A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. május 20.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 205. cikk – Az államkincstár felé héafizetési kötelezettséggel rendelkező személyek – Adóköteles értékesítés címzettjének egyetemleges felelőssége, aki héalevonáshoz való jogát gyakorolva tudta, hogy az ezen adó fizetésére kötelezett személy nem fogja megfizetni ezt az adót – E címzett azon kötelezettsége, hogy az ezen adófizetésre kötelezett személy által meg nem fizetett adót, valamint az említett adó megfizetésének az ezen utóbbi személy általi elmulasztása okán esedékes késedelmi kamatokat megfizesse”

A C-4/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2020. január 7-én érkezett, 2019. december 16-i határozatával terjesztett elő

az **„ALTI” OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (előadó) és N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natisonalnata agentsia za prihodite képviseletében G. Arnaudov,

– a bolgár kormány képviseletében L. Zaharieva és E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és Y. Marinova, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

a főtanácsnok indítványának a 2021. január 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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., 61. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 205. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az „ALTI” OOD (a továbbiakban: ALTI) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a Nemzeti Beszedési Ügynökség Központi Igazgatósága keretében működő plovdivi „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” Igazgatóság igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: igazgató) között az ALTI-nak a késedelmi kamatokkal növelt hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében fennálló egyetemleges felelősségvállalása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 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 adóalanytól eltérő, adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző személyek is minősülhetnek héafizetésre kötelezett személyeknek.

5 Az említett irányelv 205. cikke előírja:

„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 bolgár jog

6 A Zakon za danaka varhu dobavenata stoynostnak (a hozzáadottérték-adóra vonatkozó törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma;) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) „A személy felelőssége visszaélés esetén” című 177. cikke kimondja:

„(1) Az adóköteles termékértékesítés nyilvántartásba vett címzettje felelős egy nyilvántartásba vett más személy által fizetendő és meg nem fizetett adó megfizetéséért, amennyiben gyakorolta a fizetendő, de meg nem fizetett héához közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódó előzetesen felszámított héa levonásához való jogát.

(2) Az (1) bekezdés értelmében vett felelősség akkor áll be, ha a nyilvántartásba vett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezt az adót nem fizetik meg, és ezt az ellenőrző hatóság a Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvénykönyv) 117–120. cikke értelmében bizonyította.

(3) A (2) bekezdés vonatkozásában akkor tekinthető úgy, hogy a személynek tudnia kellett volna, hogy az adót nem fizetik meg, ha fennállnak a következő együttes feltételek:

1. az (1) bekezdés értelmében vett fizetendő adót az előzetes termékértékesítők egyike sem fizette meg ténylegesen mint egy adózási időszak tekintetében vett eredményt egy olyan adóköteles ügylet jogcímén, amelynek tárgya ugyanaz a termék vagy ugyanaz a szolgáltatás, azonos, módosított vagy átalakított formában;

2. az adóköteles ügylet fiktív, kijátssza a törvényt vagy ezen ügylet ára jelentősen eltér a piaci ártól.

(4) Az (1) bekezdés értelmében beállt felelősség a fizetendő adó megfizetésének elmulasztása miatt nem kapcsolódik semmiféle konkrét előny megszerzéséhez.

(5) A (2) és (3) bekezdésben előírt feltételek mellett az adóalany számára termékértékesítést végző, a meg nem fizetett adó megfizetésére köteles személy szintén felelősséggel tartozik.

(6) Az (1) és (2) bekezdésben szereplő esetekben a felelősség azon adóalany tekintetében áll be, aki azon termékértékesítés közvetlen címzettje, amely után a fizetendő adót nem fizették meg, és amennyiben az adó behajtása nem lehetséges, a felelősség beállhat az értékesítési lánc minden további címzettjei tekintetében is.

(7) A (6) bekezdés értelemszerűen az ez utóbbiak előtti értékesítőkre is alkalmazható.”

7 Az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvénykönyv (a DV 2005. december 29-i 105. száma) 14. cikke előírja:

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

1. adófizetésre vagy társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelesek;

2. adók vagy kötelező társadalombiztosítási járulékok levonására és megfizetésére kötelesek;

3. felelősek az 1. és 2. pontban szereplő személyek tartozásáért”.

8 E törvénykönyv 16. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A 14. cikk 3. pontjában említett, adófizetésre kötelezett személy olyan személy, aki a törvényben előírt esetekben köteles megfizetni azt a [héát] vagy kötelező társadalombiztosítási járulékot, amely héával vagy társadalombiztosítási járulékkal e személy tartozik, vagy egy olyan személy, aki köteles levonni és megfizetni azokat az adókat és kötelező társadalombiztosítási járulékokat, amelyeket az előírt határidőn belül nem fizettek meg.

(2) A 14. cikk 3. pontjában szereplő, adófizetésre kötelezett személyek a jogalanyok jogait és kötelezettségeit a jelen törvénykönyv értelmében vett eljárásokban meghatározó szabályok hatálya alá tartoznak.

(3) A 14. cikk 3. pontban szereplő, adófizetésre kötelezett személy felelőssége kiterjed az adókra és a kötelező társadalombiztosítási járulékokra, a kamatokra és a behajtás költségeire.”

9 A Zakon za zadalzheniata i dogovorite (a kötelmekről és a szerződésekről szóló törvény; a DV 1950. november 22-i 275. száma) 121. cikke értelmében:

„A törvény által előírt esetek kivételével két vagy több adós között csak akkor jön létre egyetemleges felelősség, ha erről megállapodtak.”

10 E törvény 122. cikke kimondja:

„A hitelező bármely egyetemleges adóstól követelheti a teljes tartozás végrehajtását.

Az egyetemleges adósok egyike ellen indított eljárás nem érinti a hitelezőnek a többi adóssal szemben fennálló jogait.”

11 Az említett törvény 126. cikke előírja:

„Amennyiben a végre nem hajthatóság kizárólag az adósok egyikének róható fel, a hitelező ez utóbbitól a teljes kár megtérítését követelheti. A többi adós csak az eredetileg fizetendő értékért felel egyetemlegesen.

Egy egyetemleges adós késedelembe esése nem keletkeztet joghatásokat a többi adós tekintetében.”

12 A Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania 1. cikk du (az adókat, illetékeket és hasonló, az állam javára fennálló tartozásokat terhelő kamatokról szóló törvény; a DV 1957. november 12-i 91. száma) 1. cikke ekképp rendelkezik:

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

Ugyanezen kamatok terhelik az önkéntes fizetésre előírt határidőn belül [meg nem fizetett] kötelező vagyonbiztosítási járulékokat is.

A kamatos kamatokat és a bírságokra vonatkozó kamatokat nem kell megfizetni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az ALTI bolgár jog szerinti korlátolt felelősségű társaság. 2014-ben a „FOTOMAG” EOOD-től egy bolgár jog szerinti egyszemélyes korlátolt felelősségű társaságtól egy arató-cséplő gépet, egy traktort és egy targoncát (a továbbiakban: mezőgazdasági gépek) vásárolt, amelyeket a FOTOMAG Közösségen belüli beszerzés formájában szerzett meg egy, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaságtól. A mezőgazdasági gépeknek az ALTI számára történő értékesítéséről a FOTOMAG három számlát állított ki, amelyek mindegyikén feltüntette a héát. E számlák kifizetését követően az ALTI gyakorolta a héalevonáshoz való jogát, és az érintett levonásokat megemlítette a 2014. áprilisi és júniusi adózási időszakokra vonatkozó adóbevallásaiban.

14 Miután a FOTOMAG-gal szemben adóellenőrzési eljárást folytattak le, a bolgár adóhatóság 2016. június 27-i utólagos adómegállapítási határozatában megállapította, hogy e társaság nem fizette meg a Közösségen belüli beszerzés jogcímén bevallott, és az ALTI számára kiállított számlákon kiszámított héa szinte teljes összegét.

15 Az ALTI-val szemben lefolytatott adóellenőrzési eljárás keretében ezen adóhatóság megállapította, hogy az ALTI és a FOTOMAG ugyanazt a személyt bízta meg a könyvelésükkel, bankszámláik kezelésével, valamint héabevallásaik benyújtásával, hogy a mezőgazdasági gépeknek a FOTOMAG általi beszerzését egy olyan harmadik társaság finanszírozta, amelynek tagjai a FOTOMAG és az ALTI ügyvezetői voltak, és az arató-cséplő gépnek az Egyesült Királyságból történő szállítását az ALTI egyik ügyvezetője és képviselője szervezte meg egy másik társaság közvetítésével. E megállapítások alapján az említett adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy az ALTI maga szervezte meg a mezőgazdasági gépeknek a FOTOMAG általi beszerzését Közösségen belüli beszerzés útján a célból, hogy jogalap nélkül alkalmazza a héát, az ALTI pedig tudta, hogy a FOTOMAG nem fogja megfizetni a három

érintett számlán feltüntetett héát. Ugyanezen adóhatóság ezenkívül úgy ítélte meg, hogy mivel a FOTOMAG és az ALTI közötti ügylet a törvénynek a héatörvény 177. cikke (3) bekezdése 2. pontja értelmében vett megkerülésére irányult, az ALTI-nek e rendelkezés értelmében véve tudnia kellett volna, hogy a FOTOMAG nem fogja megfizetni a héát.

16 E körülmények között a bolgár adóhatóság az ALTI-nak címzett, egy 2018. március 6-i utólagos adómegállapítási határozattal kijavított, 2018. február 23-i utólagos adómegállapítási határozatban a héatörvény 177. §-a (3) bekezdésének 2. pontja értelmében megállapította e társaságnak a FOTOMAG által meg nem fizetett héával kapcsolatos egyetemleges felelősségét.

17 Az ALTI közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be az igazgatóhoz, többek között arra hivatkozva, hogy az héatörvény 177. cikke (3) bekezdésének 2. pontjában előírt szubjektív tényező, nevezetesen az a tény, hogy az ALTI-nak tudnia kellett volna, hogy a FOTOMAG nem fogja megfizetni a héát, nem állt fenn.

18 Mivel e közigazgatási jogorvoslati kérelmet az igazgató elutasította, az ALTI keresetet nyújtott be az Administrativen sad – Plovdivhoz (plovdivi közigazgatási bíróság, Bulgária). E bíróság 2019. március 22-i ítéletében mint megalapozatlant elutasította az ALTI-nak az utólagos adómegállapítási határozattal szembeni keresetét.

19 Az Administrativen sad – Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) úgy ítélte meg, hogy hogy az eljárás során szerzett információkból az tűnik ki, hogy az ALTI-nak tudnia kellett volna, hogy a FOTOMAG nem fogja teljesíteni héafizetési kötelezettségét. E tekintetben e bíróság többek között azt állapította meg, hogy az ALTI és a FOTOMAG közötti kapcsolatok valójában meghaladták a szokásos üzleti kapcsolatok keretét, a FOTOMAG soha nem folytatott tevékenységet mezőgazdasági eszközök értékesítésével kapcsolatban, és e területen semmilyen tapasztalattal nem rendelkezett, a FOTOMAG-nak mezőgazdasági gépek vásárlása céljából pénzt kölcsönző harmadik társaság ügyvezető igazgatója és részvényese az ALTI, illetve a FOTOMAG ügyvezetője volt, az ALTI, a FOTOMAG és az e harmadik társaság közötti banki átutalásokat egy és ugyanazon személy végezte, e harmadik társaság foglalkozott az ALTI, a FOTOMAG valamint azon társaság könyvelésével, amely megszervezte a mezőgazdasági gépeknek az Egyesült Királyságból történő szállítását, és e társaság nyújtotta be az ALTI és a FOTOMAG adóbevallásait. Az említett bíróság mindebből arra a következtetésre jutott, hogy az ALTI és a FOTOMAG célja a törvény kijátszása volt, és a héatörvény 177. cikke (3) bekezdése 2. pontjának, valamint az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 16. cikke (3) bekezdésének együttes rendelkezése értelmében az ALTI nem csak arra volt köteles, hogy maga fizesse meg az adót, hanem arra is, hogy megfizesse azokat a késedelmi kamatokat is, amelyek azért váltak esedékessé, mert a fizetésre kötelezett személy nem fizette meg ezt az adót.

20 Az ALTI az Administrativen sad – Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) ítéletét a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt vitatja.

21 Fellebbezésében az ALTI elsősorban arra hivatkozik, hogy bár a bolgár bíróságok ítélkezési gyakorlata értelmében az adóköteles értékesítés címzettjének felelőssége a héatörvény 177. cikke (3) bekezdésének 2. pontja alapján akkor állapítható meg, ha e címzett az értékesítő által fizetendő és meg nem fizetett adó tekintetében gyakorolta levonási jogát, e felelősség nem terjed ki azokra a késedelmi kamatokra, amelyek azért esedékesek, mert az ezen adó megfizetésére kötelezett személy nem fizette meg ezt az adót.

22 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a héatörvény 177. cikke (3) bekezdésének 2. pontja értelmében az adóköteles értékesítés címzettje felelős egy más személy által fizetendő és meg nem fizetett héáért, amennyiben az gyakorolta az az esedékes és meg nem fizetett héához közvetlenül vagy közvetve kapcsolódó adólevonási jogát, mivel az ilyen egyetemleges felelősség akkor áll be, ha a címzett

tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett adót nem fogják megfizetni. E rendelkezés összeegyeztethető a 2006/112 irányelv 205. cikkével, amint az többek között a 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítéletből (C-384/04, EU:C:2006:309) következik.

23 Ezen egyetemleges felelősség terjedelmének meghatározásakor azonban a bolgár jogalkotó mindazonáltal nem mondta ki kifejezetten a héatörvény 177. cikkében, hogy a termékértékesítés címzettje nem csak a meg nem fizetett adó, hanem az ezen adó esedékességétől számított késedelmi kamatok megfizetésére is köteles. A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy egy ilyen kötelezettség ugyanakkor levezethető az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény 16. cikkének (3) bekezdéséből, még akkor is, ha e tárgyban a bolgár legfelsőbb közigazgatási bíróság is egymásnak ellentmondó ítéleteket hozott. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az a kérdés merül fel, hogy ellentétes-e a 2006/112 irányelv 205. cikkével és az arányosság elvével vagy sem az, hogy az érintett egyetemleges felelősség rendszere magában foglalja azokat a késedelmi kamatokat, amelyek azért esedékesek, mert az ezen adó megfizetésére kötelezett személy nem fizette meg ezt az adót, következésképpen az olyan nemzeti szabályozás, mint az e törvénykönyv 16. cikkének (3) bekezdése szerinti szabályozás.

24 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 205. cikkét és az arányosság elvét, hogy az adóköteles értékesítés beszerzőjének minősülő, nyilvántartásba vett személynek a beszállítója által meg nem fizetett héáért való egyetemleges felelőssége a beszállító főtartozása (héatartozás) mellett kiterjed a késedelemből eredő kár megtérítésére vonatkozó járulékos kötelezettségre is a főtartozás után – az adós késedelmének kezdetétől az egyetemleges felelősséget megállapító adóellenőrzési határozat elfogadásáig, illetve a kötelezettség teljesítéséig – fizetendő törvényes kamatok összege erejéig?

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 205. cikkét és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes [az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény] 16. cikkének (3) bekezdésében szereplőhöz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint harmadik személynek a valamely adóalany által meg nem fizetett adókért való felelőssége kiterjed az adókra és a kamatokra is?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

25 Két kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi választ, hogy a 2006/112 irányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az egyetemleges felelősként kijelölt személy e cikk értelmében azon héaösszegen felül, amelyet az ezen adó fizetésére kötelezett személy nem fizetett meg, köteles az ezen összeget terhelő, az adó megfizetésére kötelezett személy által fizetendő késedelmi kamatok megfizetésére is.

26 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 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.

27 A 2006/112 irányelv 193–200. és 202–204. cikke az ezen irányelv XI. címe 1. fejezetének „Az adóhatósággal szemben héafizetésre kötelezett személyek” című 1. szakasza tárgyának megfelelően határozza meg a héafizetésre kötelezett személyeket. Bár az említett irányelv 193. cikke alapvető szabályként előírja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany

köteles megfizetni, e cikk megfogalmazásából az következik, hogy az ugyanezen irányelv 194–199b. és 202. cikkében meghatározott helyzetekben más személyek is kötelesek vagy kötelesek lehetnek ezen adó megfizetésére.

28 A 2006/112 irányelv 193–205. cikke által alkotott szövegkörnyezetből kitűnik, hogy ezen irányelv 205. cikke azon rendelkezések közé illeszkedik, amelyek a héafizetésre kötelezett személy különböző helyzetektől függően történő azonosítására irányulnak. Ezért e rendelkezések 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 ezen irányelv 193. cikkében említettől eltérő személy azonosítását követeli meg.

29 Következésképpen, a 2006/112 irányelv 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 adót megfizetésére.

30 Ezt az értelmezést egyébiránt a 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C-499/10, EU:C:2011:871, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) is megerősíti, amely a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 15., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 21. cikke (3) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, amely rendelkezés a 2006/112 irányelv 205. cikkének felel meg.

31 Mivel azonban a 2006/112 irányelv 205. cikke 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 e cikkben előírt egyetemleges felelősség érvényesítése feltételeinek és eljárási szabályainak meghatározása.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e hatáskör gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Különösen az arányosság elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy ezen elvnek megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit. Ily módon, bár a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 E körülményekre figyelemmel a tagállamok azon lehetőségének 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 különösen 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.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adókikerülés, illetve a lehetséges más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a közös héarendszerre vonatkozó 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 (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-i, Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont).

36 A Bíróság ennek megfelelően megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 205. cikke megengedi a tagállamoknak, hogy valamely személyt együttesen és 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, és még ha meg is engedi a tagállamnak, hogy e tekintetben vélelmekre támaszkodjon, 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 együttesen és egyetemlegesen lennének kötelesek megfizetni a másik adóalany adótartozását (lásd ebben az értelemben: 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet, C-384/04, EU:C:2006:309, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság azt is megállapította, hogy az, hogy az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és kizárt a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e a héatartozás megfizetésére (lásd ebben az értelemben: 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a héatörvénynek „A személy felelőssége visszaélés esetén” című 177. cikk (2) bekezdése azt írja elő, hogy az esedékes adó megfizetése vonatkozásában egyetemlegesen felelősnek kell tekinteni azt a személyt, ha e személy gyakorolta a levonáshoz való jogát, jóllehet tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adófizetésre kötelezett személynek nem áll szándékában megfizetni az adót, és az adóhatóságnak kell bizonyítania e körülmények fennállását. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy e törvény 177. cikke (3) bekezdésének 2. pontja úgy rendelkezik, hogy ahhoz, hogy vélelmezni lehessen, hogy az érintett személy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adófizetésre kötelezett személynek nem áll szándékában megfizetni a fizetendő adót, nem csak az szükséges, hogy az adó ne legyen ténylegesen megfizetve bármely korábbi értékesítő által, hanem az is, hogy az adóköteles ügylet fiktív legyen, megkerülje a törvényt, vagy ára jelentősen eltérjen a piaci ártól.

39 Márpedig mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, mind pedig a bolgár kormány írásbeli észrevételeiből az tűnik ki, hogy ez a vélelem megdönthető. A bíróság rendelkezésére álló iratok alapján egyébiránt nem tűnik úgy, hogy e vélelmet gyakorlatilag lehetetlen vagy rendkívül nehéz megdönteni. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az érintett személynek volt-e lehetősége e tekintetben, hogy jóhiszeműségét bizonyítsa.

40 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat – egy olyan rendelkezés, mint a héatörvény 177. cikke megfelel a 2006/112 irányelv 205. cikkének alkalmazására vonatkozó, a jelen ítélet 36. és 37. pontjában említett követelményeknek.

41 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor kifejti, hogy bár a héatörvény 177. cikke csak a héa megfizetése tekintetében teszi lehetővé az e cikkben említett személyek egyetemleges felelősségét, e személyek az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvénykönyv 16. cikkének (3) bekezdése alapján az ezen adónak az adófizetésre kötelezett személy általi megfizetésének elmulasztása miatt esedékes késedelmi kamatok megfizetésére is kötelezhetők.

42 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a 2006/112 irányelv 205. cikkének megfogalmazása szerint az e cikkben előírt egyetemleges felelősség csak a héa megfizetésére vonatkozik, e megfogalmazás nem zárja ki, hogy a tagállamok az ezen adóval kapcsolatos valamennyi elemet – mint például az említett adó megfizetésére kötelezett személy által fizetendő késedelmi kamatokat – az egyetemleges adósra terhelhessék. Mindazonáltal pontosítani kell, hogy a tagállamok csak akkor terjeszthetik ki az egyetemleges felelősségi rendszert oly módon, hogy az magában foglalja az ilyen elemeket is, ha az ilyen kiterjesztés a 2006/112 irányelv 205. cikke által követett célokra tekintettel igazolt, és – amint az a jelen ítélet 32. pontjában megállapításra került – megfelel a jogbiztonság és az arányosság elvének.

43 E tekintetben meg kell állapítani, hogy mivel az olyan nemzeti jogi szabály, amely az egyetemleges adóst arra kötelezi, hogy megfizesse a főkötelezettséghez kapcsolódó késedelmi kamatokat, lehetővé teszi a héa területén elkövetett visszaélések elleni küzdelmet, hozzájárul a 2006/112 irányelv 205. cikke által követett azon célkitűzés megvalósításához, hogy az államkincstár számára biztosítva legyen a héa hatékony beszedése. Ezenfelül, mivel az ilyen szabály alkalmazása annak megállapítását feltételezi, hogy az esedékes adó megfizetésére kötelezett személy szerződéses partnere tudta vagy tudnia kellett volna arról, hogy ezen előbbi nem fizeti meg ezt az adót, miközben maga gyakorolja a levonáshoz való jogát, az ilyen szerződéses partner azon kötelezettsége – akit úgy kell tekinteni, hogy egy héával kapcsolatos visszaélésben való önkéntes részvétele miatt már eredetileg egyetértett ezen adófizetésre kötelezett személynek az említett adó meg nem fizetésére irányuló szándékában –, hogy felelősséggel tartozzon az adó késedelmes megfizetéséhez kapcsolódó joghatásokért, amely adó megfizetéséért részben ő maga is felelős volt, arányosnak és a jogbiztonság elvével összeegyeztethetőnek tűnik.

44 Az ilyen megközelítés ezenfelül megfelel a 2006/112 irányelv 205. cikke mögött meghúzódó, a jelen ítélet 28. és 29. pontjában ismertetett célnak, amely arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára annak biztosítását, hogy az adott helyzethez képest a legmegfelelőbb személyektől szedjék be hatékonyan a héát az államkincstár javára. Márpedig az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásban előírthoz hasonló, héával kapcsolatos visszaélés esetén az államkincstárnak 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.

45 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az egyetemleges felelősként kijelölt személy e cikk értelmében azon héaösszegen felül, amelyet az ezen adó fizetésére kötelezett személy nem fizetett meg, köteles az ezen összeget terhelő, az adó megfizetésére kötelezett személy által fizetendő késedelmi kamatok megfizetésére is, amennyiben megállapításra kerül, hogy e személy, miközben maga gyakorolta a héa levonásához való jogát, tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az adófizetésre kötelezett említett személy nem fogja megfizetni a szóban forgó adót.

A költségekről

46 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 205. cikkét az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az egyetemleges felelősként kijelölt személy e cikk értelmében azon hozzáadottértékadó (héa) összegén felül, amelyet az ezen adó fizetésére kötelezett személy nem fizetett meg, köteles az ezen összeget terhelő, az adó megfizetésére kötelezett személy által fizetendő késedelmi kamatok megfizetésére is, amennyiben megállapításra kerül, hogy e személy, miközben maga gyakorolta a héa levonásához való jogát, tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az adófizetésre kötelezett említett személy nem fogja megfizetni a szóban forgó adót.

Signatures