

**C-709/22. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. november 17.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lengyelország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. szeptember 22.

**Felperes:**

Syndyk Masy Upadłości A (A felszámolója)

**Alperes:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (a wrocławai adóhatóság igazgatója, Lengyelország)

**Az alapeljárás tárgya**

Az adóhatóság részéről azon hozzájárulás megadásának megtagadása, hogy a felszámoló az adóalany héaszámláján felhalmozott pénzeszközöket átutalja (megosztott héafizetési mechanizmus).

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja**

Az adóalany héaszámláján felhalmozott pénzeszközök átutalásával (megosztott héafizetési mechanizmus) kapcsolatos nemzeti jogszabályok és gyakorlat összeegyeztethetősége az uniós joggal a fizetéképtelenségi joggal összefüggésben; EUMSZ 267. cikk.

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) **Úgy kell-e értelmezni a Lengyelországnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 226. cikkétől**

eltérő különös intézkedés bevezetésére való felhatalmazásáról szóló, 2019. február 18-i (EU) 2019/310 tanácsi végrehajtási határozat (HL 2019. L 51., 19. o., a továbbiakban: 2019/310 tanácsi határozat) rendelkezéseit; 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.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) rendelkezéseit, különösen a 395. és 273. cikket, valamint az arányosság és a semlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás és nemzeti gyakorlat, amely a jelen ügy körülményei között nem járul hozzá ahhoz, hogy a felszámoló az adóalany héaszámláján (megosztott héafizetési mechanizmus) felhalmozott pénzeszközöket az adóalany által megjelölt bankszámlára utalja át?

2) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió Alapjogi Chartája (HL 2007. C 303., 1. o.; a továbbiakban: Charta) 17. cikkének (1) bekezdését (tulajdonhoz való jog) a Charta 51. cikkének (1) bekezdésével és 52. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás és nemzeti gyakorlat, amely a jelen ügy körülményei között azáltal, hogy nem járul hozzá ahhoz, hogy a felszámoló az adóalany héaszámláján (megosztott héafizetési mechanizmus) felhalmozott pénzeszközöket átutalja, a fizetéseképtelen adóalany tulajdonát képező pénzeszközöket befagyasztja a fent említett héaszámlán, és megakadályozza a felszámolót abban, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás során feladatait ellássa?

3) Úgy kell-e értelmezni a jogállamiságnak az Európai Unióról szóló szerződés (HL 2012. C 326., 13. o., a továbbiakban: EUSZ) 2. cikkéből eredő elvét, valamint az azt megvalósító jogbiztonság elvét, a lojális együttműködés EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből eredő elvét és a megfelelő ügyintézés Charta 41. cikkének (1) bekezdéséből eredő elvét, figyelembe véve a 2019/310 tanácsi határozat kontextusát és céljait, valamint a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amely azáltal, hogy nem járul hozzá ahhoz, hogy a felszámoló az adóalany héaszámláján (megosztott héafizetési mechanizmus) felhalmozott pénzeszközöket átutalja, a fizetéseképtelenségi eljárásban eljáró bíróság által a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/848 európai parlamenti és tanácsi rendelet (átdolgozás) (HL 2015. L 141., 19. o.) 3. cikkének (1) bekezdése értelmében lengyel joghatóság alá tartozóként meghatározott fizetéseképtelenségi eljárás céljainak megghiúsítására irányul, és következésképpen olyan helyzetet eredményez, amelyben nem megfelelő nemzeti intézkedés alkalmazása révén az államkincstár mint hitelező a hitelezők összességének a hátrányára kedvezőbb helyzetbe kerül?

#### A hivatkozott uniós rendelkezések

EUSZ: 2. cikk, 4. cikk (3) bekezdése, 6. cikk (1) bekezdése

Az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta): 6. cikk (3) bekezdése, 17. cikk (1) bekezdése, 41. cikk (1) bekezdése, 51. cikk (1) bekezdése, 52. cikk (1) bekezdése

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv): (4) preambulumbekzdés, 273. cikk, 395. cikk (1) bekezdése

Lengyelországnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 226. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésére való felhatalmazásáról szóló, 2019. február 18-i (EU) 2019/310 tanácsi végrehajtási határozat (a továbbiakban: 2019/310 határozat): (4), (7), (11) és (12) preambulumbekzdés, 1. és 3. cikk

A fizetésektelenségi eljárásról szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/848 európai parlamenti és tanácsi rendelet (átdolgozás): (3)–(5) preambulumbekzdés, 3. cikk (1) bekezdése

#### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) (Dz. U., 2021, 685. tétel, módosított változat, továbbiakban: uVAT):

- 106e. cikk (1) bekezdésének 18a. pontja: Az olyan számlák esetében, amelyeknél a teljes összeg meghaladja a 15 000 PLN-t vagy annak külföldi pénznemben kifejezett értékét, és amelyek az adóalany részére a törvény 15. sz. melléklete szerinti termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról szólnak, a számlán fel kell tüntetni a „megosztott héafizetési mechanizmus” kifejezést [...];

- 108a. cikk (1) bekezdése: Azok az adóalanyok, akik az adó összegét feltüntető számlát kaptak, a számlából eredő összeg kifizetésekor alkalmazhatják a megosztott héafizetési mechanizmust;

- 108a. cikk (1a) bekezdése: A törvény 15. sz. mellékletében felsorolt, beszerzett termékekért vagy igénybe vett szolgáltatásokért való fizetésekor, amelyet olyan számla igazol, amelyben a fizetendő teljes összeg meghaladja a 15 000 PLN-t vagy annak külföldi pénznemben kifejezett értékét, az adóalanyok kötelesek a megosztott héafizetési mechanizmust alkalmazni. [...];

- 108a. cikk (2) bekezdése: A megosztott héafizetési mechanizmus alkalmazása a következőket jelenti: 1) a kapott számlából eredő adóösszeg egészének vagy egy részének megfelelő összeget a héaszámára kell befizetni; 2) az értékesítés kapott számlából eredő nettó összegének megfelelő összeg egészét vagy egy részét bankszámlára vagy olyan hitelszövetkezethél vezetett számlára kell teljesíteni,

amelyhez kapcsolódóan héaszámlát vezetnek, vagy az elszámolásra más módon kerül sor;

- 108b. cikk (1) bekezdése: Az adóalany kérelmére az adóhivatal igazgatója határozatban járul hozzá ahhoz, hogy az adóalany által megjelölt héaszámlán felhalmozott pénzeszközöket átutalják az általa megjelölt olyan bankszámlára vagy hitelszövetkezetenél vezetett olyan számlára, amelyhez kapcsolódóan héaszámlát vezetnek;

- 108b. cikk (2) bekezdése: Az adóalany a kérelemben meghatározza a héaszámlán felhalmozott, átutalandó összeget;

- 108b. cikk (3) bekezdése: Az adóhivatal igazgatója a kérelem beérkezésétől számított 60 napon belül hoz határozatot. A végzésben az adóhivatal igazgatója meghatározza az átutalandó összeget;

- 108b. cikk (5) bekezdésének 1. pontja: Az adóhivatal igazgatója határozatban megtagadja a héaszámlán felhalmozott pénzeszközök átutalásához való hozzájárulást abban az esetben, ha az adóalany az ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (a bankokról szóló, 1997. augusztus 29-i törvény) 62b. cikke (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában említett adók és illetékek tekintetében hátralékkal rendelkezik [...];

- 108e. cikk: Azok az adóalanyok, akik a törvény 15. mellékletében említett terméket értékesítenek, illetve szolgáltatást nyújtanak, valamint azok az adóalanyok, akik ezeket a termékeket megveszik, illetve szolgáltatásokat igénybe veszik, kötelesek rendelkezni az ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (a bankokról szóló, 1997. augusztus 29-i törvény) 49. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában említett olyan elszámolószámlával vagy hitelszövetkezetenél vezetett olyan névre szóló számlával, amelyet a folytatott gazdasági tevékenységgel kapcsolatban nyitottak, és amelyet lengyel pénznemben vezetnek;

Ustawa z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (a bankokról szóló, 1997. augusztus 29-i törvény) (Dz. U., 2020., 1896. tétel, módosított változat, továbbiakban: uPb)

- 62a. cikk (1) bekezdése: A bank az elszámolószámlához kapcsolódóan héaszámlát vezet;

- 62b. cikk (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja: A héaszámla kizárólag a következők adóhatóság számlájára történő kifizetése céljából terhelhető meg: (-) termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó [...]; (-) társasági adó [...]; (-) személyi jövedelemadó [...]; (-) jövedéki adó [...]; (-) vám [...];

- 62d. cikk (1) bekezdésének 1. pontja: A héaszámlán felhalmozott pénzeszközök nem foglalhatók le a 62b. cikk (2) bekezdésének 2. pontjában felsoroltakon kívüli követelések végrehajtására vagy biztosítására vonatkozó bírósági vagy közigazgatási végrehajtási határozat alapján;

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (a fizetésképtelenségről szóló, 2003. február 28-i törvény) (Dz. U., 2020., 1228. tétel, módosított változat, továbbiakban: uPu)

- 342. cikk (1) bekezdésének 2. pontja: A fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyonelemekből kielégítendő követelések a következő kategóriákba sorolhatók – második kategória – egyéb követelések, amennyiben nem tartoznak más kategóriákba, különösen az adók és egyéb közterhek, valamint a társadalombiztosítási hozzájárulás tekintetében fennálló tartozások;

- 343. cikkének (1) bekezdése: A fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyonból elsősorban az eljárás költségeit kell kiegyenlíteni, és ha a fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyonelemek ezt lehetővé teszik, a fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyon egyéb kötelezettségeit, [...];

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

- 1 A felszámoló kérte az elsőfokú adóhatóságot, hogy a fizetésképtelen adóalany héaszámláján felhalmozott pénzeszközöket utalja át a fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyonhoz kapcsolódó számlára. Jelezte, hogy a pénzösszeget a település számlájára az ingatlanadó befizetése céljából kell átutalni.
- 2 A felszámoló rámutatott, hogy a társaság a fizetésképtelenség megállapításának időpontja óta nem rendelkezik az államkincstárral szemben fennálló rendezetlen tartozásokkal. A héaszámlán található pénzeszközök a fizetésképtelenségi eljárás során halmozódtak fel. Nem vitatott, hogy egy másik adóhatóság által bejelentett követelések a fizetésképtelenség megállapítását megelőző állapotra vonatkoznak, és szerepelnek a követelések jegyzékében. A közjogi szerveket megillető valamennyi követelés a jogszabályoknak megfelelően a második teljesítési kategória keretében kerül kielégítésre, más, nem közjogi követelésekkel együtt. A közjogi szervek tehát a fizetésképtelen adóalany egyéb hitelezőivel azonos elbánásban részesülnek. A fizetésképtelen személy hitelezői követeléseinek kielégítése tekintetében az uPu rendelkezései az uVAT és az uPb rendelkezéseihez képest *lex specialisnak* minősülnek. Így a fizetésképtelenségi eljárás során nincs lehetőség arra, hogy az adóhatóság az adóalany hátraléka esetén a külön héaszámláról úgymond „automatikusan” kielégítést nyerjen. A héaszámlán felhalmozott pénzeszközök tehát az adóalany tulajdonát képezik. A negatív feltételek, azaz az uPb 62b. cikke (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában említett adó- és illetékhátralék hiánya tekintetében a kérelem megalapozottságára hivatkoztak.
- 3 Az elsőfokú adóhatóság a fenti hozzájárulás megadását megtagadta. Az elsőfokú adóhatóság az uVAT 108b. cikkének (1) és (5) bekezdésére és az uPb 62b. cikke (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjára hivatkozott, valamint hangsúlyozta, hogy mivel a fizetésképtelen társaságnak a határozat meghozatalának időpontjában hea- és személyijövedelemadó-hátraléka van, és ezek a hátralékok meghaladják a felszámoló által a bankszámlára átutalni kért összeget, teljesült az uVAT

108b. cikke (5) bekezdésének 1. pontjában foglalt feltétel, és az összeg átutalását megalapozottan tagadták meg. E hatóság szerint a jogalkotó meghatározta, hogy a héaszámlán felhalmozott pénzeszközök milyen célra használhatók fel. A fizetéseképtelenség megállapítása nem érinti az adóalany adójogi helyzetét, mivel a fizetéseképtelen társaság továbbra is adóalany marad. A különbség az, hogy e társaság nevében az intézkedéseket a felszámoló teszi meg és hajtja végre. A héatörvény az uPu általános szabályozásához képest speciális szabályozásnak minősül.

- 4 A másodfokú hatóság helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát, és elfogadta az abban foglalt érvelést. Hangsúlyozta, hogy noha a héaszámlán felhalmozott pénzeszközök az adóalany tulajdonát képezik, a fent említett hozzájárulás megtagadásának egyik feltétele, hogy az adóalany adóhátraléka legyen. A héaszámlán felhalmozott összeg valójában a szerződő felek által kiegyenlített héaszámlákból származó adó összegének minősül. Ez az összeg és ezek a pénzeszközök tehát nem tekinthetők olyan túlfizetésnek, amelyet a hatóság beszámíthat a hátralékba.
- 5 A Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt indított keresetben a felperes a fellebbviteli hatóság határozatának megsemmisítését kérte.

#### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indoka**

##### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés indokolása*

- 6 A bíróság kételyei a héacsalások elleni küzdelem érdekében elfogadott megosztott héafizetési mechanizmushoz hasonló nemzeti intézkedés bevezetésének helyességével és alkalmazási korlátaival kapcsolatosak.
- 7 A lengyel jogrendszerben a megosztott héafizetési mechanizmust az uVAT és az uPb rendelkezései szabályozzák. Kötelező formában történő elfogadása a 2019/310 határozat rendelkezésein alapul. Ez a mechanizmus szükségessé teszi a fizetendő héa összegének és a fizetendő adóalap összegének egymástól való szétválasztását. Ha a kereskedő vagy szolgáltató e megosztott héafizetési rendelkezések hatálya alá tartozik, rendes bankszámlája mellett külön zárolt héaszámlával is rendelkeznie kell. Utóbbit csak arra használhatja, hogy azon jóváírják az ügyfeleitől származó héát, és hogy arról kifizesse a héát beszállítói számára, valamint, hogy rendezze az egyéb köztartozásokat is, azonban kizárólag az államkincstár felé. Ebben az esetben a vevő az adóalapot a szokásos módon egy rendes bankszámlára fizeti be, az értékesítés után fizetendő héát viszont zárolt héabankszámlájára kell befizetni. Ez a fizetési mód kizárólag a fizető személy szándékának eredménye, és nem automatikus. Az adóalany héaszámláján felhalmozott pénzeszközök felszabadításához az adóhatóság hozzájárulása szükséges. A nemzeti jog rendelkezik azokról a feltételekről és határidőkről is, amelyek mellett az ilyen pénzek felszabadítását megtagadják.

- 8 A héairányelv 226. cikkétől való eltérés kérelmezésekor Lengyelország jelezte, hogy a kötelező megosztott héafizetési mechanizmus alkalmazása megszüntetné a héacsalást, a Bizottság pedig egyetértett ezzel az állásponttal, és úgy ítélte meg, hogy az intézkedés arányos az adócsalás elleni küzdelem célkitűzésével.
- 9 Az eltérést a 2019/310 határozat ideiglenesen, 2022. február 28-ig engedélyezte. A határozat 1. cikkének szövegéből kiderül, hogy az eltérés a héairányelv 226. cikkére vonatkozik. Tehát a számlára külön követelmény vonatkozik, azaz jelezni kell a számlán a „megosztott héafizetési mechanizmus” alkalmazását. A fentieket tükrözi az uVAT 106e. cikke (1) bekezdésének 18a. pontja.
- 10 A héairányelv 206. cikke viszont kimondja, hogy minden adófizetésre kötelezett adóalanynak 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.
- 11 A bíróság első kételye arra vonatkozik, hogy az elfogadott nemzeti intézkedés nem minősül-e a héairányelv 206. cikkétől való eltérésnek, és így nem volt-e szükség a héairányelv 395. cikke szerinti megfelelő értesítésre. Ez annyiban fontos, hogy az értesítés hiánya eljárási hibának minősül, következésképpen pedig a szabályok egyénekre nem alkalmazhatók (lásd: a Bíróság 2016. február 4-i ítélete, Sebat Ince elleni büntetőeljárás, C-336/14, EU:C:2016:72, 67. pont).
- 12 A héairányelv 206. cikkének szövegéből következik, hogy az adóalany nem minden adóköteles ügylet után köteles megfizetni a héát, hanem minden egyes adómegállapítási időszak lejártakor. Ily módon az e rendelkezés első mondatában említett nettó héaösszeget úgy kell megállapítani, hogy összeadják az adómegállapítási időszakban teljesített valamennyi adóköteles értékesítési ügylet után fizetendő adót, amelyből levonják az ugyanezen időszakban teljesített valamennyi beszerzési ügylet után megfizetett adót. Ezért a szerződő felektől korábban kapott összegekkel az adóalany szabadon kell, hogy rendelkezzen. Ez a héaszámla esetében nem így van. Ebben az esetben a pénzeszközöket – még mielőtt a héával kapcsolatos köztartozás felmerülne – a tartozás maximális összegének megfelelő összegben zárolják annak érdekében, hogy e jogcím alapján a héa teljes összege kifizetésre kerüljön. Másrészt ahhoz, hogy a vállalkozó a saját pénzeszközöit az említett köztartozás kiegyenlítésétől eltérő célra használhassa fel, a közjogi szervezet hozzájárulása szükséges, amely megadásának határideje 60 nap, még akkor is, ha nincs köztartozás. Az időközi fizetések beszedésének a héairányelv 206. cikkének második mondatában előírt lehetősége lehetővé teszi annak előzetes előírását, hogy az adómegállapítási időszak egésze alapján kiszámított nettó héaösszeget részben megfizessék. Az „időközi fizetés” kifejezés ugyanis egy utólagosan fizetendő összeg, vagyis az adómegállapítási időszak egésze alapján kiszámított nettó héaösszeg részleges megfizetését foglalja magában. Nehéz azonban úgy tekinteni, hogy a vevő által az eladónak egyetlen ügylet után fizetett héa összege a fent említett időközi fizetésnek minősül (lásd: a Bíróság 2021. szeptember 9-i G. sp. z o.o ítélete, C-855/19, EU:C:2021:714,

33. pont és Saugmandsgaard Øe főtanácsnok ezen ügyre vonatkozó, 2021. március 18-i indítvány, EU:C:2021:222, 111. és 112. pont).
- 13 Sem Lengyelország, sem a Bizottság nem jelezte azonban, hogy az eltérés a héairányelv 206. cikkére is vonatkozik.
- 14 Ezért a megosztott héafizetési mechanizmus a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok által az adócsalás megakadályozása érdekében szükségesnek ítélt úgynevezett egyéb kötelezettségnek minősíthető. A héairányelv 273. cikke mozgásteret biztosít a tagállamok számára azon eszközöket illetően, amelyek többek között a csalás elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez szükségesek. Azonban a tagállamok hatáskörüket az uniós jognak és az általános uniós alapelveknek, különösen az arányosság elvének, valamint az adósemlegesség és a jogbiztonság elvének a tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a Bíróság 2018. május 17-i Vamos ítélete, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. pont; 2018. november 21-i Fontana ítélete, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont; 2019. május 8-i EN.SA. ítélete, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. és 39. pont).
- 15 Az adócsalás vagy adókikerülés a közös héarendszer szerves része, ezért az ellenük való küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat (többek között a Bíróság 2021. május 21-i „ALTI” OOD ítélete, C-4/20, EU:C:2021:397). A tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy – többek között – e cél elérését szolgáló egyedi nemzeti intézkedéseket vezessenek be jogrendszerükben. Az e tekintetben elfogadott intézkedések azonban nem haladhatják meg a célok eléréséhez szükséges mértéket. Az arányosság elvének megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit (lásd: a Bíróság 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélete, C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 46. pont; 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélete, C-409/04, EU:C:2007:548, 52. pont). Ekképpen, noha a tagállamok által elfogadott intézkedések jogszerűen irányulnak az államkincstár érdekeinek lehető leghatékonyabb védelmére, nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken (lásd különösen: a Bíróság fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélete, EU:C:1997:62, 47. pont; 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítéletet, C-384/04, EU:C:2006:309, 30. pont). Különösen nem alkalmazhatók oly módon, hogy megkérdőjelezzék a héa semlegességét (lásd: a Bíróság 2017. október 19-i Paper Consult ítélete, C-101/16, EU:C:2017:775, 50. pont; 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélete, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52. pont; 2012. június 21-i Mahageben ítélete, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57. pont).
- 16 A megosztott héafizetési mechanizmus a héacsalás elleni küzdelemre irányuló kísérlet. 2021. április 29-én Lengyelország benyújtotta az előírt jelentést arról, hogy a szóban forgó intézkedés általánosságban milyen hatást gyakorolt a héacsalás mértékére és az érintett adóalanyokra (a 2019/310 tanácsi határozat (12) preambulumbekzdése és 2. cikke). A bíróság nem ismeri e jelentés tartalmát.



Az (EU) 2019/310 végrehajtási határozatnak a Lengyelország részére a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 226. cikkétől eltérő különös intézkedés további alkalmazására adott felhatalmazás tekintetében történő módosításáról szóló, 2022. április 5-i (EU) 2022/559 tanácsi végrehajtási határozat 2025. február 28-ig meghosszabbította a fent említett nemzeti intézkedés alkalmazását.

- 17 A Bizottságnak benyújtott és a bíróság rendelkezésére álló dokumentumokból nem derül ki, hogy Lengyelország jelentést nyújtott volna be a Bizottságnak a megosztott héafizetési mechanizmus fizetéseképtelenségi jogra gyakorolt hatásairól. Ez azért kulcsfontosságú, mert ez az intézkedés negatív következményekkel járhat, mivel nem valósulnak meg a fizetéseképtelenségi eljárás fő célkitűzései, így tehát a fizetéseképtelen személyekre (héaalanyokra) és hitelezőikre gyakorolt rendszerszintű, valódi hatást vált ki, valamint az államkincstárat a hitelezők összességének a hátrányára kedvezőbb helyzetbe hozza.
- 18 A bíróságnak megalapozott kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az említett intézkedés és az alkalmazásával kapcsolatos gyakorlat nem haladja-e meg a héacsalások elleni küzdelem célját, amely cél mind a héairányelv 273. és 395. cikkének, mind a 2019/310 határozatnak a szövegéből következik.
- 19 A Bíróság az 1988. július 11-i *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd* ítéletben (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383) felhívta a figyelmet arra, hogy az adókikerülés fogalma magában foglalja az adócsalást is. Ez utóbbi viszont magában foglalja a szándékosság elemét (az ítélet 21. pontja). Az adócsalás olyan gyakorlat, amely révén az adófizető csalárd eszközökkel próbál kibújni törvényes kötelezettségei alól. Az adócsalás esetében az adójogszabályok közvetlen és szándékos megsértéséről van szó, ami azt jelenti, hogy csalárd módon el akarják kerülni az adó egy részének vagy egészének megállapítását vagy megfizetését. A héa tekintetében az adóalany magatartása adóelkerülésre irányul, ami közvetlenül és nyíltan sérti az alkalmazandó adójogszabályokat. Ebben az esetben olyan magatartásokról van szó, mint például az adó tárgyának eltitkolása és ezáltal az adó be nem vallása, alacsonyabb adómértékek alkalmazása, az adó szándékos meg nem fizetése, hamis számlák kiállítása stb. (lásd többek között: a Bíróság 2010. december 7-i ítélete, C-285/09, R. elleni büntetőeljárás, EU:C:2010:742, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 Kétséges, hogy a szóban forgó hozzájárulás adóhatóságtól való megszerzése az említett cél keretei közé esik-e. Egy ilyen megoldás *de facto* korlátozza a vállalkozót a pénzeszközeivel való rendelkezés tekintetében, sőt, azt követeli meg, hogy a héából származó forrásokat még a héakötelezettség keletkezése előtt a jogalkotó által kiválasztott köztartozásokra kell fordítani.
- 21 E tekintetben komoly kétség merül fel, mégpedig a fizetéseképtelen héaalany helyzete és a fizetéseképtelen vállalkozó héaszámláján lévő pénzeszközöknek a felszámoló általi rendelkezésre bocsátása kapcsán. A fizetéseképtelenségi eljárás

alá vont vagyon részét képezi – bizonyos kivételektől eltekintve – a fizetési képtelenség megállapításának időpontjában a fizetési képtelen adóalany tulajdonában lévő vagyon és a fizetési képtelenségi eljárás alatt megszerzett vagyon. Nem tartoznak e kivételek közé a héaszámlán felhalmozott pénzeszközök, így azok a fizetési képtelenségi eljárás alá vont vagyon részét képezik. Az adóhatóság az adóhatóság felé (héa és jövedelemadó tekintetében) fennálló (a fizetési képtelenség megállapítása előtt keletkezett) adóhátralékok miatt megtagadta az adóalany héaszámláján felhalmozott pénzeszközök visszatérítését. Az említett hátralékok azonban szerepelnek a követelések jegyzékében. A követelések jegyzéke azért lényeges, mert legitimálja azon hitelezők részvételét a fizetési képtelenségi eljárásban, akiknek követeléseik szerepelnek e jegyzékben, és akiknek a követeléseit más hitelezőkkel együtt a fizetési képtelenségi eljárás alá vont vagyon pénzeszközeinek felosztását követően elégitik ki. Az eljárás befejezését vagy megszüntetését követően viszont a követelések jegyzékének kivonata az adóssal szemben végrehajtható okiratnak minősül. A felszámoló jelezte, hogy a fizetési képtelen adóalanyban nincs más (a fizetési képtelenségi eljárás alatt keletkezett) héatartozása, és a pénzeszközökre az önkormányzat költségvetésébe fizetendő aktuális ingatlanadó kifizetése érdekében van szüksége.

- 22 Nehéz elfogadni, hogy a héaösszegnek a felszámoló bíró felügyelete alatt eljáró, az uPu rendelkezései szerinti feladatokat ellátó felszámoló részére történő kifizetését a héacsalás elleni küzdelem érdekében tagadják meg.
- 23 Mi több, az arányosság elve kimondja, hogy több megfelelő intézkedés közül a kevésbé korlátozó jellegűt kell választani, és az okozott kellemetlenségek nem lehetnek aránytalanok az elérendő célhoz képest (a Bíróság 2001. július 12-i Jippes és társai ítélete, C-189/01, EU:C:2001:420, 81. pont). A hozzájárulás említett megtagadása túlzottnak tűnhet. Először is, a szóban forgó hátralékokat nem lehet azonos módon kezelni a végrehajtás alá vont hátralékokkal, mivel azok szerepelnek a követelések jegyzékén. Másodszor, héahátralék hiányában a felszámoló nem fordíthatja ezeket a pénzeszközöket a hitelezők követeléseinek kiegyenlítésére.
- 24 A Bíróság már pontosította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos szabadsággal a héatúlfizetés visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Közelebbről, e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (a Bíróság 2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélete, C-254/16, EU:C:2017:522, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélete, C-844/19, EU:C:2021:378, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mivel a fizetési képtelenné vált adóalany valójában nem folytat gazdasági tevékenységet, és

ezért nem keletkezik héakötelezettség, a felszámoló pedig jelzi, hogy a fizetéseképtelenség megállapítását követően a fizetéseképtelen személynek nincs aktuális héatartozása, felmerül a kérdés, hogy a héaszámlán található pénzeszközök zárolása nem sérti-e a héasemlegesség elvét.

***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés indokolása***

- 25 A bíróságnak kétségei vannak a Charta 17. cikkének (1) bekezdésében foglalt tulajdonhoz való jog megsértésével kapcsolatban.
- 26 Nem vitatott, hogy a héaszámlán felhalmozott pénzeszközök az adóalany, így (mint a fizetéseképtelenségi eljárás alá vont vagyon része) a fizetéseképtelen adóalany tulajdonát képezik. Ezeknek a pénzeszközöknek a zárolása a felhasználásuk korlátozásának minősül. Az adóalannak, valamint a felszámolónak hozzájárulást kell kérnie az adóhatóságtól, hogy e pénzeszközöket más célokra (beleértve a törvény szerinti egyéb állami hitelezők részére történő adófizetést) használják fel. A hozzájárulás megtagadása automatikus abban az esetben, ha adóhátralék áll fenn. Az ilyen elutasítás azonban már nem feltétlenül automatikus olyan helyzetben, amikor az ilyen követelések szerepelnek a követelések jegyzékében, és ezért a fizetéseképtelenségi eljárás során várható a kiegyenlítésük. Az értelmezés az adóhatóság mérlegelési jogkörébe tartozik. A hozzájárulás megtagadása esetében azonban nyilvánvaló az a kettős vagyoni előny, amelyhez az államkincstár jut, azaz egyrészt bejelenti a követeléseit (azokat felveszik a követelések jegyzékébe), másrészt ugyanezen okból zárolja a héaszámlán lévő pénzeszközöket. Ez a zárolás olyan helyzetet eredményez, amelyben a felszámoló a bíró felügyelete alatt folyamatban lévő fizetéseképtelenségi eljárás során nem tudja ezeket a pénzeszközöket az összes hitelező (köztük az államkincstár) követeléseinek kielégítésére fordítani. A jelen üggyhöz hasonlóan az adóalannak nem feltétlenül vannak folyamatos kötelezettségei a folytatott gazdasági tevékenység alapján (amelyet a nevében a felszámoló folytat), azonban lehetnek más jogcímeken olyan tartozásai, amelyek nem kerülnek az állami költségvetésbe, például ingatlanadó (önkormányzati költségvetés). Az adóhatóság maga nem tud végrehajtást vezetni a fent említett bankszámlára, mivel a fizetéseképtelenségi eljárás során az uPu rendelkezései alapján a törvény erejénél fogva valamennyi végrehajtási eljárás megszűnik (így a héára vonatkozó eljárások is). Az uVAT-ban foglalt szabályozás befolyásolja a felszámoló feladatainak ellátását, mivel az uPu rendelkezéseivel ellentétben meghatározza, hogy a felszámolónak milyen döntéseket kell hoznia a fent említett, az adóalany tulajdonát képező pénzeszközökkel kapcsolatban, amelyek a törvény szerint a fizetéseképtelenségi eljárás alá vont vagyon részét kell, hogy képezzék. Meg kell jegyezni, hogy e tekintetben a felszámoló bíró sem járhat el. A héaszámlán (a fizetéseképtelen személy más pénzeszközeinek hiányában) zárolt és a felszámoló részére át nem utalt pénzeszközök a fizetéseképtelenségi eljárás megszüntetését, és azt eredményezhetik, hogy a többi hitelező hátrányára ténylegesen kizárólag az államkincstár követelését elégítik ki, és ugyanakkor a fizetéseképtelen adóalany vállalkozása sem számolható fel. Másrészt, ha a fizetéseképtelen adóalany tulajdonában olyan pénzeszközök vannak, amelyek

lehetőséget adnak az összes hitelező követelésének kielégítésére, e pénzeszközöknek a fizetéseképtelenségi eljárás alá vont vagyomból való kizárása olyan helyzetet eredményezhet, hogy a vállalkozás felszámolásakor nem lesz kinek odaadni azokat. Magát az adóalanyt pedig a fizetéseképtelenségi eljárásban eljáró bíróság határozatával törlik a nyilvántartásból. Ez jogosulatlan nyereséget eredményez az államkincstár számára.

- 27 Az uniós jogban a tulajdonhoz való jogot különösen a Charta 17. cikke védi. A Charta 51. cikkével összhangban a tagállamok annyiban címzettjei a Chartának, amennyiben az Unió jogát hajtják végre. Ez kétségtelenül vonatkozik a héaügyekre (lásd: Bíróság 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélete, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. és azt követő pontok). A Charta 52. cikkének (3) bekezdése értelmében, amennyiben a Charta olyan jogokat tartalmaz, amelyek megfelelnek az 1950. november 4-én Rómában aláírt, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezményben (a továbbiakban: EJEE) biztosított jogoknak, akkor e jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek. Ami a Charta 17. cikkét illeti, a Chartához fűzött magyarázatok szerint megfelel az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkének. Ennélfogva a Charta 17. cikkét az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) ez utóbbi rendelkezésre mint a védelem minimális szintjére vonatkozó ítélkezési gyakorlata fényében kell értelmezni (lásd: a Bíróság 2019. május 21-i Bizottság kontra Magyarország ítélete, C-235/17, EU:C:2019:432, 72. pont). A „javaknak” a 17. cikk (1) bekezdésében szereplő fogalma önálló terjedelemmel rendelkezik, amely nem korlátozódik a fizikai javak tulajdonjogára, és egyes más, eszközöknek minősülő jogokat és érdekeket is „vagyonai jogoknak” lehet tekinteni (EJEB, 2004. június 22., Broniowski kontra Lengyelország, 31443/96. sz. kérelem, 129. §). A „javak” fogalma bizonyos feltételek mellett magában foglalhat vagyoni értékű jogokat, a követeléseket is ideértve (lásd: EJEB, 2004. szeptember 28., Kopecký kontra Szlovákia, 44912/98. sz. kérelem, 35. §). Amit a héa-t illeti, az EJEB a 2009. január 22-i Bulves kontra Bulgária ítéletében (3991/03. sz. kérelem, 57. §) kimondta, hogy a kérelmező társaságnak az előzetesen felszámított adó levonásához való joga legalábbis „jogos várományt” jelent arra, hogy ténylegesen élhessen az 1. sz. melléklet 1. cikkének első mondata értelmében vett „tulajdonnak” minősülő tulajdonhoz való joggal (lásd *mutatis mutandis*: EJEB, 1991. november 29., Pine Valley Developments Ltd és mások kontra Írország, 51. §; EJEB, 2002. április 16., Dangeville kontra Franciaország, 36677/97. sz., 48. §; EJEB, 2003. július 22., Cabinet Diot és SA Gras Savoye kontra Franciaország, 49217/99. és 49218/99. sz., 26. §; EJEB, 2007. április 25., Aon Conseil and Courtage SA és Christian de Clarens SA kontra Franciaország, 70160/01. sz., 45. §, valamint EJEB, 2007. május 23., Interspav kontra Ukrajna, 803/02. sz., 30–32. §). Így a héalevonási jog a Charta 17. cikke által védett tulajdonhoz való elvárt jognak minősül. Kétségtelen, hogy az elkülönített héaszámlán található pénzeszközök a Charta 17. cikkének (1) bekezdése értelmében vett tulajdonnak minősülnek, és részesülnek e rendelkezés védelmében.

- 28 A közhatalom hatékony érvényesülése az állampolgárok alapvető jogaiban megnyilvánuló leküzdhetetlen akadályba ütközik, amely a Charta 52. cikkének (1) bekezdésében foglalt előírás szerint csak a törvény által, és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható, ha és amennyiben az elengedhetetlen és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja (lásd: Bíróság 2016. február 15-i N-ítélete, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 50. pont). A közrend és a birtoklás szabadsága közötti nehéz egyensúlyról van tehát szó. E „törvénynek” ugyanis kellőképpen hozzáférhetőnek és előre láthatónak kell lennie, azaz azt olyan pontosan kell megfogalmazni, hogy az lehetővé tegye a jogalanyok számára – szükséges esetben világos tanácsokkal együtt – magatartásuk ehhez való igazítását, és a rájuk gyakorolt következmények előreláthatóságát, és azt, hogy a körülmények alapján észszerű mértékben előre láthassák a valamely meghatározott cselekményből eredő esetleges következményeket (EJEB, 1987. március 26., Leander kontra Svédország, 9248/81. sz. kérelem, 50. §). A „törvénynek” tehát kellően világosnak (EJEB, 2007. július 3., Tan kontra Törökország, 9460/03. sz. kérelem, 22–26. §) és előre láthatónak kell lennie az alkalmazandó intézkedések mibenlétét és jellegét illetően (EJEB, 2006. szeptember 25., Coban kontra Spanyolország, 17060/02. sz.), valamint kellő világossággal kell meghatároznia az EEJE által biztosított jogok gyakorlásába való beavatkozás terjedelmét és részletes szabályait (EJEB, 2010. szeptember 14., Sanoma Uitgevers kontra Hollandia, 38224/03. sz., 81. és 82. §). Az olyan törvény, amely mérlegelési jogkört biztosít, önmagában nem ütközik e követelménybe, amennyiben e jogkör terjedelme és az annak gyakorlására vonatkozó szabályozás kellően világosan van meghatározva, tekintettel a jogszerű célra, vagyis arra, hogy az egyén számára biztosított legyen az önkénnyel szembeni megfelelő védelem (az EJEB fentiekben említett, Margareta és Roger Andersson ügyben hozott ítélete, 75. §). A mérlegelési jogkört adó törvénynek tehát meg kell határoznia a hatályt (EJEB, 1983. március 25., Silver és társai kontra Egyesült Királyság, 5947/72., 6205/73., 7052/75., 7061/75., 7107/75., 7113/75. és 7136/75. sz., 88. §). Mindezek a feltételek a jog uralmának elvéből következnek (EJEB, 1998. május 25., Kopp kontra Svájc, 23224/94. sz., 55. §). Az a feltétel tehát, miszerint minden korlátozásnak „törvény által” előírtnak kell lennie, az EJEB ítélkezési gyakorlata szerint azt jelenti, hogy a közhatalmat gyakorló személyek intézkedésének a jogszabályok által előre meghatározott keretbe kell illeszkednie, ami bizonyos olyan követelményeket tesz szükségessé, amelyeknek mind maguknak a jogszabályoknak, mind az azok tényleges tiszteletben tartásának biztosítására szolgáló eljárásoknak meg kell felelniük. Végül az EJEB korábban már pontosította, hogy a „törvény” szó – „anyagi”, és nem csupán alaki értelemben – úgy értendő, hogy az magában foglalhatja mind az „írott jogot”, mind az „íratlan jogot”, illetve a bíróságok által „alakított jogot” is (EJEB, 1979. április 26., Sunday Times kontra Egyesült Királyság [1. sz.], 6538/74. sz., A. sorozat 30. sz., 49. §; 1995. július 13., Tolstoy Miloslavsky kontra Egyesült Királyság, 18139/91. sz., A. sorozat 316-B. sz., 37. §). A közzétett, tehát hozzáférhető és az alacsonyabb szintű bíróságok által követett „állandó ítélkezési gyakorlat” bizonyos körülmények esetén kiegészíti a

jogszabályi rendelkezést, és azt oly módon pontosítja, hogy ezáltal előre láthatóvá (kiszámíthatóvá) teszi (EJEB, 1988. május 24., Müller és társai kontra Svájc, 10737/84. sz., 29. §). Ami az arányosság elvét illeti, az megköveteli, hogy a tulajdonhoz való jog gyakorlásának korlátozása ne haladja meg a szabályozás által kitűzött jogszerű célok eléréséhez szükséges mértéket, beleértve, hogy amennyiben több megfelelő intézkedés kínálkozik, a kevésbé korlátozó intézkedéshez kell folyamodni, és az okozott hátrányok a kitűzött célokhoz képest nem lehetnek aránytalanul nagyok (a Bíróság 2018. március 20-i Menci ítélete, C-524/15, EU:C:2018:197, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 Amint már említettük, a megosztott héafizetési mechanizmust a héacsalások elleni küzdelem érdekében vezették be, ami önmagában is köz érdekében állónak tekinthető (lásd: EJEB, 1994. szeptember 22., Hentrich kontra Franciaország, 13616/88. sz., 39. §). A jogalkotó azonban a fizetésképtelenségi törvényben nem szabályozta az ilyen szabályozás hatásait. Ilyen helyzetben nehéz olyan világos és pontos szabályokról beszélni, amelyek lehetővé teszik a felszámolóhoz hasonló hivatásos jogalkalmazók számára a fizetésképtelenségi eljárás lefolytatását és azt, hogy előre lássák az adóhatóság eljárását. Az egymással versengő jogi megoldások jogbizonytalanságot teremtettek. Az egyik adóhatóság – kizárólag szó szerinti értelmezést alkalmazva – megtagadja a pénzeszközök felszabadításához való hozzájárulást adóhátralék névleges fennállása miatt, egy másik pedig – rendszertani és teleologikus értelmezést alkalmazva – felszabadítja az ilyen pénzeszközöket. Ezenfelül a hatályos jogszabályok szerint a héaszámlán található pénzeszközöket a fizetésképtelenségi eljárás alá vont vagyonaiba kell bevonni. A törvény kiszámíthatatlansága az anyagi jog tekintetében is megmutatkozik. A közigazgatási bíróságok joggyakorlatában nem egyértelmű, hogy melyik kollíziós szabály tekinthető a legfontosabbnak, pedig három is felmerül: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Ugyanakkor *lex specialis*nek egyszer az uPu, egyszer pedig az uVAT rendelkezései minősülnek. Ezt támasztja alá az elfogadott szabályozás homályossága és kiszámíthatatlansága, és bizonytalanságot teremt a felszámoló számára.

#### ***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés indokolása***

- 30 Az Európai Unió jogunió, és a jogállamiság és a joguralom a kezdetektől fogva e szervezet és a közös Európa működésének alapja (lásd: a Bíróság 1986. április 23-i Parti écologiste „Les Verts” ítélete, 294/83, EU:C:1986:166, 23. pont). Minden tagállam osztozik az összes többi tagállammal az Unió alapjául szolgáló számos közös értékben, és elismeri, hogy azok osztják ezen értékeket vele, amint azt az EUSZ 2. cikk kimondja. Ezen előfeltevés maga után vonja és igazolja a tagállamok közötti kölcsönös bizalom fennállását ezen értékek elismerése, és így az azokat végrehajtó uniós jog tiszteletben tartása tekintetében (lásd: a Bíróság 2014. december 18-i 2/13. sz. véleménye, EU:C:2014:2454, 168. pont). Éppen ebben az összefüggésben a tagállamok kötelesek különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének első albekezdésében rögzített lojális együttműködés elve alapján a területükön biztosítani az uniós jog alkalmazását és tiszteletben tartását, és e

célből a Szerződésekből, illetve az Unió intézményeinek jogi aktusaiból eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megtenni a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket (lásd: a Bíróság 2018. március 6-i Achmea ítélete, C-284/16, EU:C:2018:158, 34. pont). A jogbiztonság és a bizalomvédelem abból következő elve viszont megköveteli, hogy a magánszemélyek számára kedvezőtlen következménnyel járó jogszabályok a jogalanyok számára egyértelműek, alkalmazásuk szempontjából pedig kiszámíthatók legyenek (lásd: a Bíróság 2013. december 12-i Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ítélete, C-362/12, EU:C:2013:834, 44. pont; 1996. február 15-i Duff és társai ítélete, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. pont; 2004. április 29-i Sudholz ítélete, C-17/01, EU:C:2004:242, 34. pont; Berlington Hungary és társai ítélete, C-98/14, EU:C:2015:386, 77. pont). A jogbiztonság elvének tiszteletben tartása minden, az uniós jogot alkalmazó tagállami hatóság kötelessége (lásd: a Bíróság 2008. július 17-i ASM Brescia ítélete, C-347/06, EU:C:2008:416, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Kétségtelen tehát, hogy ahhoz, hogy a Charta 41. cikkének (1) bekezdése értelmében vett megfelelő ügyintézésről beszélhessünk, a hatóságnak a jog, így az uniós jog alapján és annak keretein belül kell eljárnia.

- 31 A héacsalások elleni küzdelem, amely az Unió egyik elismert célkitűzése, nem vizsgálható kizárólag a hatékonyság szempontjából. E küzdelem eszközeinek és módszereinek meg kell felelniük a jogállamiság követelményeinek. Abban az esetben, ha a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges eszközök túlzott mértékben állnak a hatóság rendelkezésére, az ellenőrzés nélküli és teljesen szabad eljárása végül a közös héarendszer és következésképpen az adóalanyok kárára válhatna.
- 32 Az alapügy egyes aspektusai a lengyel jogrendszer ellentmondásaira utalnak. A héaszámlán található azon pénzeszközök felhasználásának korlátozása, amelyek átutalását a felszámoló a héalany fizetéseképtelenségének megállapítását követően kéri, az uniós jogból eredő jogi korlátozásokat figyelmen kívül hagyó jogértelmezéssel aligha tekinthető olyan intézkedésnek, amely megfelel a héacsalás elleni küzdelem elérni kívánt céljának. A felszámolónak a bíróság felügyelete alatt végzett cselekményei nem minősülnek olyan csalárd cselekményeknek, amelyek héacsalásra irányulnak. A nemzeti jogalkotó a fizetéseképtelenségi jog olyan rendszerét hozta létre, amelynek fő célja nemcsak a hitelezők kifizetése, hanem a gazdasági szereplő (lehetőség szerinti) megmentése is. Ezért amikor a lengyel jogalkotó olyan intézkedést vezet be, amellyel a héacsalás ellen kíván fellépni, nem feltételezhető, hogy ezzel egyidejűleg szándéka kiterjedt arra, hogy megfossza hatályuktól a nemzeti jog piac (így az Unió belső piaca) működése szempontjából ugyanolyan fontos egyéb rendelkezéseit (anélkül, hogy erre utalna). Tehát a jogszabályokat – így az uniós jogot – értelmező adóhatóságok nem vezethetnek le azokból olyan szabályt, amely a fizetéseképtelenségi eljárás céljait megghiúsíthatja, és következésképpen az államkincstárat a hitelezők összességének a hátrányára kedvezőbb helyzetbe hozza. Az adóhatóságoknak az értelmezésük során nem szabadna súlyosbítaniuk a két jogrendszer, a közjog és a magánjog között fennálló nehézségeket és ellentmondásokat. A jogállamban a gazdasági szereplők joggal várhatják el az

állami hatóságoktól, hogy észszerű alapon korlátozzák az alapvető jogokba való beavatkozásukat.

MUNKADOKUMENTUM