

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2021. január 14.(1)

C-4/20. sz. ügy

„ALTI” OOD

kontra

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

(a Varhoven administrativen sad [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – 205. és 273. cikk – Az adófizetésre kötelezett személytől eltérő harmadik személy egyetemleges felelőssége – A felelősség terjedelme – A felelősségnek az adófizetésre kötelezett személy késedelmi kamataira való kiterjesztése – A héacsalás elleni sikeres küzdelem érdekében kiterjesztett felelősség – Héacsalás fennállása a bevallott héatartozás meg nem fizetése esetén”

I. Bevezetés

1. Ismét az a feladat hárul a Bíróságra, hogy a héairányelvet – a jelen esetben a 205. és 273. cikket – a héának a tagállamok általi hatékony beszedése és az érintett személyek alapvető jogai közötti feszültségmezőben – az arányosság elvével összefüggésben – értelmezze.

2. Ezúttal azt kell tisztázni, hogy a héairányelv lehetővé teszi-e valamely tagállam számára, hogy a szolgáltató mellett a tisztán belföldi értékesítés beszerzőjét is „adófizetésre kötelezett személyként” (pontosabban: egyetemleges adósként) jelölje meg, és felelősségét nem csak idegen héatartozásért, hanem idegen késedelmi kamatokért is megállapítsa. A héairányelv 205. cikke bizonyos esetekben lehetővé teszi, hogy a tagállamok másik olyan személyt jelöljenek meg, aki az adófizetésre kötelezett személy mellett felelős az „adó” megfizetéséért, azonban nem részletezi e felelősség terjedelmét.

3. Másrészt figyelembe kell venni a tagállamok eljárási autonómiáját, amely adott esetben – a héairányelv 205. cikkétől függetlenül – lehetővé teszi az idegen késedelmi kamatokért való felelősség egyfajta szankciós eszközként való bevezetését. A Bulgária szerint a késedelmi kamatokért való felelősség a csalás elleni hatékony küzdelem célkitűzésére tekintettel indokolt. A

jelen ügyben ugyanis fennáll annak lehetősége, hogy a beszerző tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa kifizetett beszállító ugyan szabályszerűen bevallotta a héát, azt azonban határidőn belül nem fizette meg.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) képezi.

5. Ezen irányelv (44) preambulumbekkezdése a következőket írja el:

„A tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett más személy legyen egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.”

6. A héairányelv 193. cikke a héa megfizetésére kötelezett személyt a következőképpen határozza meg:

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

7. A héairányelv 205. cikke lehetővé teszi annak elírását, hogy az adófizetésre kötelezett személy mellett további személy legyen az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős a héa megfizetéséért:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a héa megfizetéséért.”

8. A héairányelv 207. cikkének második bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megteszik továbbá a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy azok a személyek, akik a 205. cikknek megfelelően a héa megfizetéséért egyetemlegesen felelősek minősülnek, teljesítsék ezen fizetési kötelezettségeiket.”

9. A héairányelv 273. cikkének első bekezdése lehetőséget biztosít a tagállamok számára többek között az adócsalás elleni küzdelemre:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

B. A bolgár jog

10. A bolgár jog a *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (héatörvény, a továbbiakban: ZDDS) 177. cikkében héacsalás esetén harmadik személy felelősségéről rendelkezik. E rendelkezés szerint az a vállalkozás, amely adóköteles szolgáltatást vesz igénybe, és amely e tekintetben gyakorolta az adólevonáshoz való jogot, felelősséggel tartozik a beszállító által meg nem fizetett hozzáadottértékadóért, ha tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adólevonásnak megfelelő adót a beszállító nem fizeti meg.

11. Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: DOPK) 14. cikkének 3. pontja és 16. cikkének (3) bekezdése értelmében az adójogban harmadik személy egyetemes felelőssége kiterjed többek között a kamatokra és a behajtási költségekre.

12. Zakon za zadalzheniata i dogovorite (a kárfelelősségről és a szerződésekről szóló törvény, a továbbiakban: ZZD) 121., 122. és 126. cikke az egyetemleges felelősség csupán relatív hatályára vonatkozó szabályokat foglalja magában. E rendelkezések értelmében a hitelező választása szerint bármelyik egyetemleges kötelezettől követelheti a teljes tartozás megfizetését. Ha a nemteljesítés csak az egyik adósnak róható fel, akkor a hitelező tőle követelheti a kár teljes megtérítését. A többi adós egyetemleges felelőssége csak az eredetileg fizetendő összeg értékéig terjed. Az egyetemleges kötelezett késedelme nem hat ki a többi adósra.

III. Az alapjogvita

13. Az „Alti” OOD (a továbbiakban: felperes) egy bolgár korlátolt felelősségű társaság.

14. 2014. április 10-én a felperes a „Fotomag” EOOD bolgár egyszemélyes korlátolt felelősségű társaságtól (a továbbiakban: beszállító) egy aratócséplő gépet, egy traktort, májusban pedig egy további mezőgazdasági gépet vásárolt. A beszállító az értékesítésekről külön feltüntetett héával megfélelő számlákat állított ki a felperes részére. A felperes az összegeket átutalta a beszállító bankszámlájára, és gyakorolta az adólevonási jogát.

15. A beszállító maga az említett mezőgazdasági gépeket egy 2014. április 10-i számla szerint egy nagy-britanniai vállalkozástól szerezte be, ami miatt a beszállító Bulgáriában Közösségen belüli termékbeszerzéseket valósított meg. A beszállítónál végzett adóellenőrzés keretében 2016 júniusában ugyanakkor megállapították, hogy az e beszerzésekből eredő adót a beszállító ugyan bevallotta, azonban annak nagyobb részét nem fizette meg. A fennmaradó adótartozást a 2014 áprilisától esedékes késedelmi kamatokkal együtt adóellenőrzési határozat (a továbbiakban: adóhatározat) útján követelték.

16. A felperesnél is adóellenőrzést rendeltek el. 2018. február 23-án adóellenőrzési határozattal megállapították a felperes egyetemleges felelősségét (a továbbiakban: felelősséget megállapító határozat). A ZDDS 177. cikke értelmében a felperes felelős a beszállító által a számlákon feltüntetett, azonban meg nem fizetett héáért. E felelősséget megállapító határozat a beszállító adótartozása mellett a beszállító által 2014 áprilisától fizetendő késedelmi kamatokat is vonatkozott.

17. A felperes sikertelenül élt panasszal a felelősséget megállapító határozattal szemben, majd keresetet indított az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt.

18. Az eljáró közigazgatási bíróság a keresetet elutasította. A közigazgatási bíróság megállapította, hogy az egyetemleges felelősség keretében késedelmi kamatokat is kell fizetni. Ez abból következik, hogy a DOPK 16. cikke (3) bekezdésének alkalmazása nem kizárt, és ebben a rendelkezésben kifejezetten rögzítették, hogy a valamely adóalany kötelezettségeiért felelős személy az adóért, a törvényben előírt társadalombiztosítási járulékokért, valamint a kamatokért és a beszedés költségeiért felelős. A ZDDS 177. cikkének (1) bekezdése szerinti egyetemleges felelősség nem korlátozódik a „fizetendő és meg nem fizetett adó” összegére. A beszállító késedelme a felperes késedelmét eredményezi.

19. A felperes az Administrativen sad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási

bíróság, Bulgária). Úgy tűnik, hogy a jelen eljárás felei között még mindig vitatott kérdés, hogy egyáltalán fennáll-e a ZDDS 177. cikke szerinti szubjektív tényállási elem, nevezetesen az arról való tudomás vagy ismeret, hogy a beszállító nem fog héát fizetni.

20. A felperes ettől függetlenül arra is hivatkozik, hogy nem kell késedelmi kamatokat fizetni a héa beszállító általi megfizetésének esedékességétől a felelősséget megállapító határozat elfogadásának időpontjáig terjedő időszakra. Mivel a felperesnek az értékesítés alapján eredetileg nincs héatartozása, nem sértette meg e héának a ZDDS által előírt határidőn belül történő megfizetésére vonatkozó kötelezettséget. Az adóköteles értékesítés beszerzőjének a ZDDS 177. cikke szerinti felelőssége nem terjed ki a beszállító tekintetében az értékesítés időpontja óta keletkezett késedelmi kamatokra.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

21. A Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ezt követően a 2019. december 16-ai végzésével előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

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

22. A Bíróság előtti eljárásban a bolgár adóhatóság, a Bolgár Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

V. Jogi értékelés

23. Két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy valamely harmadik személynek (a továbbiakban: egyetemleges adós) a héairányelv 205. cikke által lehetővé tett egyetemleges felelőssége kizárólag az adóért való felelősségre terjed-e ki, vagy az adófizetésre kötelezett személy késedelmi kamataiért való felelősségére is. Amennyiben ezen utóbbi eset nem áll fenn, e bíróság azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e a héairányelv 205. cikkével az a bolgár adóeljárásjogi szabály, amely valamely harmadik személy adójogi felelősségének terjedelmét az adófizetésre kötelezett személy késedelmi kamataira is kiterjeszti. A két kérdés Bulgária és a Bizottság álláspontjával összhangban együttesen vizsgálható.

24. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság különösen e felelősség terjedelmére kérdez rá, elsőként a héairányelv 205. cikkében előírt lehetőség terjedelmével foglalkozom. Azt kell tehát meghatározni, hogy a héairányelv 205. cikke a héán kívül – az adóalany által fizetendő késedelmi kamatokhoz hasonló – egyéb kiegészítő kötelezettségekre is vonatkozik-e, és ha nem, azzal ellentétes-e a bolgár szabályozás (lásd az A. pontot).

25. Bulgária a késedelmi kamatok tekintetében a felelősséget arra az esetre állapította meg, ha

az adófizetésre kötelezett személy nem fizette meg az adót, és arról az egyetemleges adós tudott, vagy tudnia kellett volna. Ennélfogva a felelősség terjedelme tekintetében figyelembe kell venni a héairányelv 273. cikkét is, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adócsalás megakadályozása érdekében más kötelezettségeket is megállapítsanak. A késedelmi kamatok fizetéséért való felelősség esetlegesen alapulhat a héairányelv 273. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkének rendelkezésein (lásd a B. pontot).

A. A héairányelv 205. cikkében elírt egyetemleges fizetési kötelezettség (egyetemleges felelősség) terjedelme

1. Általános megjegyzések

26. A héairányelv 205. cikke felhatalmazza a tagállamokat, hogy a 193–200., a 202., a 203. és a 204. cikkben említett esetekben az adófizetésre kötelezett személytől eltérő olyan személyt jelöljenek meg, aki az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felel a heta megfizetéséért.

27. A Bíróságnak mindeztáig kevés lehetősége(3) volt arra, hogy az adófizetési kötelezettségnek a héairányelv 205. cikke alapján harmadik személyre történő e lehetséges kiterjesztésének terjedelmével kapcsolatban állást foglaljon.

28. A héairányelv 205. cikke – például a héairányelv 196. cikkével ellentétben – nem hárítja át az adótartozást egy másik személyre. E cikk az adófizetésre kötelezett személyen kívül más olyan személytől is rendelkezik, akinek az adót meg kell fizetnie. Ennek során e fizetési kötelezettség egyetemleges, azonban származékos módon egy másik személy adótartozásához kapcsolódik. Ezáltal e fizetési kötelezettség végeredményben harmadik személy idegen adóért való felelősségének felel meg. Annak érdekében, hogy e tartozást az eredeti adótartozástól fogalmilag elhatároljuk, a következőkben az egyetemleges felelősségről lesz szó.

29. A héairányelv 205. cikke csak bizonyos esetekben – többek között az 193. cikk esetében – teszi lehetővé az ilyen egyetemleges felelősséget. A héairányelv 193. cikke az értékesítőnek az alapügyhöz hasonló tisztán belföldi értékesítés esetében fennálló adófizetési kötelezettségére vonatkozik. Ennélfogva ez a „héajogi alapeset” szintén a héairányelv 205. cikkének hatálya alá tartozik. Amint azt a Bíróság már megállapította, a világos és egyértelmű szövegből az következik, hogy e rendelkezés alkalmazandó az első két bekezdésben rögzített esetek mindegyikében, így a belföldi értékesítés szokásos esetében is.(4)

30. Ugyanakkor az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság és az arányosság elve.(5) Különösen az arányosság elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy ezen elvnek megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.(6) Ekképpen, noha a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken.(7)

2. Az egyetemleges felelősség héairányelv 205. cikke szerinti terjedelme

31. Ebben az összefüggésben kell tisztázni a héairányelv 205. cikke alapján megállapítható egyetemleges felelősség konkrét terjedelmét. Maga a héairányelv 205. cikkének megfogalmazása is a harmadik személy felelősségének az „adófizetésre” való korlátozását sugallja.(8) A héairányelv (44) preambulumbekkezdése is az „adó megfizetéséért” való felelősségről szól. A

tagállamok ugyanis csak arra jogosultak, hogy olyan harmadik személyt jelöljenek meg, aki „az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős a [...] [héta] megfizetéséért”. E rendelkezéssel ugyanakkor nem következik az, hogy a harmadik személy az esetlegesen felmerülő járulékos kötelezettségekért (mint például a kamatok, a késedelmi pótlékok, a kényszerítő bírságok stb.) is egyetemleges felelősséggel tartozik.

32. Emellett a héairányelv 205. cikke „egyetemleges” fizetési kötelezettségről rendelkezik. Amint arra a Bíróság – még ha más összefüggésben is – már rámutatott, magának az egyetemleges felelősségnek a jellegéből az következik, hogy minden egyes adós a tartozás teljes összegéért felelős, a hitelező pedig főszabály szerint szabadon dönthet, hogy egy vagy több adóstól követeli-e a tartozás megfizetését.⁽⁹⁾ A héairányelv 205. cikkében említett tartozás ugyanakkor adótartozás.

33. A rendelkezés rendszertani elhelyezkedése is azt mutatja, hogy a felelősség csak az adótartozásra terjed ki. A 205. cikk rendszertanilag a „Fizetési kötelezettség” címet viseli. 1. fejezetben, „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakaszban található. Következésképpen e fejezetekben kizárólag az adóhitelezővel szemben fennálló adótartozásról van szó, nem pedig egyéb olyan járulékos kötelezettségekről és szankciókról, amelyeket adott esetben az adóhitelező részére más okokból még meg kell fizetni.

34. Hasonlóképpen, e rendelkezés célja és értelme álláspontom szerint kizárólag a szigorú értelemben vett adótartozásra vonatkozik. A tagállamoknak a héairányelv 205. cikkében előírt azon lehetősége, hogy valamely harmadik személy adótartozásért való egyetemleges felelősségét megállapítsák – amint azt Bulgária is helytállóan hangsúlyozza –, az adóbevételek biztosítását szolgálja. Az adóhitelezőt megillető adóbevételek összege azonban az ügyletből eredő adótartozásnak felel meg. Ezzel szemben a járulékos kötelezettségek nem képezik az adóbevétel részét.

35. E tekintetben a jövedékiadó jogban fennálló különös „felelősségi szabályt” illetően a Bíróság már megállapította, hogy a Közösségen belüli szállítással együtt járó kockázatok fedezésére szolgáló, uniós jogban előírt biztosíték adóraktári engedélyes általi nyújtása nem foglalja magában a harmadik személlyel szembeni szankciók miatti felelősséget.⁽¹⁰⁾

36. Ez a jelen ügyben még inkább így van. A harmadik személy által fizetendő késedelmi kamatok nem minősülnek adóbevételnek, hanem végső soron az adójogban pusztán arra irányuló személyes nyomásgyakorlás (illetve szankció) eszközének tekinthető, hogy a nem fizető adózót személyesen ösztönözzék a határidőben történő fizetésre. A késedelmi kamatok nem minősülnek állami adóbevételnek. Épp ellenkezőleg, az ilyen kamatok általában azon előny lefölözésére szolgálnak, amelyhez a határidőben fizető adóalannyal szemben az adóalany a késedelmes fizetéssel jut. Ennek megfelelően az ilyen késedelmi kamatokért való egyetemleges felelősségnek az adóbevételek biztosítása szempontjából semmi értelme nem lenne, mivel sem megelőzési, sem pedig a lefölözési hatás nem érhető el. Ha azonban az egyetemleges adós túl későn teljesíti az adóért fennálló felelősségét, akkor vele szemben ugyanaz a nyomásgyakorlási eszköz – a késedelmi kamatok felszámítása – alkalmazható.

37. Ennek megfelelően már a Bíróság is megállapította, hogy a héairányelv 205. cikke kétségtelenül lehetővé teszi az egyetemleges „héafizetési kötelezettséget”. Ezzel szemben más kötelezettségek – mint például biztosíték nyújtása – kiegészítő kötelezettségként kizárólag a héairányelv 207. cikkén alapulhatnak.⁽¹¹⁾ Ha más (kiegészítő) intézkedéseket csak az irányelv 207. cikkének második bekezdése tesz lehetővé, akkor nem meggyőző Bulgária azon álláspontja, amely szerint e kiegészítő intézkedések már az említett irányelv 205. cikkének hatálya alá (is) tartoznak.

38. A késedelmi kamat saját tartozás késedelmes megfizetése miatti kiszabásának a héairányelv 207. cikkének második bekezdésében elírt lehetősége sokkal inkább kizárja az idegen késedelmi kamatokért (az adófizetésre kötelezett személy késedelmi kamataiért) való felelősséget. Ellenkező esetben a késedelmi kamatokra felszámított késedelmi kamatok merülnének fel, ami ellentétes lenne a késedelmi kamatok mint (személyes) nyomásgyakorlás és a likviditási elny lefölozésének eszközének gondolatával. Az arányosság elvével szintén nehezen lenne összeegyeztethető.

39. Ezt az értelmezést megerősíti a Bíróságnak a héairányelv 205. cikkére vonatkozó ítélezési gyakorlata. Ennek megfelelően bár jogszerű, ha a tagállamok által elfogadott intézkedések az államkincstár jogainak lehető leghatékonyabb védelmét célozzák, azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket.(12) Ezen héa tekintetében a harmadik személy felelőssége már teljes mértékben biztosítja az államkincstárnak az esedékes héa megfizetésének adófizetésre kötelezett személy általi elmulasztásával szembeni védelmét. A harmadik személlyel szemben e jogokkal összefüggésben kiszabott szankciókért való felelősség tehát meghaladja az államkincstár védelmének biztosításához szükséges mértéket.

40. Következésképpen a héairányelv 205. cikke kizárólag azt teszi a tagállamok számára lehetővé, hogy harmadik személynek az adófizetésre kötelezett személy adótartozásáért való felelősségét állapítsák meg, nem pedig azt, hogy az adófizetésére kötelezett személy késedelmi kamataiért való felelősséget írjanak elő. Ezzel szemben a héairányelv 207. cikkének második bekezdése értelmében a nem fizető egyetemleges adóssal szemben külön késedelmi kamat szabható ki. Ez utóbbira azonban a jelen ügyben nem került sor.

3. *Ellentétes-e a héairányelv 205. cikkével az adóért való felelősség idegen késedelmi kamatokra való kiterjesztése?*

41. Még ha a héairányelv 205. cikke a héára korlátozza is a tagállamok azon lehetőségét, hogy másik személyt jelöljenek meg a héa megfizetésére, ebből még nem szükségszerűen következik, hogy azzal ellentétesek a tagállamoknak a nemzeti adóeljárási szabályozásukban foglalt, ezen túlmutató intézkedései.

42. Az, hogy az idegen adótartozás tekintetében mikor és hogyan jön létre az egyetemleges felelősség, az adótartozás keletkezésétől eltérően ugyanis nem a héairányelvből következik. Az idegen adótartozás esetében az adóért való felelősség létrejöttét tehát a nemzeti eljárási szabályok határozzák meg. Ugyanez vonatkozik a késedelmes fizetés szankcionálásáig bezárólag a hasonló nyomásgyakorlási eszközökre (például a késedelmi kamatokra). A héairányelv 207. cikkének második bekezdése az ezen irányelv 205. cikke szerinti egyetemleges adósok tekintetében kifejezetten előírja, hogy a tagállamok tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy e személyek eleget tegyenek fizetési kötelezettségeiknek.

43. Mint ahogyan a Bíróság az állandó ítélezési gyakorlatában hangsúlyozza, az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása.(13)

44. A harmadik személy héairányelvben szabályozott egyetemleges felelősségének a héairányelv 205. cikke szerinti kiterjesztése azonban nem tartozik a tagállamoknak a szankciók terén fennálló, fent említett eljárási autonómiájába. Az ugyanis nem minősül az egyetemleges adós általi mulasztás szankciójának. Sokkal inkább közvetlenül érinti a más személy mulasztása miatti egyetemleges felelősség terjedelmét. Az uniós egyetemleges felelősség terjedelmét azonban az uniós jog a héairányelv 205. cikkében szabályozza, és az az adótartozásra

korlátozódik.

45. Ennek nem mond ellent a Bíróságnak a jövedéki termékek Közösségen belüli szállításával együtt járó kockázatok adóraktári engedélyes uniós jogban elírt biztosítéknyújtása révén történő fedezésére vonatkozó ítélete sem.(14) Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok a kockázatfedezést biztosíték nyújtásával az uniós jogon túlterjeszkedve idegen szankciókra is kiterjeszthetik. Ezen ítélet azonban a jövedéki adó sajátosságaira vezethető vissza.

46. Így a Bíróság kifejezetten hangsúlyozza, hogy a cigarettapiac különösen kedvez a jogellenes kereskedelem fejlődésének.(15) Az ezen ügyben értelmezendő rendelkezéseket (a 92/12/EK irányelv 13. és azt követő cikkei) is sokkal inkább az áruszállítás tekintetében fennálló egyedi kockázatok, valamint az ezzel összefüggő jogsértések és szabálytalanságok lefedéséhez igazították, szemben a héairányelv 205. cikkével.(16) Ehhez hozzáadódik az adóraktári engedélyesnek a jövedékiadó jogban a raktárában található áruk tekintetében fennálló különös felelőssége, amely a héajogban az értékesítés beszerzője tekintetében ilyen formában nem áll fenn.

47. Mivel az uniós jog a héajogban fennálló egyetemleges felelősség terjedelmét (lásd a fenti 26. és azt követő pontokat) az adótartozásra korlátozza, a héairányelv 205. cikkével ellentétes az, hogy a nemzeti eljárás jog kiterjessze ezen egyetemleges felelősséget (a jelen ügyben a beszállító által fizetendő késedelmi kamatokra). Bulgária azonban a héairányelv 207. cikkének második bekezdése értelmében az egyetemleges adóssal szembeni megfelelő késedelmi kamatokkal továbbra is szabadon szankcionálhatja az egyetemleges adós késedelmes fizetését.

B. A héairányelv 273. cikkének első bekezdésével összefüggésben értelmezett 205. cikke szerinti kiterjesztett felelősség az adócsalás elkerülése érdekében?

48. A jelen ügyben a felperest ugyanakkor az adócsalás elleni hatékony küzdelem érdekében kötelezték. Ezért esetlegesen szóba jöhet az adófizetésre kötelezett személy késedelmi kamatait is magában foglaló kiterjesztett felelősség.

1. Arról a kérdésről, hogy mikor jöhet egyáltalán szóba a harmadik személy felelőssége

49. A héairányelv 193. cikkének jelen ügyben történő alkalmazása során ki kell emelni, hogy a szolgáltatást nyújtó vállalkozó egyedüli adótartozása a héa mint közvetett adó szerkezetének felel meg. Márpedig a beszerzőnek a beszállító adótartozása tekintetében a szabály szerint megállapított felelőssége ellentétes lenne a héa ezen tulajdonságával. Ahogy állandó ítélkezési gyakorlatában a Bíróság ugyanis hangsúlyozza: a szolgáltató (a jelen ügyben a beszállító) „az állam nevében és az államkincstár érdekében adóbeszedőként” jár el.(17)

50. Ebből következik, hogy ha a szolgáltatás igénybevevője – a jelen ügy felpereséhez hasonlóan – a teljesítés kifizetésével már megfizette az adott terhelő héát, mivel azt (lásd a héairányelv 73. és 78. cikkét) az ár már tartalmazta, akkor a szolgáltatás igénybevevőjének ezen adó tekintetében fennálló további járulékos felelőssége az arányosság elvére tekintettel különösen indokolást és igazolást igényel.

51. Olyan különleges körülményeknek kell tehát fennállniuk, amelyek miatt a szolgáltatás igénybevevőjének az adó áron keresztül történő megfizetése ellenére mégis felelnie kell harmadik személy adójáért. A szolgáltatás igénybevevőjének alapvető jogaira tekintettel (a Charta 16. cikke a jelen ügyben mindenképpen érvényesíthető lenne) a héairányelv 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikke ezért a szabály szerint nem teszi lehetővé a szolgáltatás igénybevevője általános, illetve feltétel nélkül felelősségének héa tekintetében történő megállapítását, ha az adófizetésre kötelezett személy (a szolgáltató) részére a héarendszernek megfelelően megfizette

a héát.

52. A Bíróság ezért helyesen állapította már korábban meg, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyek *gyakorlatilag* objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket.(18) Ezért az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha a hozzáadottértékadó 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.(19) Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis, ha az említett személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevételek kiesését, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs.(20)

53. Úgy tűnik, hogy a ZDDS 177. cikkében foglalt bolgár szabályozás ilyen feltétel nélküli felelősség irányába mutat. Eszerint a felelősség már akkor fennáll, ha a szolgáltatás igénybevevője tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a szolgáltató nem fogja megfizetni az adót. Ha azonban – a jelen ügghöz hasonlóan – a szolgáltatás igénybevevője a szolgáltató részére az ár részeként megfizeti a héát, és a szolgáltató szabályosan bevallja az adóösszeget, akkor a felelősség kizárólag attól függ, hogy a szolgáltató megfizeti-e a bevallott adót, illetve milyen összegű adót fizet meg. A szolgáltatás igénybevevőjének erre azonban általában semmilyen befolyása nincs.

54. Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint(21) nem ellentétes az uniós joggal, ha az adófizetésre kötelezettől eltérő személytől azt követelik, hogy hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ezért az, hogy az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körütekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e a héatartozás megfizetésére.(22)

55. Ezen ítélkezési gyakorlat e tekintetben átfedésben van a héairányelv 273. cikke első bekezdésének értelmezésével. E rendelkezés lehetővé teszi, hogy a tagállamok a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében más kötelezettségeket is megállapítsanak. Ezért a szolgáltatás igénybevevőjének idegen késedelmi kamatokért való kiterjesztett felelőssége az adócsalás megakadályozása érdekében a héairányelv 273. cikkének első bekezdésével összefüggésben értelmezett 205. cikke alapján adott esetben tekintetbe jöhet.

2. Az adócsalás megakadályozására irányuló, a héairányelv 273. cikkének első bekezdésével összefüggésben értelmezett 205. cikke alapján kiterjesztett felelősség

56. Amint azt fent (54. pont) már kifejtettem, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha az adófizetésre kötelezettől eltérő személytől (vagyis az adóért felelős személytől) azt követelik, hogy hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.(23)

57. A harmadik személy felelősségével kapcsolatos ezen megállapítások azonban bizonyos mértékben ellentétesek a Bíróságnak a vállalkozás héacsalás keretében gyakorolt héalevonási jogára vonatkozó ítélkezési gyakorlatával. Ez alapján amennyiben az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna,(24) hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett héakijátszásban vesz részt, a héairányelv alkalmazásában részt vett e csalásban.(25) Ez arra *kötelezi* a tagállamokat, hogy az adóalanytól tagadják meg a héamentességhez való jogot (amennyiben jelen ügghöz hasonlóan ? az igénybe vevő).(26)

58. Ha ezen ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a felperessel szemben megtagadták volna, illetve megtagadják a héalevonást, akkor semmilyen kár nem érné az államkincstárat, amely még a héairányelv 205. cikke szerinti felelősség révén is biztosítva lenne. Az adólevonás összegével megegyező idegen adóért egyidejűleg fennálló felelősség és ugyanezen héalevonási jog egy és ugyanazon csalás miatt való megtagadása nem tűnik összeegyeztethetőnek az arányosság elvével, annál is inkább, mivel a tagállamok nemzeti joga (és nem a héairányelv) rendszerint még büntetőjogi szankciót is alkalmaz.

59. Az, hogy a tagállamok tehát választási joggal rendelkeznek-e a tekintetben, hogy a szolgáltatás igénybevevője esetében megtagadják-e az adólevonást vagy a szolgáltatás igénybevevője az adóért egyetemleges felelősséggel rendelkezik-e, a héairányelv szövegére és a harmonizációra irányuló célra tekintettel inkább kérdésesnek tűnik. Mindenesetre ilyen választási jog nem következik kifejezetten a héairányelvből. Az arányossági szempontokból az egyetemleges felelősséget – az adóbevétel biztosításának ugyanannyira alkalmas enyhébb eszközöként – adott esetben sokkal inkább elnyben kellene részesíteni az adólevonás (adott esetben többszöri) megtagadásával szemben.

60. A Bíróságnak azonban jelen ügyben nem kell ezen ellentétet feloldania. A jelen ügyben ugyanis – héacsalás hiányában – (a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében) sem az adólevonás megtagadása, sem a héairányelv 273. cikkének első bekezdésével összefüggésben értelmezett 205. cikke alapján az idegen késedelmi kamatokért való felelősség nem jön tekintetbe.

3. *A megfelelően bevallott adó meg nem fizetése mint adócsalás?*

61. Az ügyiratokból(27) kitűnik, hogy a bolgár adóhatóság azt rója fel a felperes beszállítójának, hogy a felperessel kötött ügyletekből eredő és bevallott héát nem fizette meg határidőben. A bevallott héa késedelmes vagy elmulasztott megfizetése azonban nem tekinthető a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett héakijátszásnak, illetve héacsalásnak.

62. Amint ugyanis azt a Bíróság nagytanácsa a Scialdone-ügyben már kimondta, különbséget kell tenni a között, hogy az adóalany egyszerően elmulasztja a héát megfizetni, és a között, hogy nem vallja be a héát.(28) E tekintetben a bevallott héának a törvényben meghatározott határidőben való meg nem fizetése nem biztosít elnyit az adóalany számára, mivel az adót továbbra is meg kell fizetni. Ebből következően a Bíróság által az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése kapcsán a héacsalás eseteire vonatkozóan elfogadott értelmezés nem alkalmazható a bevallott héa megfizetése elmulasztásának az esetére.

63. Ugyanez vonatkozik a Bíróság adócsalással kapcsolatos további ítélkezési gyakorlatára is, mivel a Bíróság(29) szerint meg kell állapítani, hogy a bevallott héa megfizetésének ilyen elmulasztása nem minősül az ezen adó tekintetében elkövetett csalásokkal megegyező súlyú cselekménynek. Ugyanis amennyiben az adóalany a bevallási kötelezettségeinek megfelelően eleget tesz, az adóhatóságnak már rendelkezésre állnak a fizetendő héa összegének és ezen adó megfizetése esetleges elmulasztásának a megállapításához szükséges adatok.

64. A Bizottság nyilvánvaló vélekedését?l eltér?en az a tény, hogy valamely harmadik személynek tudomása van arról, hogy az adófizetésre kötelezett személy nem fizette meg az adótartozást, – ezt legutóbb a Scialdone ügyben(30) a nagytanács pontosította – nem elegend? annak megállapításához, hogy e harmadik személy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy értékesítésével héacsalásban vagy héakijátszásban vesz részt. Ehelyett e harmadik személynek azt kell, vagy kellett volna tudnia, hogy az ügyleteket az adóhatóság kijátszása érdekében nem megfelel?en vallották be. A szabályszer?en bevallott adó meg nem fizetése nem min?sül az adóhatóság (csalárd) megtévesztésének.

65. Valószínűleg más lenne a helyzet, ha a felperes a beszállítót célzottan vagyonnal nem rendelkező olyan köztes társaságként vette volna igénybe, amely alapból nem tudná megfizetni a bevallott héát. Ez azonban nem történik ki az elzeteres döntéshozatal iránti kérelemből. Az a tény, hogy a felperes fizetett a beszállító részére, így az f?szabály szerint meg tudta volna fizetni az általa bevallott héaösszeget, inkább e következtetés ellen szól. Vég? soron azonban a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata e körülmény tisztázása, illetve megállapítása.

66. A kérdést el?terjeszt? bíróság által itt ismertetett tényállás alapján a jelen ügyben nem áll fenn héacsalás. Nincs tehát jelent?ése annak a kérdésnek, hogy a felperes tudta?e, vagy tudnia kellett volna?e, hogy a szabályszer?en bevallott héát határid?ben nem fizették meg, illetve nem fizették meg teljes mértékben. Nem áll tehát fenn harmadik személynek a késedelmi kamatokért a héairányelv 273. cikkének első bekezdésével összefüggésben értelmezett 205. cikke alapján való felel?ssége sem.

VI. Véggkövetkeztetés

67. Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Varhoven administrativen sad (legfels?bb közigazgatási bíróság) által elzeteres döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket a következ?képpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112/EK irányelv 205. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha harmadik személy egyetemleges felel?sségét kiterjesztik az adófizetésre kötelezett személy által a héa késedelmes megfizetése miatt fizetendő késedelmi kamatokra.

1 Eredeti nyelv: német.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o., a jogvita által érintett időszakban hatályos változata.

3 E tekintetben elegend? a következ? ítéletekre hivatkozni: 2011. december 29?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 19. és azt követ? pontok); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C?384/04, EU:C:2006:309, 25. és azt követ? pontok); mindkét ítéletet még az azonos tartalmú korábbi szabályozás vonatkozásában hozták meg. Még meg kell említeni a 2015. március 26?i Macikowski ítéletet (C?499/13, EU:C:2015:201), amely azonban a héairányelv 205. cikkének értelmezése nélkül válaszolja meg az ezen ügy tárgyát képez? felel?sségi kérdést (lásd azonban ezzel kapcsolatban az ezen ügyre vonatkozó indítványom [C?499/13, EU:C:2014:2351, 58. és azt követ? pontok]).

4 Az ezt megelőző, a hatodik irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében szerepl? rendelkezéssel kapcsolatban lásd: 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C?384/04, EU:C:2006:309, 26. pont).

- 5 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 20. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 18. pont); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (?384/04, EU:C:2006:309, 29. pont).
- 6 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 21. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 19. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 52. pont).
- 7 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 22. pont); 2010. december 7?i R?ítélet (C?285/09, EU:C:2010:742, 45. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 20. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 53. pont); hasonló értelemben: 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (?384/04, EU:C:2006:309, 30. pont).
- 8 A héairányelv 205. cikkének angol nyelvi változatában a „payment of VAT”, a francia nyelvi változatban pedig az „acquitter la TVA” szerepel.
- 9 2017. november 22?i Aebtri ítélet (C?224/16, EU:C:2017:880, 80. pont); 2017. május 18?i Latvijas Dzēlcešs ítélet (C?154/16, EU:C:2017:392, 85. pont).
- 10 2016. június 2?i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C?81/15, EU:C:2016:398, 38. és azt követ? pontok); továbbá: Bot f?tanácsnok Karelia ügyre vonatkozó indítványa (C?81/15, EU:C:2016:66, 37. pont).
- 11 Az ezt megel?z? rendelkezéssel kapcsolatban még: 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (?384/04, EU:C:2006:309, 43. és azt követ? pontok).
- 12 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 22. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 20. pont); hasonló értelemben: 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (?384/04 (EU:C:2006:309, 30. pont).
- 13 2019. május 8?i EN.SA. ítélet (C?712/17, EU:C:2019:374, 38. pont); 2017. április 26?i Farkas ítélet (C?564/15, EU:C:2017:302, 59. pont); lásd ebben az értelemben többek között: 2014. február 6?i Fatorie ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 50. pont); 2000. december 7?i de Andrade ítélet (C?213/99, EU:C:2000:678, 20. pont).
- 14 2016. június 2?i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C?81/15, EU:C:2016:398).
- 15 2016. június 2?i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C?81/15, EU:C:2016:398, 37. pont).
- 16 Lásd: 2016. június 2?i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C?81/15, EU:C:2016:398, 9. pont).
- 17 2020. október 15?i E. ítélet (héta – adóalap csökkentése) (C?335/19, EU:C:2020:829, 31. pont); 2019. május 8?i A?PACK CZ ítélet (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23?i Di Maura ítélet (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20?i Balocchi ítélet (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).
- 18 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 48. pont); 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. pont); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (?384/04, EU:C:2006:309, 32. pont); Poiares Maduro f?tanácsnok Federation of Technological Industries és társai ügyre

vonatkozó indítványa (C?384/04, EU:C:2005:745, 27. pont).

19 Kifejezetten így a 2011. december 29?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. pont).

20 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 23. pont).

21 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 25. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 24. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. pont); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (??384/04, EU:C:2006:309, 33. pont).

22 Lásd: 2011. december 29?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. pont); hasonló értelemben: 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 25. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 66. pont).

23 2011. december 21?i Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C?499/10, EU:C:2011:871, 25. pont); 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 24. pont); 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. pont); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (??384/04, EU:C:2006:309, 33. pont).

24 Néhány korábbi határozatában a Bíróság még a „tudhatta” fordulatot használja – lásd például: 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 60. pont). Ezzel az egyedül az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésen alapuló, túl tág megfogalmazással azonban úgy t?nik, hogy a Bíróság, joggal, felhagyott már.

25 2018. június 20?i Enteco Baltic ítélet (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2015. október 22?i PPUH Stehcamp 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).

26 Lásd: 2015. október 2?i PPUH Stehcamp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 47. pont); 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítélet (C?131/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont); 2014. március 13?i FIRIN ítélet (C?107/13, EU:C:2014:151, 40. pont); 2014. február 13?i Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 26. pont); 2012. december 6?i Bonik ítélet (C?285/11, EU:C:2012:774, 37. pont); 2012. június 21?i Mahagében ítélet (C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 42. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 59. és 61. pont).

27 Lásd az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem francia nyelv? változatának 5. pontját (az eredeti kérelem 4. oldala) és az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem német összefoglalójának 3. pontját.

28 2018. május 2?i Scialdone ítélet (C?574/15, EU:C:2018:295, 39. és 40. pont).

29 2018. május 2?i Scialdone ítélet (C?574/15, EU:C:2018:295, 41. és 42. pont).

30 2018. május 2?i Scialdone ítélet (C?574/15, EU:C:2018:295).