

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2014. november 6.(1)

C?499/13. sz. ügy

Marian Macikowski – mint a S?d Rejonowy w Chojnicach (chojnicei kerületi bíróság) mellett m?köd? bírósági végrehajtó

kontra

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku (a gdanski adóhivatal elnöke)

(a Naczelný S?d Administracyjny [Lengyel Köztársaság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték?adó – A 2006/112/EK irányelv 193. cikke, 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja, valamint 204–206. cikke – Kényszereladás útján történ? ingatlanértékesítés – Az eljárásban részt vev? bírósági végrehajtó héamegállapítási, ?beszedési és ?megfizetési kötelezettsége – Felel?sség a meg nem fizetett adóért – Az arányosság elve – Az adósemlegesség elve”

I – Bevezetés

1. Bármely adójogszabály hatástalan marad, ha nem biztosított hatékony érvényesítése. Ezért nem meglep?, hogy az Unió tagállamai különös figyelmet szentelnek e szempontnak. Így nincsenek sz?kében az államkincstár adóbevételeinek tényleges biztosítását szolgáló sokrét? kötelezettségek megállapításával kapcsolatos ötleteknek.
2. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául egy ingatlan kényszereladása útján megvalósított héaköteles értékesítése szolgál. Az ezen ügyletben részt vev? bírósági végrehajtót a lengyel jog alapján különleges kötelezettségek terhelik a fizetend? héa tekintetében, mert az adó megfizetését nem bízzák magára a kényszereladási eljárás adósára. Ha a bírósági végrehajtó kötelelességsért? módon jár el, felel?sséggel tartozik.
3. A Bíróságnak azt kell tisztáznia a jelen eljárásban, hogy összhangban állnak?e az Unió héajogával a bírósági végrehajtó ilyen jelleg? kötelezettségei.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A héát az Unióban az alapügy szempontjából releváns id?szakban a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a

továbbiakban: héairányelv) alapján számították fel.

5. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „»[a]dóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

6. A héairányelv XI. címe „[a]z adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei[t]” szabályozza. E cím 1. fejezetének („Fizetési kötelezettség”) 192a–205. cikke „[a]z adóhatósággal szemben [héa] fizetésére kötelezett személyek[re]” vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz.

7. A héairányelv 193. cikke értelmében:

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

8. A héairányelv 199. cikkének (1) bekezdése értelmében „[a] tagállamok elírhatják, hogy a [héa] megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

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

9. A héairányelv 204. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ha a 193–197. cikknek, valamint a 199. és 200. cikknek megfelelően az adófizetésre kötelezett személy nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a [héát] meg kell fizetni, akkor a tagállamok engedélyezhetik számára, hogy adófizetésre kötelezett személyként adóügyi képviselőt jelöljön ki.

Ezenkívül, ha az adóztatandó ügyletet nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a [héát] meg kell fizetni, és azzal az országgal, amelyben az adóalany székhelye van, vagy letelepedett, nincs érvényben a 76/308/EGK irányelvben [...] és az 1798/2003/EK 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.”

10. A héairányelv 205. cikke elírja:

„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.”

11. A következő cikkek a „[f]izetési feltételek[kel]” foglalkoznak. A héairányelv 206. cikke értelmében:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanyoknak 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.”

12. A XI. cím 5. fejezetében („Bevallás”) a következőképpen rendelkezik a héairányelv 250. cikkének vonatkozó része:

„(1) Minden adóalanynak [héabevallást] 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.

[...]”

13. A héairányelv 252. cikke szerint:

„(1) A [héabevallást] a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve, hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

14. A XI. cím 7. fejezetében („Vegyes rendelkezések”) végezetül a következőképpen rendelkezik a héairányelv 273. cikke:

„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.

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

B – *A nemzeti jog*

15. A 2004. március 11-én Ustawa o podatku od towarów i usług (a továbbiakban: lengyel héatörvény) 18. cikke értelmében:

„[...] a polgári perrendtartás 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.”

16. Az 1997. augusztus 29-én Ustawa Ordynacja podatkowa (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló lengyel törvény) 8. cikke értelmében „adófizető” többek között „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”.

17. Az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 30. cikkének vonatkozó része értelmében:

„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 adófizet? [...] teljes vagyonával felel az 1. [...] §-ban megjelölt követelésekért.

4. § Amennyiben az adóhatóság az adóeljárás során megállapítja az 1. §-ban [...] megjelölt körülmények fennállását, határozatot hoz az adófizet? [...] adóért való felel?sségér?l, amelyben megállapítja a be nem szedett, vagy beszedett, de meg nem fizetett adóra irányuló követelés összegét.”

III – Az alapeljárásban szerepl? jogvita és a Bíróság el?tti eljárás

18. Az alapeljárásban szerepl? jogvita tárgya M. Macikowski felel?ssége a kényszereladás alapján fizetend? héáért.

19. 2007 februárjában M. Macikowski mint bírósági végrehajtó egy Lengyelországban székhellyel rendelkező vállalkozással szemben lefolytatott végrehajtási eljárás keretében kényszerértékesített egy annak tulajdonában álló ingatlant. A vevők teljes összegben befizették az árverési vételárat a bírósági letéti számlára, és a tulajdonátszállás 2007 augusztusában jogerőssé vált.

20. 2009 júniusában az adóhatóság a lengyel héatörvénynek az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 8. cikkével, valamint 30. cikkének 1., 3. és 4. §-ával összefüggésben értelmezett 18. cikke alapján határozatot hozott, amelyben megállapította M. Macikowskinak mint adófizet?nek a felel?sségét, mivel nem fizette meg az ingatlan értékesítését terhel? héát. Az adóhatóság véleménye szerint M. Macikowskinak már 2007 novemberében héás számlát kellett volna kiállítania az ügyletről, majd meg kellett volna fizetnie az adót az ingatlan adóköteles eladója nevében. M. Macikowski végül 2009 szeptemberében tájékoztatta az adóhatóságot az adó általa történ? megfizetéséről.

21. M. Macikowski megtámadta az adófizet?ként viselt felel?sségét megállapító határozatot a gdanski adóhivatal igazgatója előtt, miután azt az adóhatósághoz benyújtott kifogása ellenére helybenhagyták. Többek között arra hivatkozott, hogy nem tudott rendelkezni az ingatlan értékesítéséről befolyt árverési bevétellel, mivel a bevétel a bíróság letéti számláján volt. Nem volt lehetősége megfizetni az adót, amíg a bíróság jogerősen jóvá nem hagyta az általa 2008 októberének végén benyújtott felosztási tervet.

22. Az időközben a jogvitával foglalkozó Naczelny Sąd Administracyjnynek (legfelsőbb közigazgatási bíróság) kétségei vannak az említett lengyel rendelkezések uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, és 2013. szeptember 16-án az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdésekkel fordult a Bírósághoz:

1. A héairányelven alapuló hozzáadottértékadórendszer 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 hozzáadottértékadóra vonatkozó jog általános elvei alóli kivételeket vezet be, elsősorban az adó megállapítására és beszedésére köteles jogalanyok tekintetében, oly módon, hogy létrehozza az adófizet? 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 igenl? válasz adandó:

2.1. 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 foganatosításával megbízott bírósági végrehajtó állapítja meg, szedi be és fizeti meg, aki adófizetőként felelősséggel tartozik e kötelezettség nemteljesítéséért?

2.2. A héairányelv 206., 250. és 252. cikke, valamint az irányelvben következő semlegességgel elve alapján megengedett-e a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a lengyel héatörvény 18. cikke, amelyben az következik, hogy 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 hozzáadottértékadóval megállapítsa, beszedje és megfizesse, mégpedig az adóalany számára irányadó adómegállapítási időszakon belül, abban az összegben, amely az áru értékesítéséből befolyt, hozzáadottértékadóval csökkentett bevétel és a megfelelő adómérték szorzata, anélkül hogy ebből az összegből levonná az adómegállapítási időszak kezdetétől az adó adóalanytól történő beszedésének időpontjáig esedékes, elzetsen felszámított adó összegét?

23. A Bíróság elotti eljárásban M. Macikowski, a Lengyel Köztársaság, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2014. szeptember 4-i tárgyaláson a gdanski adóhivatal igazgatója, a Lengyel Köztársaság, valamint a Bizottság vett részt.

IV – A jogkérdésről

24. A jelen eljárás megértéséhez különbséget kell tenni a bírósági végrehajtó lengyel rendelkezések alapján fennálló két különböző kötelezettsége között.

25. A bírósági végrehajtó a kényszereladás keretében a lengyel héatörvény 18. cikke és az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 8. cikke alapján köteles egyrészt megállapítani az adóalanyt terhelő adó összegét, beszedni azt az adóalanytól, és határidőn belül megfizetni azt az adóhatóság részére. A bírósági végrehajtó tehát az adóalany pénzeszközeivel köteles gondoskodni az adóalany adófizetési kötelezettségének teljesítéséről (a továbbiakban: beszedési kötelezettség).

26. Ezen túlmenően bizonyos körülmények között a bírósági végrehajtó másrészt saját felelősséggel tartozik az adóért. Ha ugyanis a bírósági végrehajtó nem teljesíti beszedési kötelezettségét, az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 30. cikkének 1. és 3. §-a alapján saját vagyonából kell megfizetnie a héát (a továbbiakban: felelősség).

A – A beszedési kötelezettségről

27. A kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné tisztázni elzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével, hogy ellentétes-e a bírósági végrehajtó beszedési kötelezettsége a héairányelv rendelkezéseivel.

1. A héairányelv 193. cikkéről és 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjáról

28. A kérdést előterjesztő bíróság kétségei első sorban arra vonatkoznak, hogy a szóban forgó lengyel rendelkezések összeegyeztethetők-e a héairányelv 193. cikkével és 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjával.

29. A héairányelv 193. cikke szerinti fősabály értelmében a héát az adóztatandó termékértékesítést végző adóalany köteles megfizetni. A rendelkezés azonban ezen túlmenően azt is rögzíti, hogy az adót a héairányelv 194–199. és 202. cikkében meghatározott esetekben más személy is köteles lehet megfizetni. E kivételek egyike a héairányelv 199. cikke (1)

bekezdésének g) pontja. E rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ingatlanvagyon kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése esetén – amennyiben adóalany – az ingatlan vevőjét határozzák meg adófizetésre kötelezett személyként.

30. M. Macikowski úgy véli, hogy a héairányelv 193–205. cikke kimerítő módon szabályozza, hogy kinek kell megfizetnie az adót. A tagállamok csak az e rendelkezésekben megjelölt személyektől követelhetik az adó megfizetését. A kényszereladást foganatosító bírósági végrehajtó azonban e rendelkezések egyikének hatálya alá sem tartozik.

31. Ezen álláspont figyelmen kívül hagyja azonban, hogy különbséget kell tenni az adófizetésre kötelezett személy és a lengyel jog szerinti „adófizető” hasonló, csak az adófizetésre kötelezett személy által megfizetendő hűa beszédésére köteles személy között. A héairányelv 193–205. cikke csak annak kérdését szabályozza, hogy ki az adófizetésre kötelezett személy.

32. Maga a bírósági végrehajtó azonban a beszédési kötelezettséget elíró lengyel rendelkezések révén nem válik adófizetésre kötelezett személlyé. Neki csak az a feladata, hogy az adós pénzeszközeivel, akinek vagyonára végrehajtást vezetnek, egyetlen ügylet tekintetében rendezze az adótartozást. Kényszereladás keretében történő ingatlanértékesítés esetén – a kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerinti is – eladóként a végrehajtás alá vont személy marad az adófizetésre kötelezett személy. A bírósági végrehajtó beszédési kötelezettségét elíró lengyel rendelkezések tehát a héairányelv 193. cikkétől és 199. cikk (1) bekezdésének g) pontjától sem térnek el.

33. Nem ellentétes tehát a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjával összefüggésben értelmezett 193. cikkével az olyan nemzeti rendelkezés, amely kényszereladás keretében történő ingatlanértékesítés esetén az eljárásban részt vevő bírósági végrehajtót kötelezi arra, hogy az adófizetésre kötelezett személy számára megállapítsa, beszédje és megfizesse a fizetendő hűát.

2. A héairányelv 204. cikkéről

34. M. Macikowski azonban ezen túlmenően arra is hivatkozik, hogy a héairányelv 204. cikkével ellentétes a szóban forgó lengyel szabályozás, mivel ez utóbbi a törvény erejénél fogva a bírósági végrehajtót jelöli ki adóügyi képviselőként anélkül, hogy a héairányelv 204. cikke ezt lehetővé tenné.

35. A héairányelv 204. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében a tagállamok engedélyezhetik adófizetésre kötelezett személyként adóügyi képviselő kijelölését abban az esetben, ha a tényleges adófizetésre kötelezett személy nem abban a tagállamban letelepedett adóalany, mint amelyikben a hűát meg kell fizetni. A rendelkezés második albekezdése értelmében az adóalany csak akkor kötelezhető adóügyi képviselő kijelölésére, ha a letelepedés szerinti állammal nincs érvényben kölcsönös segítségnyújtási megállapodás; az Unióban belül azonban nem a helyzet. Amint az a 204. cikk alapjául szolgáló 2000/65/EK irányelv(3) (7) preambulumbekzdéséből kiderül, az adóképviselő vagy adófizetésre kötelezett személy lesz a nem letelepedett adóalany helyett, vagy csak az említett adóalany megbízottjaként jár el. Az adóügyi képviselő tehát csak belföldi kapcsolattartóként szolgál az adóhatóság számára arra az esetre, ha az adóalany külföldön található.(4)

36. A héairányelv 204. cikke szerinti szabályozás célja a hűarendszer egyszerűsítése azáltal, hogy a tagállamok ezentúl a korábbi jogi helyzettel ellentétben nem tehetik kötelezővé a belső piacon letelepedett adóalanyok számára adóképviselő kijelölését.(5) Ezzel nem utolsósorban egy piacra jutási akadály is elhárult. A 204. cikk ezért megakadályozza, hogy az Unióban letelepedett gazdasági szereplők közvetlenül ne, hanem csak képviselő útján teljesíthessék

héakötelezettségeiket a külföldi adóhatóságokkal szemben.(6)

37. A jelen ügyben azonban a bírósági végrehajtó nem válik a héairányelv 204. cikke értelmében vett adóügyi képviselővé a beszédési kötelezettség révén. Sem – amint már láttuk(7) – adófizetésre kötelezett személyé nem válik annak révén, sem az adóalany általános megbízottjaként nem jár el. A bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége kizárólag egyetlen adóztatandó ügyletre vonatkozik. A bírósági végrehajtó ellenben nem képviseli az adóalanyt a nemzeti adóhatóságokkal szemben annak minden héaügyében. Egyébként nem nyilvánvaló, hogy a bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége miként állhat ellentétben a 204. cikk céljával, mivel az nem tartalmaz kifejezetten külföldi adóalanyokra vonatkozó kötelezettségeket.

38. Végeredményben tehát a héairányelv 204. cikkével sem ellentétes a bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége.

3. Az uniós jogi felhatalmazás szükségességéről

39. Ezzel azonban még nem tisztázódott a szóban forgó szabályozás héairányelvvel való összeegyeztethetősége. Amint azt ugyanis a Bizottság helyesen kifejtette, a lengyel jog a héairányelvben nem előírt héakötelezettségeket ró a bírósági végrehajtókra.

40. Jóllehet vannak olyan esetek, amelyekben az adófizetési kötelezettséget – anélkül, hogy ennek saját jogalapja lenne a héairányelvben, vagy ilyenre lenne szükség – székebb értelemben véve nem maga az adófizetésre kötelezett személy teljesíti. Így például egy jogi személy törvényes képviselőinek vagy egy fizetéseképtelenségi eljárás felszámolóinak már egy héaköteles jogalany képviselőének, illetve kezelésének körülménye miatt is gondoskodniuk kell az említett jogalany adófizetési kötelezettségének teljesítéséről. E kötelezettségekhez kétségtelenül nincs szükség a héairányelv általi felhatalmazásra, mivel azok a nem harmonizált polgári jogot érintik.

41. A jelen ügyben azonban a bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége külön adójogi kötelezettségen alapul, amely alapján eseti jelleggel egy bizonyos ügylet esetében fennálló adófizetési kötelezettséget kell teljesíteni, nem pedig általános képviselői jogosultságon. A héairányelv 206. cikkének első mondata azonban e tekintetben már úgy rendelkezik, hogy a héát az adófizetésre kötelezett személynek kell megfizetnie. Ezért ha valamely tagállam a szóban forgóhoz hasonló beszédési kötelezettség keretében a héa megfizetéséhez az adófizetésre kötelezett személy mellett egy további személyt is igénybe kíván venni, megfelelő felhatalmazásra van szükség a héairányelvben.

a) A héairányelv 273. cikke

42. A héairányelv 273. cikke ilyen jogalap lehet a szóban forgó beszédési kötelezettség szempontjából. E rendelkezés értelmében a tagállamok megállapíthatnak a héairányelv rendelkezésein túl más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ilyen kötelezettségek megállapítása azonban a rendelkezés szövege szerint nem járhat a tagállamok közötti kereskedelem korlátozásával, illetve az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyletekkel való eltérő bánásmóddal. A 273. cikk második bekezdése értelmében továbbá nem lehet a héairányelvben már meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségeket előírni.

43. A bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége a héairányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében vett kötelezettség. Annak célja a kényszereladás útján történő értékesítést terhelő adó megfizetésének biztosítása. Ez a héa pontos behajtásának és az adócsalás megakadályozásának a rendelkezésben megjelölt célját szolgálja, mivel ilyen helyzetben kétséges

a héának az adófizetésre kötelezett személy, vagyis az ingatlan eladója általi megfizetése.

44. Ezen túlmenően nem állapítható meg, hogy a bírósági végrehajtó tevékenysége korlátozná a tagállamok közötti kereskedelmet, vagy a bel- és külföldi ügyletekkel való eltérő bánásmóddal járna. Amennyiben a bírósági végrehajtónak az is feladata, hogy héás számlát állítson ki az értékesítésről, annyiban ez nem tekinthető továbbá a héairányelv 273. cikkének második bekezdése értelmében vett, nem megengedett további kötelezettségnek, mivel a fennálló számlázási kötelezettség a bírósági végrehajtóra száll csak át, nem egészül azonban ki további követelményekkel.

45. Jóllehet a Bíróság a Federation of Technological Industries és társai ítéletben megállapította a héairányelv 273. cikke elzárójának tekintendő rendelkezéssel kapcsolatban, hogy az alapján nem állapíthatók meg más kötelezettségek az irányelvben „meghatározott, a héafizetésre kötelezett személyek[?] és azon személyek[?] [eltérő személyek] terhére, akik együttesen és egyetemlegesen kötelesek a héát megfizetni”.(8) Ez alapján a héairányelv 273. cikkével összhangban nem állapíthatók meg kötelezettségek a bírósági végrehajtóhoz hasonló olyan személy terhére, aki nem adófizetésre kötelezett személy. Későbbi ítéleteiben mindazonáltal a Bíróság tágabbra szabta e rendelkezés hatályát. Így időközben e keretben vizsgál olyan adóalanyok terhére megállapított kötelezettségeket is, akik csak az adólevonás jogát gyakorolják, de nem adófizetésre kötelezett személyek a szóban forgó ügyletek tekintetében.(9) Az újabb ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyoktól még a tényleges gazdasági tevékenység kifejtése előtt megkövetelt intézkedések is a 273. cikk hatálya alá tartozhatnak.(10)

46. Még ha feltételezni kívánjuk is, hogy csak adóalanyok terhére állapíthatók meg kötelezettségek a 273. cikk alapján, ez a jelen ügyben teljesül, mivel a bírósági végrehajtót nemcsak beszédési kötelezettség terheli az ingatlan eladójának adófizetési kötelezettsége tekintetében, hanem a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint sokkal inkább maga is a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak minősül, mivel a kényszereladások lebonyolításának formájában adóztatandó szolgáltatásokat nyújt.

47. A héairányelv 273. cikke ezért megfelelő jogalapot képez a bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége szempontjából.

b) Arányosság

48. Azt is meg kell azonban vizsgálni, hogy a szabályozás az arányosság elvének is megfelelő-e.

49. Valamely uniós jogi hatáskör gyakorlása keretében a tagállamoknak az arányosság elvének megfelelően olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek egyrészt lehetővé teszik a belső jog által követett célok hatékony elérését, másrészt ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.(11) E tekintetben a héairányelv 273. cikke alapján elfogadott intézkedések nem terjeszkedhetnek túl az adó pontos behajtására és az adócsalás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken.(12)

50. A beszédési kötelezettség szükségességét illetően a tagállamok az ingatlanvagyon kényszereladás útján történő értékesítésének eseteiben a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján főszabály szerint megfordíthatják ugyan az adófizetési kötelezettséget, és ezzel megakadályozhatják, hogy az eladó kivonja magát az adófizetési kötelezettség alól. Ezen intézkedés azonban eleve nem jelent a beszédési kötelezettség céljainak elérésére hasonlóan alkalmas eszközt, mivel a rendelkezés csak az adóalanyok részére teljesített értékesítésekre alkalmazható.

51. A kérdést elterjeszt? bíróság által kifejtettek alapján mindazonáltal kétségesnek t?nik az arányosság. Eszerint a bírósági végrehajtó csak a kényszereladás tekintetében hatáskörrel és illetékességgel rendelke? bírósággal egyetértésben teljesítheti szabályszer?en a kötelezettségeit. Az említett bíróságnak el?ször fel kell szabadítania a bevételt, ami azonban – a kérdést elterjeszt? bíróság tájékoztatása szerint – nem minden esetben történik meg azon adójogi határid?n belül, amelyen belül a bírósági végrehajtónak meg kell fizetnie az adót. Maga a nemzeti bíróság kizárólag a polgári eljárásjogi szabályok alapján jár el, és nem köteles figyelembe venni a bírósági végrehajtó hea megfizetésével kapcsolatos kötelezettségeit.

52. A Lengyel Köztársaság határozottan vitatja a kérdést elterjeszt? bíróság azon állítását, amely szerint a bírósági végrehajtó nem minden esetben képes kötelezettségeit határid?n belül teljesíteni. E nemzeti jogra vonatkozó vita tisztázása azonban nem a Bíróság feladata. A Bíróság és a tagállami bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretében sokkal inkább úgy kell figyelembe venni azon ténybeli és jogszabályi környezetet, amelybe az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések illeszkednek, ahogyan azt az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározták.(13) A kérdést elterjeszt? bíróság által kifejtettek tekintetével azonban mindenesetre csak akkor tekinthet? arányosnak a beszédési kötelezettség el?írása, ha a kell? körülményekkel eljáró bírósági végrehajtó objektíve egyáltalán olyan helyzetben van, hogy kötelességszer?en járhatson el. Ez nincs így akkor, ha a bírósági végrehajtót valamely harmadik személy, például a nemzeti bíróság, általa nem befolyásolható magatartása akadályozza a kötelességszer? eljárásban. Egy nem teljesíthet? kötelezettség már eleve nem tekinthet? az általa követett célok hatékony elérésére alkalmas intézkedésnek.

53. A héairányelv 273. cikke alapján ezért a tagállamok megállapíthatnak a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló beszédési kötelezettséget, amennyiben a kell? körülményekkel eljáró bírósági végrehajtó ténylegesen is képes teljesíteni azt.

4. Az els? el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adandó válasz

54. Az els? el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát úgy kell válaszolni, hogy nem ellentétes a héairányelvvel az olyan nemzeti rendelkezés, amely kényszereladás keretében történ? ingatlanértékesítés esetén az ezen intézkedésben részt vev? bírósági végrehajtót kötelezi a fizetend? hea megállapítására, beszédésére és megfizetésére, amennyiben a bírósági végrehajtót nem akadályozza valamely harmadik személy általa nem befolyásolható magatartása a kötelességszer? eljárásban.

B – *A felel?sség?*

55. A második el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés (2.1. kérdés) a bírósági végrehajtó felel?sségére vonatkozik. Ha a bírósági végrehajtó nem teljesíti beszédési kötelezettségét, teljes vagyonával felel az adóért. A kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kérdezi, hogy megfelel?e e szabályozás az arányosság elvéb?l ered? követelményeknek.

1. Jogalap

56. E kérdés megválaszolásához el?ször azt kell tisztázni, hogy van?e jogalapja a héairányelvben a bírósági végrehajtó felel?sségének.

57. A Lengyel Köztársaság és a Bizottság másfel?l a héairányelv 273. cikkét tekinti e felel?sség jogalapjának.

58. Valamely harmadik személy idegen adóért való felel?sségét azonban a héairányelv 205.

cikke szabályozza. Ennek értelmében a tagállamok különösen a jelen ügyben fennálló, a 193. cikk szerinti helyzetben „elírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a [héta] megfizetéséért”. Éppen ez a helyzet akkor, ha beszédési kötelezettségének nemteljesítése esetén a bírósági végrehajtó saját vagyonával felel azon adós adótartozásáért, akinek vagyonára végrehajtást vezetnek.

59. A Lengyel Köztársaság és a Bizottság a tárgyaláson ezzel szemben elutasította a héairányelv 205. cikkének alkalmazhatóságát, mivel nem áll fenn olyan helyzet, amelyben az adóhatóság *vagylagosan* vagy a bírósági végrehajtóhoz, vagy az adófizetésre kötelezett személyhez, vagyis az adóköteles eladóhoz fordulhat. Ha nem került sor határidőn belül az adó beszedésére vagy megfizetésére, az adóhatóságok azt csak a bírósági végrehajtótól követelhetik.

60. Ez arra utal, hogy az adófizetési kötelezettségért való felelősség egyedül a bírósági végrehajtóra száll át. Amennyiben azonban ez a helyzet, úgy a lengyel jog sérti a héairányelv 193–205. cikkét. E rendelkezések kimerítően szabályozzák, hogy ki az adófizetésre kötelezett személy az adóhatósággal szemben, és nem szabályoznak olyan esetet, amelyben az eladó utólag mentesül a héairányelv 193. cikke alapján fennálló adófizetési kötelezettsége alól, mert valamely harmadik személy bizonyos esetben átveszi a felelősséget. Az eladó ezért a jelen ügyben egyáltalán nem *mentesíthető* az adófizetési kötelezettségért való felelőssége alól.

61. A kérdést elterjesztő bíróság információi mindazonáltal nem is engednek bármely módon arra következtetni, hogy az eladó adófizetési kötelezettsége megszűnne a lengyel jog alapján a bírósági végrehajtó felelőssége esetén. A bírósági végrehajtó felelősségének beálltakor ezért a végrehajtó ennek folytán sokkal inkább további adófizetésre kötelezett személynek tekintendő.

62. A bírósági végrehajtó felelősségére vonatkozó lengyel szabályozás tehát főszabály szerint megengedett a héairányelv 205. cikke alapján.

2. Arányosság

63. A héairányelv 205. cikke szerinti hatáskörüik gyakorlása során azonban a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk különösen az arányosság elvét. Az említett rendelkezés alapján az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmének céljából elfogadott intézkedések tehát nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken.⁽¹⁴⁾ Az objektív felelősség megállapítása e kereteken kívül esik,⁽¹⁵⁾ mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nyilvánvalóan aránytalannak tekintendő, ha valamely személyt feltétel nélkül tesznek felelőssé az adóbevételek kieséséért, jóllehet azt egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs.⁽¹⁶⁾

64. A Lengyel Köztársaság állítása szerint a bírósági végrehajtó esetében egy hivatalos és így közbizalmat élvező személyről van szó. Jogosan várható el ezért túlságosan különös gondosság, amikor tevékenységei keretében adókat szed be a kincstár javára. Ez azt is indokoltá teszi, hogy magas követelményeket támasszanak a bírósági végrehajtó felelősségével szemben, és kötelelességszegő eljárás esetén a saját vagyonával tegyék felelőssé.

65. Amint az mindazonáltal már fent⁽¹⁷⁾ megállapítást nyert, a kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint nem kizárt, hogy a bírósági végrehajtót a felelősségi körén kívül eső körülmények akadályozzák az adó határidőn belüli megfizetésében. A felelősség ilyen esetekben is beállhat. A bírósági végrehajtónak tehát idegen kötelezettségért kell helytállnia anélkül, hogy vétkesen járt volna el. A vitatott lengyel szabályozás azonban csak akkor tekinthető arányosnak, ha a bírósági végrehajtó felelőssége saját felróható magatartásán alapul.

3. A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adandó válasz

66. A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát úgy kell válaszolni, hogy nem ellentétes az arányosság elvével az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint a kényszereladás útján történő ingatlanértékesítést terhelő adót megállapítani, beszedni és megfizetni köteles bírósági végrehajtó e kötelezettség nemteljesítése esetén teljes vagyonával felel, kivéve, ha a nemteljesítést valamely harmadik személy általa nem befolyásolható magatartása idézte elő.

C – Az elzetesen felszámított adó figyelembevételéről

67. A harmadik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével (2.2. kérdés) a kérdést elterjesztő bíróság végezetül azt szeretné tisztázni, hogy ellentétes-e a héairányelvvel a bírósági végrehajtó beszédési kötelezettsége, ha a végrehajtónak anélkül kell megfizetnie az ingatlan értékesítését terhelő adó összegét, hogy ebből az összegből levonhatná az eladónál az adómegállapítási időszak kezdetétől az adó beszedésének időpontjáig esedékes vált, elzetesen felszámított adó összegét.

68. Amint azt a kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, az elzetesen felszámított adó figyelmen kívül hagyása összeegyeztethetetlen lehet a héairányelv 206., 250. és 252. cikkével és az adósemlegesség elvével.

69. A héairányelv 206. cikkéből az következik, hogy az adófizetésre kötelezett személynek az adóbevallás – a 250. és 252. cikk által részletesebben szabályozott – benyújtásakor csak a hía nettó összegét kell megfizetnie. Minthogy a bírósági végrehajtó egy idegen adófizetési kötelezettséget teljesít, f szabály szerint annak is lehetségesnek kell lennie számára, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja az elzetesen felszámított adó összegét. Adott esetben ténylegesen alacsonyabb összeget kellene fizetnie, illetve egyáltalán nem kellene már fizetnie, és ezzel felelősségének mértékét is megfelelően csökkenthetné.

70. A héairányelv 206. cikkének második mondata értelmében mindazonáltal a tagállamok időközi fizetést írhatnak elő a hía tekintetében. E vonatkozásban egyetértek a Lengyel Köztársaság álláspontjával, amely szerint a bírósági végrehajtó által egy konkrét ügylet után megfizetett adó ilyen időközi fizetésnek tekinthető. Ezen időközi fizetés aztán figyelembe vehető az eladó érintett adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallása keretében.

71. Amennyiben M. Macikowski ezzel szemben azzal érvel, hogy a tagállamok az időközi fizetés módjait nem szabályozhatják szabadon, és ennek körében a Balocchi-ítéletre⁽¹⁸⁾ hivatkozik, annyiban nem lehet egyetérteni vele. Az említett ügyben szóban forgó nemzeti jogszabályok alkalmazása azzal az uniós joggal ellentétes következménnyel járhatott volna, hogy az adóalanyoknak jövőbeli ügyletek után kell héát fizetniük.⁽¹⁹⁾ A jelen ügyben azonban egy már megtörtént ügylet, mégpedig egy ingatlanértékesítés alapján kerül sor a hía megfizetésére.

72. Az elzetesen felszámított adó figyelmen kívül hagyása továbbá az adósemlegesség elvével sem ellentétes. Ezen elv szerint a levonási mechanizmus célja az, hogy minden vállalkozót teljes egészében mentesítsen a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól.⁽²⁰⁾ Amint azt azonban a Bíróság leszögezte, e tekintetben egy értelmezési segítség⁽²¹⁾ van szó, amely nem bír törvényen felüli jelentőséggel.⁽²¹⁾ A tagállamok időközi fizetés előírására vonatkozó hatásköre azonban kifejezetten következik a héairányelv 206. cikkének második mondatából.

73. A harmadik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát úgy kell válaszolni, hogy

nem ellentétes a héairányelv 206., 250. és 252. cikkével és az adósemlegesség elvével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a kényszereladás útján történő ingatlanértékesítést terhelő adót megállapítani, beszedni és megfizetni köteles bírósági végrehajtónak az adófizetésre kötelezett személynél az adómegállapítási időszak kezdetétől esedékes vált, elzetsen felszámított adó összegének levonása nélkül kell megfizetnie az említett adót.

V – Véggövetkeztetések

74. Az előbbi megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelný Súd Administracyjny kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

Nem ellentétes a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely kényszereladás keretében történő ingatlanértékesítés esetén az ezen intézkedésben részt vevő bírósági végrehajtót kötelezi a fizetendő hozzáadottértékadó megállapítására, beszedésére és megfizetésére az adófizetésre kötelezett személynél az adómegállapítási időszak kezdetétől esedékes vált, elzetsen felszámított adó összegének figyelembevétele nélkül, és a bírósági végrehajtó e kötelezettség nemteljesítése esetén teljes vagyonával felel, amennyiben a bírósági végrehajtót nem akadályozza valamely harmadik személy általa nem befolyásolható magatartása a köteleességszerű eljárásban.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007. december 20., 60. o.

3 – A hozzáadottértékadó fizetésére kötelezett személy meghatározása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelv (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.).

4 – Lásd: Athesia Druck ítélet (C-1/08, EU:C:2009:108, 34. pont) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) 2. cikkének (3) bekezdésével kapcsolatban.

5 – Lásd a 2000/65/EK irányelv (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) (4) és (7) preambulumbekkezdését.

6 – Lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-249/05, EU:C:2006:411, 46. pont) és Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-624/10, EU:C:2011:849, 36. pont).

7 – Lásd a fenti 32. pontot.

8 – Lásd: Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309, 44. pont) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 22. cikkének (8) bekezdése tekintetében.

9 – Lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 49–51. pont), Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 34., 50. és 51. pont) és Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57–59. pont). Lásd továbbá már: Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52–54. pont).

10 – Lásd: Ablessio-ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 29. és 30. pont).

11 – Lásd: Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 46. pont), Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. pont), X-ítélet (C-84/09, EU:C:2010:693, 36. pont) és BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 30. pont).

12 – Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52. pont), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet (C-188/09, EU:C:2010:454, 26. pont), Ablessio-ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 30. pont) és Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 43. pont).

13 – Lásd csak: Oberbank és társai ítélet (C-217/13 és C-218/13, EU:C:2014:2012, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

14 – Lásd: Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309, 29. és 30. pont) és Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C-499/10, EU:C:2011:871, 20–22. pont).

15 – Lásd: Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309, 32. pont) és Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 48. pont).

16 – Lásd: Vlaamse Oliemaatschappij ítélet (C-499/10, EU:C:2011:871, 24. pont).

17 – Lásd a fenti 51. pontot.

18 – C-10/92, EU:C:1993:846.

19 – Balocchi-ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 27. pont).

20 – Lásd csak: Zimmermann-ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. pont) és NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 – Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont).