

C-335/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. április 24.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2018. december 6.

Felperes

E. Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w S.

Alperes:

Minister Finansów

Az alapeljárás tárgya

A héaalap részleges vagy teljes nemfizetés esetén történő helyesbítésének megtagadása szolgáltatás nyújtása kapcsán, az adós és a hitelező meghatározott adójogi helyzete alapján; „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A 2006/112/EK irányelv 90. cikke (2) bekezdésének értelmezése az adósemlegesség és az arányosság elvének figyelembe vételével; az EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Lehetővé teszik-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) rendelkezései, különösen ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdése – figyelembe véve az

adósemlegesség és az arányosság elvét –, hogy a részleges vagy teljes nemfizetés esetére vonatkozó adóalapcsökkentési-lehetőséget a nemzeti jogban amiatt korlátozzák, hogy az adós és a hitelező meghatározott adójogi helyzettel rendelkezik?

2) Így különösen: ellentétes-e az uniós joggal az olyan szabályozása nemzeti jogba történő bevezetése, amely lehetővé teszi a „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés” igénybevételét, feltéve, hogy a szolgáltatásnyújtás/termékértékesítés teljesítésének időpontjában, valamint az adóbevallás ezen enyhítés igénybevételére irányuló helyesbítésének benyújtását megelőző napon:

- az adós nincs fizetéseképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt?
- a hitelező és az adós aktív héalanyként van nyilvántartva?

A hivatkozott uniós rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 90., 273. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló, 2004. március 11-i törvény; Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel és későbbi módosításai; a továbbiakban: héatörvény):

A 89a. cikk jelen ügy szempontjából releváns változata:

„1. Az adóalany az adóalapot és az ország területén megvalósuló termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót valószínűsíthetően behajthatatlan követelések esetében helyesbítheti. A helyesbítés a követelés azon részére vonatkozó adóalapra és adóösszegre is kiterjed, amelynek behajthatatlanságát valószínűsítették.

1a. A követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, ha a követelést a szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 napon belül semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

2. Az 1. bekezdésben foglalt rendelkezés abban az esetben alkalmazható, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

- 1) a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a 15. cikk 1. bekezdésében említett, aktív héalanyként nyilvántartott olyan adóalany javára teljesítették, aki nem áll fizetéseképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt;

[...]

- 3) az 1. bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtásának napját megelőző napon:

- a) a hitelező és az adós aktív héalanyként nyilvántartásba vett adóalany,
- b) az adós nem áll fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt;

[...]

- 5) a követelést igazoló számla kiállításának napjától legfeljebb 2 év telt el azon év végétől számítva, amelyben a számlát kiállították;

3. Az 1. bekezdésben említett helyesbítésnek azon időszak elszámolása tekintetében van helye, amelyben a követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, feltéve, hogy a hitelező ezen időszakra vonatkozó adóbevallása benyújtásának napjáig a követelést semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

4. Abban az esetben, ha az 1. bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtását követően a követelést bármilyen formában kiegyenlítették vagy átruházták, a hitelező köteles az adóalapot és az azon időszak elszámolása tekintetében esedékes adó összegét megnövelni, amelynek során a követelést kiegyenlítették vagy átruházták. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az adóalapot és az esedékes adó összegét e rész tekintetében kell növelni.

5. A hitelezőnek az 1. bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtásakor értesítenie kell a helyesbítésről a hitelező tekintetében illetékes adóhivatal vezetőjét, a helyesbítés összegének és az adós adatainak megadásával.

[...]

7. A 1–5. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, ha a hitelező és az adós között a 32. cikk 2–4. bekezdésében említett kapcsolat áll fenn.

8. Az államháztartásért felelős miniszter rendeletben állapítja meg az 5. bekezdésben említett értesítés mintáját, [...].”

89b. cikk:

„1. Abban az esetben, ha az ország területén megvalósuló termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást igazoló számla alapján fizetendő követelést a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belül nem egyenlítik ki, az adós köteles az e számla alapján levont adó összegét

azon időszak elszámolása tekintetében helyesbíteni, amelyben a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

1a. Az 1. bekezdésben foglalt rendelkezés nem alkalmazandó, ha az adós a követelést legkésőbb azon adómegállapítási időszak utolsó napján kiegyenlítette, amelyben az e követelésre vonatkozó fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

[...]

2. A követelés szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belüli részleges kiegyenlítése esetén a helyesbítés a követelés fennmaradó része után fizetendő, előzetesen felszámított adóra vonatkozik. Az 1a. bekezdés rendelkezéseit értelemszerűen kell alkalmazni.

[...]

4. Amennyiben a követelést az 1. bekezdésben említett helyesbítést követően egyenlítik ki, az adóalany jogosult az előzetesen felszámított adó összegét az 1. bekezdésben említett adó összegével növelni azon időszak tekintetében, amelynek során a követelést kiegyenlítették. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az előzetesen felszámított adó e rész tekintetében növelhető.

[...]

6. Annak megállapítása esetében, hogy az adóalany megsértette az 1. bekezdésben meghatározott kötelezettséget, az adóhivatal vezetője vagy a pénzügyi ellenőrzési hatóság a kiegyenlítetlen számlákból eredő, az 1. bekezdés alapján nem helyesbített adó összegének 30%-át kitevő kiegészítő adókötelezettséget állapít meg. Természetes személyek esetében, akik e cselekményért pénzügyi bűncselekmény vagy adócsalás miatt felelnek, kiegészítő adókötelezettség megállapítására nem kerülhet sor.”

Az Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (a fizetésképtelenségről és konszolidációról szóló, 2003. február 28-i törvény) (egységes szerkezetbe foglalt szöveg: Dz.U., 2015, 233. tétel, és későbbi módosításai, a továbbiakban: fizetésképtelenségről szóló törvény):

A 342. cikk jelen ügy szempontjából irányadó változata:

„1. A fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyontól teljesítendő követeléseket a következőképpen kell csoportosítani:

- 1) első kategória – a fizetésképtelenségi eljárás költségei, [...];
- 2) második kategória – a munkaviszonyból származó, fizetésképtelenség bejelentését megelőzően esedékes követelések, [...];

- 3) harmadik kategória – adók és más közterhek, valamint a társadalombiztosítási hozzájárulás tekintetében fennálló egyéb tartozás, a kamatokkal és a végrehajtási költségekkel együtt;
 - 4) negyedik kategória – egyéb követelések, amennyiben nem tartoznak az ötödik kategóriába, a fizetéseképtelenség bejelentésének időpontját megelőző utolsó évre vonatkozó kamatokkal, szerződés szerinti kártérítéssel, az eljárási és végrehajtási költségekkel együtt;
 - 5) ötödik kategória – a magasabb prioritású kategóriákba nem tartozó kamatok a tőke kiegyenlítésének sorrendjében, valamint a bírósági és közigazgatási bírságok és az ajándékozásból, illetve hagyatékokból eredő követelések.
2. A fizetéseképtelenség bejelentését követően átruházással vagy engedményezéssel megszerzett követelést a harmadik kategória szerint kell kielégíteni, kivéve, ha azt a negyedik kategória alapján kell kielégíteni. Ez nem vonatkozik a vagyonfelügyelő, illetve a fizetéseképtelenségi szakértő intézkedései vagy a fizetéseképtelen személy vagyonkezelő hozzájárulásával tett intézkedései eredményeként felmerülő követelésekre.
3. [...]”.

A tényállás és az alapeljárás bemutatása, valamint a felek alapvető érvei

- 1 A Minister Finansów-hoz (pénzügyminiszter) egyedi értelmezés kiadása iránt benyújtott kérelmében az E. sp. z o.o. (a továbbiakban: társaság) jelezte, hogy nyilvántartásba vett aktív heaalanyként ellenszolgáltatás fejében többek között aktív heaalanyként nyilvántartásba vett jogalanyok részére nyújtott adótanácsadói szolgáltatásokkal kapcsolatos gazdasági tevékenységet folytat. A szolgáltatások igénybe vevői nem hozzá kapcsolódó személyek. A társaság a nyújtott szolgáltatásokért járó díjazást adóalapnak tekinti. A Lengyelország területén nyújtott szolgáltatások adóztatása tekintetében a társaság a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó (heá) általános mértékét alkalmazta. A héatörvényben említett esetekben fordított adóztatást is alkalmaznak (a héatörvény 28b. cikke).
- 2 A társaság héaszámlát állított ki az ügyfélnek a Lengyelországban adóköteles adótanácsadási szolgáltatások nyújtásáért. A kérelem benyújtásának időpontjáig a társaság részére nem fizették ki e héaszámlát. A számla kiállításától nem telt el 2 évnél több idő. A követelést semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy ruházták át. Ezen felül a társaság igazolta, hogy az ügyfél (adós) a szolgáltatás nyújtásának időpontjában aktív heaalanyként volt nyilvántartásba véve, és nem állt fizetéseképtelenségi eljárás, illetve felszámolás alatt. Az ügyfél továbbra is aktív heaalanyként van nyilvántartásba véve, és jelenleg felszámolás alatt áll.
- 3 A fentiek fényében a társaság azzal a kérdéssel fordult a pénzügyminiszterhez, hogy ilyen körülmények között lehetséges-e az adóalap és a Lengyelországban

nyújtott szolgáltatások után fizetendő adó helyesbítése olyan helyzetben, amikor a kötelezettséget nem teljesítették teljes mértékben, és az adós abban az adómegállapítási időszakban, amelyben a fizetési határidő lejártát követő 150 nap letelt, felszámolás alatt áll.

- 4 A 2015. január 12-i egyedi értelmezésében a pénzügyminiszter megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkéből eredő szabályozás a tagállamok számára fakultatív lehetőséget biztosít. Az adóalap és a hitelező által valószínűsített módon behajthatatlan követelés alapján esedékes adó helyesbítésére vonatkozó lehetőség beillesztése a héatörvény 89a. cikkébe nem sérti a 2006/112 irányelv 90. cikkét. Ezért a lengyel jogba beillesztett, a 90. cikkéből eredő jogosultság gyakorlását jelentő jogi normában rögzített egyik alapvető feltétel teljesülésének hiánya nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy az úgynevezett „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítéshez” való jog tekintetében közvetlenül az uniós jogra hivatkozzon.
- 5 A társaság az egyedi értelmezést megtámadta a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (szczecini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, amely a keresetet elutasította. E bíróság szerint csak a héatörvény 89a. cikkének 2. bekezdésében foglalt valamennyi feltétel együttes teljesítése biztosít jogot a fizetendő adó helyesbítésére, amire jelen ügyben nem került sor.
- 6 A társaság ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) ezen ügyet közös elbírálás céljából egyesítette három másik ügygel. Mindezen ügyekben a társaság egyedi értelmezés kiadása iránti kérelmet nyújtott be, amelyek esetében a probléma lényege a behajthatatlan követelésekre vonatkozó, lengyel jogban megállapított enyhítés alkalmazására vonatkozó feltételek összeegyeztethetősége volt azon esetleges ténybeli körülményekkel, amelyek tekintetében a héatörvény 89a. cikkét kell alkalmazni.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 7 A kérdést előterjesztő bíróság kétségei a 2006/112 irányelv 90. cikkében foglalt szabályozás a nemzeti jogban történő alkalmazása kapcsán a tagállamok részére biztosított szabadság terjedelmével kapcsolatban merültek fel. A bíróság különösen abban nem biztos, hogy a héatörvény 89. cikkében megállapított feltételeknek nem kellene-e csak olyanokra korlátozódniuk, amelyek lehetővé teszik annak bizonyítását, hogy nem került sor a követelés kiegyenlítésére, amelynek értéke a héabevallásban adóköteles árbevételként, valamint fizetendő adóként szerepelt, kihagyva azokat a feltételeket, amelyek a hitelező és az adós adójogi helyzetével kapcsolatosak. A héatörvény 89a. cikkébe – annak meghatározásán felül, hogy mely követelések minősülnek ki nem elégítettnek – belekerültek a 2. bekezdésben meghatározott feltételek is.
- 8 A 2006/112 irányelv 90. cikke nem határozza meg pontosan sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok előírhatnak,

ami a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) eddigi ítélkezési gyakorlata alapján olyan értelmezés alá esett, hogy e rendelkezések a tagállamok számára szabad mérlegelési jogkört biztosítanak, különösen az alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az adóhatóság felé az adóalapok csökkentése érdekében be kell tartaniuk. A nemzeti ítélkezési gyakorlat ezért úgy ítélte, hogy a behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés a mérlegelési jogkörbe esik.

- 9 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a Bíróság kialakult ítélkezési gyakorlata nem ad egyértelmű választ a fent említett korlátozás nemzeti jogba való bevezetésének lehetőségét illetően.
- 10 Eddigi ítéleteiből úgy tűnik, hogy a Bíróság a tagállamok által a nemzeti jogszabályokba illeszthető „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés” alkalmazására vonatkozó korlátozások megszorító értelmezése mellett foglal állást.
- 11 A Bíróság 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. ítéletében (C-337/13, EU:C:2014:328) megállapította, hogy „az adóalanyok által, a héalap-csökkentéshez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tevő követelményekre korlátozódnak, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg.” (39. pont).
- 12 A Bíróság ezen ítélet 36. pontjában azonban azt is megjegyezte azonban, hogy „azon kérdést illetően, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog milyen alaki követelményektől tehető függővé, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve különösen, hogy e lehetőséget nem az ezen irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására használják fel”.
- 13 A kétségeket a Bíróság 2017. november 23-i Enzo Di Maura ítélete (C-246/16, EU:C:2017:887) sem oszlatta el, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok a héalap csökkentését nem köthetik a fizetéseképtelenségi eljárások eredménytelenségének feltételéhez, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat (rendelkező rész).
- 14 A fentiek azt sugallhatják, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás időtartama döntő fontosságú volt a nemzeti szabályozás uniós joggal való összhangjának értékelése szempontjából. Az indoklásban azonban a Bíróság megállapította, hogy „[u]gyanis jóllehet jelentőséggel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó, a jelen ítélet 16. pontjában hivatkozott bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl e bizonytalanságon, különösen pedig azon

kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől” (22. pont). Amint azt a Bíróság ezt követően megjegyezte, „[e]gyébként azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles” (23. pont).

- 15 A Bíróság az arányosság elvére hivatkozva megállapította, hogy „[e] bizonytalanság nyilvánvalóan figyelembevételre kerül azzal, hogy az adóalany mindaddig megfosztják az adóalap-csökkentéshez való jogától, amíg a követelés nem válik véglegesen behajthatatlanná, amint azt lényegében az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás előírja. Ugyanakkor [...] ugyanezt a célt szintén el lehetne érni azzal, ha az adóalap csökkentését akkor engedélyeznék, amikor az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, fenntartva annak lehetőségét, hogy amennyiben a tartozás megfizetésére mégis sor kerül, az adóalap magasabb összegben kerül megállapításra” (27. pont).
- 16 A Bíróság ugyanakkor úgy ítélte, hogy „[i]ly módon a nemzeti hatóságok feladata, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a bíróság ellenőrzése mellett az alkalmazandó nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározza az adóalany által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat” (27. pont).
- 17 A Bíróság korábbi ítélezési gyakorlata arra enged következtetni, hogy a behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés alkalmazásának a nemzeti szabályozásban foglalt feltételei kizárólag a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalansággal szembeni küzdelem problémájára vonatkozhatnak.
- 18 A fentiek fényében a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki, hogy a héatörvény 89a. cikkének 2. bekezdése szerinti ilyen további feltételek elfogadhatóak-e, vagy a helyesbítés elvégzésének elégséges feltétele-e a behajthatatlanság oly módon történő valószínűsítése, hogy az adóalany igazolja, hogy a követelést a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 napon belül semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy ruházták át.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság különösen annak eldöntését kéri a bíróságtól, hogy a héatörvény 89a. cikkének 2. bekezdése szerinti ilyen feltételek kívül esnek-e a tagállamok mérlegelési jogkörén, vagy – az arányosság elvére tekintettel – a nemzeti bíróságnak e feltételeket az ügy körülményei alapján kell-e értékelnie, ami különösen azt jelentené, hogy tekintetbe kellene venni, hogy meddig fog tartani a fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás.

- 20 Annak megállapítása, hogy a héatörvény 89a. cikkének 2. bekezdésében meghatározott feltétel tagállam általi alkalmazása ellentétes az uniós joggal, egyértelműen csorbítaná a lengyel jogrendszer kohézióját. A lengyel jogalkotó ugyanis úgy döntött, hogy a héatörvény 89b. cikkében él a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében előírt lehetőséggel.
- 21 Annak érdekében, hogy ne sérüljön a semlegesség és az arányosság elve, a „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés” adóalany/hitelező általi igénybevétele és az esedékes adó általa történő helyesbítése az adóalany/adós által előzetesen felszámított adó helyesbítésére vonatkozó kötelezettséghez kell, hogy kapcsolódjon. Ily módon biztosított az e megoldás strukturális elemét jelentő héasemlegesség. A „behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés” hitelező általi igénybevétele a helyesbített adó strukturális szempontból megszűnik. Így ténylegesen megszűnik az előzetesen felszámított adó is, amely levonható lenne. Ennélfogva a behajthatatlan követelések esetében az esedékes adó helyesbítésére vonatkozó, a hitelezőt megillető jogosultság fennállásának következménye a héatörvény 89b. cikkének 1. bekezdése szerinti kötelezettség, amely szerint az adóalany/adós köteles az előzetesen felszámított, levonható adót csökkenteni, vagy – ennek hiányában – a fizetendő adó összegét a ki nem fizetett számlákból eredő adó összegével növelni, az adóbevallás azon időszak tekintetében történő helyesbítésével, amelynek során a levonást elvégezte. Mivel a héatörvény 89a. cikkének rendelkezései az adóalany/hitelező jogosultságára vonatkoznak, és e jogosultság az adóalany/hitelező általi gyakorlásának feltételeit határozzák meg, e törvény 89b. cikkének 1. bekezdése pedig a hitelező felszólítása ellenére a héatörvény 89a. cikkének 1. és 1a. bekezdése szerinti követelményeknek megfelelő követelést ki nem egyenlítő adóalany/adós egyidejű azon kötelezettségére vonatkozik, amely szerint az adóalany/adós köteles az előzetesen felszámított, levonható adót megfelelően helyesbíteni, vagy a fizetendő adó összegét megfelelő módon azon időszak tekintetében megnövelni, amelynek során a levonást elvégezte, ezért e két szabályozásnak – jogi helyzetüket illetően – teljes mértékben összhangban kell egymással állnia. Ugyanis – tekintettel az egyik adóalany jogosultsága és a másik adóalany kötelezettsége között fennálló közvetlen kapcsolatra – az adós helyzetére való hivatkozás lehetősége annak megítélésétől függ, hogy a hitelező jogosan élt-e a fizetendő adó helyesbítésére vonatkozó jogosultsággal.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a hitelező által a fizetéseképtelenné vált adós tekintetében elvégzett helyesbítés megengedhetetlen beavatkozás jelent a fizetéseképtelenségi eljárás menetében, mivel az megváltoztatja a hitelezők kielégítésének a fizetéseképtelenségről szóló törvény 342. cikkében megállapított sorrendjét, oly módon, hogy – egyébként az államkincstár kárára – az adós egyik hitelezőjének igényét elégíti ki, akinek a ranghelyére éppen az államkincstár személyében másik hitelező kerül, aminek következtében a héakötelezettség a kielégítési rangsor negyedik kategóriájából (a gazdasági és általában polgári jogi kapcsolatok hitelezőjének bruttó számlaértéke) a harmadik kategóriába (adók) kerül. A nemzeti ítélkezési gyakorlat azt az elvet követi, hogy a fizetéseképtelenségről és konszolidációról szóló törvény rendelkezései – és

különösen a fizetéseképtelenségről szóló törvény 342. cikke – az adózással kapcsolatos rendelkezésekhez képest speciális rendelkezések, és nem teszik lehetővé az egyes hitelezők igényeinek az e rendelkezésben meghatározott kielégítési sorrend megsértésével történő kielégítését.

- 23 A nemzeti szabályozásba a héatörvény 89a. cikke 2. bekezdésének 1) pontjával, illetve 89b. cikke 1b. bekezdésével beillesztett korlátozások ezen elv kifejeződését jelentik, amelynek megsértése aláásná a nemzeti jog fizetéseképtelenségről szóló törvény 342. cikkében foglalt, működőképes rendszerének koherenciáját.
- 24 Ebben az összefüggésben azonban azzal kapcsolatban merül fel kérdés, hogy e korlátozások – figyelembe véve az adósemlegesség és az arányosság elvét – nem ellentétesek-e a 2006/112 irányelv 90. cikkének (2) bekezdésével, és ha a Bíróság szerint megsértik ezen előírásokat, akkor a nemzeti bíróságnak a fizetéseképtelenségről szóló törvény 342. cikkében foglalt rendelkezéssel ellentétes határozatot kell-e hoznia.
- 25 A fenti kétségek a héatörvény 89a. cikkében meghatározott, a behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés igénybevételének további feltételei tekintetében is felmerülnek. E feltételek is az elfogadott adózási megoldások szimmetriáját biztosítják. Különösen az a feltétel, hogy az értékesítésnek aktív adóalany javára kell történnie, biztosítja a termék megvásárlójánál előzetesen felszámított adó szimmetrikus csökkentését. Ha nem állna fenn e korlátozás, az azt jelentené, hogy a végső fogyasztást nem adóztatnák meg, és nem lenne biztosított a megfelelő adóbehajtás.
- 26 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a fentiekben kifejtett érvek lényeges és amellet szóló elemet képeznek, hogy a héatörvény 89a. cikke és 89b. cikke szerinti feltételeket együttesen kell teljesíteni.