

ELEANOR SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. január 14.(1)

C?546/14. sz. ügy

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., felszámolás alatt

(a Tribunale di Udine [udinei kerületi bíróság, Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – Nehéz pénzügyi helyzetben lévő kereskedelmi vállalkozás – A hitelez?kkel kötött egyezség – A héatartozás részleges megfizetése a tagállam részére – A lojális együttm?ködés elve”

1. A Bíróság számos alkalommal egyértelm?vé tette, hogy az uniós jog értelmében a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) teljes összegének beszedését. Az e tekintetben rendelkezésükre álló mozgásteret korlátozza el?ször is az uniós saját források hatékony beszedésére irányuló kötelezettség, másodszor pedig azon kötelezettség, hogy ne álljanak fenn – sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében – jelent?s különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén (az adósemlegesség elve). A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben a Tribunale di Udine (udinei kerületi bíróság, a továbbiakban: kérdést el?terjeszt? bíróság) lényegében a tekintetben vár iránymutatást, hogy ezek az elvek megakadályozzák-e a tagállamokat annak elfogadásában, hogy a nehéz pénzügyi helyzetben lévő kereskedelmi vállalkozás csak részlegesen fizesse meg héatartozását a vagyona felszámolása során a hitelez?kkel kötött egyezség keretében.

A jogi szabályozás

Az uniós jog

2. Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az Unió és a tagállamok a lojális együttm?ködés elvének megfelelően kölcsönösen tiszteletben tartják és segítik egymást a Szerz?dések?l ered? feladatok végrehajtásában.

A tagállamok a Szerz?dések?l, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseib?l ered? kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket.

A tagállamok segítik az Uniót feladatainak teljesítésében, és tartózkodnak minden olyan intézkedést?l, amely veszélyeztetheti az Unió célkit?zéseiinek megvalósítását.”

3. A héairányelv(2) preambuluma különösen a következő preambulumbekkezdéseket tartalmazza:

„(4) A belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának első feltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a hozzáadottértékadórendszer (HÉArendszer) segítségével összehangolják a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.

[...]

(7) A közös HÉArendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad [...]

(8) [...] az Európai Közösségek költségvetését – az egyéb bevételeket nem érintve – teljes egészében a Közösségek saját forrásaiból finanszírozzák. E források tartalmazzák a HÉAbevételeket is, amelyek azon közös adómérték alkalmazásából adódnak, amely a közösségi szabályoknak megfelelően az adóalapmegállapításra egységesen került meghatározásra.

4. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a héa hatálya alá tartozó ügyletek körébe tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás, valamint a termékimport.

5. A 206. cikk a következőképpen rendelkezik:

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

6. A 212. cikk értelmében a tagállamok mentesíthetik az adóalanyokat az esedékes héa megfizetése alól, amennyiben ennek összege jelentéktelen.

7. A 273. cikk első albekezdése értelmében „[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”.

8. A 2007/436 határozat(3) 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében az Unió saját forrásait többek között a következőkből álló bevételek alkotják: „az összes tagállamra érvényes egységes kulcs alkalmazása a harmonizált hozzáadottértékadó alapjára, amely alapot a közösségi szabályok alapján állapítanak [helyesen: állapítják] meg”. A 2. cikk (4) bekezdése értelmében az említett egységes kulcs 0,30%.

Az olasz jog

9. Az 1942. március 16-ai 267. sz. módosított királyi rendelet (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267; a továbbiakban: csdtörvény) 160. cikke a felszámolás megindításának alternatívájaként egyezségi eljárást (*concordato preventivo*) biztosít a fizetésektelen vagy nehéz pénzügyi helyzetben lévő kereskedelmi vállalkozásnak. Ebben az eljárásban az összes

els?bbséget élvez? követelés teljes és a biztosítékkal nem rendelkező követelések részleges kielégítése céljából rendelkezésre bocsátják a kereskedelmi vállalkozás vagyonát. Az egyezség azonban rendelkezhet arról, hogy az els?bbséget élvez? követelések egyes osztályait nem teljes mértékben elégitik ki, amennyiben egy független szakért? tanúsítja, hogy e követelések a vállalkozás felszámolása esetén sem részesülnének kedvez?bb elbírálásban.

10. Az ilyen egyezségekre irányuló javaslat hitelez?k felé való megtétele az illetékes Tribunale (kerületi bíróság) elé terjesztett keresettel történik. A cs?dtörvény 162. cikke értelmében a kerületi bíróság el?ször köteles az egyezségkötés jogszer?sége valamennyi feltételének meglétét ellen?rizni. Ezt követ?en azon hitelez?knek, akik vonatkozásában az adós nem ajánl teljes kör? és azonnali kielégítést, szavazniuk kell a javaslatról. A 177. cikk értelmében a javaslatot annyi szavazásra jogosult hitelez?nek kell elfogadnia, hogy azok együttesen valamennyi követelés többségét képviseljék. Ebben az esetben a 180. cikk arról rendelkezik, hogy a kerületi bíróság az eltér? véleménnyel rendelkező hitelez?k által benyújtott esetleges jogorvoslati kérelmek elbírálását követ?en jóváhagyja az ily módon elfogadott egyezséget. Az egyezség a bírósági jóváhagyást követ?en valamennyi hitelez?re nézve kötelező er?vel bír.

11. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés alapján az egyes hitelez?k és az adós között a követelés fennállásával vagy összecszer?ségével kapcsolatban felmerülő esetleges jogvitákat nem a fizetéseképtelenségi eljárásban rendezik, hanem arra rendes bírósági úton kerül sor. Úgy t?nik azonban, hogy a cs?dtörvény 173. cikke értelmében el kell utasítani azt az egyezségekre irányuló kérelmet, amellyel összefüggésben a kérelmez? szándékosan titkolt el vagyont vagy elmulasztott bejelenteni egy vagy több kötelezettséget.

12. A cs?dtörvény 182b. cikke értelmében a kereskedelmi vállalkozások – az egyezségekre irányuló javaslattal párhuzamosan – az adóhatóságok és a társadalombiztosítási szervek részére „adóügyi egyezségekre” irányuló javaslatot tehetnek. E javaslatot, amelyre ugyancsak vonatkozik az a feltétel, hogy felszámolás esetén sem várható nagyobb kielégítés, minden egyes érintett adóhatóságnak és/vagy társadalombiztosítási szervnek el kell fogadnia. Az adóügyi egyezség azonban nem vonatkozhat az Európai Unió saját forrásait képez? adókra, és nem rendelkezhet az olasz jog értelmében els?bbséget élvez? (a rangsorban a 19. helyet elfoglaló) héakövetelés részleges kielégítésér?l, hanem csak halasztott fizetésér?l.

13. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés szerint a Corte di Cassazione (semmit?szék) megállapította, hogy a cs?dtörvény 160. cikke alapján egyezséget felajánló vállalkozás a kincstár felé fennálló tartozásai esetén nem köteles külön benyújtani egy adóügyi egyezségekre irányuló javaslatot, hanem szerepeltetheti azt az összes hitelez?höz intézett általános javaslatban. Ebben az esetben az állam részt vesz az egyezség elfogadására irányuló szavazásban, ha a javaslat nem kínálja fel adóköveteléseinek teljes kielégítését. Az állam továbbá az eltér? véleménye ellenére a többség által hozott elfogadó döntéssel szemben jogorvoslatot terjeszthet a megfelel? bíróság elé.

14. Ugyancsak a Corte di Cassazione (semmit?szék) ítélezési gyakorlata értelmében mindazonáltal az adóügyi egyezségekre irányuló eljárás során a héatartozás csupán részleges megfizetésére vonatkozó javaslat tilalma az egyezségekre irányuló javaslatokkal összefüggésben is alkalmazandó. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l kit?nik, hogy a Corte di Cassazione ezt az álláspontot többek között az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, valamint a jelenlegi héairányelv el?djének, a hatodik irányelvnek(4) a Bíróság általi értelmezésére(5) alapozta. A kérdést el?terjeszt? bíróság nyilvánvalóan kételkedik abban, hogy a Corte di Cassazione említett álláspontját valóban igazolja-e a Bíróság ezen értelmezése.

A tényállás, az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

15. A Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (a továbbiakban: Degano) 2014. május 22-én egyezsége irányuló javaslatot terjesztett a kérdést elterjeszt bíróság elé azon pénzügyi nehézség miatt, amely megakadályozta kereskedelmi tevékenységének végzésében. A javaslat bizonyos elbbséget élvez hitelezket teljes mértékben kielégít, de csak részleges kielégítést ír el a rangsorban hátrébb álló elbbségi hitelezk és a biztosítékkal nem rendelkező hitelezk esetében, valamint az állam tekintetében a Degano héatartozásával összefüggésben.

16. A kérdést elterjeszt bíróságban felvetdik annak kérdése, hogy a javaslatot mint elfogadhatatlant el kell-e utasítani azért, mert nem rendelkezik a Degano héatartozásának teljes kör megfizetésér. Mindazonáltal kételkedik abban, hogy a tagállamoknak a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett, arra irányuló kötelezettsége, hogy el kell fogadniuk valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, valóban tiltja-e a héatartozás csupán részleges megfizetését tartalmazó egyezséget, feltéve hogy e tartozás esetén felszámolási eljárásban sem várható nagyobb megtérülés. A Tribunale di Udine ezért a következő kérdésben kéri a Bíróságot elzetes döntés meghozatalára:

„Úgy kell-e értelmezni az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében és a [héairányelvben] foglalt, valamint a Bíróság által a Bizottság kontra Olaszország ítéletben (C-132/06, EU:C:2008:412), a Bizottság kontra Olaszország ítéletben (C-174/07, EU:C:2008:704) és a Belvedere Costruzioni ítéletben (C-500/10, EU:C:2012:186) már értelmezett elveket és jogszabályi rendelkezéseket, hogy azokkal összeegyeztethetetlen egy olyan bels jogszabályi rendelkezés (és így a jelen ügyet illeten a csdtörvény 162. és 182b. cikkének olyan értelmezése), amely szerint elfogadható egy olyan egyezsége irányuló javaslat, amely az adós vagyonának az állam héára vonatkozó követelése pusztán részleges megfizetésével történ felszámolásáról rendelkezik, amennyiben nem alkalmazzák az adóügyi egyezség eszközét, és e tartozás tekintetében felszámolási eljárás keretében történ rendezés esetén – a független szakért megállapítása alapján és a Tribunale által lefolytatott hivatalos vizsgálat eredményeként – sem várható nagyobb összeg kielégítés?”

17. A Degano, az olasz és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett el. Tárgyalás tartására nem került sor.

Az elfogadhatóságról

18. A Bizottság megjegyzi, hogy a kérdést elterjeszt bíróság láthatóan kételkedik elzetes döntéshozatal iránti kérelmének elfogadhatóságában. A hivatkozott kérelmet ideiglenes intézkedés keretében terjesztették el a Degano egyezsége irányuló kérelme elfogadhatóságának megállapítása érdekében. A kérdést elterjeszt bíróság ezen túlmenen kifejti, hogy az eljárás nem peres mindaddig, amíg az eltér véleményt képviselő hitelezk jogorvoslat iránti kérelmet nem terjesztenek el a szavazásra jogosult hitelezk követelésének többségét képviselő hitelezk által elfogadott egyezséggel szemben.

19. Álláspontom szerint az elzetes döntéshozatal iránti kérelem egyértelműen elfogadható.

20. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bírósághoz kizárólag olyan nemzeti bíróság fordulhat, amely eltt jogvita van folyamatban, és ha hozzá igazságszolgáltatási jellegű határozat meghozatalára irányuló eljárás keretében való határozathozatal érdekében fordultak.(6) Ez magában foglalhatja az ideiglenes intézkedés iránti eljárásokat, mivel az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elterjesztésére leginkább megfelel idpont kiválasztása a nemzeti bíróság kizárólagos hatáskörébe tartozik.(7) Következésképpen az a tény, hogy a jelen ügyben jelenleg elzetes vagy ideiglenes intézkedési iránti szakaszban van a kérdést elterjeszt bíróság eltti eljárás, nem akadályozza meg a hivatkozott bíróságot elzetes döntéshozatal iránti kérelem

ebben az időpontban való előterjesztésében.

21. Ezen túlmenően, míg a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel olyan kérdések eldöntésére, amelyeket a nemzeti bíróság közigazgatási hatóságként eljárva, igazságszolgáltatási feladatok ellátása nélkül folytatott eljárásban tesz fel,(8) a jelen ügyben nem ez a helyzet.

22. Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróságot az egyezség úgynevezett „jogi megvalósíthatóságának” értékelésére kérték fel. Azt kell tehát megvizsgálnia, hogy teljesültek-e az egyezségkötés jogi feltételei. Ez az előzetes lépés előfeltétele az egyezségről való szavazásnak és az egyezséget jóváhagyó és valamennyi hitelezőre nézve kötelező erővel felruházó végső határozat kérdést előterjesztő bíróság általi elfogadásának, feltéve hogy elutasítják az eltérő véleménnyel rendelkező hitelezők által benyújtott esetleges jogorvoslati kérelmet. Az, hogy e szakasz kontradiktórius-e, nincs hatással az igazságszolgáltatási feladatokra, amelyek ilyenformán a kérdést előterjesztő bíróságra hárulnak.(9)

23. Végül a jelen kérelem a kérdést előterjesztő bíróság arra vonatkozó kétségeiből fakad, hogy a Corte di Cassazione (semmitőszék) ítélkezési gyakorlata – amelynek értelmében a csődtörvény 160. cikke szerinti egyezség soha nem rendelkezhet a héatartozás részleges megfizetéséről – helyes-e annyiban, amennyiben a Bíróságnak az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és a hatodik irányelvre vonatkozó értelmezésén alapul. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróságot kötik a Corte di Cassazione a csődtörvény 160. cikkét értelmező ítéletei, ez nem foszthatja meg attól a hatáskörétől, hogy az említett ítéleteket érintően az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesszen a Bíróság elé.(10)

Értékelés

Előzetes észrevételek

24. Nem vitatott, hogy a Degano a csődtörvény 160. cikkének alkalmazásában nehéz pénzügyi helyzetben van, illetve hogy az egyezség a felszámolás megindításának alternatíváját képezi. Az sem vitatott, hogy a kérdéses egyezség a Degano teljes vagyonának felszámolására vonatkozik.

25. A Degano olasz állammal szembeni héatartozásának sem a fennállása, sem az összege nem tűnik vitatottnak továbbá az alapeljárásban. A kérdést előterjesztő bíróság szerint bármely ilyen vita rendezésére az egyezségre irányuló eljáráson kívül kerül sor.

A tagállamok ítélkezési gyakorlat szerinti kötelezettségei

26. A Bíróság több alkalommal megjegyezte, hogy a közös héarendszerből, valamint az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből az következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését. E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót.(11)

27. Míg a tagállamok a közös héarendszer keretében kötelesek biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkeznek, többek között a rendelkezésükre álló eszközök felhasználásának módja kapcsán.(12)

28. A Bíróság mindazonáltal egyértelművé tette, hogy e mozgásteret korlátozza a tagállamoknak az uniós saját források hatékony beszedésére irányuló kötelezettsége.(13) Mivel a hivatkozott források a 2007/436 határozat 2. cikkének (1) bekezdése értelmében magukban foglalják többek között a harmonizált héa alapjának alkalmazásából származó bevételeket, a

Bíróság megállapította, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése, másrészt pedig a vonatkozó héasajátforrásnak az uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet.(14)

29. Ezen túlmenően nem állhatnak fenn – sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében – jelentős különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén. A héairányelvet a közös héarendszer alapvető elemét képező adósemlegesség elvének megfelelően kell értelmezni, amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során.(15) A tagállamok valamennyi héakivetésre irányuló tevékenysége során tiszteletben kell tartani ezen elvet, amelynek célja a tisztességes verseny feltételei mellett működő közös piac.(16)

30. A Bíróság ebben az összefüggésben állapította meg a két hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ítéletben, hogy a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzéséről való általános és különbségtétel nélküli lemondás sérti a hatodik irányelv 2. és 22. cikkét, valamint a jelenlegi EUSZ 4. cikk (3) bekezdését.(17) Ahogyan azt a Belvedere Costruzioni ügyre vonatkozó indítványomban(18) kifejtettem, az említett ügyekben szóban forgó olasz jogi rendelkezések lényegében széles körű mentességet biztosítottak az adóhatóság adókivetésével vagy vizsgálatával szemben a nem kellő időben bevallott héaösszegek vonatkozásában, a késve bevallott összeg felének megfelelően az egészen jelképesig terjedő összegű adó megfizetéséért cserében. A Bíróság szerint a Bizottság kontra Olaszország ügyekben a ténylegesen esedékes és a vitatott adóamnesztiában részesülni kívánó adóalanyok által megfizetett összegek közötti jelentős eltérés szinte adómentességet eredményezett, és az olasz területen az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén bevezetett, hivatkozott jelentős eltérések sértették az adósemlegesség elvét.(19)

31. A Bíróság ellenben a Belvedere Costruzioni ítéletben megállapította, hogy sem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése, sem a hatodik irányelv 2. és 22. cikke nem tiltja a héa területén az olyan nemzeti rendelkezés alkalmazását, amely a magasabb fokú bíróság előtt folyamatban lévő eljárások automatikus lezárását írja elő, amennyiben ezen eljárások alapja olyan kereset, amelyet több mint tíz évvel e rendelkezés hatálybalépése előtt nyújtottak be, és az adóhatóság pervesztes lett az első két fokon.(20) A hivatkozott ügyben szóban forgó rendelkezés automatikus hatásaként a másodfokon hozott – az adóhatóság számára kedvezőtlen – határozat jogerőre emelkedett, az adóhatóság követelése pedig megszűnt. A Bíróságnak a rendelkezés uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozó megállapításának alapja a rendelkezés kivételes és korlátozott jellege, általános hátrányosan megkülönböztető hatásának hiánya, valamint az észszerű időtartamon belüli ítélkezés szükségessége volt.(21)

Az alapügyben szóban forgó egyezsége irányuló eljárás

32. A Bizottság azzal érvel, hogy az alapügyben javasolt egyezség összeegyeztethetetlen a Bizottság kontra Olaszország ítéletekben megállapított elvekkel. Lényegében azzal érvel, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szereplő lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett, az Unió saját forrásaira vonatkozó rendelkezések és a héairányelv egyaránt abszolút kötelezettséget ró valamennyi tagállamra, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését. Valamely tagállam csak a héairányelv 212. cikkében szereplő különleges helyzetben mondhat le a héatartozásról, azaz akkor, ha az esedékes összeg jelentéktelen. Nehéz pénzügyi helyzetben lévő adóalany számára nem teheti lehetővé a héatartozás csupán részleges megfizetését a hitelezéssel kötött, vagyoniának felszámolásával járó egyezség keretében. Következésképpen a Bizottság – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésen túlmutatóan – úgy véli, hogy elengedhetetlen, hogy a héatartozásokat ne csupán előnyben részesítsék

jogszabályban foglaltan, hanem az elsőbbséget élvező követelések kategóriáján belül formai és tartalmi szempontból is első helyet biztosítsanak számukra a fizetéseképtelenségi eljárások során.

33. Először ez utóbbi észrevétellel foglalkozom, amely álláspontom szerint elfogadhatatlanul merev.

34. Mindenekelőtt, az általam bemutatott(22) elvek nem támasztják alá azt az érvet, mely szerint az Unió pénzügyi érdekeinek védelme érdekében a héatartozásoknak elsőbbséget kell élvezniük valamennyi egyéb követeléssel szemben. Igaz, hogy az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartásának biztosítása során a tagállamok rendelkezésére álló mozgásteret korlátozza a héát is magukban foglaló uniós saját források hatékony beszedésére irányuló kötelezettség. A közös héarendszer azonban nem követeli meg a tagállamoktól a héatartozások valamennyi más követeléskategóriával szembeni elsőbbségének biztosítását.

35. A Belvedere Costruzioni ügyre vonatkozó indítványomban azt az álláspontot képviseltem, hogy a hatékony adóbeszedés követelménye nem lehet abszolút.(23) A Bíróság elfogadta ezt a javaslatot annak alapján, hogy, először, nem kerülhet szembe az uniós saját források hatékony beszedésére irányuló kötelezettség az észszerű eljárási idő elvének tiszteletben tartásával,(24) és, másodszor, a szóban forgó rendelkezés nem a héának egy meghatározott időszak tekintetében történő beszedéséről való általános lemondásnak minősül, hanem kivételes rendelkezésnek, amely pontos és korlátozott jellege, valamint alkalmazási feltételei okán nem hoz létre jelentős különbséget az adóalanyok összességével szembeni bánásmódban, következésképpen nem sérti az adósemlegesség elvét.(25)

36. Bizonyos körülmények között ezért valamely tagállam észszerűen tekintheti jogszerűnek a héatartozás teljes körű megfizetéséről való lemondást, feltéve hogy ezek a körülmények kivételesek, pontosak és korlátozottak, és hogy a tagállam ezzel nem hoz létre jelentős különbséget az adóalanyok összességével szembeni bánásmódban, következésképpen nem sérti az adósemlegesség elvét.

37. Mindezek alapján a tagállamoknak rendelkezniük kell bizonyos rugalmassággal a héatartozások beszedése tekintetében, ha – akárcsak az alapügyben – az adóalany nehéz pénzügyi helyzetben van. Ez a helyzet különös, mert az adóalany vagyona nem elegendő valamennyi hitelező kielégítésére. Ilyen körülmények között, mivel a héatartozások rangsorolására nem vonatkoznak harmonizált uniós szabályok, a tagállamoknak lehetőséggel kell rendelkezniük annak eldöntésére, hogy nagyobb védelmet élvezzenek-e más követeléskategóriák (mint például a bérek vagy társadalombiztosítási járulékok vagy – magánszemély adóalany esetén – a tartási kötelezettségek).

38. Az alapügyben szereplőhöz hasonló eljárás összeegyeztethető továbbá a tagállamok arra irányuló kötelezettségével, hogy biztosítsák az uniós források hatékony beszedését, mivel legalább három biztosítékot tartalmaz a héatartozások védelmére.

39. Először, az egyezsége irányuló javaslatot el kell utasítani többek között akkor, ha a kérelmező szándékosan titkolt el vagyont vagy elmulasztott bejelenteni egy vagy több kötelezettséget (beleértve a héatartozást is).

40. Másodszor, jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság szerint az egyezés rendelkezhet arról, hogy a héatartozást nem teljes mértékben elégitik ki, erre csak akkor kerülhet sor, ha egy független szakértő tanúsítja, hogy az adóhatóságok felszámolás esetén sem részesülnének kedvezőbb elbírálásban. Következésképpen, míg előfordulhatnak olyan helyzetek, amelyekben a hitelezőkkel kötött egyezés a felszámoláshoz képest a héatartozás nagyobb részének megfizetését eredményezheti, ennek ellenkezője nem lehet igaz. Így nem lehet az uniós források

hatékony beszédése biztosításának kötelezettségével pusztán azért összeegyeztethetetlen a nemzeti jogi rendelkezés, mert a legnagyobb beszédési arány elérésére szolgáló módok közül az egyiket választja valamelyik másik helyett.

41. Harmadszor, még az egyezségekre irányuló javaslatot tartalmazó kérelem elfogadhatósága esetén is valamennyi olyan hitelezőnek szavaznia kell magáról az egyezségről, akik vonatkozásában a kérelem nem rendelkezik a teljes körű és azonnali kielégítésről (beleértve az államot is, ha a javaslat nem rendelkezik a héatartozás teljes körű megfizetéséről). A javaslatot annyi szavazásra jogosult hitelezőnek kell elfogadnia, hogy azok együttesen a hitelezők valamennyi követelésének többségét képviseljék. Az eltérő véleményekkel rendelkező hitelezők bíróság előtt támadhatják meg az egyezséget. (26) Az egyezségekre irányuló eljárás tehát lehetővé teszi az állam számára a héatartozás körülményekhez képest legnagyobb mértékű beszédésének biztosításához általa szükségesnek tartott valamennyi lépés megtételét. Ez magában foglalhatja például az egyezés elleni szavazást (vagy annak bíróság előtti megtámadását), amennyiben az állam nem ért egyet a független szakértő következtetéseivel.

42. Végül pontos és korlátozott jellege, valamint szigorú alkalmazási feltételei okán az egyezségekre irányuló eljárás egyértelműen nem hoz létre jelentős különbséget az adóalanyokkal szembeni bánásmódban, következésképpen összeegyeztethető az adósemlegesség elvével. A két Bizottság kontra Olaszország ügyben szóban forgó nemzeti rendelkezésekről eltérően az egyezségekre irányuló eljárás nem jelenti az adóhatóságok héatartozások megfizetésének követelésére irányuló jogáról való általános és különbségtétel nélküli lemondást. A héatartozás egy részéről való esetleges lemondást azon célkitűzés fényében kell vizsgálni, hogy a nehéz pénzügyi helyzetben lévő adóalany második esélyhez jusson teljes adósságának kollektív átütemezésével.

43. Jóllehet úgy tűnik, hogy a Degano esetében az egyezés teljes vagyonának felszámolását jelenti, a Bíróságot nem tájékoztatták a pontos részletekről. Más egyezségek magukban foglalhatják az adós aktív vállalkozásként való további fennmaradását. Ilyen esetekben, ahogyan arra a spanyol kormány rámutat, az érintett célkitűzés összeegyeztethető a Bizottság tagállamoknak szóló ajánlásával, miszerint el kell távolítani a pénzügyi nehézségekkel küzdő, életképes vállalatok hatékony szerkezetátalakítása előtt álló akadályokat, ezáltal elősegíteni a vállalkozói készséget, a beruházásokat és a foglalkoztatást, valamint hozzájárulni a belső piac zavartalan működése előtt álló akadályok csökkentéséhez. (27)

44. Mindazonáltal hangsúlyoznám, hogy az általam képviselt álláspont egyedül az uniós jog értelmezésére vonatkozik. Úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kételkedik a csődtörvény bizonyos rendelkezéseinek a Corte di Cassazione (semmitűszék) általi értelmezésében. Nem foglalok állást azon egyéb lehetséges nemzeti jogi okokkal kapcsolatban, amelyek alapul szolgálhattak a Corte di Cassazione ítélezése során.

Végkövetkeztetések

45. Ezért úgy vélem, hogy a Bíróságnak a Tribunale di Udine (udinei kerületi bíróság, Olaszország) által előterjesztett kérdésre a következő választ kellene adnia:

Nem ellentétes sem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével, sem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárában szerepel, ha a hivatkozott szabályozást úgy kell értelmezni, hogy a nehéz pénzügyi helyzetben lévő vállalkozás számára lehetővé teszi a vagyonának felszámolásáról rendelkező egyezés megkötését az állam héakövetelése teljes mértékű kielégítésének felajánlása nélkül, amennyiben egy független szakértő tanúsítja, hogy az említett követelés esetén felszámolási eljárásban sem várható nagyobb megtérülés, és az

egyezséget bíróság hagyja jóvá.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A közös hozzáadottértékadórendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.) (a továbbiakban: héairányelv).

3 – Az Európai Közösségek saját forrásainak rendszerér?l szóló, 2007. június 7?i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat (HL L 163., 17. o.). A 2007/436 határozatot felváltotta az Európai Unió saját forrásainak rendszerér?l szóló, 2014. május 26?i 2014/335/EU, Euratom tanácsi határozat (HL L 168., 105. o.; helyesbítés: HL 2015. L 67., 35. o.), amely visszamen?leges hatállyal 2014. január 1?jét?l alkalmazandó, valamennyi tagállam jóváhagyását követ?en. Az idézett rendelkezések mindazonáltal változatlanok.

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv).

5 – Lásd különösen: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412; Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?174/07, EU:C:2008:704; Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186.

6 – Lásd legutóbb: Torresi?ítélet, C?58/13 és C?59/13, EU:C:2014:2088, 19. pont.

7 – Lásd például: X?ítélet C?60/02, EU:C:2004:10, 25., 26. és 28. pont.

8 – Lásd többek között: Job Centre ítélet, C?111/94, EU:C:1995:340, 11. pont; Bengtsson?végzés, C?344/09, EU:C:2011:174, 19. pont.

9 – Lásd ebben az értelemben: Corsica Ferries ítélet, C?18/93, EU:C:1994:195, 12. pont; Roda Golf & Beach Resort ítélet, C?14/08, EU:C:2009:395, 33. pont.

10 – Lásd többek között: Rheinm?hlen?D?sseldorf ítélet, 166/73, EU:C:1974:3, 4. pont; Cartesio?ítélet, C?210/06, EU:C:2008:723, 93. pont.

11 – Lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 37. pont; Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 20. pont. Lásd továbbá: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?174/07, EU:C:2008:704, 36. pont; Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei ítélet, C?144/14, EU:C:2015:452, 25. pont.

12 – Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 38. pont; Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 21. pont.

13 – Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 39. pont; Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 22. pont.

14 – Lásd: Åkerberg Fransson?ítélet, C?617/10, EU:C:2013:105, 26. pont. Lásd továbbá: Bizottság kontra Németország ítélet, C?539/09, EU:C:2011:733, 72. pont; Belvedere Costruzioni ügyre vonatkozó indítványom, C?500/10, EU:C:2011:754, 47. pont.

- 15 – Lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 39. pont; Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 22. pont. Lásd továbbá: Nuova Invincibile végzés, C?82/14, EU:C:2015:510, 23. pont.
- 16 – Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 45. pont. Lásd továbbá: a héairányelv (4) és (7) preambulumbekkezdése.
- 17 – Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, és Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?174/07, EU:C:2008:704. A hatodik irányelv szóban forgó rendelkezései megfelelnek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének, 206. cikkének, 252. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének (a 252. cikk (1) bekezdése értelmében az adóalanyoknak héabevallást kell benyújtaniuk).
- 18 – C?500/10, EU:C:2011:754, 36. pont.
- 19 – Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?132/06, EU:C:2008:412, 43. és 44. pont.
- 20 – Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 28. pont.
- 21 – Lásd még a lenti 35. pontot.
- 22 – A fenti 26–32. pont.
- 23 – A Belvedere Costruzioni ügyre vonatkozó f?tanácsnoki indítvány, C?500/10, EU:C:2011:754, 48. pont.
- 24 – Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 23–25. pont.
- 25 – Belvedere Costruzioni ítélet, C?500/10, EU:C:2012:186, 26. és 27. pont.
- 26 – A cs?dtörvény 177. és 180. cikke.
- 27 – Az üzleti kudarc és a fizetéseképtelenség új megközelítésér?l szóló, 2014. március 12?i bizottsági ajánlás, C(2014) 1500 final, 4. és 5. o.