



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2015. március 26.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 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 héa 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 előzetesen megfizetett héa levonhatatlansága”

A C-499/13. sz. ügyben,

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

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,

főtanácsnok: 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. Gawłowska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Owsiany-Hornung és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. november 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az arányosság és adósemlegesség elvének, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 Gdańsku között a végrehajtási eljárásban történő ingatlanértékesítés után fizetendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) határidőben való meg nem fizetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

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 termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 4 Az említett irányelv 193. cikkének a szövege a következő:

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

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

„A tagállamok előírhatják, 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.”

- 6 A héairányelv 204. cikke előírja:

„(1) 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 HÉA-t 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 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 előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a hea megfizetéséért.”

8 Az említett irányelv 206. cikke kimondja:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanyának 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.”

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 hea 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.”

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: héátörvény) 15. cikkének (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Nem minősülnek adóalanyok 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 pénzösszeget nem kell azonnal kiadni, úgy azt a bíróság letéti számlájára kell befizetni. [...]”

17 A polgári perrendtartás 998. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az odaítélés jogerőre emelkedését és az árverési feltételek vevő általi teljesítését követően, vagy a vételár megállapításáról szóló határozatot és a teljes vételár államkincstáron keresztül történő befizetését követően a bíróság a tulajdonjog megállapításáról szóló határozatot hoz.”

18 Az említett törvény 999. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A tulajdonjog megállapításáról szóló jogerős határozattal a tulajdon átszáll a vevőre; a határozat ezzel a vevő tulajdonjogának a telekkönyvbe, valamint az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzésének, vagy az okirat okirattárba történő becsatolásának alapjául szolgál. A tulajdonjog átruházásáról szóló jogerős határozat a vevő számára az ingatlan birtokába helyezés tekintetében végrehajtható okiratnak minősül.”

19 Ugyanezen törvény 1023. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

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

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

„A felosztási terv tartalmazza:

- 1) a felosztásra kerülő összeget;
- 2) a felosztásban részt vevő személyek követeléseit és jogait;
- 3) a felosztásban részt vevőkre jutó összeget;
- 4) a kifizetendő összegeket, valamint a bíróság letéti számláján maradó összegeket, a kifizetésük felfüggesztését igazoló indokok megjelölésével.

[...]”

21 Ugyanezen törvény 1035. cikke kimondja:

„A felosztásra kerülő összeg bíróságnál történő letétbe helyezését követően 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; ellenkező esetben a bíróság a tervet jóváhagyja.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 M. Macikowski a Sąd Rejonowy w Chojnicach (chojnicsei körzeti bíróság) mellett működő bírósági végrehajtó.

- 23 M. Macikowski egy hitelező kérelmére végrehajtási eljárást folytatott le a heaalany 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 e 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 adófizetőként 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 hea 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 e 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 hea határidőben való meg nem fizetése miatt megállapította az adófizető 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 teszik 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. cikkre, 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 foganatosításával 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 irányelvből következő semlegesség elve alapján megengedett-e a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a lengyel héatörvény 18. cikke, amelyből 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 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 adó adóalanytól történő beszedésének időpontjáig esedékes, előzetesen felszámított adó összegét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

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 ítélnek 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 héa 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 héa megállapításáért, beszedéséért és megfizetéséért, annak elkerülésére irányul, hogy az adóalany a pénzügyi helyzetére tekintettel megsértse a héafizetésre vonatkozó adózási kötelezettségét.
- 39 Következésképpen az ilyen szabályozás a héairányelv 273. cikke alá tartozhat, mivel a Lengyel Köztársaság az ilyen intézkedést tartja szükségesnek a héa 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 beszedéséért 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 beszedését 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 adóalanyt sem a hatásköreit, sem a kötelezettségét, és mindössze arról gondoskodik, hogy a sajátos ügyletet terhelő héaösszeget megfizessék az adóhatóságnak.
- 44 Másrészt az alapeljárás tárgyát képező szabályozás nem írja elő, hogy a bírósági végrehajtó az említett adóalanyval egyetemlegesen felelős a héát 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 hea 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 tényezőktől, 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 előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni, hogy a bírósági végrehajtók rendelkeznek-e az ahhoz szükséges valamennyi jogi eszközzel, hogy határidőben teljesítsék a végrehajtási eljárásban lefolytatott termékértékesítést terhelő hea beszedésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettséget, már amennyiben a kötelezettségeiket megfelelően és jogszerűen teljesítik.
- 53 Ebből 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 ingatlanértékesítésből származó bevétel után fizetendő 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 előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdés a) pontjáról

- 54 Második kérdésének b) pontjával a kérdést előterjesztő 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 amelyből az következik, hogy az e rendelkezésben megjelölt adófizetőt kötelezik arra, hogy a végrehajtási eljárásban való termékértékesítést terhelő héát megállapítsa, beszedje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási időszak kezdete és az adó adóalanytól történő beszedésének időpontja között az eladó által előzetesen megfizetett hea összegét.
- 55 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héarendszer szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen 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 Moinești ítélet*, C-257/11, EU:C:2012:759, 21. pont).
- 56 Ezenkívül a héairányelv 206. és 250. cikkéből kiderül, hogy a kincstárnak megfizetett heaösszegnek nettó összegnek, vagyis olyan összegnek kell lennie, amely figyelembe veszi az elvégzendő levonásokat, és hogy valamennyi levonást azon adómegállapítási időszak tekintetében kell elvégezni, amelynek során keletkeztek.
- 57 Az alapeljárásban a bírósági végrehajtó által az árverésen értékesített vagyontárgyak adóalany tulajdonosa, nem pedig az adófizető köteles héabevallást benyújtani a vagyontárgyai eladási ügyletéről tekintettel. Szintén az adóalany, és nem az adófizető jogosult az ezen ügylet után fizetendő héából levonni az előzetesen megfizetett héát. E levonás azon adómegállapítási időszakra vonatkozik, amely alatt az említett ügyletre sor került.
- 58 Ha az adófizető az ugyanezen ügylet után fizetendő héát az adóalany bevallásának benyújtását követően fizeti meg, az ilyen helyzet a héairányelv 206. cikkének második mondata alapján igazolható, amely rendelkezés feljogosítja a tagállamokat arra, hogy időközi fizetést írjanak elő.
- 59 A héatörvény 18. cikkében létrehozott mechanizmus esetében az eladó nem rendelkezik a végrehajtási eljárásban lebonyolított ügylet után fizetendő hea összegével. Emiatt ezen összeget nem használhatja fel az előzetesen megfizetett hea levonásához, azonban megőrzi e levonási jogát. Így, ha az árverésen eladott vagyontárgyak adóalany tulajdonosa által az érintett adómegállapítási időszak alatt lebonyolított ügyletek után előzetesen megfizetett hea – amelynek levonására jogosult – meghaladja az e vagyontárgyak eladása után fizetendő héát, az adóhatóság esetlegesen visszatérítheti az adóalanynak a túlfizetést.
- 60 Meg kell tehát állapítani, hogy az ilyen mechanizmus megfelel a héairányelv 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 héairányelv 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 héát megállapítsa, beszedje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási időszak kezdete és az adó adóalanytól történő beszedésének időpontja között előzetesen megfizetett hea összegét.

A költségekről

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

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

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 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 hozzáadottérték-adó előírt határidőben való megállapítását, beszedését 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 hozzáadottérték-adó 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 előterjesztő 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 hozzáadottérték-adót megállapítsa, beszedje és megfizesse, anélkül hogy levonhatná az adómegállapítási időszak kezdete és az adó adóalanytól történő beszedésének időpontja között előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó összegét.

Aláírások