JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. szeptember 21.[1]

C-442/22. sz. ügy

P sp. z o.o.
kontra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie;
a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
részvételével

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A héairányelv 203. cikke szerinti adófizetésre kötelezett személy – Fiktív ügyletekről kiállított számla (fiktív számla) – A számla kibocsátójának meghatározása – Számla jogosulatlan harmadik személy általi kiállítása – Fiktív számlának az egyik munkavállaló által a munkáltató tudta nélkül történő kiállítása – Harmadik személy büntetőjogba ütköző cselekményének betudása – A jóhiszeműség mércéje – Az adóalany kiválasztással és ellenőrzéssel kapcsolatos vétkessége”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a csalás elleni küzdelem a héajogot már évek óta uraló témájának keretébe illeszkedik. A jelen kérelem ismét az olyan „vállalkozás felelősségének” terjedelmét érinti, amely valamilyen módon részt vett egy másik adóalany által elkövetett héacsalásban. E felelősség fennállásához tudvalevően már az is elegendő, hogy a vállalkozásnak tudomással kellett volna lennie arról, hogy az általa teljesített ügylettel héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.[2] Ebben az esetben megtagadható tőle az adólevonás vagy az adómentesség, adott esetben pedig egyszerre mindkettő is.[3]

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. pont); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 47. pont); 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).

[3] A keletkezett kár túlkompenzálásának ebből eredő problémájával kapcsolatban lásd már: a Vetsch Int. Transporte ügyre vonatkozó indítványom (C-531/17, EU:C:2018:677, 39. és azt követő pontok).

2. Ehhez most egy harmadik lehetőség is hozzájön: az adó jogosulatlan feltüntetése miatti további adófizetési kötelezettség. E tekintetben végső soron a valamely vállalkozás által azon munkavállalóiért viselt felelősségről van szó, akik a tudta nélkül szervezett és a büntetőjogba ütköző módon szándékosan közreműködtek abban, hogy más adóalanyok (valószínűleg tőkejövedelemadó-csalással együtt) héacsalást követhessenek el. Így a benzinkút alkalmazottai összegyűjtötték a kidobott pénztárblokkokat, majd egy második „könyvelési rendszer" útján új számlákat állítottak ki a pénztárblokkokon szereplő üzemanyag-mennyiségekről, és e számlákat harmadik személyeknek értékesítették. Ez utóbbiak az (ily módon soha meg nem történt) üzemanyag-értékesítések összegét a héabevallás keretében adólevonáshoz, a tőkejövedelemadó-bevallás keretében pedig valószínűleg az üzemi költségek levonásához használták fel. A lengyel állam fel tudta fedezni ezt, de a csalókkal nem tudta megtéríttetni a teljes héakárt. Az adóhatóság ezért ismét igényt támaszt azzal a vállalkozással szemben is, amely – bár a saját ügyletei után szabályszerűen adózott – a fiktív számlákat látszólag maga állította ki.

3. A jelen ügyben tehát arra a kérdésre kell választ adni, hogy változik-e a vállalkozás héafizetési kötelezettsége, ha munkavállalói egy harmadik személy héacsalását támogatták fiktív számláknak a vállalkozás nevére történő kiállításával. Az adóalanynak (a munkáltatónak) a harmadik személy által elkövetett héacsalásban közreműködő saját munkavállalói büntetőjogba ütköző magatartásáért (felelőssé tétel útján) történő héajogi „szankcionálásáról" van tehát szó. Ez új terület annyiban, amennyiben a jogsértő számlákból eredő adófizetési kötelezettségért való felelősség mindig a vállalkozás saját vétkes magatartása alapján állt fenn. A harmadik személy által elkövetett héacsalásban való részvételért való „felelősség" ezzel szemben eddig mindig az ügyletek ügyleti láncolat keretében történő teljesítése tekintetében tanúsítandó kellő gondosság hiányához kapcsolódott. A jelen esetben azonban semmi nem róható fel a vállalkozásnak a ténylegesen teljesített ügyletek tekintetében.

4. Igaz ugyan, hogy az adócsalás elleni küzdelem az egyik legnagyobb kihívás az adólevonás lehetőségét magában foglaló közvetett adórendszerekben. E csalás elleni küzdelem fontosságában mindenki egyetért. Már csak az érintett vállalkozások alapvető jogaira tekintettel is érvényesülniük kell azonban bizonyos korlátoknak. A Bíróságnak most lehetősége nyílik e korlátok pontosabb meghatározására.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[4] határozza meg. A héairányelv 203. cikke a számlán való feltüntetés révén keletkező adófizetési kötelezettséget szabályozza, és a következőképpen szól:

„A héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán."

[4] A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott években (2010 és 2014 között) hatályos változata.

B. A lengyel jog

6. Lengyelország a 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usługgal (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel, módosításokkal; a továbbiakban: héatörvény) ültette át a héairányelvet. A héatörvény 108. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Ha jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység vagy természetes személy a héa összegét feltüntető számlát állít ki, köteles azt megfizetni.”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

7. A felperes P sp. z o.o. társaság (a továbbiakban: P) 2001 és 2015 között üzemanyag-értékesítéssel, kiadói tevékenységgel, üzlethelyiségek bérbeadásával és ingatlanfejlesztéssel foglalkozott. Teljes körű könyvelést vezetett, és nyilvántartásba vett héaalany volt, átlagosan 14 munkavállalóval.

8. Az adóhivatal az általa végzett adóellenőrzés eredményeként megállapította, hogy a P nevére 2010 januárja és 2014 áprilisa között összesen 1 497 847 zloty (PLN) (akkoriban hozzávetőleg 335 000 euró) héaösszegről összesen 1679 hamis héás számla (úgynevezett „üres” számlák, amelyek nem tükröznek tényleges termékértékesítést) kiállítására került sor olyan vállalkozások részére, amelyek az e számlákon feltüntetett héa tekintetében adólevonást érvényesítettek. Ezek a hamis számlák nem szerepeltek a P értékesítésekről vezetett nyilvántartásában. A héát nem fizették be az állami költségvetésbe, és a P nem vallotta be azt.

9. A P vezető ügyvezetője az adóellenőrzés megállapításai nyomán saját belső vizsgálatot folytatott az ügyben. E vizsgálat eredményeként kiderült, hogy az „üres” héás számlákat a társaság ügyvezetésének tudta és beleegyezése nélkül a társaság munkavállalója (a továbbiakban: P. K.) állította ki és üzletelt azokkal.

10. P. K.-t a P benzinkútjánál 2005. november 25-től 2014. május 24-ig foglalkoztatták vezetőként, amikor is munkavállalói kötelezettségeinek megszegése miatt megszüntették a munkaviszonyát. Feladatai közé tartozott a pénztárgép kezelése, számlák kiállítása és dokumentumoknak a számviteli vezető részére történő előkészítése.

11. P. K. kijelentéseiből kitűnik, hogy 2010-től kezdődően gyűjtőszámlákat állított ki az általa vezetett benzinkúton foglalkoztatott munkavállalók által összegyűjtött pénztárblokkokról. A pénztárblokkokat a szemetesekből szedték ki. Minden egyes számla esetében a benzinkút kazánházában őrizték meg a kiállítás éve szerint csoportosított pénztárblokkokat. Ez annak biztosítását szolgálta, hogy a fiktív ügyletekről a benzinkút nevére kiállított számlák ne vonatkozzanak nagyobb üzemanyag-mennyiségre, mint amekkorát a benzinkút ténylegesen értékesített. Ez a jogellenes eljárás nem irányult arra, hogy a P-nek kárt okozzon. A hamis számlákat az irodában lévő számítógépen (egy rejtett fájlban, feloldás nélkül) tárolták.

12. P. K. ezeket a számlákat a helyes számláktól eltérő formátumban és minden esetben helyettese távollétében állította ki. Nem nyomtatott másolatokat a számlákról, hogy ne hozzon létre „papíralapú archívumot”. A számlákat nem továbbította a könyvelésnek sem. P. K. a P adatait használta fel, azt a számla kibocsátójaként tüntette fel, és annak adószámát használta fel. A számlákon P. K. aláírása és bélyegzője szerepel. 2014 óta csak egy elektronikus aláírás szerepelt a

számlákon bélyegző nélkül. A benzinkúton P. K. irányítása alatt dolgozó összes együttműködő munkavállaló haszonra tett szert ebből. A munkavállalók annyi liter üzemanyag után kaptak pénzt, amennyi azokon az átadott pénztárblokkokon szerepelt, amelyeket a hamis számlák kiállítására használtak fel. Nem egyértelmű, hogy pontosan hogyan és hol állították ki e számlákat. A P állítása szerint ez nem számítógépen és nem a benzinkút helyiségeiben történt.

13. Az adóellenőrzés megállapításai alapján az adóhivatal héafizetési kötelezettséget megállapító határozatot hozott a P-vel szemben a 2010 januárja és 2014 áprilisa közötti időszak tekintetében. A P fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben. A másodfokú hatóság (a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie [a lublini adóhivatal elnöke, Lengyelország]) 2017. október 31-i határozatával e határozatot helybenhagyta.

14. A megállapított körülmények alapján mindkét hatóság egyetértett abban, és ezt a felek nem is vitatták, hogy a hamis számlák olyan termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat dokumentáltak, amelyekre valójában nem került sor. Ezek a számlák ténylegesen megvalósított ügyleteket szimuláltak adó-visszatérítés kicsalásának harmadik személyek számára történő lehetővé tétele céljából.

15. Mindkét hatóság megállapította, hogy a P mint munkáltató nem járt el kellő gondossággal a hamis héás számlák kiállításának megelőzése érdekében. P. K. kötelezettségeit írásban nem határozták meg pontosan. A széles körű jogosultságok közé tartozott az a jog, hogy a pénztárblokkokról a BOS-rendszeren kívül, Excel formátumban állítson ki héás számlákat a munkáltató további hozzájárulása nélkül. Mivel a P vezető ügyvezetője tudomással bírt arról, hogy a benzinkúton a pénztárblokkokról, azaz számviteli ellenőrzés nélkül állítanak ki számlákat, ezért számolhatott és számolnia kellett volna azzal, hogy ez megkönnyíti hamis számlák kiállítását. A megfelelő felügyelet és szervezés hiánya azt eredményezte, hogy a társaság vezető ügyvezetője csak az adóhatóság által elvégzett ellenőrzés után fedezte fel a szóban forgó jogellenes gyakorlatot.

16. A hatóságok szerint P. K. a P tekintetében nem minősült harmadik személynek, hanem a P-hez tartozó egyik benzinkút vezetője, számlakiállításra jogosult munkavállaló volt, aki a munkavállalókból álló csoportot irányított. A hatóságok ezenkívül megállapították, hogy a hamis számlák címzettjeinek a visszatérítési eljárásból való kizárására irányuló intézkedések ellenére adóbevétel-kiesésre került sor, amelyet nem lehetett kellő időben megakadályozni.

17. 2018. február 23-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny (vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a másodfokú hatóság érvelésének helyt adva elutasította a P által a lublini adóhivatal elnökének határozatával szemben indított keresetet. A P felülvizsgálati kérelmet terjesztett ezen ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) elé. A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az eljárást felfüggesztette, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából két kérdést terjesztett a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 203. cikkét, hogy abban az esetben, ha valamely héaalany munkavállalója héát feltüntető olyan hamis számlát állít ki, amelyen adóalanyként a munkáltató tudta vagy beleegyezése nélkül annak adatait tünteti fel, akkor a héát a számlán feltüntető, a héa megfizetésére kötelezett személynek a következő személyt kell tekinteni:

– azt a héaalanyt, akinek az adatait a számlán jogellenesen használták fel, vagy

– azt a munkavállalót, aki egy számlán a héaalanynak minősülő személy adatainak felhasználásával jogellenesen tüntette fel a héát?

2) Annak megválaszolása szempontjából, hogy a fent említett [héairányelv] 203. cikkének értelmében kit kell tekinteni a héát a számlán feltüntető és a héa megfizetésére kötelezett személynek az első kérdésben említettekhez hasonló körülmények között, lényeges-e, hogy annak a héaalanynak, aki olyan munkavállalót foglalkoztat, aki az őt foglalkoztató adóalany adatait jogellenesen tüntette fel a héás számlán, felróható-e, hogy nem kellő gondossággal látta el a munkavállaló felügyeletét?"

18. A Bíróság előtti eljárásban a P, a lengyel adóhivatal, a kis- és középvállalkozásokkal foglalkozó lengyel ombudsman és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről és a vizsgálat menetéről

19. A két, együttesen vizsgálandó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés lényegében azt a kérdést veti fel, hogy a héajog alapján milyen kockázatokat kell viselnie az adóalany vállalkozásnak, ha munkavállalói rászedték. A jelen esetben a munkavállalók fiktív számlákat állítottak ki a vállalkozás tudta nélkül annak nevére, és azokat adócsalás céljából a saját javukra harmadik személyeknek értékesítették.

20. E tekintetben újból[5] felmerül a héairányelv 203. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdés. E rendelkezés célja a számla címzettje általi jogosulatlan adólevonás veszélyének a számla kibocsátóját terhelő megfelelő adófizetési kötelezettség révén történő elkerülése. Ezért először azt kell tisztázni, hogy ki az ebben az értelemben vett számlakibocsátó: a számla kibocsátója vagy a számlán kibocsátóként feltüntetett személy (erről lásd a B. pontot). Amennyiben csak az a személy a számlakibocsátó, aki a számlát ki is állította, úgy felmerül a kérdés, hogy milyen feltételek mellett tudható be valamely másik (harmadik) személy (büntetőjogba ütköző) magatartása a számla látszólagos kibocsátójának (erről lásd a C. pontot).

B. A héairányelv 203. cikke értelmében vett számlakibocsátó

1. A héairányelv 203. cikkének értelme és célja

21. A héairányelv 203. cikke szerint a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. Amint azt a Bíróság[6] e tekintetben már megállapította, a héairányelv 203. cikke „csak" a jogalap nélkül felszámított héára, vagyis a jogszabály alapján nem megfizetendő, de a számlán mégis feltüntetett héára vonatkozik.

[5] A Bíróság legutóbb a 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítéletében (C-378/21, EU:C:2022:968) foglalkozott behatóbban a héairányelv 203. cikkének értelmezésével.

[6] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 21. és 23. pont).

22. A héairányelv 203. cikkének célja az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárításában áll, amely a jogosulatlan [7] adólevonásnak a számla címzettje általi, e számlán alapuló érvényesítéséből származhat. [8] E veszélyt szemlélteti a jelen tényállás.

23. Az adólevonás joga ugyan csak azokra az adókra áll fenn, amelyek a héaköteles ügylethez kapcsolódnak. [9] Az adóbevétel-kiesés veszélye azonban addig áll fenn, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a héairányelv 168. cikkének alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát. [10] Nem zárható ugyanis ki, hogy az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes a formálisan adott levonási jog gyakorlása.

24. A héairányelv 203. cikkének célja ezzel a héa jogtalanul történő feltüntetése esetén a számla *címzettjének* adólevonása és a számla *kibocsátójának* adófizetési kötelezettsége közötti párhuzam, ahogyan az rendes körülmények között megfelelő számla esetében a termék értékesítőjére, illetve a szolgáltatás nyújtójára és a termék vevőjére, illetve a szolgáltatás megrendelőjére vonatkozóan fennáll. [11] A héairányelv 203. cikkének szövegezése szerint azonban nem szükséges, hogy az adólevonást ténylegesen elvégezze a számla címzettje. Elegendő, ha fennáll a veszélye annak, hogy ez (jogosulatlanul) megtörténhet.

25. Végeredményben tehát a számla kibocsátója vétkességtől függetlenül felelős azért az (absztrakt) kockázatért, hogy a számla címzettje e (jogsértő) számla alapján jogosulatlan adólevonást végezhet. Ennélfogva – amint azt a Bíróság már pontosította – nem valódi adófizetési kötelezettségről, hanem a számla kibocsátójának objektív felelősségéről van szó. [12]

26. Ez a felelősség nemcsak a helyes adókulcsban tévedés esetén állhat fenn (a számlában normál adókulcsot említenek a csökkentett adókulcs helyett), hanem a fiktív ügyletekre vonatkozó elszámolás esetén is. [13]

27. A héairányelv 203. cikke tehát egy absztrakt objektív felelősségi tényállás, amely a számla kibocsátóját vétkességtől függetlenül felelőssé teszi az általa előidézett veszélyért, ha fiktív ügyletekről fiktív számlákat állít ki. Ennek azután az a következménye, hogy maga köteles megfizetni a jogsértő módon feltüntetett héát.

7 Amennyiben a Bíróság a szokásos szövegblokkban arról beszél, hogy a héairányelv 203. cikke az „adólevonási jogból" következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani, annyiban ez némileg pontatlan; lásd: 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 20. pont); 2022. szeptember 29-i Raiffeisen Leasing ítélet (C-235/21, EU:C:2022:739, 36. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont); 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont). Éppen nem az adólevonási *jogról* van szó, hanem kizárólag a *jogosulatlan* adólevonás miatti veszélyről. A Bíróság valószínűleg minden esetben erre is gondolt, mivel a jogosult adólevonás nem járhat az adóbevétel-kiesés veszélyével.

8 Kifejezetten így: 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont); 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok).

9 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont).

10 Kifejezetten így: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) való hivatkozással.

11 Lásd még e tekintetben: az EN.SA. ügyre vonatkozó indítványom (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. és azt követő pontok).

12 Kifejezetten így: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 61. pont).

13 Lásd csak: az EN.SA. ügyre vonatkozó indítványommal (C-712/17, EU:C:2019:35, 30. és azt követő pontok) összefüggésben értelmezett 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 26. pont). Erre való hivatkozással: 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. pont). Korábban: 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-427/98, EU:C:2002:581, 41. pont). Hasonlóképpen: 2022. szeptember 29-i Raiffeisen Leasing ítélet (C-235/21, EU:C:2022:739, 35. pont).

2. Az objektív felelősségi tényállás eredendő korlátai

28. Ezen absztrakt objektív felelősségi tényállásnak, amely alapján a számla kibocsátója vétkességtől függetlenül köteles megfizetni a jogsértő módon feltüntetett héát, vannak azonban korlátai. Ahhoz, hogy ez a felelősség ne legyen önkényes az érintett személy alapvető jogaira (a P többek között a Charta 17. cikkére hivatkozik) tekintettel, mind objektív okra (tehát az adóbevétel-kiesés veszélyének fennállására – erről lásd az a) pontot), mind a veszély szubjektív betudhatóságára (erről lásd a b) pontot) szükség van.

a) A veszély fennállásának szükségessége

29. Amint azt a Bíróság nemrégiben megállapította, a héairányelv 203. cikkének objektív felelősségi tényállása nem alkalmazható, ha a héabevétel-kiesés veszélye eleve kizárt.[14] A Bíróság ezt egy olyan ügyben állapította meg, amelyben megállapítást nyert, hogy a hibás számlákat csak az előzetesen felszámított héa levonására nem jogosult végső fogyasztókkal szemben állították ki.[15]

30. Az ilyen veszély eleve kizárt akkor is, ha az adóhatóság – mint a jelen esetben – már felfedezte a P munkavállalói által elkövetett szervezett csalást, és így a fiktív számlák vevői ismertek, és eredményesen és jogerősen meg lehetett tőlük tagadni az adólevonást. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerint ez bizonyos mértékben sikerült is a lengyel államnak. Ennyiben tehát már nem merül fel a héairányelv 203. cikke alkalmazhatóságának a kérdése, hanem legfeljebb csak a fiktív számlák eladói és vevői szankcionálásának a kérdése. Ez azonban általában büntetőjogi, nem pedig adójogi kérdés. A héairányelv 203. cikke – amint azt a Bíróság már hangsúlyozta –[16] nem rendelkezik szankciós jelleggel.

31. A számla kibocsátóját (legyen az akár a P, akár P. K.) ilyen esetben terhelő további adófizetési kötelezettség „az állam gazdagodását” eredményezné a héacsalás nyomán. Ez nyilvánvalóan meghaladná a csalás elleni küzdelemhez szükséges mértéket. Ezenfelül különös eredmény lenne, ha valamely jogállam egy felfedezett héacsalás miatt magasabb adóbevételre tenne szert, mint a csalás nélkül. Amennyiben ugyanis nem lehetett adólevonást érvényesíteni, annyiban annak ellenére növekedne Lengyelország héabevétele, hogy nem került sor ügyletre. Ez az eredmény a felelősségiszabály-jelleggel (erről lásd részletesen a fenti 22. és azt követő pontokat) is összeegyeztethetetlen lenne.

32. Ennek megfelelően a Bíróság már nagyon korán megállapította, hogy még ha a héairányelv nem ír is elő semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően,[17] a tagállamoknak megoldást kell találniuk erre.[18] Erre a megoldásra a Bíróság két megközelítést dolgozott ki, amelyeket a tagállamoknak figyelembe kell venniük.

[14] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 24. és 25. pont). Hasonlóképpen már: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24., valamint 32. és azt követő pontok – olyan esetben, amelyben az adóhatóság már jogerősen meg tudta tagadni az adólevonást).

[15] 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott héa) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 25. pont).

[16] 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 34. pont). Hasonló megközelítésben: 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 37. pont).

[17] Kifejezetten így: 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. pont); 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 38. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. pont).

[18] 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

33. Így egyrészt a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy *minden* jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója *jóhiszeműen* járt el.[19] Másrészt ha a számla kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót *anélkül* lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kibocsátójának jóhiszeműségétől tehessék függővé.[20]

34. Az utóbbit illetően nem bírhat jelentőséggel, hogy az adóbevétel-kiesés veszélye miért kizárt, tehát hogy a számla kibocsátója hárította-e el tevékenyen azt, vagy az adóhatóságnak sikerült-e elhárítania azt.[21] Azok az intézkedések ugyanis, amelyeket a tagállamok elfogadnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét képezi.[22] Ez különösen vonatkozik az absztrakt objektív felelősségi tényállásra (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 26. és azt követő pontokat).

35. Következésképpen csak annyiban merül fel a P P. K. által kiállított fiktív számlákért való felelőssé tételének a kérdése, amennyiben nem volt megakadályozható a vevők általi adólevonás, tehát amennyiben továbbra is fennáll a Lengyelország adóbevétele tekintetében okozott kár.

b) Szubjektív betudás: a számla kibocsátója

36. Amennyiben továbbra is fennáll ilyen kár, annak P-nek is betudhatónak kellene lennie, mivel a héairányelv 203. cikke csak e számlák kibocsátójára vonatkozik. A jelen ügy sajátossága abban áll, hogy éppen nem a számlát általában kiállító, a számlán feltüntetett eladó (a jelen esetben a P) állította ki ezt a számlát. A számlát P. K. állította ki, aki csupán felhasználta munkáltatója nevét. Mindazonáltal – még ha más számlaformátum használatára került is sor – úgy tűnik, mintha a P állította volna ki e számlákat. A P nevét, címét és adószámát használták fel.

37. Ha P. K. egy teljesen független harmadik személy lenne, aki többé-kevésbé véletlenszerűen használta fel a P adatait fiktív számlák kiállításához és értékesítéséhez (ilyen esetek is előfordultak már), akkor a válasz egyértelmű lenne. E harmadik személy magatartásának betudása hiányában a P felelőssége önkényes és aránytalan lenne, és a P ezért – amint azt az adóhivatal is állítja – semmilyen körülmények között nem lenne e számlák kibocsátójának tekinthető.

[19] 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

[20] 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i LVK ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. pont).

[21] Lásd: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. pont – az adóhatóság általi megtagadás). Szintén ebben a megközelítésben már: 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 52. pont – az olyan összeg, amely nem lehet héa, nem jár az adóbevétel-kiesés veszélyével).

[22] 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. pont); lásd analógia útján: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38. Egy független harmadik személy fiktív számláinak kiállításától eltérően azonban a jelen esetben bizonyos kapcsolat áll fenn a számla tényleges kibocsátója (P. K.) és a számla látszólagos kibocsátója (a P) között az annak idején fennálló munkaviszony miatt. P. K. szándékosan kihasználta a P-nél a kidobott nyugták által lefedett üzemanyag-mennyiségről, a P-re vonatkozó számlázási adatokról és a P adószámáról szerzett ismereteit.

39. Megállapítást nyert viszont, hogy ezeknek a P nevére kiállított fiktív számláknak a (büntetőjogba ütköző) értékesítésére a P tudta és szándéka nélkül és nem a munkajog alapján P. K.-ra ruházott feladatkör keretében vagy jogügyleti meghatalmazás alapján került sor.

40. A döntő kérdés az, hogy ilyen esetben ki a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlakibocsátó. Tisztázni kell tehát, hogy betudható-e a munkáltatónak, és ha igen, milyen feltételek mellett, munkavállalóinak (jelen esetben szervezett bűnözésben megnyilvánuló) jogsértő cselekménye, illetve hogy a munkáltató kimentheti-e magát e tekintetben jóhiszeműségére hivatkozva.

41. A héairányelv 203. cikkének szövege szerint a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. Bármely személy – tehát nem kell adóalanynak lennie – elegendő, aki az adót feltünteti a számlán. Az irányelv ezenkívül aktív cselekvésből („tüntet fel”) indul ki. Az adót azonban nem a P, hanem munkavállalója, P. K. tüntette fel. A héairányelv szövege szerint tehát P. K.-nak kell megfizetnie az általa jogsértő módon feltüntetett adót. A P csak látszólag a számla kibocsátója.

42. A fent (22. és azt követő pontok) bemutatott, objektív felelősségként felfogott értelem és cél e tekintetben az ellen szól, hogy a kibocsátó mellett a „fiktív kibocsátót” is felelőssé tegyük. A héairányelv 203. cikke esetében nem szankcionálásról vagy az adóbevétel megkétszerezéséről, hanem az adóbevétel-kiesés veszélyével szembeni biztosítékról van szó. Következésképpen csak egy személy jöhet tekintetbe a héairányelv 203. cikke értelmében vett kibocsátóként. Ez következik a helyesbítés lehetőségéből is, amelyet a Bíróság még a vétkes kibocsátó számára is elismer. Ennek megfelelően a tagállamoknak elő kell írniuk, hogy *minden* jogtalanul felszámított adó *helyesbíthető* a számla kibocsátója által, amennyiben ez utóbbi jóhiszeműen járt el.[23] Ez azonban azt feltételezi, hogy a számla kibocsátója tudja is, hogy kivel szemben állította ki a jogsértő számlákat. A P azonban nem ismeri a számlák vevőit. E vevőket csak P. K. ismeri.

43. Amennyiben tehát továbbra is fennáll a lengyel adóbevételek kiesésének veszélye (illetve az e bevételek tekintetében okozott kár), úgy főszabály szerint P. K.-nak mint a fiktív számlák kibocsátójának kell megfizetnie az azokon jogtalanul feltüntetett héát.

C. Harmadik személy büntetőjogba ütköző magatartásának betudása

44. Ez csak akkor alakulhat eltérően, ha P. K. büntetőjogba ütköző magatartása valamilyen módon betudható az adóalanynak (jelen esetben a P-nek). Különösen a lengyel adóhivatal egyfajta, „az ellenőrzéssel kapcsolatos vétkességre” hivatkozik. Mivel a P tudta, hogy P. K. a szokásos számlázási rendszeren kívül, kézzel is ki tud állítani számlákat, a P-nek tudnia kellett volna, hogy fiktív számlák kiállítására kerül sor. Megfelelő ellenőrzési intézkedések hiányában a P-nek be kell tudni P. K. magatartását.

[23] 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

1. Harmadik személy büntetőjogba ütköző magatartásának betudása a csalás tilalmának „elve” alapján?

45. Lengyelország e megközelítése némileg hasonlít a Bíróságnak az adólevonás (vagy az adómentesség, vagy adott esetben akár egyszerre mindkettő) olyan esetben történő megtagadásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatához, ha az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a termékek beszerzése vagy a szolgáltatások igénybevétele által adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. [24]

46. A Bíróság véleménye szerint ugyanis az ilyen adóalanyt a héairányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem. [25] A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak ezért meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. [26] A Bíróság ebből még az adócsalás tilalmának különleges, nyilvánvalóan héajogi elvét is kialakította. [27]

47. Függetlenül attól, hogy ez az ítélkezési gyakorlat rendkívül messzire megy és további kérdéseket vet fel, [28] a jelen ügyben nem arról van szó, hogy a P adólevonást vagy adómentességet, tehát vagyoni értékű jogokat érvényesít. A P csupán nem szeretne felelni egy harmadik személy (a fiktív számlák vevője, akivel semmilyen kapcsolatban nem áll) vagyoni előnyéért. Következésképpen nem az ügyletek láncolatán belüli csalás elleni küzdelemről, hanem „bárki” kezesi felelősségéről [29] van szó.

48. A héairányelv 203. cikkének szövege szerint azonban önmagában az arról való tudomás (vagy a tudomás szükségessége), hogy valamely harmadik személy fiktív számlákat állít ki és értékesít a saját név felhasználásával, nem alapozhat meg felelősséget. A bűncselekmények elleni küzdelemért nem „bárki”, hanem a tagállam felelős. Az említett harmadik személy vonatkozásában fennálló különleges betudási ok [30] hiányában semmilyen „előny” (adómentesség és/vagy adólevonás) nem tagadható meg az adóalanytól, és különösen nem hárítható felelősség „bárkire” (további adófizetési kötelezettség formájában).

[24] Lásd: 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. pont); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 47. pont); 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. pont).

[25] 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921, 25. pont); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[26] 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921, 24. pont); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[27] 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921, 20. és 29. pont).

[28] Ezt mutatják a témakörrel kapcsolatos, véget nem érő előzetes döntéshozatal iránti kérelmek – lásd csak legutóbb: 2022. november 24-i Finanzamt M (A héalevonáshoz való jog terjedelme) ítélet (C-596/21, EU:C:2022:921); 2022. szeptember 15-i HA.EN. ítélet (C-227/21, EU:C:2022:687); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] Kifejezetten így: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 61. pont).

[30] Úgy tűnik, hogy a Bíróság csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata szerint ez az ok az ügyletek fennálló láncolatából és egy „előny” e láncolat keretében történő érvényesítéséből ered.

2. A saját munkavállaló büntetőjogba ütköző magatartásának betudása a rosszhiszeműség mércéje alapján

49. A megoldás tehát nem a fent említett, a csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból, hanem a semlegesség elvéből és a Bíróságnak a héairányelv 203. cikkével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatából ered. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója – akinek, amint azt a Bizottság az észrevételeiben helyesen hangsúlyozza, nem kell vállalkozónak lennie – *jóhiszeműen* járt el.[31]

50. Igaz ugyan, hogy ez a számla kibocsátójára vonatkozik, aki nem a P. Ez a megközelítés azonban – ahogyan azt a Bizottság is kifejti – azon személy esetében is alkalmazható, akit látszólag a számla kibocsátójának kell tekinteni (látszólagos kibocsátó). Ha ugyanis e személy jóhiszemű volt, akkor inkább áldozat, mint elkövető, és nem vonatkozhat rá a héairányelv 203. cikke. Ha viszont nem volt jóhiszemű, *és* a számla kibocsátójának magatartása (különleges kapcsolat vagy felelősség alapján) a sajátjaként tudható be neki, akkor a jogsértő számla kibocsátójaként fennálló felelősség is terhelheti.

51. Figyelembe kell venni, hogy a jelen esetben a munkavállaló büntetőjogba ütköző tevékenysége, mégpedig a fiktív számlák kiállítása és értékesítése nem állt közvetlen kapcsolatban a P vállalkozásánál fennálló munkajogi helyzetével. Ellenkezőleg, e helyzet csupán lehetőséget biztosított számára az említett tevékenységre, amely azonban a munkajog alapján tiltott volt számára. Ezért az említett számlák kiállítása – ellentétben azzal, amikor a munkavállalók az üzletmenet keretében számlákat állítanak ki (adott esetben hibásan) az üzemanyag-értékesítésekről – nem feltétlenül tudható be a P-nek. E tekintetben különbséget kell tenni *a P nevében* (a munkajogi feladatkör keretében) *történő számlakiállítás* és *a P nevére* (kvázi szervezett bűnözés keretében és a P tudta nélkül) *történő számlakiállítás* között.

52. Mindazonáltal – amint azt az adóhivatal helyesen hangsúlyozza – a munkáltatót bizonyos kapcsolat fűzi a munkavállalóihoz, illetve bizonyos felelősséget visel értük. Az tehát a döntő, hogy milyen mércék alapján lehet jóhiszemű munkáltatóról beszélni.

3. A jóhiszeműség mércéjéről a héairányelv 203. cikke keretében

53. A jóhiszeműség kizárt, ha a munkáltató tudott munkavállalója cselekményéről, és nem avatkozott be, noha megtehette volna. Ebben az esetben tudatosan magáévá teszi a munkavállaló cselekményét. Ebben az esetben a munkáltatót kell a szóban forgó számlák kizárólagos kibocsátójának tekinteni a fiktív számlák által keltett, a munkáltató által tudatosan eltűrt látszat miatt. Jelen esetben azonban nem ez a helyzet áll fenn.

54. A Bíróság már kialakított betudhatósági kritériumokat a támogatási előírások harmadik személy (a megbízott) általi megsértése miatt alkalmazott agrártámogatás-csökkentéssel összefüggésben. A Bíróság megállapította, hogy abban az esetben, ha valamely olyan harmadik személy követi el a jogsértést, aki a támogatás kedvezményezettje megbízásából végez munkálatokat, a fent hivatkozott kedvezményezett felelősségre vonható e jogsértésért,

[31] 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. pont); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont); 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

amennyiben szándékosan vagy gondatlanul járt el e harmadik személy kiválasztása, ellenőrzése vagy a neki adott utasítások tekintetében. Ez független a fent hivatkozott harmadik személy magatartásának szándékos vagy gondatlan jellegétől.[32] Ez azonban nem vonatkoztatható *tel quel* a jelen helyzetre. Egyrészt P. K.-t nem a P bízta meg fiktív számlák kiállításával, hanem maga járt el szándékosan „megbízatásán" kívül. Másrészt a P nem gazdagodott olyan állami pénzeszközökkel sem, amelyeket a cél elérésének hiányában el kellene vonni tőle.

55. Mindazonáltal alapul vehető a kiválasztással és az ellenőrzéssel kapcsolatos saját vétkességnek (jelen esetben a munkáltató vétkességének) a hivatkozott ítéletben említett gondolata, ha a vétkes személy héajogi értelemben vett adóalany. Az adóalanyok ugyanis különleges szerepet játszanak a héarendszer működése szempontjából. A Bíróság ezért az állam nevében eljáró adóbeszedőként is hivatkozik rájuk.[33]

56. A közvetett módon kialakított héarendszer éppen az adót viselő személy és az adófizetésre kötelezett személy eltérése miatt különösen alkalmas arra, hogy visszaélésre adjon lehetőséget. Az ügyletek láncolatában az adóalany által elvégzett adólevonás tovább növeli ezt a kockázatot. A csalás e rendszerszintű kockázatának megelőzéséért mindazonáltal elsősorban a jogalkotó felelős.

57. Ez különösen igaz egy olyan unióban, amelyben a jogállamiság különleges értéket képvisel. Így a Bíróság egyre inkább hangsúlyozza, hogy az Unió olyan államokat foglal magában, amelyek tiszteletben tartják az EUSZ 2. cikkben említett közös értékeket, és osztoznak azokban.[34] Az Unió alapját képező, az EUSZ 2. cikkben említett értékek közé tartozik különösen a jogállamiság elve. Ezért egy tagállam nem háríthatja át egyoldalúan ezt a saját maga által teremtett kockázatot a magánjogi jogalanyokra. Az adócsalás elleni küzdelem elsősorban az állam, nem pedig egy magánszemély feladata. Amint azt a Bizottság az észrevételeiben helyesen hangsúlyozza, az adóbevételek védelme sem vezethet ahhoz, hogy egy olyan adóalanyt, akinek semmi köze a csaláshoz (jelen esetben a fiktív számlák értékesítéséhez), héafizetésre kötelezzenek.

58. Mindazonáltal az állam mint adóhitelező egy közvetett adórendszerben szükségszerűen rá van utalva az adóalanyok mint adóbeszedők közreműködésére. Még ha az adóalanyoknak kötelezően és ingyenesen kell is közreműködniük a héa beszedésében, nem aránytalan e tekintetben bizonyos mértékű, de nem túlzott gondosság megkövetelése. Ezért az állam nevében eljáró adóbeszedőként az adóalany különösen nem hunyhat szemet a héacsalás felett, és nem fogadhatja el azt tudatosan. Ez a saját munkavállalók csalárd cselekményeinek uniós jogi betudására is kihatással van.

59. Ahogyan azt az agrártámogatások visszatérítésével kapcsolatos eljárásban ismertetett indítványomban már kifejtettem, néhány tagállam jogától a jogellenes károkozás területén alapvetően idegen a segítő személyek vétkes magatartása saját vétkességtől független betudhatóságának elve.[35] A megbízó ezért nem sajátjaként felel az uniós jog szerint automatikusan egy esetleges íratlan jogelv alapján valamely őt segítő személy vétkes magatartásáért sem, hanem legfeljebb annyiban, amennyiben őt személyesen például a kiválasztással vagy az ellenőrzéssel kapcsolatos vétkesség terheli.

[32] 2014. február 27-i van der Ham és van der Ham-Reijersen van Buuren ítélet (C-396/12, EU:C:2014:98, 53. pont). Lásd még ezzel kapcsolatban: a van der Ham és van der Ham-Reijersen van Buuren ügyre vonatkozó indítványom (C-396/12, EU:C:2013:698, 73. és azt követő pontok).

[33] 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

[34] 2019. június 24-i Bizottság kontra Lengyelország (A legfelsőbb bíróság függetlensége) ítélet (C-619/18, EU:C:2019:531, 42. és 43. pont).

[35] Lásd: a van der Ham és van der Ham-Reijersen van Buuren ügyre vonatkozó indítványom (C-396/12, EU:C:2013:698, 76. pont).

60. A héairányelv 203. cikkével összefüggésben ez azt jelenti, hogy a P-t jóhiszeműnek kell tekinteni mindaddig, amíg nem róható fel neki *saját* vétkesség. Ezért önmagában a tudomás általános szükségessége még nem alapoz meg saját vétkességet, hanem csak akkor, ha a P-t személyesen a kiválasztással vagy az ellenőrzéssel kapcsolatos vétkesség terheli munkavállalói vonatkozásában. A jelen esetben nem állapítható meg a kiválasztással kapcsolatos vétkesség, és így csak az ellenőrzéssel kapcsolatos vétkesség jöhet szóba.

61. Kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság dönthet abban a kérdésben, hogy a jelen esetben fennáll-e ilyen vétkesség. Ez azonban más mérce, mint amelyet a Bíróság az adólevonás vagy az adómentesség „héacsalást megvalósító” ügyleti láncolatok esetében történő megtagadása kapcsán az ítélkezési gyakorlatában kialakított. A jóhiszeműségre utaló valószínűsítő körülményként vehető figyelembe különösen, hogy az adóalany együttműködött-e, és ha igen, hogyan működött együtt az adóhatósággal a szervezett bűnözés mértékének megállapítása során (a kárt elsősorban a fiktív számlák vevői okozták).

62. Az adóhivatal nyilvánvaló álláspontjával ellentétben e szempontból nem bír jelentőséggel, hogy P. K. feladatköre nem volt írásban rögzítve. Az a körülmény, hogy rendelkezésre áll-e írásos feladatmeghatározás, vagy sem, legfeljebb jelentéktelen mértékben csökkenti a munkavállaló büntetőjogba ütköző magatartásának kockázatát. Ezért – az ombudsman által az észrevételeiben kifejtett állásponttal ellentétben – nem bír jelentőséggel, hogy a számlakiállítás főszabály szerint a munkavállaló feladatkörébe tartozik-e, vagy sem. Az a munkavállaló, aki fiktív számlákat akar kiállítani, bármikor megteheti ezt, függetlenül attól, hogy a jogszerű számlák kiállítása a feladatkörébe tartozik-e, vagy sem.

63. Továbbá az a tény, hogy P. K. a BOS-rendszeren kívül is kiállíthatott rendes számlákat, és ezt meg is tette, nem jelenti azt, hogy a munkáltatónak számolnia kellett volna azzal, hogy munkavállalói fiktív számlákat állítanak ki és értékesítenek. Amennyiben eddig (a BOS-rendszeren belül és kívül) nem merültek fel számviteli szabálytalanságok, az adóhivatal érveiből nem következik az ellenőrzéssel kapcsolatos vétkesség. Amint azt a P az észrevételeiben helyesen megjegyzi, egy magánszemély (mint munkáltató) számára nehéz megakadályozni a P. K., a többi munkavállaló és a számlák vevői által megvalósított ilyen típusú „szervezett bűnözést”.

64. E tekintetben valószínűleg aszerint kell majd különbséget tenni, hogy – amint azt a Bizottság helyesen kifejti – indokolttá tették-e konkrét okok vagy támpontok a különleges ellenőrzést, vagy sem. Konkrét ok hiányában az adóalanytól alighanem legfeljebb egy egyszerű belső kockázatkezelési rendszer – az adóalany nem bízhat vakon a munkavállalóiban – követelhető meg. Amint azonban konkrét támpontok állnak az adóalany rendelkezésére, – végső esetben a bűnüldöző hatóságok bevonását is magukban foglaló – konkrétabb ellenőrzési intézkedések is megkövetelhetők tőle. Ez végső soron a kérdést előterjesztő bíróság által az összes körülmény értékelésével elvégzendő átfogó vizsgálat.

V. Végkövetkeztetés

65. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a fiktív ügyletekről kiállított számla látszólagos kibocsátójának csak akkor kell megfizetnie az e számlán feltüntetett adót, ha 1. az adólevonás még nem volt megtagadható a számla címzettjétől, 2. különleges felelősség (illetve kapcsolat) alapján betudható neki a számla harmadik személy általi kiállítása, és 3. nem volt jóhiszemű. A jóhiszeműség e tekintetben csak a látszólagos kibocsátó saját vétkessége esetén zárható ki. Az adóalany esetében ez a vétkesség munkavállalóinak vétkesen hibás kiválasztásában vagy ellenőrzésében is megnyilvánulhat.