



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. október 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 273. cikk – A héa pontos beszedését biztosító intézkedések – Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése – Az Európai Unió pénzügyi érdekeit érintő jogellenes tevékenységek elleni küzdelem kötelezettsége – Adóalany jogi személy héatartozásai – A jogi személy nem adóalany ügyvezetőjének egyetemleges felelősségét előíró nemzeti szabályozás – Az ügyvezető által tisztességtelenül tett rendelkezési cselekmények – A jogi személy vagyonának a fizetéseképtelenségéhez vezető csökkentése – A jogi személy által fizetendő héaösszegeknek az előírt határidőn belül történő meg nem fizetése – Késedelmi kamatok – Arányosság”

A C-1/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2021. január 4-én érkezett, 2020. november 18-i határozatával terjesztett elő az

MC

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Prechal (előadó), a második tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva, J. Passer és N. Wahl bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– MC személyesen,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében B. Nikolov,
 - a spanyol kormány képviselőjében M. J. Ruiz Sánchez, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében N. Nikolova és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2022. június 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrehozott, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, Brüsszelben 1995. július 26-án aláírt egyezménynek (HL 1995. C 316., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 1. kötet, 9. o.; a továbbiakban: PIF-egyezmény) 9. cikkének, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 273. cikkének, valamint az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet MC és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti beszédségi ügynökség veliko tarnovói „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: igazgató) között azon utólagos adómegállapításról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyben megállapították MC egyetemleges felelősségét azon társaság bizonyos adótartozásaiért, köztük héatartozásokért, amelynek vezető tisztségviselője volt.

Jogi háttér

Az uniós jog

A PIF-egyezmény

- 3 A PIF-egyezmény preambuluma értelmében ezen egyezmény szerződő felei, akik óhajtják, „hogyan büntetőjogi jogszabályaik hatékonyan járuljanak hozzá az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméhez”, meg vannak győződve egyrészt arról, hogy „az Európai Közösség pénzügyi érdekeinek védelme szükségessé teszi az ezeket az érdekeket sértő csalás büntetőjogi üldözését”, másrészt arról, hogy „hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal büntetendővé kell tenni az ilyen magatartást, a különböző esetekben szükségessé váló egyéb szankciók alkalmazása lehetőségének sérelme nélkül, valamint arról, hogy – legalábbis súlyos esetekben – lehetővé kell tenni a szabadságvesztés büntetésének alkalmazását”.

- 4 A PIF-egyezmény 1. cikkének (1) bekezdése meghatározza „az Európai Közösségek pénzügyi érdekeit sértő csalás” fogalmát. Ezen egyezmény 1. cikkének (2) bekezdése értelmében minden tagállam megteszi a szükséges és megfelelő intézkedéseket annak érdekében, hogy átültesse az említett egyezmény 1. cikkének (1) bekezdését a nemzeti büntetőjogba oly módon, hogy a benne említett magatartás bűncselekménynek minősüljön.
- 5 A PIF-egyezmény 2. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy minden tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az ezen egyezmény 1. cikkében említett magatartást, valamint az említett egyezmény 1. cikkének (1) bekezdésében említett magatartásban való részvételt, felbujtást vagy ilyen magatartás kísérletét hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókkal büntesse.

A héairányelv

- 6 A héairányelv 205. cikke a következőképpen szól:
- „A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a HÉA megfizetéséért.”
- 7 Ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése a következőképpen szól:
- „A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék 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.”

A bolgár jog

- 8 A Danachno – osiguritelen protsetsualen kodeks (az adóügyi és társadalombiztosítási eljárásról szóló törvény, a továbbiakban: DOPK) 19. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:
- „Az a vezető tisztségviselő vagy valamely vezető testület azon tagja, aki a 14. cikk 1. vagy 2. pontja értelmében adófizetésre kötelezett személynek minősülő jogi személy vagyonaól tisztességtelenül olyan természetbeni vagy pénzbeli kifizetést teljesít, amely rejtett nyereségfelosztásnak vagy osztalékfizetésnek minősül, vagy az adófizetésre kötelezett személy vagyonaól ellenérték nélkül vagy a piaci árnál jelentősen alacsonyabb áron ruházza át, csökkentve ezáltal az adófizetésre kötelezett személy vagyonaól, és ennek következtében adókat vagy társadalombiztosítási járulékokat nem fizettek meg, a teljesített kifizetések összegéig, illetve a vagyon csökkenésének mértékéig felelős a tartozásokért.”
- 9 A DOPK 20. cikke kimondja:
- „A 19. cikkben szabályozott esetekben a biztosíték és a végrehajtás először azon adófizetésre kötelezett személy vagyonaól irányul, akinek, illetve amelynek az adótartozásáért vagy társadalombiztosítási járuléktartozásáért a felelősség fennáll.”
- 10 A DOPK 21. cikkének (3) bekezdése pontosítja, hogy a harmadik személyek felelőssége megszűnik, ha megszűnik az adósság, amelynek tekintetében jogerős aktus megállapította e felelősséget.

- 11 A Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (az adókat, illetékeket és hasonló köztartozásokat terhelő kamatokról szóló törvény) (a DV 1957. november 12-i 91. száma) alapügyre alkalmazandó változatának 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 12 2011. április 14. és 2015. április 30. között MC egy gazdasági társaság ügyvezetője volt.
- 13 2015-ben e társasággal szemben végrehajtási eljárás indult, amely többek között meg nem fizetett haeösszegekre, valamint az ezen összegek után járó késedelmi kamatokra irányult.
- 14 2018. augusztus 28-ig ez az eljárás csak 287 935,35 bolgár leva (BGN) (hozzávetőleg 148 115 euró) behajtását tette lehetővé. Az említett társaság által fizetendő fennmaradó köztartozások teljes összege 3 799 590,92 BGN (hozzávetőleg 1 954 522 euró) volt.
- 15 Megállapítva, hogy e követelések nehezen hajthatók be ugyanezen társaságtól, az behajtásért felelős tisztviselő a Natsionalnata agentsia za prihodite (nemzeti beszedési ügynökség) illetékes igazgatóságához (a továbbiakban: igazgatóság) fordult MC személyes egyetemleges felelősségének a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése szerinti megállapítása céljából.
- 16 Ez utóbbi eljárás keretében MC-t ellenőrizték, amely lehetővé tette a következő tények megállapítását.
- 17 MC ügyvezetői feladatokat látott el a fent említett gazdasági társaságnál 2011. április 14. és 2015. április 30. között. Az MC által nyújtott magyarázat szerint az MC által e címen kapott díjazást az e társasággal kötött megbízási szerződésben állapították meg. Ezt a szerződést azonban sem MC, sem az említett társaság nem tudta bemutatni.
- 18 MC azt állította, hogy a havi bruttó díjazását 2014. március 1-jétől 3000 BGN-ről (körülbelül 1543 euró) 20 000 BGN-re (körülbelül 10 288 euróra) emelték. Ezen emelést e társaság nettó bevételeinek és forgalmának új szerződések megkötését követő növekedése indokolta.
- 19 Az igazgatóság úgy ítélte meg, hogy az MC nettó díjazása megemelésének megfelelő összeg, azaz havi 15 300 BGN (hozzávetőleg 7800 euró) a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése értelmében vett rejtett osztalékfizetésnek minősül 2014 szeptemberére, októberére, novemberére és decemberére, valamint 2015 januárjára, és összesen 76 500 BGN (körülbelül 39 352 euró) összegnek felelt meg. Úgy vélte továbbá, hogy MC tisztességtelenül járt el.
- 20 Az igazgatóság megállapította különösen, hogy 2014. december 18-án és 23-án három kifizetésre került sor MC házastársának bankszámlájára összesen 53 164,08 BGN (hozzávetőleg 27 348 euró) összegben. Ezenkívül a bírósági bizonyításvétel – amelynek során a banktitok nem érvényesült – megállapította, hogy e fizetéseket az azon gazdasági társaság képviselőjével megbízott ügyvéd „ügyműködésével” online teljesítették, amelynek MC volt az ügyvezetője.

- 21 Az igazgatóság úgy vélte, hogy az MC házastársának számlájára átutalt 53 164,08 BGN halmozott összeg 45 900 BGN-nel (körülbelül 23 611 euróval) meghaladta MC három hónapos időszakra számított rendes nettó díjazását.
- 22 A DOPK 19. cikkének (2) bekezdése alapján az igazgatóság utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki, amelyben megállapította MC egyetemleges felelősségét a gazdasági társaság köztartozásaiért 45 008,25 BGN (hozzávetőleg 23 152 euró) összeg erejéig. Az alapügyben szóban forgó köztartozások a természetes személyek adóját, a társadalombiztosítási járulékokat és a héát érintették, amelyek magukban foglalták többek között 12 837,50 BGN (hozzávetőleg 6604 euró) összeget, amely a 2014. decemberi héa után fizetendő kamatoknak felelt meg.
- 23 MC közigazgatási jogorvoslattal fordult ezen utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben az igazgatóhoz, aki elutasította a fellebbezését.
- 24 MC ezért keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra hivatkozva, hogy a DOPK 19. cikke (2) bekezdésének alkalmazási feltételei nem teljesültek.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság előtt az igazgató egyrészt arra hivatkozott, hogy MC meghatalmazással bírt a felesége számlája feletti rendelkezésre, másrészt pedig arra, hogy az alapeljárásban érintett társaság vezető könyvelőjét bízta meg az átutalások lebonyolításával.
- 26 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e feltételek teljesülnek, és ennél fogva MC magatartása az e rendelkezés által létrehozott egyetemleges felelősségi mechanizmus hatálya alá tartozik. E bíróság szerint megállapítható, hogy MC harmadik személynek utasítást adott arra, hogy az azon társaságot megillető összeget, amelynek ő volt az ügyvezetője, a vele kapcsolatban álló természetes személy javára utalja át, vagy legalábbis tudomása volt erről az átutalásról, és ennél fogva a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése értelmében tisztességtelenül járt el. E bíróság ezenkívül pontosítja, hogy e társaság vagyonának az utólagos adómegállapításról szóló határozatban említett összeg erejéig történő csökkenése miatt nem fizették meg a 2014 decemberében megállapított héa után járó kamatokat.
- 27 A DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt egyetemleges felelősségi mechanizmust illetően a kérdést előterjesztő bíróság a következő pontosításokat tette.
- 28 Először is az e rendelkezésben előírt egyetemleges felelősség kizárólag olyan személyre vonatkozik, aki jogi személyiséggel rendelkező adóalany ügyvezető vagy igazgatási szervének tagja.
- 29 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy e személynek a jogi személy vagyonából – tisztességtelenül – kifizetést kellett teljesítenie, amely rejtett osztalékfizetésnek minősülhetett, vagy e vagyont ingyenesen vagy a piacinál jóval alacsonyabb áron ruházta át. Ezzel szemben ez a mechanizmus alkalmazásának nem feltétele, hogy maga a jogi személy csalást kövessen el vagy visszaélészerű magatartást tanúsítson.
- 30 Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a tisztességtelen cselekményeknek azt kell eredményezniük, hogy a jogi személy képtelenné válik az adók (beleértve a héát is) vagy a kötelező társadalombiztosítási járulékok megfizetésére. Másként fogalmazva, e mechanizmus alkalmazása okozati összefüggést követel meg egyrészt a tisztességtelen ügyletek, másrészt pedig a köztartozások e jogi személytől való beszedésének lehetetlensége között.

- 31 Negyedszer, a más személy tartozásaiért való felelősségnek a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt mechanizmusa nem terjed ki a jogi személy köztartozásainak összességére, hanem az e jogi személy által a tisztességtelen cselekmények miatt elszenvedett vagyonszökkenés összegére korlátozódik.
- 32 Ötödsorban a megállapított felelősség másodlagos, mivel a DOPK 20. cikkének megfelelően a végrehajtási intézkedéseknek elsődlegesen a jogi személy vagyona ellen kell irányulniuk. Ezenkívül e felelősség megszűnik, ha az érintett köztartozások a DOPK 21. cikke (3) bekezdésének megfelelően megszűntek.
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen egyetemleges felelősségi mechanizmus összeegyeztethető-e az uniós joggal.
- 34 Először is arra keresi a választ, hogy a héairányelv, és különösen annak 273. cikke, lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy olyan személyek egyetemleges felelősségét állapítsák meg valamely héatartozás tekintetében, akik nem héaalanyok, figyelembe véve, hogy az ilyen mechanizmus hozzájárul az Unió pénzügyi érdekeinek védelméhez.
- 35 Másodszor, amennyiben a Bíróság igenlő választ ad, e bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen mechanizmusba belefoglalható-e a héa késedelmes megfizetése esetén fizetendő kamatok, különös tekintettel az arányosság elvére. E tekintetben a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésének tárgyában kialakult ellentmondásos nemzeti ítélkezési gyakorlatra hivatkozik.
- 36 Harmadszor abban az esetben, ha a Bíróság erre szintén igenlő választ ad, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az adó késedelmes megfizetése esetén fizetendő kamatok beszámítása továbbra is indokolt-e, különösen az arányosság elvére tekintettel, amennyiben az előírt határidőn belüli meg nem fizetés nem az egyetemlegesen felelős személy tisztességtelen magatartásának, hanem harmadik személy magatartásának vagy objektív körülmények felmerülésének tudható be.
- 37 E körülmények között az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1. Úgy kell-e értelmezni [a PIF egyezménynek] a [héairányelv] 273. cikkével összefüggésben értelmezett 9. cikkét, hogy azzal nem ellentétes a héa harmonizált területén a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírtakhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek alkalmazása azt eredményezi, hogy fennáll valamely, adóalanyok és héa megfizetésére kötelezett személynek nem minősülő olyan természetes személy utólagos egyetemleges felelőssége, akinek a tisztességtelen magatartása mindazonáltal azt eredményezte, hogy az adóalanyok minősülő, adófizetésre kötelezett jogi személy nem fizette meg a héat?
 2. Megengedi-e ezen rendelkezések értelmezése és az arányosság elvének alkalmazása, hogy a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt nemzeti szabályozás vonatkozzon az adóalany által határidőn belül meg nem fizetett héa után felszámított kamatokra?

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 38 Az igazgató vitatta az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egészének elfogadhatóságát, vitatva, hogy az alapügy körülményei között a feltett kérdésekkel érintett uniós jogi rendelkezések alkalmazhatók lennének.
- 39 Az igazgató többek között arra hivatkozott, hogy a héairányelv célja nem az, hogy azt a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírthoz hasonló, az adók és társadalombiztosítási járulékok valamennyi kategóriájára kiterjedő egyetemleges felelősségi mechanizmusra alkalmazzák.
- 40 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az a körülmény, hogy a releváns nemzeti szabályozást nem a héairányelv átültetése érdekében fogadták el, nem kérdőjelezheti meg ezen irányelv alkalmazhatóságát, mivel e szabályozás alkalmazása az említett irányelv rendelkezései tiszteletben tartásának biztosítására irányul, és különösen a tagállamokat az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése alapján terhelő azon kötelezettség végrehajtására irányul, hogy hatékonyan küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő magatartások ellen (lásd ebben az értelemben: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 28. pont).
- 41 Ennek megállapítását követően meg kell határozni azokat az uniós jogi rendelkezéseket, amelyek az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetekben alkalmazandók.
- 42 Először is, ami a PIF-egyezmény 9. cikkét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ezen egyezmény helyébe az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről szóló 2017. július 5-i (EU) 2017/1371 európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2017. L 198., 29. o.) lépett. Mivel azonban ez az irányelv csak 2017. augusztus 17-én lépett hatályba, és az alapügy tényállása 2014-ben és 2015-ben valósult meg, kizárólag a PIF-egyezmény alkalmazható az alapeljárásra.
- 43 Meg kell állapítani, hogy a PIF-egyezmény a büntetőjog terén ír elő kötelezettségeket a tagállamok számára. Ugyanis többek között ezen egyezmény preambulumból, valamint 1. és 2. cikkéből kitűnik, hogy az egyezmény kötelezi a tagállamokat egyrészt arra, hogy „az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalást” megvalósító magatartásokat bűncselekményeknek minősítsék, másrészt pedig, hogy biztosítsák, hogy e magatartásokat hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal sújtsák.
- 44 Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírthoz hasonló mechanizmus egyrészt nem minősíti bűncselekménynek a jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelősség megalapozására alkalmas magatartást, másrészt e tekintetben semmilyen büntetőjogi szankciót nem ír elő.

- 45 Ennélfogva, amint azt az igazgató és az Európai Bizottság helyesen állította, a PIF-egyezmény nem alkalmazható a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében előírt, hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmusra.
- 46 Másodszor az igazgató másodlagosan arra hivatkozott, hogy a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében meghatározott felelősségi mechanizmus a héairányelv 205. cikkének hatálya alá tartozik, amelynek értelmében a tagállamok bizonyos helyzetekben előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy legyen együttesen és egyetemlegesen felelős a héra megfizetéséért.
- 47 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv 205. cikke értelmében az ezen irányelv 193–200. és 202–204. cikkében említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a héra megfizetéséért.
- 48 A héairányelv 193–200. és 202–204. cikke az ezen irányelv XI. címe 1. fejezetének „Az adóhatósággal szemben héafizetésre kötelezett személyek” című 1. szakasza tárgyának megfelelően határozza meg a héafizetésre kötelezett személyeket. Bár az említett irányelv 193. cikke alapvető szabályként előírja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, e cikk megfogalmazásából az következik, hogy az ugyanezen irányelv 194–199b. és 202. cikkében meghatározott helyzetekben más személyek is kötelesek vagy kötelesek lehetnek ezen adó megfizetésére (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 27. pont).
- 49 A héairányelv 193–205. cikke által alkotott szöveggörnyezetből ekképpen kitűnik, hogy ezen irányelv 205. cikke azon rendelkezések közé illeszkedik, amelyek a héafizetésre kötelezett személy különböző helyzetektől függően történő azonosítására irányulnak. Ezért e rendelkezések célja annak biztosítása, hogy az államkincstár hatékonyan szedje be a héát az adott helyzetben a legmegfelelőbbnek tekinthető személytől, különösen akkor, ha a szerződő felek nem ugyanabban a tagállamban találhatóak, vagy ha a héaköteles tranzakció olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek sajátossága az ezen irányelv 193. cikkében említettől eltérő személy azonosítását követeli meg (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 28. pont).
- 50 Következésképpen, a héairányelv 205. cikke főszabály szerint lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a héra hatékony beszedése érdekében olyan intézkedéseket fogadjanak el, amelyek alapján az ezen irányelv 193–200. és 202–204. cikke értelmében szokásosan adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy egyetemlegesen kötelezett az említett adót megfizetésére (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 29. pont).
- 51 A jelen ügyben, amint azt a spanyol kormány és a Bizottság helyesen állította, mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmus nem arra szolgál, hogy a héairányelv 205. cikke értelmében kijelölje a valamely konkrét adóköteles ügylet után adófizetésre kötelezett személyt.
- 52 Egyrészt ugyanis az e mechanizmus alkalmazásával kijelölt személy nem valamely meghatározott adóköteles ügylet után válik kötelessé a héafizetésre, hanem a jogi személy héatartozásainak egésze vagy egy része tekintetében keletkezik egyetemleges felelőssége, függetlenül az érintett adóköteles ügyletektől.

- 53 Másrészt az említett mechanizmus hatálya nem terjed ki az adott adóköteles ügylet után meg nem fizetett héa egészére, hanem a jogi személy által az egyetemlegesen felelősnek minősített személy által tanúsított tisztességtelen cselekmények miatt elszenvedett vagyonnövekedés összegére korlátozódik.
- 54 Az ilyen mechanizmust meg kell különböztetni többek között a 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309), a 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C-499/10, EU:C:2011:871) és a 2021. május 20-i ALTI ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397) alapjául szolgáló ügyekben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek által érintett mechanizmusoktól. Az alapügyben szóban forgótól eltérően a mechanizmusok a héairányelv 205. cikkének megfelelően egy meghatározott adóköteles ügylet után fizetendő héa egészének egyetemleges adósaként jelöltek ki valamely személyt.
- 55 A fentiekből következik, hogy a héairányelv 205. cikke az alapeljárás körülményei között nem alkalmazható.
- 56 Harmadszor, ami a héairányelv 273. cikkét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy aszerint tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 57 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 [2018. június 5-i Kolev és társai ítélet, C-612/15, EU:C:2018:392, 50. pont; 2022. március 8-i Bizottság kontra Egyesült Királyság (Alulértékelésből eredő csalás elleni fellépés), C-213/19, EU:C:2022:167, 209. pont).
- 58 Az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről szóló, 2014. május 26-i 2014/335/EU, Euratom tanácsi határozat (HL 2014. L 168., 105. o.) értelmében az 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 (2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 31. pont; 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet, C-310/16, EU:C:2019:30, 26. pont).
- 59 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 (2021. december 21-i Euro Box Promotion és társai, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 és C-840/19, EU:C:2021:1034, 182. pont).
- 60 Ekképpen 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 (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 47. pont); 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 18. pont; 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 37. pont).

- 61 A jelen ügyben az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmus, mint amelyet a DOPK 19. cikkének (2) bekezdése vezetett be, olyan héaösszegek behajtásában kap szerepet, amelyeket nem fizetett meg adóalany jogi személy a héairányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül. Az ilyen mechanizmus az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében előírt kötelezettségnek megfelelően hozzájárul a héairányelv 273. cikke értelmében a héa pontos beszedéséhez és/vagy az adócsalás megakadályozásához.
- 62 E megállapítást nem kérdőjelezheti meg az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgó mechanizmus értelmében egyetemlegesen felelőssé tett személyek, vagyis a jogi személy ügyvezetője vagy valamely ügyvezető szervének tagja e minőségükben maguk nem tartoznak a héa hatálya alá.
- 63 E tekintetben először is a héairányelv 273. cikkének szövegéből egyáltalán nem tűnik ki, hogy a tagállamok által e rendelkezés alapján megállapított kötelezettségek csak a héaalanyokra vonatkozhatnak.
- 64 Ezenfelül e rendelkezés összefüggéseit illetően meg kell állapítani, hogy az a héairányelv XI. címének részét képezi, amelynek címe kifejezetten az „adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségeire” vonatkozik.
- 65 Végül, ami a héairányelv 273. cikke által követett célokat illeti, a tagállamok azon – a jelen ítélet 60. pontjában felidézett – kötelezettsége, hogy megtegyenek minden olyan intézkedést, amely alkalmas a héa teljes összege beszedésének biztosítására és a csalás elleni küzdelemre, bizonyos körülmények között megkövetelheti, hogy a tagállam olyan személyekkel szemben alkalmazzon joghátrányt, akik részt vesznek az adóalany jogi személyen belüli döntéshozatalban, máskülönben veszélyeztetné az ilyen intézkedések hatékonyságát.
- 66 A fentiekből következik, hogy az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmus, mint amelyről az alapügyben szó van, a héairányelvnek az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 273. cikke hatálya alá tartozik.
- 67 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdéseket úgy kell érteni, hogy azokkal a héairányelv 273. cikkének és az arányosság elvének az értelmezését kérik.

Az első kérdésről

- 68 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelősség mechanizmusát írja elő a következő körülmények között:
- az egyetemlegesen felelős személy a jogi személy ügyvezetője vagy ügyvezető szervének tagja;
 - az egyetemlegesen felelős személy tisztességtelenül kifizetéseket teljesített a jogi személy vagyonából, amelyek rejtett osztalékfizetésnek minősülhettek, vagy e vagyonát ingyenesen vagy a piaci árnál jóval alacsonyabb áron ruházta át;
 - a tisztességtelen cselekmények következtében a jogi személy képtelen volt megfizetni az általa fizetendő héa egészét vagy egy részét;

- az egyetemleges felelősség azon vagyoncsökkenés összegére korlátozódik, amelyet a jogi személy a tisztességtelenül elkövetett cselekmények miatt szenved el; és
 - ez az egyetemleges felelősség csak másodlagosan merül fel, ha a jogi személytől lehetetlen behajtani a fizetendő héa összegét.
- 69 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 (lásd különösen: 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 38. pont; 2018. november 21-i Fontana ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont).
- 70 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmus, mint amelyről az alapügyben szó van, olyan héaösszegek behajtásában játszik szerepet, amelyeket nem fizetett meg adóalany jogi személy a héairányelv rendelkezéseiben megállapított kötelező határidőn belül, ily módon hozzájárul a héa pontos behajtása és/vagy az adócsalás megakadályozásához a héairányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében. Következésképpen az ilyen mechanizmus főszabály szerint azon mérlegelési mozgástér körébe tartozik, amellyel a tagállamok a héairányelv 273. cikkének végrehajtása keretében rendelkeznek.
- 71 Hozzá kell tenni, hogy az ilyen mechanizmus hozzájárul minden tagállam azon, a jelen ítélet 60. pontjában felidézett kötelezettségének teljesítéséhez, hogy elfogadjon valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen, különösen az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésének megfelelve.
- 72 A tagállamoknak mindazonáltal e hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd különösen: 2018. november 21-i Fontana ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont; 2021. április 15-i Grupa Warzywna ítélet, C-935/19, EU:C:2021:287, 26. pont).
- 73 Az arányosság elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit. Ily módon, bár a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 21. és 22. pont; 2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 33. pont).
- 74 E tekintetben a Bíróság már korábban úgy ítélte meg, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket. Ezért az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha a hozzáadottérték-adó megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják anélkül, hogy megengednék számára, hogy e felelősség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis, ha az említett

személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevétel-kiesést, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan család cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 24. pont).

- 75 E körülményekre figyelemmel a tagállamok azon lehetőségének gyakorlását, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő adósságot jelöljenek ki az adó hatékony beszedésének biztosítása érdekében, az érintett két személy között fennálló ténybeli és/vagy jogi kapcsolatnak kell igazolnia a jogbiztonság és az arányosság elvére figyelemmel. A tagállamok feladata különösen azon sajátos körülmények pontosítása, amelyek között az olyan személyt, mint az adóköteles ügylet címzettje, a szerződéses partnere által fizetendő adó megfizetéséért egyetemlegesen felelősnek lehet tekinteni akkor is, ha azt az ügylet árának megfizetésével teljesítette (2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 34. pont).
- 76 A Bíróság azt is megállapította, hogy az, hogy az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körütekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és kizárt a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e a héatartozás megfizetésére (2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet, C-499/10, EU:C:2011:871, 26. pont; 2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 37. pont).
- 77 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmus, mint amelyről az alapügyben szó van, nem lépi túl a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükséges mértéket.
- 78 Közelebbről, jellemzőire tekintettel az ilyen mechanizmus nem hasonlítható a jelen ítélet 74–76. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett objektív egyetemleges felelősségi rendszerhez, amely összeegyeztethetetlen lenne az arányosság elvével.
- 79 Először is, az egyetemlegesen felelősnek minősített személynek a meg nem fizetett héatartozásokkal adós jogi személy ügyvezetőjének vagy ügyvezető szerve tagjának kell lennie, és ily módon úgy tekinthető, hogy részt vesz e jogi személy döntéseinek meghozatalában.
- 80 Másodszor, az egyetemlegesen felelősnek nyilvánított személynek a jogi személy vagyonából tisztességtelenül rejtett osztalékfizetésnek minősíthető kifizetést kell teljesítenie, vagy e vagyon egészét vagy egy részét ingyenesen vagy a piaci árnál jóval alacsonyabb áron kell átruháznia.
- 81 Harmadszor okozati összefüggésnek kell fennállnia az egyetemlegesen felelősnek kijelölt személy által tisztességtelenül teljesített cselekmények és a jogi személy azon képességének hiánya között, hogy megfizesse az általa fizetendő héát.
- 82 Negyedszer, az egyetemleges felelősség mértéke a jogi személyt a tisztességtelenül elkövetett cselekmények miatt ért vagyoncsökkenésre korlátozódik.
- 83 Végül ötödször e felelősség csak másodlagosan érvényesíthető, amennyiben lehetetlennek bizonyul a jogi személytől az esedékes híaösszegek behajtása.
- 84 A jelen ítélet 72–76. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel meg kell állapítani, hogy az ilyen mechanizmus bevezetése nem haladja meg az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükséges mértéket.

- 85 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személy héatartozásai tekintetében egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő a következő körülmények között:
- az egyetemlegesen felelős személy a jogi személy ügyvezetője vagy ügyvezető szervének tagja;
 - az egyetemlegesen felelős személy tisztességtelenül kifizetéseket teljesített a jogi személy vagyonából, amelyek rejtett osztalékfizetésnek minősülhettek, vagy e vagyonát ingyenesen vagy a piaci árnál jóval alacsonyabb áron ruházta át;
 - a tisztességtelen cselekmények következtében a jogi személy képtelen volt megfizetni az általa fizetendő héa egészét vagy egy részét;
 - az egyetemleges felelősség azon vagyoncsökkenés összegére korlátozódik, amelyet a jogi személy a tisztességtelenül elkövetett cselekmények miatt szenved el; és
 - ez az egyetemleges felelősség csak másodlagosan merül fel, ha a jogi személytől lehetetlen behajtani a fizetendő héa összegét.

A második kérdésről

- 86 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az első kérdésben leírthoz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő, amely kiterjed a jogi személy által a héának az ezen irányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belüli meg nem fizetése miatt fizetendő késedelmi kamatokra.
- 87 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információkból kitűnik, hogy az első kérdésben említett egyetemleges felelősségi mechanizmus mint olyan a jogi személy által tisztességtelenül elkövetett cselekmények miatt elszenvedett vagyoncsökkenés összegére korlátozódik. Mindazonáltal a nemzeti szabályozás egyébiránt előírja, hogy az előírt határidőn belül meg nem fizetett adók behajtása „kamatokkal jár”, amint az a jelen ítélet 11. pontjában szerepel, és a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy e rendelkezés alkalmazható-e járulékosan a szóban forgó egyetemleges felelősségi mechanizmus keretében.
- 88 Mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy a késedelmi kamatoknak a héairányelv rendelkezéseiben megállapított kötelező határidőn belüli meg nem fizetése esetén történő beszedése hozzájárul ezen adó pontos beszedésének biztosításához ezen irányelv 273. cikkének megfelelően.
- 89 A késedelmi kamatok beszedése ugyanis lehetővé teszi az államkincstárnak amiatt okozott kár megtérítését, hogy nem állnak rendelkezésre a késedelmes fizetés tárgyát képező héaösszegek azon időponttól kezdve, amikor ezen összegek esedékessé válnak, a tényleges megfizetésük időpontjáig (lásd analógia útján: 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, EU:C:2012:478, 25. és 26. pont; 2018. február 28-i Nidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 25. pont).
- 90 Továbbá a késedelmi kamatok szedése arra is ösztönzi az érintett személyeket, hogy a héairányelv rendelkezéseiben megállapított kötelező határidőn belül vagy e határidők lejártát követően a lehető leghamarabb megfizessék a héát.

- 91 A Bíróság így kimondta, hogy a késedelmi kamat fizetése megfelelő szankciónak minősülhet a héa előírt határidőn belüli meg nem fizetése esetén, amennyiben nem haladja meg a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása célkitűzésének eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 75. pont; 2014. július 17-i Equoland ítélet, C-272/13, EU:C:2014:2091, 46. pont).
- 92 Következésképpen a késedelmi kamatok szedése hozzájárul a bevallott héaösszegek előírt határidőn belüli meg nem fizetése elleni küzdelemhez, a tagállamokat többek között a héairányelv 273. cikke és az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése alapján terhelő azon kötelezettségnek megfelelően, hogy elfogadjanak valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, és küzdjenek az adócsalás ellen.
- 93 Végül és a jelen ítélet 77–84. pontjában kifejtett indokok miatt a késedelmi kamatoknak az olyan egyetemleges felelősségi mechanizmusba való bevonása, mint amelyről az alapügyben szó van, megfelel az arányosság elvének, mivel e kamatok ahhoz kapcsolódnak, hogy a héát az ezen adó fizetésére kötelezett jogi személy az egyetemlegesen felelősnek minősített személy tisztességtelen cselekményei miatt elmulasztotta a héairányelv rendelkezéseiben megállapított határidőn belül megfizetni (lásd analógia útján: 2021. május 20-i ALTI ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 43. és 44. pont).
- 94 Ugyanis, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 74. pontjában lényegében emlékeztetett, az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely, a héaalanytól eltérő személyt felelősnek minősítsenek az olyan adóbevétel-kiesésért, amelyet valamely harmadik személy olyan cselekményei okoztak, amelyekre semmilyen befolyása nincs.
- 95 Következésképpen a késedelmi kamatoknak a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében meghatározotthoz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmusba való belefoglalása csak akkor tekinthető összeegyeztethetőnek az arányosság elvével, ha e kamatok a héának a héairányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőkön belüli, az egyetemlegesen felelősként kijelölt személy tisztességtelen cselekményei miatt való meg nem fizetéséhez kapcsolódnak.
- 96 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az első kérdésben leírthoz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő, amely kiterjed a jogi személy által amiatt fizetendő késedelmi kamatokra, hogy nem fizette meg a héát az ezen irányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül azon személy tisztességtelen cselekményei miatt, akinek egyetemleges felelősségét megállapították.

A harmadik kérdéstről

- 97 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az első kérdésben leírthoz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő, amely kiterjed a jogi személy által amiatt fizetendő késedelmi kamatokra, hogy nem fizette meg a héát az ezen irányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül, ha a késedelmes fizetés nem az egyetemlegesen felelős személy magatartásának tudható be, hanem egy másik személy magatartásának vagy objektív körülmények bekövetkezésének.

- 98 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásának Bíróság általi megtagadása abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem ismeri azon ténybeli és jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (lásd különösen: 2008. november 6-i *Trespa International* ítélet, C-248/07, EU:C:2008:607, 33. pont; 2022. február 22-i *Stichting Rookpreventie Jeugd* és társai ítélet, C-160/20, EU:C:2022:101, 82. pont).
- 99 A jelen ügyben a DOPK 19. cikkének (2) bekezdésében létrehozott egyetemleges felelősségi mechanizmusnak a kérdést előterjesztő bíróság által leírt végrehajtása megköveteli, hogy az egyetemlegesen felelős személy tisztességtelen cselekményei okozzák azt, hogy a jogi személy részben vagy egészben nem képes megfizetni köztartozásait. Következésképpen e mechanizmus alkalmazása elméletileg kizárja, hogy a héa héairányelv rendelkezéseiben megállapított kötelező határidőn belüli megfizetésének elmulasztása egy másik személy magatartásának vagy objektív körülmények felmerülésének legyen betudható.
- 100 Ezenkívül, ami az alapügyet illeti, a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozott más személy magatartására vagy olyan objektív körülmények bekövetkezésére, amelyek a héa előírt határidőn belüli megfizetésének elmulasztását eredményezték volna.
- 101 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával a jelen ítélet 98. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében, és ennél fogva a harmadik kérdés elfogadhatatlan.

A költségekről

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

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

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét és az arányosság elvét**

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személy hozzáadottérték-adó (héa) tartozásai tekintetében egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő a következő körülmények között:

- az egyetemlegesen felelős személy a jogi személy ügyvezetője vagy ügyvezető szervének tagja;**

- az egyetemlegesen felelős személy tisztességtelenül kifizetéseket teljesített a jogi személy vagyonából, amelyek rejtett osztalékfizetésnek minősülhettek, vagy e vagyont ingyenesen vagy a piaci árnál jóval alacsonyabb áron ruházta át;
- a tisztességtelen cselekmények következtében a jogi személy képtelen volt megfizetni az általa fizetendő héa egészét vagy egy részét;
- az egyetemleges felelősség azon vagyonsökkenés összegére korlátozódik, amelyet a jogi személy a tisztességtelenül elkövetett cselekmények miatt szenved el; és
- ez az egyetemleges felelősség csak másodlagosan merül fel, ha a jogi személytől lehetetlen behajtani a fizetendő héa összegét.

2) A 2006/112 irányelv 273. cikkét és az arányosság elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jelen ítélet rendelkező részének 1. pontjában leírthoz hasonló egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő, amely kiterjed a jogi személy által amiatt fizetendő késedelmi kamatokra, hogy nem fizette meg a hozzáadottérték-adót az ezen irányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül azon személy tisztességtelen cselekményei miatt, akinek egyetemleges felelősségét megállapították.

Aláírások