elutasítással szemben benyújtott fellebbezést. A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság, Cseh Köztársaság) elutasította az ez utóbbi határozattal szemben benyújtott keresetet. A Konreo felülvizsgálati kérelmet nyújtott be e bíróság ítéletével szemben a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

12 A FAU által fizetendő héa utólagos megállapítását megelőzően az adóhatóság a 2015. április 22-i és 2015. augusztus 7-i hat határozatban a héatörvény 109. §-a (2) bekezdésének b) pontja alapján e társaságot mint törvényen alapuló kezest kötelezte azon héa megfizetésére, amelyet a Verami nem fizetett meg az államkincstárnak.

13 2016. szeptember 22-i határozataival a másodfokú adóigazgatóság elutasította a FAU által az adóhatóság e hat határozatával szemben benyújtott fellebbezéseket. 2019. május 9-i ítéletével a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) azzal az indokkal semmisítette meg a FAU fellebbezéseit elutasító határozatokat, hogy a másodfokú adóigazgatóság helytelenül alkalmazta a Bíróságnak és a Nejvyšší správní soudnak (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az értékesítő által meg nem fizetett héa tekintetében a törvényen alapuló kezesség alkalmazási feltételeire vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.

14 Miután ezen ügyeket visszautalták a másodfokú adóigazgatóság elé, az másodszor, 2020. május 26-án is elutasította a FAU fellebbezéseit. Miután a Konreo keresetet nyújtott be a másodfokú adóigazgatóság ezen elutasító határozataival szemben, a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) lényegében azzal az indokkal semmisítette meg az említett határozatokat, hogy a

törvényen alapuló kezesség a FAU-t kétszeres adóztatással sújtotta. 2023. február 10-én a másodfokú adóigazgatóság fellebbezést nyújtott be e bíróság ítéletével szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

15 Ez utóbbi bíróság rámutat, hogy 2020. május 26-án, amikor a másodfokú adóigazgatóság elutasító határozatainak jogszerűségét értékelni kell, mind a Veramival, mind pedig a FAU-val szemben hozott adóhatározatok, amelyek a héalevonási jog csalás tényállása miatti megtagadásán alapultak, jogerőssé váltak. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a FAU-t felszólították arra, hogy a Verami helyett fizesse be az államkincstárba azt az adót, amelyet ő már megfizetett e társaságnak azon üzemanyagszámlák kifizetése során, amelyet utóbbi értékesítői minőségében bocsátott ki.

16 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a másodfokú adóigazgatóság úgy érvel, hogy az adósemlegesség elvére nem hivatkozhatnak azok az adóalanyok, akik szándékosan vettek részt adócsalásban. Ilyen esetben ugyanis az adóhatóság köteles megtagadni a héalevonási jogot, mivel ezen adóalanyok tudták vagy tudniuk kellett volna, hogy az értékesítési láncban adócsalás történt. A másodfokú adóigazgatóság azt állítja, hogy az adóalanyt az ilyen megtagadás miatt terhelő adófizetési kötelezettség különbözik a törvényen alapuló kezesség címén fennálló azon kötelezettségétől, hogy biztosítsa az értékesítője által fizetendő héa megfizetését. Semmi nem zárja ki tehát, hogy az adóalannyal szemben egyidejűleg megtagadják az adócsalást megvalósító értékesítés utáni adó levonásához való jogot, és a törvényen alapuló kezesség címén kötelezzék az értékesítője által ezen értékesítés után fizetendő héa megfizetésére. Ellentmondásos lenne ugyanis, ha a törvényen alapuló kezesség csak azokra az adóalanyokra vonatkozna, akik jóhiszeműen jártak el, és az általuk teljesített ügyletek után éltek az adó levonásához való jogukkal.

17 A Konreo arra hivatkozik, hogy a héalevonási jog megtagadását és a törvényen alapuló kezességet egymást kizárónak kell tekinteni, mivel azok egyidejű alkalmazása sérti az adósemlegesség és az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmód elvét. A másodfokú adóigazgatóság határozatai ugyanis arra kötelezik a FAU-t, hogy ugyanazon ügylet után háromszor fizesse meg a héát, először is azt fizesse ki az értékesítőnek, majd azt az ezen adó levonásához való jog megtagadását követően „fizesse meg”, végül pedig azáltal, hogy azt az értékesítő által fizetendő héa címén a törvényen alapuló kezesség alapján fizesse be.

18 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a cseh adójogban a törvényen alapuló kezesség kiegészítő jellegű abban az értelemben, hogy az adózás rendjéről szóló 280/2009. sz. törvény 171. §-ának (3) bekezdése értelmében a kezes csak akkor vehető igénybe, ha az adóhatóság végrehajtási intézkedés ellenére sem tudta behajtani a tartozást az adóstól, vagy ha vele szemben fizetésképtelenségi eljárás indult. Ha a törvényen alapuló kezes ténylegesen az adós helyett teljesítette annak főkötelezettségét, akkor utóbbival szemben visszkereseti igényt érvényesíthet. Márpedig, figyelembe véve azokat a feltételeket, amelyek mellett a törvényen alapuló kezességre hivatkozni lehet, e bíróság úgy véli, hogy e visszkereset eredményességi esélye csekély.

19 A jelen ügyben ez a helyzet, mivel a Verami fizetésképtelen volt a FAU kezesi igénybevételre való felhívásakor. A kérdést előterjesztő bíróság tehát abból az előfeltevésből indul ki, hogy a FAU mint törvényen alapuló kezes nem fogja visszakövetelni a Veramitól mint főkötelezettől azt az összeget, amelyet ezen adós héahátralékai címén az adóhatóságnak fog megfizetni.

20 E bíróság rámutat, hogy az alapügyben a héarendszer alkalmazására vonatkozó két intézkedésről van szó, nevezetesen egyrészt a héalevonási jog megtagadásáról, másrészt pedig az érintett ügyletek beszerzője egyetemleges felelősségének megállapításáról, amely az értékesítő által

teljesített adóköteles szolgáltatásokat terhelő héa megfizetése tekintetében áll fenn. E tekintetben a cseh jog rendszertani értelmezéséből az tűnik ki, hogy nem kizárt e két intézkedés egyidejű alkalmazása.

21 Márpedig a Bíróság még nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e az arányosság elvével az, ha egyidejűleg és ugyanazon kereskedelmi ügyletek tekintetében egyetemleges felelősséget alkalmaznak a meg nem fizetett héa megfizetéséért, és adócsalásban való részvétel miatt megtagadják a héalevonási jogot.

22 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [héa]irányelvnek az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 205. cikkével az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás igénybevevője [törvény alapján felelős] az e szolgáltatás nyújtója által fizetendő [héa] megfizetéséért, annak ellenére, hogy ezen adófizetési kötelezettséget keletkeztető szolgáltatás igénybevevőjétől arra tekintettel már megtagadták az adólevonási jogot, hogy adócsalásban vett részt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés beszerzőjeként eljáró adóalanyt az e termékek értékesítője által fizetendő héa megfizetéséért való egyetemleges kötelezettséggel terheli, annak ellenére, hogy a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot megtagadták e termékértékesítés beszerzőjétől azzal az indokkal, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalásban vesz részt.

24 Elsősorban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 205. cikke értelmében az ezen irányelv 193–200. és 202–204. cikkében említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a héa megfizetéséért.

25 Az említett irányelv 193–200. és 202–204. cikke, amely az irányelv XI. címe 1. fejezetének „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakaszában találhatók, meghatározza a héa megfizetésére kötelezett személyeket. Bár ugyanezen irányelv 193. cikke alapvető szabályként előírja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, e cikkből mindazonáltal az következik, hogy a héairányelv 194–199b. és 202. cikkében meghatározott helyzetekben más személyek is kötelesek vagy kötelesek lehetnek ezen adó megfizetésére.

26 A héairányelv XI. címe 1. fejezete 1. szakaszának rendelkezései, amelyek között ezen irányelv 205. cikke is szerepel, a héa megfizetésére kötelezett személy különböző helyzetek alapján történő azonosítására irányulnak. Ezért e rendelkezések célja annak biztosítása, hogy az államkincstár hatékonyan szedje be a héát az adott helyzetben a legmegfelelőbbnek tekinthető személytől (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 28. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 20. pont).

27 A héairányelv 205. cikke főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a héa hatékony beszedése érdekében olyan intézkedéseket fogadjanak el, amelyek alapján az ezen irányelv 193–200. és 202–204. cikke értelmében szokásosan adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy egyetemlegesen kötelezett az említett adó megfizetésére (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 29. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 21. pont).

28 Mivel azonban e 205. cikk nem határozza meg sem azokat a személyeket, akiket a tagállamok egyetemleges kötelezettekként kijelölhetnek, sem pedig azokat a helyzeteket, amelyekben az ilyen kijelölés megtörténhet, a tagállamok feladata az említett cikkben előírt egyetemleges felelősség érvényesítése feltételeinek és eljárási szabályainak meghatározása, különösen a jogbiztonság és az arányosság elvének tiszteletben tartása mellett (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 31. és 32. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 22. pont).

29 Ez utóbbi elvet illetően, amelynek fényében a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv 205. cikkének értelmezését kéri a Bíróságtól, bár jogszerű az, hogy a tagállamok által elfogadott intézkedések az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére irányulnak, nem haladhatják meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 33. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 23. pont).

30 Ezen összefüggésekre figyelemmel a tagállamok tekintetében elismert azon lehetőség gyakorlását, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő adóst jelöljenek ki az adó hatékony beszedésének biztosítása érdekében, az érintett két személy között fennálló ténybeli és/vagy jogi kapcsolatnak kell igazolnia a jogbiztonság és az arányosság elvére figyelemmel. A tagállamok feladata azon sajátos körülmények pontosítása, amelyek között az olyan személyt, mint egy adóköteles ügylet címzettje, a szerződéses partnere által fizetendő adó megfizetéséért egyetemlegesen felelősnek lehet tekinteni (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 34. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 24. pont).

31 Ennek keretében emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adókikerülés, illetve a lehetséges más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a közös héarendszerre vonatkozó európai uniós szabályozás elismer és támogat, és a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv végeredményben tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 35. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 25. pont).

32 A Bíróság ennek megfelelően megállapította, hogy a héairányelv 205. cikke megengedi a tagállamoknak, hogy valamely személyt egyetemlegesen kötelezzenek a héa megfizetésére 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 héát nem fizetik meg, valamint hogy e tekintetben vélelmekre támaszkodjanak, feltéve hogy e vélelmeket nem úgy fogalmazzák meg, hogy az adóalany számára túlzottan nehézzé vagy gyakorlatilag lehetetlenné váljon, hogy azokat ellenbizonyítással megdöntse, és így egy olyan objektív felelősségi rendszer jönne létre, amely meghaladná az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges célt. Elengedhetetlen ugyanis, hogy azok a gazdasági szereplők, akik minden tőlük észszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne képezzék visszaélést vagy csalást megvalósító ügyletláncolat részét, annak kockázata nélkül bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy

egyetemlegesen kötelesek lennének megfizetni a másik adóalany adótartozását (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 36. pont; 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 26. pont).

33 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a héatörvény 109. §-a ülteti át a héairányelv 205. cikkét. Megjegyzi, hogy az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a FAU egyetemlegesen felelős személyként köteles megfizetni azt a héát, amelyet a Verami nem fizetett be az államkincstárnak. Az adóhatóság e felelősséget a héatörvény 109. §-a (2) bekezdésének b) pontjára alapította, amely előírja, hogy az adóköteles szolgáltatás igénybevevője köteles megfizetni az e szolgáltatás után meg nem fizetett adót, ha a szolgáltatás ellenértékeként fizetett díjat részben vagy egészben a Cseh Köztársaság területén kívül található pénzforgalmi szolgáltatónál nyitott számlára történő átutalással teljesítették.

34 E bíróság szerint a héatörvény 109. §-a (2) bekezdésének b) pontja szerinti egyetemleges felelősség, amint azt a nemzeti bíróságok értelmezik, attól függ, hogy a külföldi pénzforgalmi szolgáltatónál nyitott számlára történő tényleges befizetésen kívül más körülményeknek is fenn kell állniuk, amelyekből egyértelműen kitűnik, hogy az az adóalany, aki e számlára teljesítette a befizetést, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a külföldön ily módon teljesített befizetés célja éppen az adófizetés elkerülése volt. Ez a helyzet a jelen esetben a FAU által az értékesítője, a Verami részére teljesített kifizetést illetően.

35 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból nem tűnik ki, hogy a FAU-t megfosztották volna annak bizonyításának lehetőségétől, hogy minden tőle észszerűen elvárható intézkedést megtett annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az általa végrehajtott ügyletek nem képezték visszaélést vagy csalást megvalósító ügyletláncolat részét.

36 E körülmények között a héairányelv 205. cikkével nem ellentétes az, hogy a jelen ítélet 33–35. pontjában leírt helyzetben az adóhatóság olyan nemzeti rendelkezést alkalmaz, amely a héa hatékony beszedésének biztosítása érdekében az alapügyben szóban forgó, ellenérték fejében teljesített termékértékesítés beszerzőjét az e termékek értékesítője által fizetendő héa megfizetéséért való egyetemleges kötelezettséggel terheli.

37 Hozzá kell tenni, hogy – amint arra lényegében a cseh kormány rámutat – az ilyen egyetemleges felelősség alkalmazása nem érinti a héa megfizetésére egyetemlegesen kötelezett adóalany és az ezen adó megfizetésére rendes körülmények között kötelezett adóalany közötti viszonyt szabályozó nemzeti polgári jogi szabályok esetleges alkalmazását. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megerősíti, hogy a cseh jog előírja, hogy az adófizetésre kötelezett személy által fizetendő adó megfizetése esetén az egyetemlegesen felelős személy megtérítési keresetet indíthat előbbivel szemben.

38 E tekintetben, figyelembe véve a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokat, amelyekből kitűnik, hogy az adófizetésre kötelezett Verami fizetésképtelenségi eljárás alatt áll, meg kell állapítani, hogy az adóhatóság azon döntése, hogy a héairányelv 205. cikkét átültető nemzeti rendelkezés alapján alkalmazza az egyetemleges felelősség mechanizmusát, nem függhet az egyetemlegesen felelős személy által indítható visszkereset eredményességi esélyeitől. Ellenkező esetben ugyanis e mechanizmus alkalmazása olyan mértékben nehezedhetne meg, hogy az sértené a héa hatékony beszedését, mivel az adóhatóságnak előzetesen meg kellene vizsgálnia, hogy az az adóalany, akit egyetemleges felelős személyként kívánnak kijelölni, hozzá fog-e jutni az adófizetésre kötelezett személy helyett megfizetett adó összegének megtérítéséhez.

39 Másodsorban, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mivel az adócsalás, az adóelkerülés, illetve az esetleges visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a héalevonási jog gyakorlását, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2022. november 24-i Finanzamt M [A héalevonáshoz való jog terjedelme] ítélet, C-596/21, EU:C:2022:921, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A Bíróság megállapította, hogy az adólevonáshoz való jog gyakorlását nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el csalást, hanem akkor is, ha bizonyításra került, hogy ezen adóalanynak, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy e termékek beszerzése révén héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, vagy legalábbis azt elősegíti. Az ilyen adóalanyt ugyanis a héairányelv alkalmazása szempontjából az adócsalás résztvevőjének vagy elősegítőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles értékesítési ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem, ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az adócsalás elkövetőinek, és az adócsalás részesévé válik (lásd ebben az értelemben: 2022. november 24-i Finanzamt M [A héalevonáshoz való jog terjedelme] ítélet, C-596/21, EU:C:2022:921, 25. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A nemzeti hatóságokat és bíróságokat terhelő azon kötelezettségnek, hogy megtagadják a levonási jogot, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet csalás részét képezi, többek között az a célja, hogy arra kötelezze az adóalanyokat, hogy olyan gondossággal járjanak el, amely észszerűen elvárható minden gazdasági ügylet során annak biztosítása érdekében, hogy az általuk végzett ügyletekkel ne vegyenek részt adócsalásban (2022. november 24-i Finanzamt M [A héalevonáshoz való jog terjedelme] ítélet, C-596/21, EU:C:2022:921, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – a termékértékesítés beszerzője tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a beszerzési ügyletek keretében adócsalásban vesz részt, az adóhatóság köteles volt megtagadni tőle az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot.

43 Harmadszor azt kell még értékelni, hogy lehet-e egyidejűleg alkalmazni azt a két intézkedést, amelyek abban állnak egyrészt, hogy az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés olyan beszerzőjével szemben, mint a FAU, a héairányelv 205. cikkét átültető nemzeti rendelkezés alapján egyetemleges kötelezettséget írnak elő az e termékeket értékesítő adóalany által meg nem fizetett héa megfizetésére, másrészt pedig megtagadják az e beszerző adóalany által ezen értékesítő részére megfizetett héa levonásához való jogot.

44 E tekintetben, mivel a Bíróságnak a jelen ítélet 39. és 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata értelmében a héa megfizetésére kötelezett adóalany csalás esetén nem érvényesíthet héalevonási jogot, az ilyen levonási jog még kevésbé szállhat át azon adóalanyra, aki a héairányelv 205. cikkét átültető nemzeti rendelkezés értelmében egyetemlegesen köteles megfizetni az említett adót (lásd ebben az értelemben: 2024. december 12-i Dranken Van Eetvelde ítélet, C-331/23, EU:C:2024:1027, 45. pont).

45 Ebből következik, hogy az ilyen adócsalás esetén a héairányelv által előírt rendszer lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy önállóan alkalmazza a héalevonási jog megtagadását és az e 205. cikk szerinti egyetemleges felelősséget, anélkül hogy e két intézkedés közül választania kellene.

46 Következésképpen a héairányelv nem akadályozza meg az adóhatóságot abban, hogy az említett intézkedéseket ugyanazon adóalany tekintetében alkalmazza, akiről nem vitatott, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalásban vesz részt, mivel azok alkalmazása nem sérti az arányosság elvét.

47 Egyrészt ugyanis, amint az a jelen ítélet 39–42. pontjából kitűnik, a héalevonási jog megtagadása, amelyet az adóalany mint a termékértékesítés beszerzője fizetett meg e termékek értékesítője részére, a közös héarendszer helyes alkalmazásának minősül abban az esetben, ha ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel adócsalásban vesz részt.

48 Másrészt a héairányelv 205. cikke szerinti egyetemleges felelősségnek az ezen értékesítés beszerzőjeként eljáró említett adóalany tekintetében való megállapítása azt eredményezi, hogy ez utóbbi fizeti meg az érintett termékek értékesítője által rendes körülmények között fizetendő adót olyan helyzetben, amikor ilyen adócsalás fennállása esetén az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy e felelősség alkalmazása lehetővé teszi ezen adó hatékony beszedésének biztosítását.

49 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az adóhatóság a héairányelv 205. cikke alapján egyetemleges felelősként kijelölheti azt az adóalanyt, amely a héaköteles ügylet árának kifizetésével már megfizette a héát (lásd ebben az értelemben: 2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 34. pont). Ebből következik, hogy a rendes körülmények között adófizetésre kötelezett adóalanytól eltérő személynek e cikk értelmében ezen adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezettként való megjelölése nem függ attól, hogy e személy megfizette-e az ezen adóalany által részére kiszámlázott héát, következésképpen nem függ attól, hogy az említett személy jogosulttá vált-e a héalevonásra, vagy sem.

50 Ezenkívül a héalevonási jog megtagadása és az e 205. cikk szerinti egyetemleges felelősség két különálló és egymást kiegészítő célt követ, amely egyrészt az adócsalás elleni küzdelemből, másrészt annak biztosításából áll, hogy az államkincstár hatékonyan szedje be a héát az adott helyzetre tekintettel legmegfelelőbb személyektől, különösen adócsalás esetén. Annak megkövetelése az adóhatóságtól, hogy az egyik vagy a másik intézkedést felváltva alkalmazza, ahhoz vezetne, hogy e hatóság legalábbis részben lemondana e két cél egyikéről, ami nem igazolható azon adóalanyok esetében, akik tudták, vagy tudniuk kellett volna, hogy adócsalásban vesznek részt.

51 Amint arra a másodfokú adóigazgatóság és a cseh kormány rámutatott, az ezzel ellentétes megoldás, amely abban áll, hogy a héairányelv 205. cikke alapján nem állapíthatják meg az egyetemleges felelősségét azon adóalanyoknak, akiktől megtagadták a héalevonási jogot, azt jelentené, hogy kizárólag az adóköteles ügyleteik után héalevonásra jogosult, jóhiszeműen eljáró adóalanyokat lehetne e cikk alapján kijelölni olyan személyekként, akik egyetemlegesen kötelesek a rendes körülmények között adófizetésre kötelezett adóalany által fizetendő adó megfizetésére. Ebből következne, hogy a jóhiszeműen eljáró adóalanyokat kedvezőtlenebb bánásmódban részesítenék, mint azokat az adóalanyokat, akik tudták, vagy tudniuk kellett volna, hogy adócsalásban vesznek részt.

52 Végül, amint arra az Európai Bizottság a Bíróság előtti tárgyaláson rámutatott, az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az e termékeket értékesítő adóalany által fizetendő héa megfizetésére irányuló egyetemleges kötelezettségnek az e termékeket ellenérték fejében beszerző adóalanyra terhelése nem eredményezi az adóhatóság jogalap nélküli gazdagodását. Az adóhatóság ugyanis azáltal, hogy egyrészt megtagadja az első adóalanytól a héalevonási jogot olyan helyzetben, amikor tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt, másrészt pedig ezen első adóalanyt a második adóalany által fizetendő héa megfizetéséért egyetemlegesen felelős adóalanyként jelöli ki, csupán azon intézkedéseket hozza meg, amelyek lehetővé teszik számára, hogy elérje az e két adóalany által neki fizetendő különböző héaösszegek befizetését.

53 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés beszerzőjeként eljáró adóalanyt az e termékek értékesítője által fizetendő héa megfizetéséért való egyetemleges kötelezettséggel terheli, annak ellenére, hogy a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot megtagadták e termékértékesítés beszerzőjétől azzal az indokkal, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalásban vesz részt.

A költségekről

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2018. november 6-i (EU) 2018/1695 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés beszerzőjeként eljáró adóalanyt az e termékek értékesítője által fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) megfizetéséért való egyetemleges kötelezettséggel terheli, annak ellenére, hogy a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot megtagadták e termékértékesítés beszerzőjétől azzal az indokkal, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalásban vesz részt.

Aláírások