

C-420/19. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2019. május 29.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Riigikohus (Észtország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. május 29.

Kérelmező:

Maksu- ja Tolliamet

Érintett személy:

Heavyinstall OÜ

RIIGIKOHUS (legfelsőbb bíróság, Észtország)

HALDUSKOLLEEGIUM (közigazgatási tanács)

VÉGZÉS

[omissis]

A végzés kelte: 2019. május 29.

[omissis]

Ügy: a Maksu- ja Tolliamet (adó- és vámhatóság, Észtország; a továbbiakban: MTA) Heavyinstall OÜ-vel kapcsolatos biztosítási intézkedések engedélyezése iránti kérelme

Felek: kérelmező: MTA [omissis]

érintett személy: Heavyinstall OÜ [omissis]

[omissis]

A Riigikohus (legfelsőbb bíróság) előtti eljárás alapja: az MTA jogorvoslati kérelme

[omissis]

VÉGZÉS

1. Az eljáró bíróság előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy kell-e értelmezni az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv 16. cikkét, hogy azon tagállami bíróság, amely biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresést kapott, az e megkeresés tárgyában a nemzeti jogszabályok alapján történő döntéshozatal során (amire a megkeresett bíróságnak a 16. cikk [(1) bekezdésének] első mondata alapján lehetősége van) kötve van a kérelmező székhelye szerinti állam bíróságának a biztosítási intézkedések szükségességével és lehetőségével kapcsolatos álláspontjához, ha a bírósághoz az ezen álláspontot tartalmazó dokumentumot nyújtottak be (a 16. cikk [(1) bekezdése] második albekezdésének utolsó mondata, amely szerint ezt a dokumentumot a megkeresett tagállamban nem szükséges elismerni, és a tagállam azt nem egészíti ki és nem helyettesíti)?

[omissis][az eljárás felfüggesztése]

A TÉNYÁLLÁS ÉS AZ ELJÁRÁS MENETE

1. 2018. március 13-án a Finn Köztársaság adóhatósága biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresést küldött az **MTA-nak** a Heavyinstall OÜ-vel kapcsolatban a Heavyinstall OÜ-t előreláthatóan terhelő adófizetési kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében. A megkeresésre az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv „Biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresés” címet viselő 16. cikke alapján került sor.

2. 2018. március 29-én az MTA a Heavyinstall OÜ járműveivel (két pótkocsi külön-külön körülbelül 7500 euró értékben és egy tehergépjármű körülbelül 9500 euró értékben) kapcsolatos rendelkezési tilalmak bejegyzésének és a vállalkozás bankszámláinak az összes észt hitelintézetnél 297 304 euró összegben történő ideiglenes zárolásának engedélyezését kérte a Tallinna Halduskohustól (tallinni közigazgatási bíróság, Észtország) a maksukorralduse seadus (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: MKS) 51³. §-ának (1) bekezdése és 136¹. §-ának (1) bekezdése alapján. **[eredeti 2. o.]**

2.1. A kérelem indokolásából kiderül, hogy a finn adóhatóság adóügyi eljárást követően előreláthatóan 320 000 euró összegű kiegészítő adófizetési kötelezettséget állapít majd meg a Heavyinstall OÜ tekintetében. Az adófizetési kötelezettség abból ered, hogy jóllehet a Heavyinstall OÜ állandó üzleti telephellyel rendelkezik Finnországban, ott nem vallott be és nem is fizetett adót. Jóllehet X, a Heavyinstall OÜ ügyvezetője, saját állítása szerint 2009 óta folyamatosan Tallinnban él, és onnan vezeti a vállalkozást, az MTA, bankok, utazási irodák és ismert együttműködő partnerek információi alapján megállapítható, hogy X idejének nagy részét ténylegesen Finnországban töltötte, ahol a vállalkozás vezetésével is foglalkozott. Az adóellenőrzésről készült összefoglalóban a finn adóhatóság arra az álláspontra helyezkedett, hogy X szokásos tartózkodási helye és életének központja ténylegesen Finnországban van, ahol a Heavyinstall OÜ vezetésével kapcsolatos feladatokat is ellátja. A vállalkozás emellett gazdasági

tevékenységének egészét is Finnországban folytatta. Ennélfogva az Észt Köztársaság és a Finn Köztársaság között létrejött, a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás, valamint az adókijátszás elkerüléséről szóló egyezmény (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 5. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján a Heavyinstall OÜ esetében állandó üzleti telephely jött létre Finnországban, a vállalkozás azonban nem fizetett ott adót. A Heavyinstall OÜ egyetlen ügyvezetője hamis vallomást tett mind a vállalkozás gazdasági tevékenységét, mind a lakóhelyét illetően. E magatartás jól mutatja a Heavyinstall OÜ képviselőjének hozzáállását a közjogi kötelezettségekhez.

2.2. A keski-pohjanmaa-i elsőfokú bíróságnak a megkereséshez csatolt 2018. február 8-i határozata a finn adóhatóság kérelmére a kérelmező 320 022 euró összegű követelését biztosító összegben lefoglalta a Heavyinstall OÜ vagyonát. E határozat megállapította, hogy fennáll a veszélye annak, hogy a Heavyinstall OÜ elrejt, megsemmisíti vagy átruházza vagyonát, vagy más módon veszélyezteti az adóhatóság követelésének kielégítését. Az adóalany magatartása miatt lényegesen nehezebb vagy lehetetlen lehet az adófizetési kötelezettség végrehajtása. A vállalkozás ügyvezetője szándékosan félrevezette az adóhatóságot az esetleges állandó üzleti telephelyet és az abból eredő adófizetési kötelezettséget illetően. A finn adóhatóság megállapításaira tekintettel nyilvánvaló, hogy a Heavyinstall OÜ már 2010 óta az adó kijátszására törekedett, és a vállalkozás adózási magatartása az időközben elvégzett ellenőrzés és a kiegészítő adók megállapítása ellenére sem javult. A Heavyinstall OÜ adott esetben ugyanígy állna hozzá a jelen eljárás eredményeként megállapítandó adófizetési kötelezettséghez is, minek eredményeként alkalmasint egyáltalán nem kerülne sor az adók megfizetésére. A vállalkozás nem nyújtott be a 2017-es pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi beszámolót, és a közúti hivatal járműnyilvántartásának adatai szerint 2018. március 21-én az érintett személy eladta a tulajdonában lévő Renault Trafficot. 2018. március 13-i levelében ezenfelül a finn adóhatóság arról tájékoztatta az MTA-t, hogy feljelentést tett a finn rendőrségen a Heavyinstall OÜ által esetlegesen elkövetett adócsalás miatt.

3. 2018. április 3-i végzésével a Tallinna Halduskohus (tallinni közigazgatási bíróság) elutasította a kérelmet.

3.1. Véleménye szerint nem teljesül az az MKS 136¹. §-ának (1) bekezdésében meghatározott feltétel, amely szerint biztosítási intézkedések alkalmazásához megalapozott gyanúnak kell fennállnia arra vonatkozóan, hogy a valamely adójogszabályból eredő pénzkövetelés vagy kötelezettség megállapítását követően annak végrehajtása lényegesen nehezebbnek vagy lehetetlennek bizonyulhat az adóalany magatartása miatt. A biztosítási intézkedések végrehajtása jelentős mértékben korlátozza az érintett személynek a tulajdona feletti szabad rendelkezéshez és vállalkozói tevékenység folytatásához való jogát, mire tekintettel nem tehetők könnyelműen ilyen biztosítási intézkedések. Az arra vonatkozó gyanú, hogy az adófizetési kötelezettség végrehajtása lényegesen nehezebbnek vagy lehetetlennek bizonyulhat az érintett magatartása miatt, nem alapozható kizárólag az adó összegének nagyságára. A Heavyinstall OÜ 2016-os pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi beszámolójából kiderül, hogy egy aktív, komoly bevétellel rendelkező, nyereséges vállalkozásról van szó. Valóban elképzelhető ugyan, hogy szokásos gazdasági tevékenységének folytatása esetén a vállalkozás adott esetben nem lesz képes megfizetni a tőle előreláthatóan követelt adó teljes összegét. Mégsem zárható azonban ki, hogy a vállalkozó a kiegészítő adófizetési kötelezettség ellenére folytatni kívánja gazdasági tevékenységét, és az adótartozást a finn jog által biztosított mechanizmusok igénybevételével kívánja kiegyenlíteni. **[eredeti 3. o.]**

3.2. Az iratokból nem derül ki, hogy a Heavyinstall OÜ információkat titkolt volna el az adóhatóság elől. Az érintett személy és a finn adóhatóság közötti nézeteltérés inkább jogi természetű. Az a körülmény, hogy a Heavyinstall OÜ a finn adóhatóság véleménye szerint nem vallotta be Finnországban adófizetési kötelezettségeit, önmagában nem enged arra következtetni, hogy akadályozni fogja az adófizetési kötelezettség teljesítését annak megállapítását követően. Sem a kérelemből, sem a csatolt iratokból nem következik, hogy a vállalkozás gazdasági helyzete jelentősen változott volna. Önmagában abból, hogy az érintett személy eladott egy járművet, nem lehet arra következtetni, hogy az esetleges jövőbeli adófizetési kötelezettség kikerülése érdekében kötötte meg ezt az ügyletet.

3.3. Egy vállalkozó folyószámláinak zárolása különösen korlátozó intézkedés. Az MKS 136¹. §-a alapján ezért rendkívül nyomós oknak kell fennállnia ahhoz, hogy egy vállalkozó bankszámláját zárolni lehessen az adófizetési kötelezettség megállapítása előtt, a jelen esetben azonban nem állapítható meg ilyen nyomós ok. A Heavyinstall OÜ éves pénzügyi beszámolója alapján elképzelhető, hogy a bankszámlák zárolása a vállalkozás tevékenységének befejezését vagy legalábbis annak szükségességét vonja maga után, hogy tevékenységét úgy alakítsa át, hogy azzal visszafordíthatatlan vagy nehezen elhárítható következményeknek tekintendő költségek és tevékenységek járnak együtt.

4. Az **MTA jogorvoslati kérelmet** terjesztett a **Ringkonnakohus** (fellebbviteli bíróság, Észtország) elé.

5. 2018. május 8-i végzésével a Ringkonnakohus Tallinn (tallinni fellebbviteli bíróság) elutasította a jogorvoslati kérelmet, és nem változtatta meg a közigazgatási bíróság végzésének rendelkező részét, saját indoklásával egészítette azonban ki a közigazgatási bíróság végzésének indoklását. A Ringkonnakohus (fellebbviteli bíróság) az MTA arra irányuló kérelmét is elutasította, hogy terjesszen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé. [omissis].

5.1. Az Európai Unió adójogának elemzése során megállapítást nyert, hogy azokban a helyzetekben, amelyekben anélkül kerül sor biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresésre, hogy a megkereső államban végrehajtást engedélyező okiratot bocsátottak volna ki a követelésre vonatkozóan, a jelenleg alkalmazandó 2010/24/EU irányelv alapján az úgynevezett kettős rendszert kell alkalmazni. A kettősség abban áll, hogy mind a megkereső, mind a megkeresett tagállamnak lehetősége van a biztosítási intézkedések alkalmazásának megalapozottságát a nemzeti jogszabályok alapján értékelni. A 2010/24/EU irányelv 16. cikke szerint annak a tagállamnak, amely biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresést kapott, az e tagállam jogszabályaiban előírt eljárásoknak megfelelően kell biztosítási intézkedéseket tennie, és értékelnie kell, hogy ilyen intézkedések megtétele az adott körülmények között összhangban áll-e jogszabályaival és közigazgatási gyakorlatával. A Ringkonnakohus (fellebbviteli bíróság) véleménye szerint az előzőekből egyértelműen kiderül, hogy kölcsönös nemzetközi segítségnyújtás keretében biztosítási intézkedések olyan helyzetben történő végrehajtása, amelyben nem áll rendelkezésre a végrehajtást engedélyező okirat, jelentősen eltér a már megállapított adókövetelések nemzetközi behajtásától, és hogy az irányelv 16. cikke szerinti, biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresés tárgyában történő döntéshozatal során a megkeresett tagállamnak az intézkedések megalapozottságát és arányosságát is a nemzeti jogszabályok és a nemzeti közigazgatási gyakorlat alapján kell értékelnie. Jóllehet a biztosítási intézkedések végrehajtása céljából megkeresett tagállamnak nem szükséges elismernie, kiegészítenie vagy helyettesítenie a megkereső tagállamban végrehajtandó biztosítási intézkedések engedélyezése céljából kiállított eredeti dokumentumot (a jelen esetben a finn

bíróság határozatát; az irányelv 16. cikke (1) bekezdésének második és harmadik mondata), a megkeresett tagállam hatóságát vagy bíróságát e dokumentum nem kötelezi a kért biztosítási intézkedések saját területén történő végrehajtására, ha ezen intézkedések megtétele nem áll összhangban jogszabályaival és közigazgatási gyakorlatával, és nem arányos.

5.2. A jelen esetben nem teljesül a végrehajtási cselekmények érintett személy tekintetében történő végrehajtásához szükséges, az MKS 136¹. §-a szerinti összes feltétel. A szóban forgó megkereséssel kapcsolatban a bíróság nincs meggyőződve arról, hogy a Heavyinstall OÜ terhére alkalmasint megállapítandó adófizetési kötelezettségek teljesítése a Heavyinstall OÜ magatartása miatt nehezebbnek vagy lehetetlennek bizonyulhat. A finn adóhatóság megállapította ugyan, hogy az érintett személy ügyvezetője az év egy nagyobb részét Finnországban töltötte, a levont következtetésből azonban nem derül ki kétségtelenül, hogy az érintett személy magatartása adócsalás elkövetésének szándékára enged következtetni, vagy hogy magatartása ne lenne megbízható [omissis]. A Heavyinstall OÜ-vel kapcsolatos biztosítási intézkedések megtétele az arányosság elvét is sértené. **[eredeti 4. o.]** A finn adóhatóság olyan helyzetben kíván az érintett személy terhére kiegészítő adófizetési kötelezettséget megállapítani, amelyben az érintett személy ugyanabban az adózási időszakban hasonló adófizetési kötelezettségeket teljesített az Észt Köztársaságban. Az adóellenőrzésről a finn adóhatóság által készített összefoglalóból kiderült, hogy az érintett személy a szóban forgó adózási időszakban adókat fizetett az Észt Köztársaságnak (körülbelül 131 000 euró összegben), az összefoglalóból azonban nem derül ki, hogy a finn adóhatóság levonta volna ezen összeget a tervezett adókövetelésből. Az MTA által a finn adóhatóság előreláthatóan 320 022 euró összegű követelésének biztosítása céljából kért intézkedések nagyrészt a vállalkozás bankszámláin található (297 304,74 euró összegű) forgótőke lefoglalásából állnak. A bankszámlák zárolása az érintett személy jogait túlzott mértékben korlátozó intézkedés lenne az előrelátható adófizetési kötelezettség teljesítésének céljára tekintettel. A forgó tőke lefoglalása kétségtelenül akadályozná a vállalkozás további gazdasági tevékenységét. Olyan helyzetben, amelyben a finn adóhatóság előrelátható adókövetelését lényegében már jelentős részben biztosítja az érintett személy által az Észt Köztársaságnak megfizetett összeg, és nem állnak rendelkezésre arra vonatkozó közvetlen bizonyítékok, hogy a vállalkozás vagyona nem elegendő az adófizetési kötelezettség fennmaradó részének teljesítésére, vagy hogy e vagyont nagy valószínűséggel elrejtik, nem lenne indokolt az érintett személy gazdasági tevékenységének a bankszámlák zárolása révén történő gyakorlati beszüntetése. Olyan helyzetben, amelyben a bíróság nem rendelkezik a vállalkozás jelenlegi gazdasági helyzetére vonatkozó információkkal (a 2017-es pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi beszámoló benyújtásának határideje még nem járt le), és az érintett személy a cégjegyzékbe benyújtott 2016. évi eredménykimutatás szerint az adott pénzügyi évben 173 376 euró nettó nyereségre tett szert, a bíróság nem vélheti úgy megalapozottan, hogy a vállalkozás rosszhiszeműen az esetleges jövőbeli adófizetési kötelezettségek elkerülésére törekszik.

A FELEK ÉRVEI

6. Az MTA jogorvoslati kérelmet terjesztett a Riigikohus (legfelsőbb bíróság) elé, amelyben a Ringkonnakohus (fellebbviteli bíróság) végzésének hatályon kívül helyezését és olyan új végzés meghozatalát kéri, amely helyt ad a Heavyinstall OÜ-vel kapcsolatos biztosítási intézkedések végrehajtása iránti kérelmének.

6.1. A jelen ügyben az uniós jog általános elveként a tényleges érvényesülés elve (*principle of effectiveness*) az irányadó. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok a nemzeti

jogrendjeikben előírt eljárási szabályok révén nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogi jogosultságok érvényesítését (lásd többek között: Barth ítélet, C-542/08, 17. pont). Az a megközelítés, amely szerint az észti bíróságnak újból meg kell vizsgálnia a Finnország által előterjesztett és a finn bíróság által egyszer már értékelt bizonyítékokat, kiüresíti és értelmetlenné teszi a 16. cikk (1) bekezdéséből következőket, amelyek szerint a megkereső tagállam által megküldött dokumentumot nem szükséges elismerni, és azt nem egészítik ki és nem helyettesítik. A tényleges érvényesülés elvének megsértése révén e megközelítés emellett rendkívül nehézé teszi a megkeresés megkeresett tagállambeli teljesítését, mivel az észti bíróságnak másodszor is értékelnie kell a megkereső tagállamban egyszer már megállapított tényeket.

6.2. Az MTA nem ért egyet a Ringkonnakohusszal (fellebbviteli bíróság) abban, hogy nem indokolt a Heavyinstall OÜ-vel kapcsolatos biztosítási intézkedések végrehajtására irányuló megkeresés teljesítése. Az MTA mind az engedélyezés iránti kérelmében, mind a Ringkonnakohus (fellebbviteli bíróság) elé terjesztett jogorvoslati kérelmében kifejtette, hogy az említett személy megbízhatatlan és rosszhiszemű magatartását egyértelműen alátámasztja a finn adóhatóság előtt X, a vállalkozás ügyvezetője, által 2013-ban tett hamis vallomás, amely alapján a finn adóhatóság téves következtetést vont le, és ezért eltekintett a vállalkozás adófizetési kötelezettségének korrigálásától. A Riigikohus (legfelsőbb bíróság) is egyetértett azzal, hogy hamis vallomás eredményeként lényegesen nehezebbnek bizonyulhat vagy lehetetlenné válhat az adókövetelés jövőbeli végrehajtása [omissis]. A finn adóhatóság feljelentést tett a rendőrségen pénzügyi bűncselekmény miatt. Adócsalásra utaló körülmények is megalapozott gyanúra adtak okot. Amikor a bíróság megállapította, hogy a kért intézkedések aránytalanok a fenti körülményekre tekintettel, akkor a megkeresés részleges teljesítésének lehetőségét is meg kellett volna vizsgálnia. A bíróság levonhatta volna a megkeresésben megjelölt összegből a vállalkozás által Észtországban megfizetett összeget, vagy megtehetette volna, hogy csak a vállalkozás járművével kapcsolatos rendelkezési tilalom bejegyzését engedélyezi. **[eredeti 5. o.]**

6.3. A finn adóhatóság arról tájékoztatta az MTA-t, hogy a körzeti bíróság (Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus) 2018. június 21-én végleges határozatot hozott a biztosítási intézkedésekről. A határozatnak ugyanaz a tartalma, mint a 2018. február 8-án hozott előzetes határozatnak.

[omissis] [bizonyításfelvétel – a felek meghallgatása]

A VONATKOZÓ JOGSZABÁLYOK

10. Az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló 2010/24/EU tanácsi irányelv „Biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresés” címet viselő 16. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság – amennyiben hasonló helyzetben a megkereső tagállam nemzeti jogszabályai és közigazgatási gyakorlata is lehetővé tesz biztosítási intézkedéseket –, ha nemzeti jogszabályai lehetővé teszik, és közigazgatási gyakorlatával összhangban, biztosítási intézkedéseket tesz a követelés behajtásának biztosítására, amennyiben a megkeresés időpontjában az adós vitatja a követelést vagy a megkereső tagállamban végrehajtást engedélyező okiratot, vagy ha a követelésre vonatkozóan még nem bocsátottak ki a megkereső tagállamban végrehajtást engedélyező okiratot.

A megkeresett tagállamban végrehajtandó biztosítási intézkedésekre irányuló megkereséshez csatolni kell a megkereső tagállamban végrehajtandó biztosítási intézkedések engedélyezése céljából kiállított, a kölcsönös segítségnyújtás tárgyát képező követelésre vonatkozó dokumentumot, amennyiben létezik ilyen. Ezt a dokumentumot a megkeresett tagállamban nem szükséges elismerni, és a tagállam azt nem egészíti ki és nem helyettesíti.”

11. Az MKS

Az MKS „Kölcsönös nemzetközi segítségnyújtás” címet viselő 51¹. §-a

„(1) A[z MTA] kölcsönös nemzetközi segítséget nyújt az Európai Unió tagállamai vagy azon államok hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságainak, amely államok és Észtország között megfelelő tartalmú nemzetközi egyezmény van hatályban (a továbbiakban: a külföldi állam hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósága).

[...]

(3) A kölcsönös nemzetközi segítségnyújtásra irányuló megkeresésre és annak teljesítésére a nemzetközi egyezmény alapján és az Észtország, valamint az Európai Unió jogában szabályozott eljárás szerint és terjedelemben kerül sor.

(4) A kölcsönös segítséget nyújtó hatóság hatáskörét és illetékességét, valamint a felek jogait és kötelezettségeit nemzeti jogi aktusok határozzák meg.

[...]

Az MKS „Behajtás kölcsönös nemzetközi segítségnyújtás keretében” címet viselő 51³. §-a

„(1) A[z MTA] kölcsönös nemzetközi segítséget nyújt a behajtásra, felvilágosításra vagy tájékoztatásra irányuló megkeresést vagy biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresést küldő állam, illetve az ezen állam valamelyik önkormányzata vagy valamely másik közigazgatási egység által kivetetett adóknak valamely Észtországban lakóhellyel vagy székhellyel, illetve vagyonnal rendelkező adóalanytól történő behajtásához.

[...] [eredeti 6. o.]

(3) A külföldi állam hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságának biztosítási intézkedésekre irányuló megkeresése alapján a[z MTA] a jelen törvény 136¹. §-ában szabályozott eljárás szerint végrehajtási cselekményeket végezhet.

Az MKS „Az adóhatóság végrehajtási cselekményei” címet viselő 130. §-a

„(1) Ha az adóalany nem tett eleget pénzügyi kötelezettségének az adóhatóság közigazgatási aktusában vagy a 128. § (4) bekezdésének 2) vagy 3) pontja szerinti határozatban meghatározott határidőn belül, akkor az adóhatóság megkezdi a tartozás végrehajtás útján történő behajtását. Az adóhatóság jogosult

1) az érintett hozzájárulása nélkül a rendelkezési tilalomra vonatkozó megjegyzés ingatlan-nyilvántartásba vagy más vagyonyilvántartásba történő bejegyzését kérni;

- 2) ingatlanon, a hajólajstromba bejegyzett hajón vagy a polgári légi járművek lajstromába bejegyzett légi járművön önálló zálogjog alapítását kérni a tulajdonról szóló törvénynek a bírósági önálló zálogjog szabályozására vonatkozó rendelkezései alapján;
- 3) pénzügyi jogokra végrehajtást vezetni a jelen törvény és a végrehajtási eljárást szabályozó jogi aktusok rendelkezéseinek megfelelően;
- 4) az egyéb olyan vagyoni jogok feletti rendelkezést megtiltani, amelyekre nem vezethető végrehajtás a jelen bekezdés 3) pontja értelmében, és az e jogokkal kapcsolatos rendelkezési tilalomra vonatkozó megjegyzésnek az e jogokra vonatkozó megfelelő nyilvántartásba, illetve lajstromba történő bejegyzését kérni;
- 5) értékpapíroknak vagy valamely értékpapírszámlának az értékpapír-nyilvántartásról szóló törvény rendelkezéseinek megfelelő zárolását elrendelni. [...]"

Az MKS „Biztosítási intézkedések a pénzkövetelés vagy a kötelezettség megállapítása előtt” címet viselő 136¹. §-a

„(1) Ha az adók megfelelő megfizetésének ellenőrzése során megalapozott gyanú merül fel arra vonatkozóan, hogy a valamely adójogszabályból eredő kötelezettség vagy pénzkövetelés megállapítását követően annak végrehajthatósága lényegesen nehezebbnek vagy lehetetlennek bizonyulhat az adóalany magatartása miatt, akkor az adóhatóság vezetője vagy az általa erre felhatalmazott tisztviselő a jelen törvény 130. §-ának (1) bekezdésében meghatározott egyik végrehajtási intézkedés engedélyezése iránti kérelmet intézhet a közigazgatási bírósághoz.

(1¹) Ha a jelen törvény 130. §-ának (1) bekezdésében szabályozott egyik végrehajtási intézkedésre az adott ügyben nincs lehetőség, vagy az nagy valószínűséggel nem lenne eredményes, az adóhatóság vezetője vagy az általa erre felhatalmazott tisztviselő a közigazgatási bíróságtól az alábbi végrehajtási intézkedések megtételének bírósági végrehajtó számára történő engedélyezését kérheti:

- 1) az adóalany vagy az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettje azon vagyonának lefoglalása, amely az adóalany, az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettje vagy harmadik személy birtokában van;
- 2) annak megtiltása harmadik személy számára, hogy az adóalanyra vagy az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettjére vagyont ruházzon át, vagy e személlyel szemben egyéb kötelezettségeket teljesítsen, ami annak kötelezettségével is párosulhat, hogy vagyont kell átruházni a bírósági végrehajtóra, vagy pénzt kell átutalni az erre szolgáló számlára.

(1²) A jelen szakasz (1¹) bekezdésének 1) pontja szerinti esetben a bíróság az adóhatóság, az adóalany vagy az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettjének kérelmére elrendelheti a lefoglalt vagyon értékesítését és az ezen értékesítésből származó bevétel erre szolgáló számlára történő befizetését, ha a vagyontárgy jelentősen veszíthet értékéből, vagy megőrzése túlságosan magas költségekkel járna.

(1³) A jelen szakasz (1) és (1¹) bekezdése szerinti kérelmet azon közigazgatási bírósághoz kell intézni, amelynek illetékességi területén az adóalany vagy az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettje lakóhellyel vagy székhellyel rendelkezik. Ha az adóalany vagy az adófizetési kötelezettséget megállapító határozat címzettjének lakóhelye vagy székhelye nem

ismert, vagy nem Észországban található, a kérelmet azon közigazgatási bírósághoz kell intézni, amelynek illetékességi területén a szóban forgó vagyon található.

(1⁴) Az adóhatóság a jelen szakasz (1¹) bekezdésének 1) és 2) pontjában meghatározott intézkedésekkel összefüggésben felmerülő végrehajtási költségek behajtását határozattal rendeli el, amelyben meghatározza a költségek megfizetésére rendelkezésre álló határidőt, és felhívja a figyelmet arra, hogy a végrehajtási költségek e határidőn belüli megfizetésének elmulasztása esetén a teljesítetlen kötelezettség tekintetében a jelen törvény 128–132. §-a alapján végrehajtást foganatosít.

(2) A közigazgatási bírósághoz intézett kérelemnek tartalmaznia kell az alábbiakat:

1) indokolás, amelyből kiderül, hogy az esetleges adófizetési kötelezettségek behajtása lényegesen nehezebb vagy lehetetlen lesz; [eredeti 7. o.]

2) az esetleges pénzkövetelés vagy kötelezettség becsült összege;

3) az azon biztosítékra vonatkozó adatok, amelyek nyújtása esetén az adóhatóság megszünteti a végrehajtási intézkedést;

4) egy vagy több a jelen törvény 130. §-ának (1) bekezdésében vagy a végrehajtásról szóló törvényben meghatározott végrehajtási intézkedések közül, valamint indokolás arra vonatkozóan, hogy az adóhatóság miért tekinti szükségesnek a választott intézkedést.

(3) Ha a végrehajtási intézkedés végrehajtásának alapjául szolgáló körülmény megszűnt, vagy ha az adóalany biztosítékot nyújtott az esetleges pénzkövetelés vagy kötelezettség megfizetésének biztosítására, az adóhatóság legkésőbb két munkanapon belül megszünteti a végrehajtási intézkedést.

(4) Az adóhatóság és a végzés által jogaiban érintett személy jogorvoslati kérelmet terjeszthet elő a jelen szakasz (1)–(1²) bekezdése szerinti megkeresés teljesítésének, illetve az említett bekezdések szerinti kérelemnek helyt adó, illetve azt elutasító végzéssel szemben. A Ringkonnakohus [fellebbviteli bíróság] jogorvoslati kérelem tárgyában hozott végzésével szemben jogorvoslati kérelem terjeszthető elő.”

AZ ELJÁRÓ BÍRÓSÁGI TANÁCS ÁLLÁSPONTJA

12. A jelen ügyben vitatott, hogy helyesen utasították-e el a bíróságok az MTA annak engedélyezése iránti 2018. március 29-i kérelmét, hogy a Heavyinstall OÜ vagyonával kapcsolatban rendelkezési tilalmakat jegyezzen be, és lefoglalja a Heavyinstall OÜ vagyonát. A jogvita eldöntése szempontjából azon kérdés tisztázása bír döntő jelentőséggel, hogy az MTA által kölcsönös segítségnyújtás keretében előterjesztett biztosítási intézkedések iránti kérelem tárgyában történő döntéshozatal során a nemzeti bíróságok maguk is értékelhetik-e a bizonyítékokat, többek között a finn bíróság biztosítási intézkedések alkalmazásáról hozott határozatát, és saját meggyőződésük szerint dönthetnek-e arról, hogy teljesülnek-e az intézkedések alkalmazásának feltételei, vagy a bíróságoknak abból a jogi értékelésből kell kiindulniuk, amelyet a finn bíróság a határozatában a tények tekintetében elvégzett.

13. A bíróságok úgy határoztak, hogy az MTA kérelme esetében nem teljesülnek az MKS 136¹. §-ának (1) bekezdése szerinti feltételek. Az MTA a finn adóhatóság álláspontját is képviselve úgy véli, hogy az észti bíróságok jogellenesen láttak neki az azzal kapcsolatos vizsgálatnak, hogy összhangban áll-e a megkeresés a nemzeti jogszabályokkal, mivel a 2010/24/EU irányelv 16. cikke (1) bekezdésének utolsó mondata szerint nem értékelhető újra valamely másik tagállam dokumentuma.

14. A nemzeti jogban az MKS 51³. §-ának (3) bekezdése és 136¹. §-a szabályozza a biztosítási intézkedésekre irányuló, kölcsönös segítségnyújtás keretében küldött megkeresés tárgyában történő döntéshozatalt. E rendelkezésekből nem következik, hogy különbség állna fenn a kölcsönös segítségnyújtás keretében küldött megkeresés tárgyában és az MTA saját eljárásának biztosításához szükséges kérelem tárgyában történő döntéshozatal tekintetében. Az észti jogalkotó azon a véleményen volt tehát az irányelv átültetése során, hogy a 2010/24/EU irányelv 16. cikke (1) bekezdésének utolsó mondata nem kínál jogalapot ahhoz, hogy a finn bíróság által a biztosítási intézkedések végrehajtására megadott engedélyt Észtország területére is érvényesnek tekintsék. Az eljáró bírósági tanács is az irányelv 16. cikke (1) bekezdésének olyan értelmezését részesíti előnyben, amely szerint a finn bíróság biztosítási intézkedések végrehajtására vonatkozó határozata csupán egy bizonyítékot képez, amelyet meg kell vizsgálni az MKS 136¹. §-a szerinti feltétel és a végrehajtási intézkedések engedélyezésének vizsgálata során. Ezt a 16. cikk (1) bekezdésének első mondata is alátámasztja, amely szerint a megkeresett hatóság biztosítási intézkedéseket tesz, ha a megkeresést nemzeti jogszabályai lehetővé teszik, és az összhangban áll közigazgatási gyakorlatával.

15. Az eljáró bírósági tanács véleménye szerint ennek ellenére nem zárható ki az adóhatóság (amely a finn adóhatóság álláspontját is képviseli) azon értelmezése sem, amely szerint az irányelv 16. cikke (1) bekezdésének utolsó mondata alapján nem lehet eltérni a megkereséshez csatolt bírósági határozatban megállapított tények értékelésétől, és Észtország hibásan ültette át az irányelvet. A behajtási eljárásban egy egységes okirat szolgál a végrehajtás alapjául, és annak jogszabályokkal való összhangját nem vizsgálják nemzeti szinten. Biztosítási intézkedések alkalmazása esetén is indokolt a kölcsönös bizalom és az együttműködés elvére, valamint a tényleges érvényesülés elvére utalni és a megkereső tagállamnak a biztosítási intézkedések alkalmazásának szükségességét egyszer már értékelő bíróságának álláspontjából kiindulni. Az eljáró bírósági tanács nem ért tehát egyet a Ringkonnakohus (fellebbviteli bíróság) azon álláspontjával, hogy *acte clair* helyzetről van szó.

16. A 2010/24/EU irányelv 16. cikkének értelmezésével kapcsolatban a Bíróság nem alakított ki ítélezési gyakorlatot. Az sem állapítható meg, hogy ezzel kapcsolatban sor került volna előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére. **[eredeti 8. o.]**

17. A fenti megfontolások alapján, és mivel a Bíróság e kérdésekkel kapcsolatban nem alakított ki ítélezési gyakorlatot, az eljáró bírósági tanács szerint előzetes döntéshozatalt kell kérni a Bíróságtól. [omissis][az eljárás felfüggesztése]

[omissis]