



Határozatok Tára

LAILA MEDINA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2026. március 5.¹

C-158/25. sz. ügy

QJ

kontra

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,
État du Grand-duché de Luxembourg**

(a Cour de cassation [semmitőszék, Luxemburg] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – Hatékony jogorvoslathoz való jog – A társaság által fizetendő hozzáadottérték-adó (héta) megfizetésére vonatkozó, a társaság vezetőinek egyetemleges felelősségét rögzítő mechanizmus – A vezető joga a hivatalból történő héakivételről szóló értesítés megtámadására”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bíróságot az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való joghoz kapcsolódó követelményekről kérdezik egy olyan nemzeti szabályozás kapcsán, amely a vezetőnek a társaság hozzáadottérték-adó (héta) tekintetében fennálló adótartozásáért való egyetemleges felelősségét írja elő. A Bíróság már foglalkozott azzal, hogy összeegyeztethetők-e az uniós joggal a harmadik személyeknek a jogi személy adótartozásáért való egyetemleges felelősségét rögzítő nemzeti mechanizmusok különböző aspektusai, különösen, ami a védelemhez való jogot és az arányosság elvét illeti.²

2. A jelen ügy tárgyául az a kérdés szolgál, hogy a társaság vezetőjének a társaság adótartozásáért való egyetemleges felelősségét rögzítő nemzeti mechanizmus az uniós jog hatálya alá tartozik-e, akkor is, ha az nem minősül szankciónak. Igenlő válasz esetén a vezető egyetemleges felelősségével kapcsolatos jogvita kapcsán meg kell vizsgálni a Charta 47. cikkében foglalt hatékony bírói jogvédelem követelményét. Konkrétan az a kérdés merül fel, hogy a vezetővel mint egyetemleges adóssal szemben indított eljárás során el kell-e ismerni az adóalany társasággal szemben hozott és jogerőssé vált adómegállapítási határozat járulékos jellegű

¹ Eredeti nyelv: francia.

² Lásd: 2025. április 30-i Genzyński ítélet (C-278/24, EU:C:2025:299); 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130); 2024. november 14-i Herdijk ítélet (C-613/23, EU:C:2024:961); 2022. október 13-i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788).

megtámadásához való jogot. A jelen ügy így lehetővé teszi egyrészt a héa adóhatóság általi beszedésének hatékonysága és a közigazgatási határozatok célja, másrészt pedig a héatartozás egyetemleges kötelezettjének hatékony jogorvoslathoz való joga közötti egyensúly tisztázását.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 273. cikke első bekezdésének szövege a következő:

„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.”

B. A luxemburgi jog

4. A módosított, 1979. február 12-i loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; *Mémorial A*, 1979., 185. o.; a továbbiakban: hozzáadottérték-adóról szóló törvény) 2a. cikkének a) pontja e törvény alkalmazásában a „hivatal” úgy határozza meg, mint „nyilvántartási, illeték- és héahivatal” (a továbbiakban: nyilvántartási, illeték- és héahivatal).

5. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–1. cikke, amelyet a 2017. évi adóreform végrehajtásáról és többek között a [hozzáadottérték-adóról szóló törvény] módosításáról szóló, 2016. december 23-i törvény (*Mémorial A*, 2016, 5137. o.) illesztett be, a következőket írja elő:

„A megbízott ügyvezetők, az ügyvezetők, valamint a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személyek napi ügyvezetését ellátó *de jure* vagy *de facto* vezetők kötelesek biztosítani az e törvényben előírt jogi kötelezettségeknek való megfelelést, és különösen a fizetendő hozzáadottérték-adónak az általuk kezelt pénzeszközökkel történő megfizetését.”

6. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–2. cikke értelmében:

„A megbízott ügyvezetők, az ügyvezetők, valamint a napi ügyvezetést ellátó *de jure* vagy *de facto* vezetők személyesen és egyetemlegesen felelősek a fizetendő hozzáadottérték-adó megfizetéséért, amennyiben az őket terhelő jogi kötelezettségek vétkes megszegése következtében az általuk irányított, hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személyekre vonatkozóan a jelen törvény által előírt jogszabályi kötelezettségeknek nem tettek eleget, vagy nem került sor a fizetendő héának az általuk kezelt pénzeszközökkel történő megfizetésére.”

7. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67-3. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A megbízott ügyvezetőket, az ügyvezetőket, valamint a napi ügyvezetést ellátó, *de jure* vagy *de facto* vezetőket terhelő jogi kötelezettségek vétkes megszegése esetén a hivatal igazgatója vagy

annak megbízottja e személyekkel szemben helytállás érvényesítéséről szóló határozatot hozhat. E határozat feljogosítja a hivatalt arra, hogy a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személyek által fizetendő hozzáadottérték-adót az említett személyektől beszedje. [...]

A hivatal igazgatója vagy megbízottja által hozott, a helytállás érvényesítéséről szóló határozatokkal szemben panasszal lehet élni.

[...]

Az igazgató határozata ellen jogorvoslattal lehet élni. [...]"

8. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 74. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) Amennyiben az adóalany által végzett műveletekkel kapcsolatban a hivatalnak komoly, pontos és egybevágó feltételezések alapján kétségei merülnek fel a benyújtott bevallások pontosságát illetően, hivatalból adót vethet ki, ha e kétségek az adóalany által szolgáltatott magyarázatokkal, adatokkal vagy bizonyítékokkal nem oszthatók el.

(2) Amennyiben az adóalany bármely okból kifolyólag nem nyújtotta be a megszabott határidőn belül és a szükséges adatokkal a 64. cikkben említett adóbevallásokat, vagy részben vagy egészben nem tett eleget a könyvek vagy nyilvántartások vezetésével, kiadásával, megőrzésével vagy közlésével kapcsolatban a jelen törvényben vagy e törvény alapján előírt kötelezettségeknek, a hivatal szintén jogosult hivatalból megállapítani az adóalany által a szabálytalanság által érintett hónap(ok) során teljesített ügyletek becsült összege alapján fizetendő adót.”

9. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 76. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőket írja elő:

„[...]

(2) A 73., 74. és 75. cikk szerinti, hivatalból történő helyesbítésről vagy adókivetésről szóló értesítést közölni kell az adóalannal, és az értesítés a benne szereplő kézbesítési napon az adóalany által átvettnek tekintendő. [...]

(3) A (2) bekezdésben említett, hivatalból történő helyesbítésről vagy adókivetésről szóló értesítésekkel szemben panasszal lehet élni. [...]

Az igazgató határozata ellen jogorvoslattal lehet élni. A keresetet a polgári ügyekben eljáró tribunal d'arrondissement de Luxembourg (luxembourgi kerületi bíróság, Luxemburg) előtt terjesztik elő. [...]"

III. A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. 2018. március 17-én a nyilvántartási, illeték- és héahivatal két, hivatalból történő héakivetésről szóló értesítést intézett a luxemburgi VN társasághoz (a továbbiakban: adóalany társaság), az egyiket a 2014. évre, a másikat pedig a 2015. és 2016. évre vonatkozóan (a továbbiakban:

hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítések). QJ 2013. április 22-től 2019. február 15-ig, lemondásának napjáig e társaság ügyvezetője volt. Az ezen értesítésekkel szemben az adóalany társaság által benyújtott keresetet elkésztettség miatt elfogadhatatlannak nyilvánították.

11. 2019. május 16-án, mivel az adóalany társaság nem fizette meg az esedékes összegeket, a nyilvántartási, illeték- és héahivatal a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–1. cikkének megfelelően helytállás érvényesítéséről szóló értesítést intézett QJ-nek, amelyben felszólította, hogy a VN társaság 2013 és 2019 közötti napi ügyvezetésével megbízott ügyvezetőjeként fizesse meg a 2014–2016. évekre járó összegeket (a továbbiakban: helytállás érvényesítéséről szóló értesítés).

12. Miután a nyilvántartási, illeték- és héahivatal igazgatója elutasította a helytállás érvényesítéséről szóló értesítéssel szemben benyújtott panaszát, QJ a tribunal d'arrondissement de Luxembourghoz (luxembourgi kerületi bíróság, Luxemburg) fordult ezen értesítés megváltoztatása, vagy ha ez nem lehetséges, megsemmisítése iránt. E bíróság elutasította a keresetet, és helybenhagyta a nyilvántartási, illeték- és héahivatal igazgatójának határozatát.

13. QJ fellebbezést nyújtott be a Cour d'appelhez (fellebbviteli bíróság, Luxemburg). E bíróság előtt azt állította, hogy olyan személyként, akivel szemben helytállást érvényesítenek az azon társasághoz intézett, hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítések megfizetése tekintetében, amely társaságnak az ügyvezetője volt, harmadik személyként benyújtott jogorvoslati kérelem előterjesztésére van lehetősége, amely kérelem továbbra is elfogadható, mivel ezeket az értesítéseket vele személyesen nem közölték. Ezenkívül azt állította, hogy a saját nevében történő keresetindítás lehetőségének megtagadása összeegyeztethetetlen a Charta 47. cikkével.

14. A cour d'appel (fellebbviteli bíróság) elutasította QJ-nek a Charta 47. cikkére alapított érvelését. Úgy ítélte meg, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–1. és azt követő cikkei, amelyek a helytállás érvényesítése iránti eljárást írják elő, nem minősülnek az uniós jogból eredő rendelkezéseknek. Egyébiránt a VN társaságra hivatalból történő adókimutatásra irányuló eljárás tekintetében harmadik félként QJ nem hivatkozhat az alapvető jogok ezen eljárás keretében elkövetett esetleges megsértésére.

15. Ami a QJ által a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítésekkel kapcsolatban megfogalmazott kifogásokat illeti, a cour d'appel (fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy QJ nem rendelkezik személyes jogorvoslati joggal ezen értesítésekkel szemben. E bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy sem a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 76–3. cikke, amely a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítésekkel szembeni panaszokkal kapcsolatos eljárást szabályozza, sem a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–1–67–4. cikkei, sem pedig más jogszabály nem biztosít lehetőséget a helytállás érvényesítéséről szóló értesítés címzettje számára, hogy személyes jogorvoslattal éljen az adóalannal szemben hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítésekkel szemben. Elfogadható és megalapozott kereset hiányában a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítések jogerőre emelkedtek, így sem az adóalany társaság, és még kevésbé az az ügyvezető, akivel szemben a helytállást érvényesítik, nem kérdőjelezheti meg azokat.

16. A jelen ügyben, mivel a helytállás érvényesítésével érintett fél ugyanaz a személy, mint aki a jogi személyt a forgalom megállapítására irányuló eljárásban képviselte, a cour d'appel (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy e minőségében lehetősége volt részt venni az adóköteles forgalom megállapítására irányuló eljárásban, valamint a hivatalból történő adókimutatással szemben jogorvoslattal élni. Egyébiránt, mivel QJ nem adóalany, a nyilvántartási,

illeték- és héahivatal nem volt köteles személyesen közölni vele a hivatalból történő adóketítésről szóló értesítéseket, és nem volt köteles őt személyesen bevonni a hivatalból történő adóketítésre irányuló eljárásba.

17. QJ felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. A hatályon kívül helyezésre vonatkozó első jogalapjának első részében azt kifogásolja, hogy a megtámadott ítélet megsértette a Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való jogát. Azt állítja, hogy a cour d'appel (fellebbviteli bíróság) tévesen utasította el az e rendelkezésre alapított jogalapját, mivel az uniós bíróság úgy ítélte meg, hogy a közös szabályok – köztük a közös héarendszer – alkalmazására vonatkozó nemzeti rendelkezések az uniós jog végrehajtásának részét képezik. Álláspontja szerint a megtámadott ítélet e jogalap elutasításával megsértette a Charta 47. cikkét, amelyet többek között a 2021. szeptember 9-i Adler Real Estate és társai ítéletben (C-546/18, a továbbiakban: Adler Real Estate ítélet, EU:C:2021:711) értelmezett. Ezen ítéletből kitűnik, hogy a helytállás érvényesítésével szembeni jogorvoslat során a felperes számára biztosítani kell a jogot arra, hogy vitassa az azon jogi személlyel szemben hozott határozatok – beleértve a vitatott hivatalból történő adóketítések – jogszerűségét, amely jogi személy irányító testületének a felperes az egyik tagja volt.

18. A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítéletben (C-617/10, a továbbiakban: Åkerberg Fransson ítélet, EU:C:2013:105), valamint számos későbbi ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a hea területén alkalmazandó nemzeti eljárásjog különböző vonatkozásai az uniós jog végrehajtásának körébe tartoznak, ami a Charta és különösen annak 47. cikke alkalmazhatóságát vonja maga után.

19. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ez az ítélkezési gyakorlat alkalmazható egy olyan egyetemleges kötelezettséget rögzítő mechanizmusra, amelynek révén valamely társaság vezetőit felelősségre vonják az általuk irányított társaság által fizetendő hea megfizetéséért, mégpedig az őket terhelő kötelezettségek vétkes megszegése miatt.

20. Megjegyzi, hogy a Charta 47. cikkének alkalmazhatóságára vonatkozó kérdésre adandó igenlő válasz esetén felmerül az a kérdés, hogy e vezetőknek van-e lehetőségük arra, hogy az egyetemleges kötelezettségüket megállapító közigazgatási aktussal szemben a nemzeti jog alapján rendelkezésükre álló kereset keretében járulékos jelleggel vitassák a társasággal korábban közölt, hivatalból történő adóketítésről szóló értesítést, amellyel szemben a társaság időben nem indított keresetet.

21. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az Adler Real Estate ítéletben elfogadott megoldás átültethető-e a társaság vezetői által olyan határozatokért vállalt helytállás érvényesítésével kapcsolatos jogvitákra, amelyek az ezen ítélet által érintett határozattól eltérően nem büntetőjogi jellegűek, és ha igen, milyen feltételek mellett kerülhet erre sor.

22. Konkrétabban, az a kérdés, hogy a Charta 47. cikkével ellentétes-e az, hogy a hea megfizetéséért való egyetemleges felelősségét megállapító közigazgatási aktus által érintett vezető nem vitathatja járulékos jelleggel a társasággal közölt, hivatalból történő adóketítésről szóló értesítést, nem hivatkozhat-e az alapvető jogok esetleges megsértésére a társasággal szembeni hivatalból történő adóketítésre irányuló eljárás keretében, nem követelheti a hivatalból történő adóketítésről szóló értesítés vele való közlését, és azt sem kérheti, hogy vonják be személyesen a hivatalból történő adóketítésre irányuló eljárásba.

23. E körülmények között a Cour de cassation (semmtőszék, Luxemburg) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) A Charta 51. cikkének (1) bekezdésében foglalt kritériumokra tekintettel alkalmazni kell-e a Chartát és különösen annak 47. cikkét a társaságok vezetői részéről az általuk irányított társaság által fizetendő hea megfizetése tekintetében – az őket terhelő kötelezettségek vétkes megszegése miatt – fennálló egyetemleges kötelezettség nemzeti jogszabályok általi szabályozására?
- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a Charta 47. cikkét, hogy azon vezetőknek, akikkel szemben helytállást érvényesítenek, lehetőségük van arra, hogy az egyetemleges kötelezettségüket megállapító közigazgatási aktussal szemben a nemzeti jog alapján rendelkezésükre álló kereset keretében járulékos jelleggel vitassák a társasággal korábban közölt, hivatalból történő héakivetésről szóló értesítést, amellyel szemben a társaság időben nem indított keresetet?
- 3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a Charta 47. cikkét, hogy az korlátozza azon jogalapokat, amelyekre a vezetők az adóalany társasággal közölt, hivatalból történő adókivetésről szóló értesítés járulékos vitatása keretében hivatkozhatnak, vagy úgy, hogy az minden jogalapra kiterjed, a héatartozás megállapítására vonatkozó olyan jogalapokat is beleértve, mint az adóalany társasággal szemben kibocsátott, hivatalból történő adókivetésről szóló határozat alapjául szolgáló ténybeli megállapítások, valamint az olyan tisztán személyes jellegű jogalapokat, mint az alapvető jogoknak a hivatalból történő adókivetésre irányuló eljárás keretében e vezetőkkel szemben történt esetleges megsértése?”

24. QJ, a luxemburgi, a spanyol és a lengyel kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2025. december 4-i tárgyaláson a felek ismertették szóbeli előadásait, valamint a Bíróság által feltett írásbeli és szóbeli kérdésekre adott válaszaikat.

IV. Elemzés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

25. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a jogvita a QJ, az alapeljárás felperese és az adóalany társaság ügyvezetője által a helytállás érvényesítéséről szóló értesítéssel szemben indított keresetre vonatkozik. QJ ellen – mint az adóalany társaság által meg nem fizetett héatartozásért személyesen és egyetemlegesen felelős adós ellen – eljárás folyik. A társaság vezetőinek egyetemleges felelősségét a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–2. cikke írja elő.³ A felelősség az őket terhelő jogi kötelezettségek „vétkes megszegésén” alapul,

³ A hea terén a helytállás érvényesítésének mechanizmusáról lásd: Barbabianca, G., Gasparotto, B. és Ronny, P., *Législation TVA Annotée*, 2. kiadás, Legitech, Luxembourg, 2023, 536. o. és az azt követő oldalak; Bena, M. és Trevisan, E., „Guide pratique pour dirigeants de société: les actions essentielles en cas d'appel en garantie par l'administration fiscale”, 2024 (3), *Revue générale de fiscalité luxembourgeoise*, 72. o.; Loquet, E., „Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte”, *Droit fiscal luxembourgeois*, az *International Fiscal Association* jubileumi kötete, Luxembourg, Legitech, 181–208. o. A közvetlen adók terén a helytállás érvényesítésének mechanizmusáról lásd: Schroeder, S. N., *L'appel en garantie: des dirigeants de société en matière d'impôts directs*, Legitech, Bertrange, 2020, 153–167. o.; Steichen, A., „La procédure fiscale – §330. Recours contre le bulletin d'appel”, *Manuel de droit fiscal*, Legitech, Bertrange, 2023, 327. és 328. o.; Chaouche, F. és Lyaudet, J., „Chapitre 3 – Le bulletin de l'impôt sur le revenu”, *Fiscalité des personnes physiques*, 3. kiadás, Larcier Luxembourg, Windhof, 2024, 805. és 806. o.

amennyiben e vétkes megszegés következtében a héaalanyokkal szemben előírt jogi kötelezettségeket nem teljesítették, vagy a fizetendő héát nem fizették meg az általuk kezelt pénzügyi eszközökkel.⁴

26. A jelen ügyben az alsóbb fokú bíróságok megállapították QJ vétkességét, lényegében azért, mert nem teljesítette a héával kapcsolatos bevallási kötelezettségeit és az adóhatóságnak fizetendő héa megfizetésére vonatkozó kötelezettségét.⁵ A helytállás érvényesítése során követelt összeg megfelel a főkötelezett, azaz az adóalany társaság által fizetendő összegnek. A főtartozás összegét a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 74. cikkének megfelelően az adóalany társasággal szemben hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítésekben kell meghatározni.

27. A QJ által a helytállás érvényesítéséről szóló értesítéssel szemben benyújtott kereset keretében a Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy mivel a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítések jogerőre emelkedtek, az azokban szereplő összegek már nem vitathatók.

28. A Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) elutasította QJ-nek a Charta 47. cikkének megsértésére alapított jogalapját, mivel úgy ítélte meg, hogy az nem alkalmazható a helytállás érvényesítésének nemzeti eljárási mechanizmusára.

29. Ezen eljárási összefüggésre tekintettel meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Charta 47. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó valamely személy azon közigazgatási aktus jogszerűségének vitatására irányuló keresete keretében, amely megállapítja e személy egyetemleges felelősségét az azon adóalany társaság által meg nem fizetett héa megfizetéséért, amelynek az ügyvezetője volt, olyan nemzeti szabályozás alapján, amely előírja, hogy a társaság vezetőit – az őket terhelő kötelezettségek vétkes megszegése miatt – egyetemleges kötelezettség terheli a meg nem fizetett héa megfizetésére.

1. A Charta alkalmazhatóságáról

30. Emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 51. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy a Charta rendelkezéseinek a tagállamok csak annyiban címzettjei, amennyiben az Unió jogát hajtják végre.

31. Az Európai Unió jogrendjében biztosított alapvető jogokat így az uniós jog által szabályozott valamennyi helyzetre alkalmazni kell, az ilyen helyzeteken kívül azonban nem.⁶

⁴ Meg kell jegyezni, hogy a vezetők egyetemleges felelősségét a közvetlen adózás területén a módosított, 1931. május 22-i általános adótörvény (Abgabeordnung, a továbbiakban: általános adótörvény) 119. cikke is előírja. Az alapeljárás felperese az alsóbb fokú bíróságok előtt azt állította, hogy az általános adótörvényben foglalt elvek alkalmazandók a keresete keretében, és hogy az általános adótörvény 119. cikkének (2) bekezdése szerint a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítésekkel szemben harmadik személy jogorvoslati kérelmet nyújthat be. Márpedig a Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy az általános adótörvény rendelkezései nem alkalmazhatók a közvetett adók terén. Az általános adótörvény 119. cikke (2) bekezdésének az alapügyben való alkalmazhatóságának kérdése a QJ által felhozott, hatályon kívül helyezésre vonatkozó első jogalap harmadik részének tárgyát képezi. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nem vonatkoznak erre a rendelkezésre.

⁵ A Bíróság előtti iratokból kitűnik, hogy a 2014. évre vonatkozóan benyújtott éves héabevallás hibákat tartalmazott, a 2015. és 2016. évre vonatkozó éves héabevallásokat pedig nem az előírt határidőn belül nyújtották be.

⁶ 2025. augusztus 1-jei BAJI Trans ítélet (C-544/23, EU:C:2025:614, 49. pont); Åkerberg Fransson ítélet (19. pont).

32. A héairányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.⁷

33. A Bíróságnak már volt alkalma pontosítani, hogy az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem pedig azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok előírhatnak, és hogy e rendelkezések ennél fogva mérlegelési mozgásteret biztosítanak e tagállamok számára az esedékes héa teljes összegének a területükön való behajtásához és a csalás elleni küzdelemhez szükséges eszközöket illetően.⁸

34. E tekintetben az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése előírja a tagállamok számára, hogy elrettentő hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás és minden egyéb jogellenes tevékenység ellen.⁹

35. Az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről szóló, 2014. május 26-i 2014/335/EU, Euratom tanácsi határozat (HL 2014. L 168., 105. o.; helyesbítés: HL 2015. L 67., 35. o) 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében az Unió saját forrásai magukban foglalják többek között az uniós szabályok alapján meghatározott harmonizált héa alapjára vonatkozó egységes kulcs alkalmazásából származó bevételeket. Következésképpen közvetlen kapcsolat áll fenn a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése és a vonatkozó héa-sajátforrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet.¹⁰

36. Az Unió pénzügyi érdekei védelmének biztosítása érdekében a tagállamok feladata többek között, hogy megtegyék a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy biztosítsák a saját források – azaz az egységes adómértéknek a harmonizált héaalapra való alkalmazásából származó bevételek – tényleges és teljes összegben való beszedését.¹¹

37. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a héairányelvnek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével és az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. és 273. cikkéből először is az következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen.¹²

38. Az a körülmény, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a héa pontos beszedésére irányuló intézkedések meghatározását illetően, nem igazolhatja az ettől eltérő következtetést. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy azt a tagállamot, amely valamely uniós jogi aktus többféle végrehajtási módja közötti választás szabadságával, illetve

⁷ 2025. április 30-i Genzyński ítélet (C-278/24, EU:C:2025:299, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁸ 2022. október 13-i Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁹ 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 47. pont).

¹⁰ 2022. október 13-i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹¹ 2022. október 13-i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹² 2025. április 3-i Cityland ítélet (C-164/24, EU:C:2025:241, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

diszkrecionális vagy mérlegelési jogkörrel él, amely szerves részét képezi az ezen aktus által létrehozott rendszernek, úgy kell tekinteni, mint amely a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jogot hajtja végre.¹³

39. Amint arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott, a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az olyan héatartozásokra vonatkozó egyetemleges felelősségi mechanizmusok, amelyeket valamely adóalany jogi személy nem fizetett meg a héairányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül, és amelyek lehetővé teszik e tartozásoknak a társaság vezetőjétől vagy irányító testületének tagjától való behajtását, hozzájárulnak a héairányelv 273. cikke értelmében a héa pontos beszedéséhez, és így az uniós jog végrehajtásának minősülnek.¹⁴

40. A jelen ügyben az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmus, mint amelyről az alapügyben szó van, hozzájárul azon héaösszegek behajtásához, amelyeket valamely adóalany jogi személy nem fizetett meg,¹⁵ így módon az ilyen mechanizmus hozzájárul minden tagállam azon, a jelen indítvány 37. pontjában felidézett kötelezettségének teljesítéséhez, hogy a héairányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében elfogadjon valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését.¹⁶

41. Az ilyen mechanizmus tehát az uniós jog végrehajtásának minősül a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.

42. A luxemburgi kormány mindazonáltal vitatja a Charta alkalmazhatóságát. Megjegyzi, hogy az Åkerberg Fransson ítéletben az Unió pénzügyi érdekeit veszélyeztető magatartások szankcionálására irányuló nemzeti adójogi szankciókat minősítették az uniós jog végrehajtásának.¹⁷

43. Mindazonáltal e kormány hangsúlyozza, hogy a luxemburgi jogban az adójogi szankciókat a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 77–80. cikke írja elő, míg e törvénynek a vétkes vezető egyetemleges kötelezettségére vonatkozó 67–1. és azt követő cikkei nem az említett törvény értelmében vett adójogi szankciót, hanem a polgári jogi felelősség különös esetét írják elő. A luxemburgi jogban az egyetemleges kötelezettség mechanizmusát a társaság vezetőjének vétkessége alapozza meg, nem pedig a héára vonatkozó szabályozásból eredő anyagi jogi kötelezettségek megsértése. Mivel a vezető egyetemleges kötelezettségének mértéke az általa elkövetett köteleességszegéstől függ, nem tekinthető úgy, hogy az egyetemleges kötelezettséget rögzítő mechanizmus az Åkerberg Fransson ítélet értelmében a tagállam számára annak „területén biztosítani tudja az esedékes héa teljes összegének beszedését”.

44. A luxemburgi kormány álláspontjával a következő okok miatt nem tudok egyetérteni.

¹³ 2024. július 29-i protectus ítélet (C-185/23, EU:C:2024:657, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁴ 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 49. pont); 2024. november 14-i Herdijk ítélet (C-613/23, EU:C:2024:961, 18. pont); 2022. október 13-i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788, 70. pont).

¹⁵ A 2017. évi adóreform végrehajtásáról szóló 2016-os törvény 2016 október 11-i 7020. sz. tervezetének indokolása szerint „fontos biztosítani, hogy a [héát] [a héa hatálya alá tartozó gazdasági szereplők] ténylegesen megfizessék az államnak, és azt ne használják fel más célra”. Ugyanezen indokolásból kitűnik, hogy azokat a rendelkezéseket, amelyek lehetővé teszik a társaság vezetőinek büntetőeljárás alá vonását, „az állam általi behajtás garanciáinak növelése és a héaköteles szervezetek vezetőinek és ügyvezetőinek felelősségre vonása érdekében” fogadták el (kiemelés tőlem).

¹⁶ 2022. október 13-i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítélet (C-1/21, EU:C:2022:788, 71. pont).

¹⁷ Lásd: Åkerberg Fransson ítélet, 27. és 28. pont.

45. A jelen indítvány 37. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a tagállamok a héairányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében kötelesek elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését. Az adójogi szankciók kiszabása nem az egyetlen olyan eszköz, amellyel a tagállamok eleget tesznek az e rendelkezés szerinti kötelezettségüknek. Minden olyan intézkedés, amely a meg nem fizetett héa beszedésére irányul, biztosítja a héa teljes összegének beszedését, és ezáltal végrehajtja a tagállamok fent említett kötelezettségét.

46. Egyébiránt, amint azt korábban jeleztem,¹⁸ a Bíróság már megállapította, hogy bizonyos egyetemleges felelősséget rögzítő mechanizmusok az uniós jog végrehajtásának minősülnek, mivel hozzájárulnak a héa teljes összegének beszedésének biztosításához, anélkül, hogy e mechanizmusokat az adott nemzeti jog szükségszerűen szankciónak minősítené. Amint azt a spanyol kormány a szóbeli előadásaiban kifejtette, az a tény, hogy az alapügyben szóban forgó egyetemleges mechanizmus nem tartozik valamely szankciórendszer hatálya alá, nem zárja ki, hogy azt az uniós jog végrehajtásának lehessen minősíteni.

47. A luxemburgi kormány azt is előadta, hogy a helytállás érvényesítésének mechanizmusa olyan különös polgári jogi felelősségi rendszer, amely nem kapcsolódik a héa teljes körű beszedéséhez.

48. Ezen állításnak az arra a kérdésre gyakorolt hatása, hogy az egyetemleges mechanizmus az uniós jog végrehajtásának minősül-e, attól a választól függ, hogy az állam kára független-e a meg nem fizetett héa összegétől. Márpedig a Bíróság által e tekintetben feltett kérdésre válaszolva a luxemburgi kormány a tárgyaláson kijelentette, hogy a teljesen vagy részben be nem szedett héa az állam által elszenvedett kárnak minősül, és nem jár további kártérítés az ügyvezető vétkes magatartása miatt. E kormány egyébiránt azt állította, hogy a jelen ügyben az ügyvezetővel szemben érvényesített helytállás összege megfelel annak az összegnek, amely a hivatalból történő adókimutatásról szóló, a társasággal számára kibocsátott értesítésben szerepel, és amelyet nem fizettek meg.

49. Amint azt a Bizottság a szóbeli előadásaiban lényegében kifejtette, mivel a szóban forgó egyetemleges felelősséget rögzítő mechanizmus nem írja elő az adó meg nem fizetésétől eltérő kár megtérítését, nem állítható, hogy e mechanizmus független lenne a meg nem fizetett héa összegétől.

50. Ennélfogva úgy vélem, hogy a szóban forgó adójogi egyetemlegességet rögzítő mechanizmus a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jog végrehajtásának minősül.

2. A Charta 47. cikkére való hivatkozás lehetőségéről

51. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés közelebbről arra vonatkozik, hogy az a személy, akivel szemben helytállást érvényesítenek, a helytállás érvényesítéséről szóló értesítéssel szemben benyújtott keresete keretében hivatkozhat-e a Charta 47. cikkére.

52. A Charta 47. cikkének (1) bekezdése szerint mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz. Mindenkinek joga van különösen ahhoz, hogy ügyét tisztességes eljárás keretében tárgyalják.

¹⁸ A jelen indítvány 39. pontja.

53. Amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a hatékony jogorvoslathoz való jogra önmagában a Charta 47. cikke alapján lehet hivatkozni, anélkül hogy annak tartalmát más uniós jogi rendelkezéseknek vagy a tagállamok belső jogi rendelkezéseinek pontosítaniuk kellene.¹⁹

54. Ugyanakkor e jog valamely adott ügyben való elismerése azt feltételezi – amint az a Charta 47. cikkének első bekezdéséből kitűnik –, hogy az e jogra hivatkozó személy az uniós jog által biztosított jogokra és szabadságokra hivatkozik.²⁰

55. E tekintetben mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a természetes vagy jogi személyek magántevékenységi körébe való önkényes vagy aránytalan közhatalmi beavatkozás elleni védelem az uniós jog általános elvét képezi.²¹

56. Erre a védelemre az alapeljárás felpereséhez hasonló természetes személy a Charta 47. cikkének első bekezdése értelmében az uniós jog által biztosított jogként hivatkozhat annak érdekében, hogy bíróság előtt megtámadjon egy neki sérelmet okozó aktust, nevezetesen a helytállás érvényesítéséről szóló értesítést, amely olyan nemzeti rendelkezésen alapul, amely – amint az a jelen indítvány 50. pontjából kitűnik – a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jogot hajtja végre.²²

57. Ebből következik, hogy az alapeljárás körülményei között a Charta 47. cikke alkalmazandó.

58. Írásbeli észrevételeiben a luxemburgi kormány azt állítja, hogy az Adjak ítélet²³ 42. pontjából az következik, hogy az egyetemleges felelősség megállapítására irányuló eljárás keretében a Charta 47. cikke nem releváns a védelemhez való jog értékelése szempontjából.

59. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az Adjak ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróság elé terjesztett kérdés a héaalany jogi személy adótartozásáért felelős harmadik személy védelemhez való jogára vonatkozott, mégpedig az ezen adóalany ellen folytatott adómegállapítási eljárás, valamint az e harmadik személlyel szemben folytatott egyetemleges felelősség megállapítására irányuló eljárás keretében. Ezen ítélet 42. pontjában a Bíróság megjegyezte, hogy ezen eljárások közigazgatási jellegére tekintettel a Charta 47. cikke nem releváns.

60. Márpedig a jelen ügy a jogalany azon jogára vonatkozik, hogy álláspontját bíróság előtt védje meg a helytállás érvényesítéséről szóló határozattal szembeni keresete keretében. Az Adjak ítélet 42. pontja tehát nem alkalmazható a jelen ügyre.

61. A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó valamely személy azon közigazgatási aktus jogszerűségének vitatására irányuló keresete keretében, amely megállapítja e személy egyetemleges felelősségét az azon adóalany társaság által meg nem fizetett hea

¹⁹ 2020. október 6-i État luxembourgeois (Adózással kapcsolatos információk iránti kérelemmel szembeni jogorvoslati jog) ítélet (C-245/19 és C-246/19, EU:C:2020:795, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁰ 2020. október 6-i État luxembourgeois (Adózással kapcsolatos információk iránti kérelemmel szembeni jogorvoslati jog) ítélet (C-245/19 és C-246/19, EU:C:2020:795, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²¹ 2020. október 6-i État luxembourgeois (Adózással kapcsolatos információk iránti kérelemmel szembeni jogorvoslati jog) ítélet (C-245/19 és C-246/19, EU:C:2020:795, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²² Lásd ebben az értelemben: 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet (C-682/15, EU:C:2017:373, 50. pont). Lásd még: Kaprielian, J., „La protection effective de l'assujéti et le contrôle TVA”, 2024(2), *Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne*, 161–194. o., különösen 163. o.

²³ 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130).

megfizetéséért, amelynek az ügyvezetője volt, olyan nemzeti szabályozás alapján, amely előírja, hogy a társaság vezetőit – az őket terhelő kötelezettségek vétkes megszegése miatt – egyetemleges kötelezettség terheli a meg nem fizetett hea megfizetésére.

B. A második és harmadik kérdésről

62. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a Charta 47. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely nem teszi lehetővé azon vezető számára, akivel szemben helytállást érvényesítenek, hogy az adóalany társaság héatartozása tekintetében fennálló egyetemleges kötelezettségét megállapító közigazgatási aktussal szembeni keresete keretében járulékos jelleggel vitassa az e társasággal korábban közölt, hivatalból történő adókimvetésről szóló, jogerőssé vált értesítést. Amennyiben ez a helyzet, a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy az ilyen vezető milyen jogalapokra hivatkozhat a hivatalból történő adókimvetésről szóló értesítés járulékos jellegű vitatása keretében.

63. Emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 47. cikkében előírt hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalma egyéb tényezők mellett magában foglalja a védelemhez való jogot, azt, hogy e jog jogosultja olyan bírósághoz fordulhasson, amely hatáskörrel rendelkezik az uniós jog által számára biztosított jogok tiszteletben tartásának biztosítására, ennek érdekében pedig az előtte folyamatban lévő ügy szempontjából releváns valamennyi ténybeli és jogi körülmény vizsgálatára.²⁴

64. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartására vonatkozó követelmény csak azt jelenti, hogy mindenki számára el kell ismerni az e jogokat és szabadságokat sértő, neki sérelmet okozó aktus bíróság előtti megtámadásához való jogot. Közelebbről, az említett követelmény önmagában nem jelenti azt, hogy e jog jogosultjának olyan közvetlen jogorvoslat áll rendelkezésre, amely elsődlegesen egy adott intézkedés vitatására irányul, feltéve, hogy a különböző illetékes nemzeti bíróságok előtt egyébként létezik egy vagy több olyan jogorvoslati lehetőség, amely lehetővé teszi ezen intézkedés járulékos bírósági felülvizsgálatát, biztosítva ezzel azon jogok és szabadságok tiszteletben tartását, amelyeket az uniós jog garantál e jogosult számára, anélkül hogy ki kéne tennie magát annak a veszélynek, hogy a szóban forgó intézkedés be nem tartása esetén vele szemben szankció kiszabására kerül sor.²⁵

65. Ezen emlékeztetők fényében meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben a nemzeti szabályozás vagy gyakorlat annak a személynek a védekezési jogalapjait, akivel szemben helytállást érvényesítenek, az adójogi felelőssége megállapításának a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 67–3. cikkéből eredő feltételeire, vagyis a vállalkozás vezetőjének vétkességére, az elszenvedett kárra, valamint a kár és a vétkesség közötti okozati összefüggésre korlátozza. A vezető a vele szemben indított, helytállás érvényesítésére vonatkozó eljárás során járulékos jelleggel nem kérdőjelezheti meg a hivatalból történő adókimvetésről szóló értesítésben szereplő azon

²⁴ 2025. december 18-i SACD és társai ítélet (C-182/24, EU:C:2025:979, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁵ Lásd ebben az értelemben: 2025. április 8-i Európai Ügyészség (Eljárási aktusok bírósági felülvizsgálata) ítélet (C-292/23, EU:C:2025:255, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

összegeket, amelyek a vele szemben követelt összegeknek felelnek meg. Az a személy, akivel szemben helytállást érvényesítenek, és akit egyetemleges adósként felelősségre vonnak, így nem vitathatja azon tartozás fennállását és összegét, amelynek megfizetéséért egyetemlegesen felel.

66. A helytállásra felszólított fel által felhozható védekezési jogalapok e korlátozásának oka az adóalany társasággal szemben hivatalból történő adókimutatásról szóló határozat jogerős jellege.

67. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve nem minősül abszolút követelménynek, hanem korlátozható, feltéve, hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértene.²⁶

68. A közigazgatási határozat azon jogerejének elismerése, amely az észszerű jogorvoslati határidő leteltével vagy a jogorvoslati jog kimerítésével áll be, hozzájárul a jogbiztonsághoz, amely az uniós jog egyik alapelve.²⁷ Amennyiben valamely közigazgatási határozat jogereje hozzájárul a jogbiztonsághoz, főszabály szerint az uniós jog nem követeli meg, hogy valamely szerv köteles legyen visszavonni az ily módon jogerőssé vált közigazgatási határozatot.²⁸

69. Mindemellett a közigazgatási határozat jogereje nem igazolhatja magának a védelemhez való jognak a lényege elleni sérelmet.²⁹

70. Márpedig a jelen ügyben a jogerőssé vált közigazgatási határozat, vagyis a hivatalból történő adókimutatásról szóló értesítés kötelező erővel bír az adóalany társaság vezetőjével szemben, aki harmadik személy, és nem volt címzettje a szóban forgó határozatnak, és nem tudta személyesen érvényesíteni jogait.

71. Ilyen körülmények között az egyetemlegesen felelősségre vont vezető azon jogának kizárása, hogy vitassa az e határozatban szereplő ténybeli és jogi értékeléseket, sértheti a hatékony jogorvoslathoz való jogának lényeges tartalmát.³⁰

72. Amint azt a lengyel kormány írásbeli észrevételeiben kifejtette, a társaság vezetőjének felelősségére vonatkozó eljárásban az e társaságnak címzett adómegállapítási határozat csupán az adóhivatal által az említett társasággal szemben folytatott eljárás keretében megállapított ténybeli körülmények és jogi minősítések bizonyítéka.

²⁶ 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁷ Lásd ebben az értelemben: 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet, C-453/00, EU:C:2004:17, 24. pont; Adler Real Estate és társai ítélet (38. pont).

²⁸ 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁹ Lásd ebben az értelemben: 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 55. pont).

³⁰ Lásd: Papagiannoulas, A., „Responsabilité fiscale du dirigeant social – Les vicissitudes du débat contradictoire dans le contentieux de la responsabilité fiscale du dirigeant social (LPF, L. 267. cikk)”, *Revue de droit fiscal*, 20. sz., 2023. május 19., 1–7. o., különösen 6. o. A Cour de cassation (semmitőszék, Franciaország) (semmitőszék, polgári, kereskedelmi tanács, 2017. november 9., 17–16.464) ítélkezési gyakorlatára hivatkozva e szerző hangsúlyozza, hogy a francia legfelsőbb bíróság közvetetten úgy ítélte meg, hogy a társaság adózási szempontból egyetemlegesen felelős vezetőjének azon lehetősége, hogy többek között a fizetendő adó összegének és alapjának jogalapjára hivatkozzon, „alkotmányos alapokon nyugszik”.

73. A tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények betartása érdekében fontos, hogy a felek az adómegállapítási határozatban szereplő megállapításokról tudomást szerezhessenek, és kontradiktórius eljárásban megvitathassák azokat.³¹ A kérdést előterjesztő bíróságnak lehetőséget kell biztosítani arra, hogy ellenőrizze azokat a megállapításokat, amelyeken azon jogi aktus alapul, amelynek jogszerűségét vitatják, és amelyek döntő jelentőségűek az előtte folyó per kimenetele szempontjából.

74. Az Adler Real Estate ítélet megerősíti ezt a következtetést. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a védelemhez való jog *alanyi* jog jellegű, így maguknak az érintett feleknek kell olyan helyzetben lenniük, hogy e jogokat ténylegesen gyakorolhassák, függetlenül az őket érintő eljárás jellegétől.³² A Bíróság szerint a hatékony jogorvoslathoz való jog tiszteletben tartása megköveteli, hogy a közigazgatási hatóság a természetes személlyel szembeni szabálysértési eljárásban elutasítsa az e személynek felrótt jogsértést megállapító és véglegessé vált határozatban szereplő értékelésekhez kapcsolódó kötőerőt, ha az említett személy a védelemhez való jogának gyakorlása során maga nem vitathatta ezeket az értékeléseket.³³

75. Az Adler Real Estate ítélet a vezetők védelemhez való jogára vonatkozott a velük szemben büntetőjogi jellegű közigazgatási szankciók kiszabására irányuló eljárásban. Ezen ítélet tanulságai azonban az egyetemleges felelősségre vonatkozó polgári eljárás keretében is relevánsak.

76. A védelemhez való jog ugyanis az eljárás büntetőjogi vagy polgári jogi jellegétől függetlenül alanyi jog jellegű. Mindemellett a közigazgatási határozat jogereje nem igazolhatja magának a védelemhez való jognak a lényege elleni sérelmet, még polgári eljárás keretében sem.³⁴ A társaság vezetőjének a saját felelősségét megalapozó jogi aktussal szembeni védelemhez való jogának lényege megköveteli, hogy a vezető járulékos jelleggel és személyesen vitathassa az adóalany társasággal szemben olyan eljárásban hozott adómegállapítási határozatban szereplő megállapításokat, amelyben nem vett részt félként.³⁵

77. Az a körülmény, hogy az érintett természetes személynek *mint vezetőnek* lehetősége van arra, hogy a társaság nevében keresetet indítson az adómegállapítási határozattal szemben, nem foszthatja meg őt azon jogától, hogy *azon személyként, akivel szemben helytállást érvényesítenek*, kifogást emeljen az adómegállapítási határozattal szemben, és személyesen vitassa az abban foglalt ténybeli és jogi értékeléseket. Bár mindkét eljárásban ugyanazon természetes személyről van szó, e személy nem azonos minőségben jár el.

78. A luxemburgi kormány azt állította, hogy az ügyvezető azon jogának kizárását, hogy kifogást emeljen a hivatalból történő adókivetésről szóló értesítéssel szemben, az a körülmény igazolja, hogy az általában gondos, napi ügyvezetéssel megbízott vezetőnek minden szükséges lépést meg kell tennie annak érdekében, hogy vitassa az általa irányított társaságnak címzett, hivatalból történő adókivetésről szóló értesítést. Ismeri a törvényt, és így tudnia kell arról, hogy a társaság heatartozása az ő egyetemleges felelősségét vonhatja maga után.

³¹ Lásd: 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet (C-512/21, EU:C:2022:950, 60. pont); 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 67. pont).

³² Adler Real Estate és társai ítélet (59. pont).

³³ Adler Real Estate és társai ítélet (59. és 60. pont).

³⁴ Lásd analógia útján: 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 56. pont).

³⁵ Az adóalapot vitató jogalapok vizsgálatára hatáskörrel rendelkező (általános vagy közigazgatási) bíróság a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartozik.

79. Nem tudok egyetérteni ezzel az érvel. Amint az fentebb említésre került,³⁶ és amint arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben lényegében rámutatott, a neki sérelmet okozó határozattal érintett személynek személyesen lehetőséget kell biztosítani arra, hogy megfelelően kifejtthesse álláspontját azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a hivatal a felelősségének megállapítása érdekében támaszkodott. Az a vezető, akivel szemben helytállást érvényesítenek, nem tévesztendő össze az adóalany társasággal, amely az őt képviselő személyektől elkülönülő jogalany.

80. Figyelembe kell venni a társaság létesítő okiratában meghatározott képviseleti módot is. Abban az esetben, ha létezik igazgatótanács, nem vélemezhető, hogy a vezető egyedül képviselheti a társaságot a bíróság előtt. Amint azt a Bizottság a szóbeli előadásaiban kifejtette, a társaság vezetője nem mindig jogosult egyedül dönteni az adóketési értesítés vitatásának lehetőségéről.

81. A jelen ügyben a nemzeti iratokból kitűnik, hogy az adóalany társaság létesítő okirata előírja, hogy a társaságot legalább három ügyvezetőből álló igazgatótanács irányítja, amely az A kategóriába tartozó ügyvezető(k)ből és a B kategóriába tartozó ügyvezető(k)ből áll. Harmadik felek felé a társaságot az A kategóriájú ügyvezető és a B kategóriájú ügyvezető együttes aláírása kötelezi érvényesen. Amint azt a Bizottság a tárgyaláson lényegében megjegyezte, amennyiben a jogorvoslat benyújtására vonatkozó döntéshez együttes aláírás szükséges, egy ügyvezető számára nehezebb lehet a saját érdekeit a társaságon közvetítésén keresztül védeni. Mindenesetre, függetlenül képviseleti jogkörének terjedelmétől, nem tekinthető úgy, hogy valamely természetes személy azonos módon gyakorolja a védelemhez való jogát, ha a társaság nevében jár el a társaság ellen indított eljárásban, és amikor a saját nevében jár el a vele szemben folytatott eljárás keretében neki sérelmet okozó aktussal szemben.

82. Ezenkívül egyáltalán nem zárható ki a jogi személy, illetve a jogi személyt terhelő kötelezettség vállalására vagy az e jogi személy képviseletének ellátására jogosult természetes személy közötti érdeköszeütközés.³⁷

83. Nem vagyok meggyőződve a luxemburgi kormány azon érvéről sem, amely szerint annak lehetővé tétele, hogy a helytállás érvényesítéséről szóló értesítés által érintett vezető vitassa a hivatalból történő adóketésről szóló értesítést, sértene ez utóbbi értesítés jogerős jellegét azáltal, hogy egy második lehetőséget biztosít a vitatásra.

84. E tekintetben meg kell állapítani, hogy azon személy, akivel szemben helytállást érvényesítenek, azon jogának elismerése, hogy járulékos jelleggel vitassa a hivatalból történő adóketésről szóló értesítésben megállapított tartozás fennállását és összegét, nem érinti ezen értesítésnek az adóalany társaságra nézve fennálló kötelező erejét. Az e jogi aktus címzettjeként érintett adóalany társaság megtámadáshoz való joga a jogorvoslati határidő lejártával elévül.

85. Kétségtelen, hogy a hivatalból történő adóketésről szóló értesítésnek a vezetővel szembeni kötelező erejének alkalmazása hatékonyabbá teszi a beszédet, és egyszerűsíti az eljárást. Az egyetemleges felelősséget rögzítő mechanizmus hatékonyságának azonban tiszteletben kell tartania az igazgató védelemhez való jogának lényeges tartalmára vonatkozó követelményeket.

³⁶ A jelen indítvány 76. pontját.

³⁷ 2022. november 10-i DELTA STROY 2003 ítélet (C-203/21, EU:C:2022:865, 63. pont).

86. Egyébként nem állapítható meg, hogy a vezető azon jogának elismerése, hogy a helytállás érvényesítéséről szóló határozat elleni keresete keretében kifogást emeljen az adótartozással szemben, egy második esélyt adna számára arra, hogy a hivatalból történő adókimetéről szóló értesítést vitassa.

87. Amint az a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik,³⁸ a hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartása nem követeli meg az érintett intézkedés, a jelen esetben a hivatalból történő adókimetéről szóló értesítés közvetlen megtámadásának lehetőségét. Csak azt követeli meg, hogy a vezető járulékos jelleggel vitathassa az ezen értesítésben megállapított ténybeli és jogi körülményeket, amennyiben ez döntő jelentőségű a vele szemben folytatott eljárás kimenetele szempontjából. Amint arra a lengyel kormány az írásbeli észrevételeiben rámutatott, a vezetőnek jogosultnak kell lennie arra, hogy az ezen értesítésben szereplő ténybeli körülményekkel vagy jogi minősítésekkel ellentétes bizonyítékokat terjesszen elő. Ezen értesítés járulékos jellegű megtámadásának lehetősége az ahhoz szükséges jogalapokra korlátozódik, hogy az érintett vezető vitathassa az egyetemleges felelősségét, beleértve az általa fizetendő tartozás összegét is.

88. Ezzel szemben, figyelembe véve a védelemhez való jog alanyi jog jellegét, a hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartása nem követeli meg, hogy az ügyvezető a saját nevében hivatkozhasson a társaság védelemhez való jogának megsértésére. Az ügyvezető ugyanis harmadik személy az adóalany társasággal szemben folytatott adómegállapítási eljárásban. A társaság feladata, hogy jogait a társaság nevében és létesítő okiratának megfelelően a vezetője által indított kereset útján védje.

89. Ugyanez vonatkozik arra is, hogy a vezető nem vehet részt személyesen az adómegállapítási eljárásban. A társasággal szembeni adómegállapítási eljárás szakaszában a vezető felelőssége hipotetikus. Csupán annak a lehetősége áll fenn, hogy egy harmadik személlyel szemben később egyetemleges felelősség megállapítása iránti eljárást indítanak, és hogy ez utóbbi eljárás végén e harmadik személynek sérelmet okozó vagy annak érdekeit érzékelhetően érintő határozatot hoznak.³⁹ A védelemhez való jog tiszteletben tartása nem követeli meg, hogy a vezetőt személyesen bevonják egy olyan eljárásba, amely olyan jogi aktusra vonatkozik, amely nem érinti őt hátrányosan. Ez nem érinti a vezető azon jogát, hogy utólag az adótartozást vitató jogalapokat hozzon fel, ha ezen adótartozás miatt személyesen eljárás folyik ellene.

90. Végül a luxemburgi kormány a vezető azon joga kizárásának igazolása érdekében, hogy vitassa az adótartozást, a szakmai és üzleti titoktartásra hivatkozott. E kormány szerint az olyan érzékeny információknak, mint a forgalom meghatározásának módja vagy más bizalmas üzleti adatok bármely természetes személy részére történő továbbítása – függetlenül attól, hogy az adóalany társaságban jelenleg vagy korábban milyen jogállású – veszélyeztetheti a társaság gazdasági érdekeit.

91. Ebben az összefüggésben érdemes emlékeztetni arra, hogy az iratbetekintési jog a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének szükségszerű velejárója.⁴⁰ A bírósági eljárás keretében valamely személy védelemhez való jogának tiszteletben tartása magában foglalja, hogy

³⁸ Lásd a jelen indítvány 64. pontját.

³⁹ 2025. február 27-i Adjak ítélet (C-277/24, EU:C:2025:130, 61. pont).

⁴⁰ 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 51. pont).

megismerhesse nemcsak a rá vonatkozó határozat indokolását, hanem az iratanyagnak a hatóság által alapul vett valamennyi elemét is, és így ténylegesen állást foglalhasson ezen elemekkel kapcsolatban.⁴¹

92. Ezenkívül a Charta 47. cikkében szereplő védelemhez való jog részét képező kontradiktórius eljárás elvére tekintettel az eljárásban részt vevő feleknek joguk kell, hogy legyen arra, hogy a bíróságnak benyújtott minden iratot és észrevételt megismerhessenek annak érdekében, hogy a bíróság döntését befolyásolhassák, és ezen iratokat és észrevételeket megvitathassák.⁴²

93. Mindemellett, amint arra a jelen indítvány 67. pontjában emlékeztettem, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve nem minősül abszolút követelménynek, hanem korlátozható. A nemzeti szabályozásban foglalt ilyen korlátozások többek között az információk bizalmas kezelése vagy a szakmai titoktartás követelményének védelmére irányulhatnak, amelyeket sérthet a bizonyos információkhoz vagy bizonyos dokumentumokhoz való hozzáférés.⁴³

94. Mindazonáltal a hivatal nem hivatkozhat elvont módon e követelményekre, és nem foszthatja meg a hatékony érvényesüléstől az érintett személy védelemhez való jogát, különösen azáltal, hogy megtagadja tőle az adótartozás járulékos vitatásához való jogot, valamint az e tartozásra vonatkozó bármely információhoz való hozzáférést.⁴⁴

95. Egyébiránt, amint arra lényegében QJ, a spanyol és a lengyel kormány, valamint a Bizottság is hivatkozott a szóbeli előadásaik során, a hivatalból történő adókievetésről szóló értesítésben szereplő, azon személy által vitatni kívánt információk, akivel szemben helytállást érvényesítenek, olyan eseményekre vonatkoznak, amelyeket ez utóbbi ügyvezetői minőségében tudhatott. Ezt az értesítést olyan időszakban állították ki, amely alatt az a személy, akivel szemben helytállást érvényesítenek, az adóalany társaság ügyvezetője volt. A szakmai titoktartás értelemszerűen nem terjedhet ki azokra az eseményekre, amelyekről az a személy, akivel szemben helytállást érvényesítenek, a funkciójából kifolyólag tudott.

96. Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy az iratokban szereplő bizonyos információk a szakmai titoktartási kötelezettség hatálya alá tartoznak, ezen információk bizalmas jellegének védelmét a védelemhez való jog tiszteletben tartásával összeegyeztetve kell biztosítani és végrehajtani.⁴⁵

97. Így amennyiben ütközik egyrészt a sérelmet okozó aktussal érintett személy azon érdeke, hogy rendelkezzen az ahhoz szükséges információkkal, hogy a védelemhez való jogát teljeskörűen gyakorolhassa, másfelől a szakmai titoktartási kötelezettség hatálya alá tartozó információk bizalmas jellegének fenntartásához fűződő érdekek, az illetékes hatóságok vagy bíróságok feladata, hogy az egyes esetek körülményeire tekintettel egyensúlyt teremtsenek ezen ellentétes érdekek között.⁴⁶

98. E körülmények között az ügyvezető adótartozással kapcsolatos védekezésének a szakmai titoktartás alapján történő kizárása nem tűnik indokoltnak.

⁴¹ Lásd ebben az értelemben: 2024. április 25-i NW és PQ (Minősített adatok) ítélet (C-420/22 és C-528/22, EU:C:2024:344, 92. pont).

⁴² 2024. április 25-i NW és PQ (Minősített adatok) ítélet (C-420/22 és C-528/22, EU:C:2024:344, 93. pont).

⁴³ Lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 55. pont).

⁴⁴ Lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet (C-189/18, EU:C:2019:861, 58. pont). Lásd még: a 30. lábjegyzetben hivatkozott Papagiannoulas, A., 6. o.

⁴⁵ Lásd ebben az értelemben: 2018. szeptember 13-i UBS Europe és társai ítélet, (C-358/16, EU:C:2018:715, 68. pont).

⁴⁶ Lásd ebben az értelemben: 2018. szeptember 13-i UBS Europe és társai ítélet (C-358/16, EU:C:2018:715, 69. pont).

99. A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, amely nem teszi lehetővé azon vezető számára, akivel szemben helytállást érvényesítenek, hogy az adóalany társaság héatartozása tekintetében fennálló egyetemleges kötelezettségét megállapító közigazgatási aktussal szembeni keresete keretében járulékos jelleggel vitassa az e társasággal korábban közölt, hivatalból történő adókimutatásról szóló, jogerőssé vált értesítést. A hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartására vonatkozó követelmény azt jelenti, hogy a vezető számára el kell ismerni az ezen értesítésben megállapított ténybeli és jogi körülmények járulékos jellegű vitatásához való jogot, amennyiben ez döntő jelentőségű a vele szemben folytatott eljárás kimenetele szempontjából.

V. Véggövetkeztetés

100. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Cour de cassation (semmitőszék, Luxemburg) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

- 1) Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó valamely személy azon közigazgatási aktus jogszerűségének vitatására irányuló keresete keretében, amely megállapítja e személy egyetemleges felelősségét az azon adóalany társaság által meg nem fizetett hía megfizetéséért, amelynek az ügyvezetője volt, olyan nemzeti szabályozás alapján, amely előírja, hogy a társaság vezetőit – az őket terhelő kötelezettségek vétkes megszegése miatt – egyetemleges kötelezettség terheli a meg nem fizetett hía megfizetésére.
- 2) Az Alapjogi Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, amely nem teszi lehetővé azon vezető számára, akivel szemben helytállást érvényesítenek, hogy az adóalany társaság héatartozása tekintetében fennálló egyetemleges kötelezettségét megállapító közigazgatási aktussal szembeni keresete keretében járulékos jelleggel vitassa az e társasággal korábban közölt, hivatalból történő adókimutatásról szóló, jogerőssé vált értesítést. A hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartására vonatkozó követelmény azt jelenti, hogy a vezető számára el kell ismerni az ezen értesítésben megállapított ténybeli és jogi körülmények járulékos jellegű vitatásához való jogot, amennyiben ez döntő jelentőségű a vele szemben folytatott eljárás kimenetele szempontjából.