

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2015. március 26. (*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – Az arányosság és az adósemlegesség elve – Végrehajtási eljárásban árverés útján történő ingatlanértékesítés adóztatása – Nemzeti szabályozás, amely az ilyen értékesítést végző bírósági végrehajtót arra kötelezi, hogy az ilyen ügylet után megállapítsa és megfizesse a héát – A vételárnak az illetékes bíróság részére történő megfizetése és annak szükségessége, hogy a fizetendő hía összegét ez utóbbi a bírósági végrehajtónak átutalja – A bírósági végrehajtó pénzügyi és büntetőjogi felelőssége a héafizetés elmaradása esetén – Az adóalany héafizetésére előírt általános határidő és az ilyen bírósági végrehajtóval szemben előírt határidő közötti eltérés – Az elzeten megfizetett hía levonhatatlansága”

A C-499/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2013. szeptember 16-án érkezett, 2013. február 21-i határozatával terjesztett elő az eltte

Marian Macikowski

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, S. Rodin, A. Borg Barthet (előadó), E. Levits és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. szeptember 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Macikowski képviseletében M. Kalinowski radca prawny,
- a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Gawowska, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2014. november 6?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az arányosság és adósemlegesség elvének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 9., 193., 199., 206., 250. és 252. cikkének értelmezése irányul.

2 A kérelmet a bírósági végrehajtó M. Macikowski és a Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku között a végrehajtási eljárásban történ? ingatlanértékesítés után fizetend? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) határid?ben való meg nem fizetése tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

4 Az említett irányelv 193. cikkének a szövege a következ?:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA?t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni.”

5 Ugyanezen irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja kimondja:

„A tagállamok el?írhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következ? termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

g) ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történ? értékesítése.”

6 A héairányelv 204. cikke el?írja:

„(1) Ha a 193–197. cikknek, valamint a 199. és 200. cikknek megfelel?en az adófizetésre kötelezett személy nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a HÉA?t meg kell fizetni, akkor a tagállamok engedélyezhetik számára, hogy adófizetésre kötelezett személyként adóügyi képvisel?t jelöljön ki.

Ezenkívül, ha az adóztatandó ügyletet nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a HÉA?t meg kell fizetni, és azzal az országgal, amelyben az adóalany székhelye

van, vagy letelepedett, nincs érvényben a 76/308/EGK tanácsi irányelvben [...] és az 1798/2003/EK tanácsi rendeletben [...] foglalthoz hasonló hatályú, kölcsönös segítségnyújtási jogi eszköz, a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az adófizetésre kötelezett személy az érintett tagállamban nem letelepedett adóalany által kijelölt adóügyi képviselő legyen.

A tagállamok azonban nem alkalmazhatják a második albekezdésben említett lehetőséget a 358. cikk 1. pontjában meghatározott, a Közösségben nem letelepedett olyan adóalanyokra, akik az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében a különös szabályozást választották.

(2) Az (1) bekezdés első albekezdésében említett választási lehetőség feltételeit és részletes szabályait az egyes tagállamok állapítják meg.”

7 A héairányelv 205. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 hía megfizetéséért.”

8 Az említett irányelv 206. cikke kimondja:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanyának a 250. cikkben elírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

9 Ugyanezen irányelv 250. cikkének (1) bekezdés a következőképpen szól:

„Minden adóalanyának HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

10 A héairányelv 252. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.”

11 Az említett irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía 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 kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására felhasználni.”

A lengyel jog

A héátörvény

12 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám, a továbbiakban: héatörvény) 15. cikkének (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Nem minősülnek adóalanyoknak a hatóságok és az alájuk tartozó szervek a más jogi rendelkezések értelmében rájuk ruházott és a létrehozásuk célját szolgáló feladatok ellátását illetően, kivéve a polgári jogi szerződések értelmében végzett tevékenységeket.”

13 E törvény 18. cikke értelmében:

„A közigazgatási végrehajtási eljárásról szóló, 1966. június 17-i törvényben megjelölt végrehajtási szervek, [...] valamint [a polgári perrendtartásról szóló, 1964. november 17-i törvény (ustawa Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. 43. sz., 296. alszám, a továbbiakban: polgári perrendtartás) alapeljárás tényállására alkalmazandó változatának] rendelkezései értelmében végrehajtási intézkedéseket foganatosító bírósági végrehajtók kötelesek az adós tulajdonában álló vagy a hatályos jogszabályok megsértésével a birtokában található áruk végrehajtás útján megvalósított értékesítését terhelő adó megfizetésére.”

Az adózás rendjéről szóló törvény

14 Az adózás rendjéről szóló, 1997. augusztus 29-i törvény (ustawa – Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2005., 8. sz., 60. alszám, a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) alapeljárás tényállására alkalmazandó változatának 8. cikke értelmében:

„Adófizető az a természetes vagy jogi személy, vagy önálló jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység, aki vagy amely az adójog rendelkezései alapján köteles az adóalanyt terhelő adó megállapítására, beszedésére és a meghatározott határidőn belül az adóhatóság részére történő megfizetésére.”

15 Az adózás rendjéről szóló törvény 30. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben az adófizető nem teljesíti a 8. cikkben rögzített kötelezettségeit, felelősséggel tartozik a be nem szedett, vagy beszedett, de meg nem fizetett adóért.

[...]

(3) Az adófizető vagy a beszedésre meghatalmazott személy teljes vagyonával felel az (1) és (2) bekezdésben megjelölt követelésekért.

[...]

(4) Amennyiben az adóhatóság az adóeljárás során megállapítja az (1), illetve a (2) bekezdésben megjelölt körülmények fennállását, határozatot hoz az adófizető vagy a beszedésre meghatalmazott személy adóért való felelősségéről, amelyben megállapítja a be nem szedett, vagy beszedett, de meg nem fizetett adóra irányuló követelés összegét.

[...]”

A polgári perrendtartás

16 A polgári perrendtartás 808. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben valamely végrehajtási eljárásban megfizetett pénzüsszeget nem kell azonnal kiadni, úgy azt a bíróság letéti számlájára kell befizetni. [...]”

17 A polgári perrendtartás 998. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Az odaítélés joger?re emelkedését és az árverési feltételek vev? általi teljesítését követ?en, vagy a vételár megállapításáról szóló határozatot és a teljes vételár államkincstáron keresztül történ? befizetését követ?en a bíróság a tulajdonjog megállapításáról szóló határozatot hoz.”

18 Az említett törvény 999. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„A tulajdonjog megállapításáról szóló joger?s határozattal a tulajdon átszáll a vev?re; a határozat ezzel a vev? tulajdonjogának a telekkönyvbe, valamint az ingatlan?nyilvántartásba történ? bejegyzésének, vagy az okirat okirattárba történ? becsatolásának alapjául szolgál. A tulajdonjog átruházásáról szóló joger?s határozat a vev? számára az ingatlan birtokába helyezés tekintetében végrehajtható okiratnak min?sül.”

19 Ugyanezen törvény 1023. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„A végrehajtási szerv tervet készít az ingatlanvagyonra folytatott végrehajtásból befolyt összeg hitelez?k közötti felosztására vonatkozóan.”

20 A polgári perrendtartás 1024. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A felosztási terv tartalmazza:

- 1) a felosztásra kerül? összeget;
- 2) a felosztásban részt vev? személyek követeléseit és jogait;
- 3) a felosztásban részt vev?kre jutó összeget;
- 4) a kifizetend? összegeket, valamint a bíróság letéti számláján maradó összegeket, a kifizetésük felfüggesztését igazoló indokok megjelölésével.

[...]”

21 Ugyanezen törvény 1035. cikke kimondja:

„A felosztásra kerül? összeg bíróságnál történ? letétbe helyezését követ?en a bírósági végrehajtó haladéktalanul elkészíti a végrehajtásból befolyt összeg felosztására vonatkozó terv tervezetét, és azt benyújtja a bírósághoz. A bíróság szükség esetén módosítja vagy kiegészíti a tervet; ellenkez? esetben a bíróság a tervet jóváhagyja.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

22 M. Macikowski a S?d Rejonowy w Chojnicach (chojnicei körzeti bíróság) mellett m?köd? bírósági végrehajtó.

23 M. Macikowski egy hitelez? kérelmére végrehajtási eljárást folytatott le a h?aalanly Royal sp. z o.o.?val (a továbbiakban: Royal) szemben.

- 24 Ezen eljárás keretében M. Macikowski lefoglalt egy ingatlant, amely a Royal tulajdonában állt.
- 25 A szóban forgó ingatlan árverési értékesítésére 2007. február 16-án került sor. A Sąd Rejonowy w Chojnicach 2007. augusztus 22-én jogerőre emelkedett 2007. március 22-i határozatával 1 424 201 lengyel zloty (PLN) árverési vételár mellett ezen ingatlan tulajdonjogát a Babiński házaspárra ruházta át. E vételárat a vevők teljes összegben befizették a bíróság számlájára.
- 26 2008. október 27-i határozatával M. Macikowski elkészítette az említett összeg felosztására vonatkozó tervet, amelyben többek között feltüntette, hogy 256 823,13 PLN héát kell a chojnicei adóhivatal számlájára befizetni.
- 27 2009. január 26-én M. Macikowski arra vonatkozó kérelemmel fordult a Sąd Rejonowy w Chojnicach-hoz, hogy a 256 823,13 PLN összeget utalják át a számlájára annak érdekében, hogy adófizetként meg tudja fizetni a héát, amely az árverésen értékesített, Royalhoz tartozó ingatlan tulajdonjogának átruházása alapján fizetendő.
- 28 A Sąd Rejonowy w Chojnicach ezt az összeget csak a felosztási terv jogerőre emelkedését követően utalta át M. Macikowski számlájára. Következésképpen M. Macikowski 2009. augusztus 31-én kiállította az említett ingatlan értékesítéséről szóló héás számlát, és 2009. szeptember 2-án tájékoztatta az adóhatóságot az adó megfizetéséről.
- 29 A chojnicei adóhivatal vezetője többek között az adózás rendjéről szóló törvény 8. cikkével, valamint 30. cikkének (1), (3) és (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett héatörvény 18. cikke alapján megállapította M. Macikowskinak mint a 256 823 PLN összegű héa fizetésére kötelezettnek a felelősségét, amely összeg a Royal ingatlanának értékesítését terhelte, azt beszédtek, de határidőben nem fizették meg. A chojnicei adóhivatal véleménye szerint a végrehajtási eljárás lefolytatását biztosítandó M. Macikowskinak 2007 novemberében az adós, vagyis a Royal nevében 1 424 201 PLN bruttó összeg után 256 823,13 PLN adót tartalmazó héás számlát kellett volna kiállítania a társaság ingatlanának értékesítéséről, és ezt az adót 2007. december 25-ig be kellett volna fizetnie az illetékes adóhatóság számlájára.
- 30 2011. október 10-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (gdanski vajdasági közigazgatási bíróság) elutasította M. Macikowskinak a 2009. november 23-i azon határozat elleni keresetét, amelyben a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku a Royal ingatlanának végrehajtási eljárásban való értékesítése keretében beszédett héa határidőben való meg nem fizetése miatt megállapította az adófizetési felelősségét. E bíróság indokolásában kifejtette, hogy a jelen ügyben köti a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) értelmezése, és hogy ez utóbbi nem kérdőjelezte meg a megtámadott határozat megalapozottságát, továbbá feltételezte, hogy M. Macikowski számára jogilag lehetséges volt a héatörvény 18. cikkéből eredő kötelezettségeinek teljesítése.
- 31 Az említett ítélet ellen M. Macikowski fellebezést nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz. Semmisségi jogalapként azzal érvelt, hogy ezen ítélet tévesen értelmezte a héatörvény 18. cikkét, mivel nem vette tekintetbe az uniós jog héarendszert szabályozó rendelkezéseit, vagyis a héairányelv rendelkezéseit.

32 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny, miután úgy ítélte meg, hogy az említett fellebbezés az uniós jog rendelkezéseinek értelmezését teszi szükségessé, felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bírósághoz előzetes döntéshozatal céljából:

„1) A héairányelven alapuló héarendszer fényében, különös tekintettel a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontjával összefüggésben értelmezett 9. és 193. cikke, megengedett-e a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a lengyel héatörvény 18. cikke, amely a héára vonatkozó jog általános elvei alóli kivételeket vezet be, elsősorban az adó megállapítására és beszedésére köteles jogalanyok tekintetében, oly módon, hogy létrehozza az adófizető jogintézményét, vagyis egy olyan jogalanyt, aki vagy amely köteles az adóalany számára az adó mértékét megállapítani, az adót az adóalanytól beszedni, és azt határidőben az adóhatóság felé megfizetni?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz adandó:

a) Az arányosság elve mint az uniós jog általános elve alapján megengedett-e a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a lengyel héatörvény 18. cikke, amely szerint többek között az ingatlanoknak az adós tulajdonában álló vagy a hatályos szabályok megsértésével a birtokában található árukra vezetett végrehajtás útján történő értékesítését terhelő adót a végrehajtási intézkedések fogantatásával megbízott bírósági végrehajtó állapítja meg, szedi be és fizeti meg, aki adófizetőként felelősséggel tartozik e kötelezettség nemteljesítéséért?

b) A héairányelv 206., 250. és 252. cikke, valamint az irányelvben következő semlegesség elve alapján megengedett-e a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a lengyel héatörvény 18. cikke, amelyben az e rendelkezésben megjelölt adófizetőt kötelezik arra, hogy az adós tulajdonában álló vagy a hatályos szabályok megsértésével a birtokában található áruk végrehajtás útján megvalósított értékesítését terhelő héát megállapítsa, beszedje és megfizesse, mégpedig az adóalany számára irányadó adómegállapítási időszakon belül, abban az összegben, amely az áru értékesítéséből befolyt, héával csökkentett bevétel és a megfelelő adómérték szorzata, anélkül hogy ebből az összegből levonná az adómegállapítási időszak kezdetétől az adóadóalanytól történő beszedésének időpontjáig esedékes, előzetesen felszámított adó összegét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

33 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 9., 193. cikke és a 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a végrehajtási eljárásban való ingatlanértékesítés keretében a gazdasági szereplő, vagyis az említett értékesítést lefolytató bírósági végrehajtó kötelezettségévé teszi az ezen ügyletből származó bevételt terhelő héa előírt határidőben való megállapítását, beszedését és megfizetését.

34 Az e kérdésre való válaszadás érdekében meg kell állapítani egyrészt, hogy a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja feljogosítja a tagállamokat arra, hogy a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében az ingatlanvagyonnak a bírósági végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése esetén az ingatlan vevőjét jelöljék ki az adó megfizetésére kötelezett személynek, azzal a feltétellel, hogy az adóalany jogállással rendelkezik.

35 Másrészt a héairányelv 273. cikkéből kitűnik, hogy a tagállamok más olyan kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó pontos behajtása

és az adócsalás megakadályozása érdekében.

36 E tekintetben a Bíróságnak már volt lehetősége megállapítani, hogy mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, e rendelkezések a tagállamok számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak (lásd: Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 23. pont).

37 Azon intézkedések azonban, amelyeket a tagállamok a héairányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a hía semlegességét (lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. pont; Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 50. pont).

38 A jelen esetben először is a lengyel kormány által benyújtott észrevételekből kitűnik, hogy az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozásban létrehozott közvetítő rendszer, amelynek értelmében a bírósági végrehajtó felel a végrehajtási eljárásban való értékesítés bevétele után fizetendő hía megállapításáért, beszédéséért és megfizetéséért, annak elkerülésére irányul, hogy az adóalany a pénzügyi helyzetére tekintettel megsértse a híaafizetésre vonatkozó adózási kötelezettségét.

39 Következésképpen az ilyen szabályozás a héairányelv 273. cikke alá tartozhat, mivel a Lengyel Köztársaság az ilyen intézkedést tartja szükségesnek a hía pontos behajtásának biztosításához.

40 Másodszor a héairányelvnek sem a 193. cikkével, sem pedig a 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjával nem ellentétes az ilyen szabályozás.

41 Ugyanis bár igaz, hogy e rendelkezések lényegében azt tartalmazzák, hogy az adót csak adóköteles termékértékesítést végző adóalanynak vagy bizonyos körülmények között az ingatlan vevőjének kell megfizetnie, a bírósági végrehajtó mint az említett adó beszédéséért felelős közvetítő szerepe nem tartozik e rendelkezések hatálya alá.

42 A héatörvény 18. cikke a végrehajtási eljárásban értékesítő bírósági végrehajtó szerepét közvetítőként határozza meg, aki mindössze az adó összegének beszédését és az adófizetésre kötelezett adóalany nevében az adóhatóságnak határidőben való megfizetését biztosítja. Ilyen helyzetben a bírósági végrehajtó kötelezettsége jellegében nem adózási kötelezettség, mivel ez továbbra is az adóalanyt terheli.

43 Mindazonáltal egyrészt a bírósági végrehajtó nem veszi át az adóalanynak sem a hatásköreit, sem a kötelezettségét, és mindössze arról gondoskodik, hogy a sajátos ügyletet terhelő híaösszeget megfizessék az adóhatóságnak.

44 Másrészt az alapeljárás tárgyát képező szabályozás nem írja elő, hogy a bírósági végrehajtó az említett adóalannal egyetemlegesen felelős a hía megfizetéséért. Ezenkívül a bírósági végrehajtó nem az adóalany héairányelv 204. cikke szerinti adóügyi képviselője.

45 A fenti megfontolásokból következik, hogy a héairányelv 9., 193. cikke és a 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a végrehajtási eljárásban való ingatlanértékesítés keretében a gazdasági szereplő, vagyis az említett értékesítést lefolytató bírósági végrehajtó kötelezettségévé teszi az ezen ügyletből származó bevételt terhelő héa előírt határidőben való megállapítását, beszedését és megfizetését.

A második kérdés a) pontjáról

46 Második kérdésének a) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelynek értelmében a bírósági végrehajtó teljes vagyonával felel a végrehajtási eljárásban lefolytatott ingatlanértékesítésből származó bevétel után fizetendő héa összegéért abban az esetben, ha nem teljesíti az ezen adó beszedésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, többek között különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben: Schloßstrasse ítélet, C-396/98, EU:C:2000:303, 44. pont; „Goed Wonen” ítélet, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. pont).

48 Különösen az arányosság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy noha a tagállamok által a héairányelv rendelkezései alapján elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben: Molenheide és társai ítélet C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 47. pont; Federation of Technological Industries és társai ítélet, C-384/04, EU:C:2006:309, 30. pont).

49 Különösen nem tekinthető arányosnak az olyan szabályozás, amely a bírósági végrehajtót teszi felelőssé a neki személyesen fel nem róható magatartásért.

50 E tekintetben az említett bírósági végrehajtónak a feladata teljesítéséhez szükséges jogi eszközökkel kell rendelkeznie, és a felelősségének megállapítása nem függhet olyan tényezőtől, amelyekre semmilyen befolyása nincs, beleértve a harmadik személyeknek felróható magatartásokat vagy mulasztásokat.

51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott bírósági együttműködési rendszer keretében a Bíróságnak nem feladata nemzeti rendelkezéseknek a nemzeti jogkérdést előterjesztő bíróság általi értelmezése helyességének kétségbevonása vagy vizsgálata. Ugyanis a Bíróság feladata, hogy a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretében úgy vegye figyelembe azon ténybeli és jogszabályi környezetet, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések illeszkednek, ahogyan azokat az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározták (Fundación Gala-Salvador Dalí és VEGAP ítélet, C-518/08, EU:C:2010:191, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Logstor ROR Polska ítélet, C-212/10, EU:C:2011:404, 30. pont).

52 Következésképpen a kérdést elterjeszt? bíróság feladata megvizsgálni, hogy a bírósági végrehajtók rendelkeznek-e az ahhoz szükséges valamennyi jogi eszközzel, hogy határid?ben teljesítsék a végrehajtási eljárásban lefolytatott termékértékesítést terhel? hea beszedésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettséget, már amennyiben a kötelezettségeiket megfelel?en és jogszer?en teljesítik.

53 Ebb?l kifolyólag a második kérdés a) pontjára azt a választ kell adni, hogy az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelynek értelmében a bírósági végrehajtó teljes vagyonával felel a végrehajtási eljárásban lefolytatott ingatlanértékesítésb?l származó bevétel után fizetend? hea összegéért abban az esetben, ha nem teljesíti az ezen adó beszedésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét, azzal a feltétellel, hogy az érintett bírósági végrehajtó ténylegesen rendelkezik e kötelezettség teljesítéséhez szükséges valamennyi jogi eszközzel; ennek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

A második kérdés a) pontjáról

54 Második kérdésének b) pontjával a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 206., 250. és 252. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelyb?l az következik, hogy az e rendelkezésben megjelölt adófizet? kötelezik arra, hogy a végrehajtási eljárásban való termékértékesítést terhel? héát megállapítsa, beszedje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási id?szak kezdete és az adó adóalanytól történ? beszedésének id?pontja között az eladó által elzetiesen megfizetett hea összegét.

55 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167. és soron következ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a héarendszer szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhel? elzetiesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd többek között: Gabalfrisa és társai ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 43. pont; Kittel és Recolta Recycling ítélet, C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 47. pont; Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 38. pont; Gran Via Moine?ti ítélet, C?257/11, EU:C:2012:759, 21. pont).

56 Ezenkívül a héairányelv 206. és 250. cikkéb?l kiderül, hogy a kincstárnak megfizetett heaösszegnek nettó összegnek, vagyis olyan összegnek kell lennie, amely figyelembe veszi az elvégzend? levonásokat, és hogy valamennyi levonást azon adómegállapítási id?szak tekintetében kell elvégezni, amelynek során keletkeztek.

57 Az alapeljárásban a bírósági végrehajtó által az árverésen értékesített vagyontárgyak adóalany tulajdonosa, nem pedig az adófizet? köteles héabevallást benyújtani a vagyontárgyai eladási ügyletére tekintettel. Szintén az adóalany, és nem az adófizet? jogosult az ezen ügylet után fizetend? héából levonni az elzetiesen megfizetett héát. E levonás azon adómegállapítási id?szakra vonatkozik, amely alatt az említett ügyletre sor került.

58 Ha az adófizet? az ugyanezen ügylet után fizetend? héát az adóalany bevallásának benyújtását követ?en fizeti meg, az ilyen helyzet a héairányelv 206. cikkének második mondata alapján igazolható, amely rendelkezés feljogosítja a tagállamokat arra, hogy id?közi fizetést írjanak el?.

59 A héatörvény 18. cikkében létrehozott mechanizmus esetében az eladó nem rendelkezik a végrehajtási eljárásban lebonyolított ügylet után fizetend? hea összegével. Emiatt ezen összeget

nem használhatja fel az elzárva megfizetett hű levonásához, azonban megzrzi e levonási jogát. Így, ha az árverésen eladott vagyontárgyak adóalany tulajdonosa által az érintett adómegállapítási idszak alatt lebonyolított ügyletek után elzárva megfizetett hű – amelynek levonására jogosult – meghaladja az e vagyontárgyak eladása után fizetendő hűt, az adóhatóság esetlegesen visszatérítheti az adóalanynak a túlfizetést.

60 Meg kell tehát állapítani, hogy az ilyen mechanizmus megfelel a hűairányelv rendelkezéseinek, és különösen nem sérti meg ezen irányelv 250. és 252. cikkét.

61 Következésképpen a második kérdés b) pontjára azt a választ kell adni, hogy a hűairányelv 206., 250. és 252. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelyből az következik, hogy az e rendelkezésben megjelölt adófizetőt kötelezik arra, hogy a végrehajtási eljárásban való termékértékesítést terhelő hűt megállapítsa, beszédje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási idszak kezdete és az adó adóalanytól történő beszédésének idpontja között elzárva megfizetett hűa összegét.

A költségekről

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

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

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9., 193. cikke és a 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amely az alapeljárás tárgyat képezi, és amely a végrehajtási eljárásban való ingatlanértékesítés keretében a gazdasági szereplő, vagyis az említett értékesítést lefolytató bírósági végrehajtó kötelezettségévé teszi az ezen ügyletből származó bevételt terhelő hozzáadottértékadó elírt határidőben való megállapítását, beszédését és megfizetését.**

2) **Az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelynek értelmében a bírósági végrehajtó teljes vagyonával felel a végrehajtási eljárásban lefolytatott ingatlanértékesítésből származó bevétel után fizetendő hozzáadottértékadó összegéért abban az esetben, ha nem teljesíti az ezen adó beszédésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét, azzal a feltétellel, hogy az érintett bírósági végrehajtó ténylegesen rendelkezik e kötelezettség teljesítéséhez szükséges valamennyi jogi eszközzel; ennek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.**

3) **A 2006/112/EK irányelv 206., 250. és 252. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amelyből az következik, hogy az e rendelkezésben megjelölt adófizetőt kötelezik arra, hogy a végrehajtási eljárásban való termékértékesítést terhelő hozzáadottértékadót megállapítsa, beszédje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási idszak kezdete és az adó adóalanytól történő beszédésének idpontja között elzárva megfizetett hozzáadottértékadó összegét.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.