

C-278/24. sz. [Genzyński]ⁱ ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. április 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai
vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2024. január 31.

Felperes:

P.K.

Alperes:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Az alapeljárás tárgya

A jogi személy igazgatósági tagja e jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelősségének feltételei.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A jogi személy igazgatósági tagjainak a héatartozásokért való egyetemleges felelősségét megállapító nemzeti szabályozás és a kapcsolódó nemzeti gyakorlat a 2006/112/EK irányelv, az EUMSZ, az Alapjogi Charta, a jogbiztonság, a bizalomvédelem, a törvény előtti egyenlőség, a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének és a megfelelő ügyintézéshez való jog fényében értékelve.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

ⁱ A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv ([...], a továbbiakban: héairányelv) rendelkezéseit – ideértve ezen irányelv 193., 205. és 273. cikkének az Európai Unió működéséről szóló szerződés ([...], a továbbiakban: EUMSZ) 325. cikkével és az Európai Unió Alapjogi Chartájának ([...], a továbbiakban: Charta) 17. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezéseit – és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személy igazgatósági tagja e jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelősségének mechanizmusát annak előzetes megállapítása nélkül írja elő, hogy ezen igazgatósági tag rosszhiszeműen járt-e el, magatartásával felróható módon követett-e el hibát vagy megállapítható-e gondatlansága?

2) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv rendelkezéseit – ideértve ezen irányelv 193., 205. és 273. cikkének az EUMSZ 325. cikkel összefüggésben értelmezett rendelkezéseit –, a jobbiztonság, a bizalomvédelem és a Charta 41. cikkéből eredő megfelelő ügyintézéshez való jognak az Európai Unióról szóló szerződés 2. cikkével ([...], jogállamiság, az emberi jogok tiszteletben tartása) és a Charta 47. cikkével (hatékony jogorvoslat, bírósághoz való jog) összefüggésben értelmezett elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint azon jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelősség alóli mentesüléshez, amelynek egyetlen hitelezője van, az igazgatósági tagnak fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet kell benyújtania, amely a nemzeti fizetéseképtelenségi jog és gyakorlat szerint okafogyott, következésképpen pedig a tulajdonhoz való jog (a Charta 17. cikke) lényeges tartalmának megsértését eredményezi?

3) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 193., 205. és 273. cikkének az EUMSZ 325. cikkel összefüggésben értelmezett rendelkezéseit, valamint a törvény előtti egyenlőség és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (a Charta 20. és 21. cikke), hogy azokkal ellentétes az olyan [1. pontban hivatkozott] nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a jogi személyek igazgatósági tagjaival szembeni, azon alapuló egyenlőtlen bánásmódot, hogy azon jogi személy igazgatósági tagja, amelynek egynél több hitelezője van, fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásával mentesülhet a társaság tartozásaiért való felelősség alól, míg az olyan jogi személy igazgatósági tagja, amelynek kizárólag egy hitelezője van, ténylegesen nem nyújthat be ilyen kérelmet, ami megfosztja őt attól a lehetőségtől, hogy mentesüljön a jogi személy héatartozásaiért való egyetemleges felelőssége alól, és a hatékony jogorvoslathoz való jogától (a Charta 47. cikke)?”

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az EUSZ 2. cikk és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése;

EUMSZ 352. cikk (1) bekezdése;

Az Alapjogi Charta 17. cikkének (1) bekezdése, 20. cikke, 21. cikkének (1) bekezdése és 47. cikke;

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 193., 205. és 273. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény, a továbbiakban: uVAT) 103. cikkének (1) bekezdése;

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (az adózás rendjéről szóló 1997. augusztus 29-i törvény, a továbbiakban: OP) 26., 91., 107., 108. és 116. cikke;

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló 2003. február 28-i törvény; a továbbiakban: uPU) 1., 2., 10., 11., 20., 21., 22. és 29. cikke;

Ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (a polgári perrendtartásról szóló 1964. november 17-i törvény, a továbbiakban: KPC) 130. cikke;

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (a kereskedelmi társaságokról szóló 2000. szeptember 15-i törvénykönyv, a továbbiakban: KSH) 299. cikke

A tényállás és az eljárás rövid ismertetése

- 1 2022. június 15-i határozatával az elsőfokú adóhatóság többek között az OP 116. cikkével összefüggésben értelmezett 107. cikke 1. §-a, 2. §-ának 2) pontja és 108. cikkének 1. §-a alapján megállapította P.K. (a továbbiakban: felperes) egyetemleges felelősségét az E. Sp. z o.o. (a továbbiakban: társaság) termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó (a továbbiakban: hea) jogcímén 2017 májusa, júniusa, júliusa és augusztusa tekintetében fennálló adótartozásaiért, valamint késedelmi pótlékért összesen 1 306 639,70 PNL összegben. Az elsőfokú adóhatóság határozatának indokolásából kitűnik, hogy 2014 januárjában a felperest a társaság igazgatóságának elnökévé nevezték ki. 2017 szeptemberében a felperes lemondott a fent említett tisztségről. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a társaság a fent említett hónapok tekintetében benyújtotta a héabevallásokat, amelyekben feltüntette a fizetendő hea összegét. Ezt követően 2017 júniusa, júliusa és augusztusa tekintetében helyesbített héabevallásokat nyújtott be. Mivel a tartozásokat a törvényes fizetési határidőn belül nem egyenlítette ki, a szóban forgó tartozások adótartozássá váltak. Az elsőfokú adóhatóság a felszólításokat követően végrehajtható okiratot bocsátott ki. Több végrehajtási eljárásra is sor került, azonban a társaság vagyona nem tette lehetővé

a teljes adótartozás behajtását. A fentiekre tekintettel az elsőfokú adóhatóság végrehajtó hatóságként a társasággal szemben folytatott végrehajtási eljárást megszüntette, mivel az nem járt sikerrel. Az ügyben összegyűjtött bizonyítékok összessége alapján megállapítást nyert, hogy az igazgatósági tag társaság adótartozásért való felelősségének megállapításához szükséges feltételek fennálltak, mivel a felperes a tartozás felmerülésekor az igazgatóság tagja volt, és a társaság vagyonával szembeni végrehajtás nem járt sikerrel (pozitív feltételek). Az elsőfokú adóhatóság továbbá megállapította, hogy a társaság 2017. június 25-től (a 2017. májusi héakötelezettség teljesítésének törvényes határideje) véglegesen felhagyott azzal, hogy az adóhatósággal szembeni kötelezettségeit teljesítse. A felperes nem bizonyította, hogy a fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet időben benyújtotta, vagy hogy a szerkezetátalakítási eljárást megindították vagy az egyezségi eljárásban egyezséget hagytak jóvá, vagy hogy a fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásának elmulasztása nem róható fel neki. Továbbá nem jelezte, hogy a végrehajtás a társaság mely vagyontárgyai tekintetében tenné lehetővé a társaság adótartozása jelentős részének rendezését. A fent említett határozat indokolásából kitűnik, hogy a 2022. április 11-i beadványával a felperes többek között a bizonyítás azáltal történő kiegészítését kérte, hogy a 2016 és 2017 vége között az elsőfokú adóhatóság által a társasággal szemben lefolytatott valamennyi eljárás iratait vegyék figyelembe bizonyítékként annak megállapítása érdekében, hogy mely eljárásokban, mikor és milyen időszak tekintetében hozták meg a társaság vagyonának biztosítására vonatkozó határozatokat, illetve végezték el az egyéb olyan eljárási cselekményeket, amelyek a társaság vagyonának (ideértve a bankszámlákon lévő pénzeszközöket és a héatűlfizetés visszatérítésére vonatkozó követeléseket) lefoglalását, illetve visszatartását eredményezték; a felperes meghallgatását a fent említett körülményekről; valamint a társaság bankszámláit vezető bankok arra vonatkozó igazolások beszerzése érdekében történő megkeresését, hogy 2016–2017-ben mikor és milyen mértékben került sor a társaság bankszámláin lefoglalásra. A felperes szerint a fent említett bizonyítékok annak igazolására szolgáltak, hogy az adóhatóság intézkedései megakadályozták az igazgatóság tevékenységét, amelynek a fent említett körülmények között nem volt lehetősége fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet benyújtani. A 2022. május 13-i végzésével az elsőfokú adóhatóság megtagadta a bizonyításfelvételt, amely az elsőfokú adóhatóság szerint nem kapcsolódott a jelen adóeljáráshoz.

- 2 A fellebbezés felperes általi benyújtását követően a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Wrocławiu (wrocławiai adóhivatal igazgatója, a továbbiakban: fellebbviteli hatóság) 2022. október 18-i határozatával helybenhagyta az elsőfokú hatóság határozatát.
- 3 A fentiekre tekintettel a felperes keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az alapügyben eljáró felek alapvető érvei

- 4 A felperes azt kifogásolta, hogy a megtámadott határozat többek között megsértette az uPU 20. cikkének (1) bekezdésével és 21. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 11. cikkét azáltal, hogy azokat tévesen értelmezte, és abból indult ki, hogy fizetéseképtelenné nyilvánítható az az adós, vállalkozó, akinek csak egy hitelezője van, annak ellenére, hogy a fent említett rendelkezésekből, az állandó ítélkezési gyakorlatból, a jogirodalomból, valamint a fizetéseképtelenségi ügyekben eljáró bíróságok egységes gyakorlatából az következik, hogy az adós fizetéseképtelenné nyilvánításának és a kötelező fizetéseképtelenségi eljárás vele szemben való megindításának feltétele, hogy legalább két hitelezővel szemben nem teljesíti pénzfizetési kötelezettségeit, mivel a fizetéseképtelenségi eljárás célja, hogy az összes hitelező követelését egyenlő mértékben elégítsék ki az adós teljes vagyonából, az OP 116. cikke 1. §-a 1. pontjának b) alpontját pedig azáltal, hogy mellőzték e rendelkezés alkalmazását, mivel a felperes abban az időszakban, amikor a társaság igazgatósági tagja volt, nem rendelkezett jogi és ténybeli alappal arra, hogy fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet nyújtson be, aminek következtében az elsőfokú adóhatóság tévesen állapította meg a felperesnek a társaság adótartozásaiért való felelősségét.
- 5 Az alperes hangsúlyozta, hogy a felperes egyetlen hitelező megléte esetében is benyújthat fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet, mivel az OP 116. cikke 1. §-ának 1. pontjában említett, mentesülésre vonatkozó feltétel a kérelem benyújtásának tényére vonatkozik, és nem e kérelem következményére, azaz a fizetéseképtelenség megállapítására. Az alperes a közigazgatási bíróságok ítélkezési gyakorlatára hivatkozott, amelyből kitűnik, hogy a felperes álláspontjának elfogadása kedvező helyzetbe hozná azokat az igazgatósági tagokat, akiknek a társaságainak csak egyetlen hitelezője van, az államkincstár, azokkal az igazgatósági tagokkal szemben, akiknek a társaságainak legalább két hitelezője van. Az igazgatósági tagok (harmadik személyek) tekintetében tehát nyilvánvalóan egyenlőtlen bánásmód valósulna meg attól függően, hogy az általuk irányított társaságoknak hány hitelezője van, a harmadik személyek felelősségének garanciális funkciója pedig gyengülne.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés indokolása

- 6 A héairányelv 273. cikke – az abban rögzített korlátokon kívül – nem pontosítja sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő. E rendelkezés ennél fogva mérlegelési mozgásteret biztosít e tagállamok számára az esedékes héa teljes összegének a területükön való behajtásához és a csalás elleni küzdelemhez szükséges eszközöket illetően. A tagállamoknak mindazonáltal e hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell

gyakorolniuk. Az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket. Ezért az arányosság elvével összeegyeztethetetlenek tekintendő, ha a hozzáadottérték-adó megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják anélkül, hogy megengednék számára, hogy e felelősség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez. Nyilvánvalóan aránytalan lenne ugyanis, ha az említett személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevétel-kiesést, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs. E körülményekre figyelemmel a tagállamok azon lehetőségének gyakorlását, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő adóst jelöljenek ki az adó hatékony beszedésének biztosítása érdekében, az érintett két személy között fennálló ténybeli és/vagy jogi kapcsolatnak kell igazolnia a jogbiztonság és az arányosság elvére figyelemmel. Az, hogy az adófizetésre kötelezettől eltérő személy jóhiszeműen, a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el, minden tőle telhető, észszerű intézkedést meghozott, és kizárt a visszaélésben vagy az adókijátszásban való részvétele, olyan körülmény, amelyet figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy egyetemlegesen kötelezhető-e a héatartozás megfizetésére (a Bíróság 2011. december 21-i Vlaamse Oliemaatschappij ítélete, C-499/10, EU:C:2011:871, 26. pont; 2021. május 20-i ALTI ítélete, C-4/20, EU:C:2021:397, 37. és 76. pont).

- 7 A lengyel rendes bíróságok joggyakorlatában az a tendencia alakult ki, hogy a gazdasági társaság igazgatósági tagjának egyetemleges felelőssége az OP 116. cikke alapján objektív felelősségnek minősül. Ez a fiskális érdek és a magánszemély érdeke között egyensúlytalanságot eredményez.
- 8 Az ítélkezési gyakorlat hangsúlyozza, hogy az igazgatósági tag jogi felelőssége: másodlagos (az adótartozás adott harmadik féllel szembeni behajtása attól függ, hogy az adótartozás behajtására irányuló intézkedések eredménytelenek-e magával héalalanyal szemben – felelősség valamely másik személy tartozásáért); egyetemleges (az adóhitelező egyidejűleg érvényesítheti követelését az adóalanyal és a harmadik személlyel szemben); nem jogszabály alapján áll fenn, hanem konstitutív jellegű határozat meghozatala szükséges (az adóhatóság köteles ilyen határozatot hozni); garanciális jellegű (a köztartozások azzal szembeni biztosítása, ha az adóalanyok, kifizetők, adóbeszedők kivonnák magukat a felelősség alól). Továbbá rámutatnak arra, hogy a harmadik személyek felelőssége semmilyen összefüggésben nincs az adóalany adótartozásával vagy a kifizető és az adóbeszedő intézkedési kötelezettségével.
- 9 Az igazgatósági tag egyetemlegesen, személyhez kötött korlátozás nélkül felel, ha az adóhatóság bizonyítja a pozitív feltételek fennállását, és maga az igazgatósági tag nem hivatkozik sikeresen a mentesítésre vonatkozó feltételek fennállására. A feltételek felsorolása kimerítő jellegű.

A pozitív feltételek közé tartoznak a következők:

1/ a gazdasági társaságnak – héaalannak adó tartozása keletkezik (azaz adó tartozás nem teljesítése);

2/ azon időszak tekintetében, amely alatt az adott igazgatósági tag ügyvezetői feladatokat látott el – fontos, hogy az adott időszakban az igazgatósági tag formális jogköreivel rendelkezzen, függetlenül attól, hogy ténylegesen a jogalany érdekében járt-e el az az igazgatósági tag, akinek a felelősségét megállapították;

3/ a héaalannal szemben folyamatban lévő végrehajtási eljárás nem jár sikerrel.

A mentesítésre vonatkozó feltételek közé tartoznak (kizárólag) a következők:

1/ az igazgatósági tag bizonyítja, hogy a fizetése képtelenség megállapítása iránti kérelmet időben benyújtotta, vagy hogy ebben az időszakban a szerkezetátalakítási eljárást megindították vagy az egyezségi eljárásban egyezséget hagytak jóvá. A feltétel csak a kérelem benyújtására vonatkozik, nem pedig annak következményére, azaz a fizetése képtelenség megállapítása);

2/ az igazgatósági tag bizonyítja, hogy a fizetése képtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásának elmulasztása nem róható fel neki – szándékosságra és gondatlanságra vonatkozik, amikor a társaság igazgatósági tagja minden szükséges gondosságot megtett a társaság ügyeinek ellátása során, és e kérelmet rajta kívül álló okokból nem nyújtotta be;

3/ az igazgatósági tag jelezte, hogy a végrehajtás a társaság mely vagyontárgyai tekintetében tenné lehetővé a társaság adó tartozása jelentős részének kielégítését – e végrehajtást valóban le lehet folytatni, és a hitelező követelésének kielégítését eredményezi.

- 10 Amint az a fentiekből következik, az egyetemleges felelősség kérdését szabályozó rendelkezés semmilyen módon nem utal az igazgatósági tag társaság ügyeinek intézése során tanúsított magatartásának – például a rosszhiszeműség vagy a kellő gondosság hiánya (felróható hiba vagy gondatlanság) – értékelésére. Nem vonatkozik továbbá a feladatai gyakorlásával kapcsolatos időpontra a hea meg nem fizetésével kapcsolatos bármely feltétel felmerülésének időpontjában. A vétkesség elemét csak a fizetése képtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásának elmulasztása szempontjából kell figyelembe venni. Így az az igazgatósági tag, akivel szemben az egyetemleges felelősségre vonatkozó döntést kell hozni, nem bizonyíthatja eredményesen a Bíróság ítélezési gyakorlata által a vétkesség tágabb értelemben vett szempontja tekintetében megállapított körülményeket. Ez olyan helyzetet eredményez, amikor az igazgatósági tag valóban bizonyítani tudná, hogy kellő gondossággal járt el, azonban ilyen mentesítésre vonatkozó feltétel hiányában még az ilyen típusú körülményekre való hivatkozás, sőt azok bizonyítása sem mentesíti őt a felelősség alól. Ez azt mutatja, hogy a lengyel jogrendszerben az igazgatósági tag egyetemleges felelőssége objektív és feltétel nélküli. E felelősség a héairányelv rendelkezéseire

tekintettel tehát túlléphet-e a kellő gondosság kötelezettsége és a vétkesség elve által meghatározott kereteken?

- 11 A jelen ügyben a felperes arra hivatkozik, hogy az adóbevallásokból származó héa meg nem fizetése az adóhatóság intézkedéssorozatának, különösen az alkalmazott biztosítási intézkedéseknek az eredménye volt, amelyek ténylegesen megakadályozták őt abban, hogy a társaság vagyonával rendelkezzen azon időszak alatt, amíg az igazgatóság tagja volt. Így ezen intézkedésekkel megakadályozták, hogy az adóbevallásokból eredő héát későbbi adómegállapítási időszakokban fizesse meg, ami a felelősségét érintő eljárás megindítását eredményezte. Az adóhatóság a felperes által kért bizonyításvételt annak ellenére tagadta meg, hogy a szóban forgó bizonyítékok az adóhatóság birtokában voltak (saját tevékenységükre vonatkoztak), mivel álláspontjuk szerint e bizonyítékok a jelen ügy szempontjából nem voltak lényegesek.
- 12 Összefoglalva, a bíróságnak megalapozott kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az igazgatósági tagok nemzeti jog szerinti egyetemleges felelőssége összeegyeztethető-e a héairányelv EUMSZ 325. cikkel összefüggésben értelmezett 273. cikkének céljával, és nem sérti-e az arányosság elvét, mivel objektív mechanizmusról van szó. Annál is inkább, mivel az említett objektivitás kiterjed azokra a következményekre is, amelyek magának az adóhatóságnak az intézkedéseiből erednek, mint ahogyan az jelen ügyben is történt.
- 13 Mivel a héairányelv 193. cikke alapján azon szabály alól, hogy minden adóalanynak meg kell fizetnie a héát, kivételt jelentenek azok a helyzetek, amikor a héairányelv 194–199b. és 202. cikkében említett esetekben más személyek kötelesek a héa megfizetésére. Ezenfelül a héairányelv 205. cikke alapján másik személy az e rendelkezésben említett esetekben egyetemlegesen felelős a héa megfizetéséért, ha a tagállam így határoz. Elismerve, hogy a héairányelv EUMSZ 325. cikkel összefüggésben értelmezett 273. cikke lehetővé teszi az igazgatósági tagoknak a héaalannyal egyetemlegesen fennálló felelősségére vonatkozó eljárás megindítását, a lengyel nemzeti rendelkezésben foglaltaknál szélesebb körben kellene figyelembe venni a vétkességi elemet, ami az e tekintetben lefolytatott eljárás tárgyának kiterjesztését eredményezi, és kétségeket vet fel azzal kapcsolatban, hogy az igazgatóságok tagok jelenleg alkalmazandó egyetemleges felelőssége nem sérti-e az arányosság elvét.
- 14 E kötelezettség nem tekinthető egyenértékűnek a héaalany adófizetési kötelezettségért való felelősségével, mivel kivételt jelent. Az igazgatósági tag számára a személyes felelősségéről döntő eljárás során biztosítani kell annak lehetőségét, hogy be tudja bizonyítani, hogy a héaalany képviselőjében nem rosszhiszeműen járt el, és hogy eljárásával felróható módon nem követett el hibát és nem állapítható meg gondatlansága. Az ilyen felelősség alóli mentesítés lehetőségének hiánya sérti ezen igazgatósági tag tulajdonhoz való jogát (a Charta 17. cikke), mivel az egyetemleges felelősségről történő határozathozatal következtében megfosztják vagyona egészétől vagy annak egy részétől.

- 15 Az igazgatósági tag egyetemleges felelősségére vonatkozó szabály fentiekben bemutatotthoz hasonló kidolgozása az adóhatóság részéről önkényes, és a bíróságnak jogos kétségei merülnek fel a héairányelv rendelkezéseinek, az arányosság elvének és a Charta 17. cikkének megsértését illetően.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés indokolása

- 16 A héairányelv 273. cikke nem olyan rendelkezés, amely lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy a héairányelv szabályaitól szabadon eltérjenek, és csak az adó pontos behajtásának biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében teszi lehetővé más kötelezettségek előírását. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint a tagállamnak tiszteletben kell tartania az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jogbiztonság elve és az alapvető uniós jogok.
- 17 A bíróságnak a szóban forgó ügy körülményei alapján felmerülő kételyei az igazgatósági tagot a felelősség alól mentesítő, mentesítésre vonatkozó feltételre alkalmazandó nemzeti gyakorlatra vonatkoznak. Olyan feltételről van szó, amely szerint az igazgatósági tag mentesülhet az egyetemleges felelősség alól, ha bizonyítja, hogy a fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet időben benyújtotta, vagy hogy a fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásának elmulasztása nem róható fel neki. E rendelkezés felépítése annyiban egyértelmű, hogy amennyiben jogi személy ellen indítanak fizetéseképtelenségi eljárást, az adóhitelező követelésének kielégítésére ugyanolyan szabályok alapján kerül sor, mint a többi hitelező esetében.
- 18 Az uPU rendelkezéseinek és a fizetéseképtelenségi joggal kapcsolatos szakirodalomnak az elemzése alapján csupán egyetlen hitelező tekintetében nem lehetséges fizetéseképtelenségi eljárást folytatni. A fizetéseképtelenség megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a kérelemmel érintett vállalkozónak legalább két hitelezője van, és pedig a fizetéseképtelenség intézményének alapvető céljára, nevezetesen az adós valamennyi hitelezője követelésének egyenlő mértékben történő kielégítésére tekintettel.
- 19 Ugyanakkor az adóhatóság azon az állásponton van (amely álláspont a közigazgatási bíróságok ítélezési gyakorlatán alapul), hogy a fent említett felelősség alóli mentesüléshez az igazgatósági tagnak fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet kell benyújtania, még abban az esetben is, ha egyetlen hitelező van, ami ellentmond 1) a fizetéseképtelenségi jog lényegének és szabályainak; 2) az uPU rendelkezéseinek; 3) a rendes bíróságok ítélezési gyakorlatának és 4) az e jogterületre vonatkozó szakirodalomnak. Megállapítható, hogy a kérelmet akkor kell benyújtani, ha az adós fizetéseképtelenségének az uPU 10. és 11. cikkében meghatározott feltételei fennállnak, az uPU 1. cikke (1) bekezdésének 1. pontja pedig figyelmen kívül marad. Ha tehát az adós nem teljesíti fennálló kötelezettségeit, mindig ilyen kérelmet kell benyújtani. A fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtásának kötelezettsége nem

jelenti e kérelem sikerességét, és azt, hogy a fizetésképtelenségi ügyekben eljáró bíróság megállapítja a fizetésképtelenséget. Az adósnak csak azt kell vizsgálnia, hogy teljesíti-e fennálló kötelezettségeit, annak megítélése, hogy a fizetésképtelenség megállapításának feltételei ténylegesen fennállnak-e, kizárólag a fizetésképtelenségi ügyekben eljáró bíróság feladata. Így az egyik hitelezővel szemben fennálló kötelezettségek nem teljesítése nem mentesíti az igazgatósági tagot a fizetésképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtása alól. Megállapítható, hogy ez a harmadik személy felelősségének objektív és másodlagos jellegéből adódik.

- 20 A fenti álláspont ismertetése azon helyzet bemutatására irányul, amelybe az igazgatósági tag kerül. Az igazgatósági tag, mint gazdasági társaságot képviselő személy, köteles az ügyek kezelése során kellő gondossággal eljárni, így ismernie kell az általánosan alkalmazandó jogot, valamint tartózkodni kell például a szükségtelen kiadásokat eredményező cselekményektől. Ez közvetlenül következik a KSH 209¹. cikkének 1. §-ából, amely szerint az igazgatósági tag kötelezettségeinek teljesítése során tevékenysége szakmai jellegéből eredő gondossággal kell eljárnia, és meg kell őriznie a társaság iránti lojalitását. A héa tekintetében a héaalany jóhiszeműsége a közös héarendszer egyik alapelve, azaz a héaalanyt képviselő igazgatósági tag tisztában van (vagy legalábbis tisztában kellene lennie) ezekkel a magatartási szabályokkal.
- 21 A fizetésképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtása abban az esetben, ha egyetlen hitelező van, a kincstár, ezen eljárás jellegénél fogva nem vezet eredményre (egy hitelező esetében nincs szó több hitelezőről, és a fizetésképtelenségi eljárás egyetemes és nem egyedi jellegű, mint a közigazgatási végrehajtás esetében). Közismert, hogy a fizetésképtelenségi ügyekkel foglalkozó bíróságok az ilyen kérelmet visszamenőleges hatállyal elutasítják (a KPC 130. cikkének 2. §-a). Ez arra enged következtetni, hogy e kérelem benyújtása a törvény értelmében *ex lege* eredménytelen („nem vált ki olyan joghatásokat, amelyet a törvény hozzá kapcsol”). Egyébként meg kell jegyezni, hogy e kérelem előkészítéséhez pénzügyi elemzést kell végezni, pénzügyi kimutatásokat kell készíteni, gyakran jogi képviselőt kell igénybe venni, és jelentős költségeket kell vállalni bírósági nyilvántartásba vétel és a bírósági eljárás költségeinek előlegezése formájában.
- 22 Az igazgatósági tag joggal várhatja el az állami hatóságoktól, hogy a mentesítésre vonatkozó feltétel elemzésekor teljeskörűen vegyék figyelembe az uPU rendelkezéseit és a fizetésképtelenségi ügyekben eljáró bíróságok ítélkezési gyakorlatát, mivel e feltétel közvetlenül a nemzeti fizetésképtelenségi jog rendszeréhez kapcsolódik.
- 23 A kérelemnek kizárólag az OP 116. cikke alapján történő benyújtásának megkövetelése ellentmond a tartalom elsődlegessége a formával szemben (angolul *substance over form*) – a héa tekintetében jól ismert – elvének. A kérelem lényegét nem önmagában annak benyújtása jelenti, hanem a megfelelő eljárás (jelen ügyben a fizetésképtelenségi eljárás) tényleges megindítása. Ismét meg kell

jegyezni, hogy a KPC 130. cikkének 2. §-a értelmében az ilyen kérelmet vissza kell küldeni, és e visszaküldés eredményeképpen a kérelem benyújtása önmagában nem vált joghatásokat. Az igazgatóság tagja csak akkor nyújthat be fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet, ha annak tényleges feltételei fennállnak. Ellenkező esetben eredménytelen, értelmetlen és felesleges költségeket generáló lépésről van szó. Hozzá kell tennünk, hogy e költségek a társaság vagyonát terhelik, elvonva ezzel az esetleges hitelező követelése kielégítésének alapját. Ezenfelül e költségek alapján az igazgatósági tagnak fel lehetne róni, hogy a társaság érdekeivel ellentétesen jár el. Mellékesen hozzá kell tenni, hogy bármilyen fizetéseképtelenségi eljárás megindítása korlátozza a hitelezők jogait, és megnehezíti az adós vagyonával szembeni végrehajtást.

- 24 Mivel a nemzeti jogalkotó olyan egyetemleges felelősséget vezetett be, amely jellegénél fogva nem egyenrangú a héaalany felelősségével, hanem azt kiegészíti, és megteremtette azokat a feltételeket, amelyek mellett az igazgatósági tag mentesülhet alóla, e feltételnek teljesíthetőnek kell lennie. Ezt nemcsak a jogbiztonság elve, hanem a bizalomvédelem elve, valamint a jogállamiság és az emberi jogok tiszteletben tartásának értékei is megkövetelik.
- 25 Összefoglalva, a bíróságnak megalapozott kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a fentiekben bemutatotthoz hasonló nemzeti gyakorlat nem lépi-e túl a mérlegelési mozgásteret azáltal, hogy túllépi a héairányelv EUMSZ 325. cikkel, valamint ezen irányelv 193. és 205. cikkével összefüggésben értelmezett 273. cikkének célját, és sérti a jogbiztonság és a bizalomvédelem, valamint a megfelelő ügyintézés elvét, következésképpen pedig a Charta 47. cikkét és a Charta EUSZ 2. cikkel összefüggésben értelmezett 17. cikkét.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés indokolása

- 26 A mérlegelési mozgáster és az igazgatósági tagok egyetemleges felelősség alóli mentesítésére vonatkozó egyik feltétel felépítésének ismertetett módja kétségeket ébreszt a bíróságban a törvény előtti egyenlőség elvének (beleértve a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét – a Charta 20. és 21. cikke) és következésképpen a hatékony jogorvoslathoz való jognak (a Charta 47. cikke) való megfelelést illetően.
- 27 Az Emberi Jogok Európai Bírósága és a Bíróság ítélkezési gyakorlatából levont következtetéseket figyelembe véve először is meg kell vizsgálni a helyzetek összehasonlíthatóságát. A vizsgált nemzeti intézkedés célja a héaalanytól (a héairányelv 193. cikke) eltérő személy egyetemleges felelősségének bevezetése, azaz az adóalanytól eltérő személyre (a héairányelv 205. cikke), nevezetesen az igazgatósági tagra irányul. A jogi személy igazgatóságában fennálló tagság az a közös jellemző, amely megalapozza e személyek egyenlő bánásmódját.
- 28 A mentesítésre vonatkozó feltételek egyike tartalmaz egy megkülönböztető kritériumot, a hitelezők számát. Azon jogi személy igazgatósági tagja, amelynek egynél több hitelezője van, fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem

benyújtásával mentesülhet a társaság tartozásaiért való felelősség alól, míg azon jogi személy igazgatósági tagja, amelynek csak egy hitelezője van, nincs abban a helyzetben, hogy ilyen kérelmet ténylegesen benyújtson. Más szóval, az igazgatósági tagok első csoportja a fizetéseképtelenségi eljárás során védelmet kérhet a hitelezőkkel szemben, a második csoport a fizetéseképtelenségi eljárás jellege miatt nem részesülhet ilyen védelemben. Következésképpen olyan helyzettel állunk szemben, amelyben a nemzeti jogalkotó különbséget tett az igazgatósági tagok között, azaz a törvény előtti egyenlőségtől való eltéréssel állunk szemben.

- 29 Ezt az ítélkezési gyakorlat is megerősíti, amely szerint az igazgatósági tagokkal (harmadik személyekkel) szemben nyilvánvalóan egyenlőtlen bánásmód valósul meg attól függően, hogy az általuk irányított társaságnak hány hitelezője volt. Megállapítható továbbá, hogy az egyenlőtlenség a harmadik fél felelősége garanciális funkciójának gyengüléséhez vezet. Ez a logika maga után vonja az ilyen felelősség objektív felelősségként való elfogadását.
- 30 Ezen túlmenően az ítélkezési gyakorlat azzal próbálja meg felszámolni a feltárt egyenlőtlenséget, hogy az OP 116. cikke alapján új feltételt teremt (amely ugyanis nem ebből a rendelkezésből következik), amely megköveteli, hogy azon társaság igazgatósági tagja, amelynek egyetlen hitelezője van, fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet nyújtson be annak ellenére, hogy e kérelem egyértelműen megalapozatlan, és ezen eljárás *contra legem* értelmezésen alapul.
- 31 Azon jogi személy igazgatósági tagja, amelynek több hitelezője van, elháríthatja az egyetemleges felelőséget azáltal, hogy a fizetéseképtelenné válás időpontjában fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelmet nyújt be. Ezért aktív lépésekkel, számára a hitelezőkkel szemben védelmet nyújtó eljárás megindításával mentesülhet az ilyen egyetemleges felelősség alól, mivel a hitelező, a kincstár nem kiváltságos hitelező. Sokkal rosszabb helyzetben van azon jogi személy igazgatósági tagja, amelynek egyetlen hitelezője van, mivel e személy az aktív cselekmények ellenére sem tud mentesülni e felelősség alól; a fizetéseképtelenségi jog alapján nem áll rendelkezésre jogalap. E személy jogi helyzetét nem változtatja meg az az ítélkezési gyakorlat, amely az OP 116. cikke alapján bevezeti az ilyen fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem általa történő benyújtásának kötelezettségét. Ez inkább kiemeli azon kialakult egyenlőtlenséget, amelyet a jogalkotó hozott létre, valamint rávilágít azon elgondolásra, amely szerint e mentesítésre vonatkozó feltétel hatástalan annak ellenére, hogy a lényegi tartalma jelentős mértékben összefügg a fizetéseképtelenségi jog rendszerével.
- 32 Összefoglalva, a bíróságnak megalapozott kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az igazgatósági tagnak a hálalany tartozásaiért való felelőséget előíró nemzeti intézkedésnek a fent említett, mentesítésre vonatkozó feltételek megteremtésével történő kialakítása nem lépi-e túl a mérlegelési mozgásteret azáltal, hogy túllépi a héairányelv EUMSZ 325. cikkel, valamint ezen irányelv 193. és 205. cikkével összefüggésben értelmezett 273. cikkének célját, és sérti a törvény előtti egyenlőség elvét (a Charta 20. és 21. cikke), továbbá a hatékony

jogorvoslathoz való jogot (a Charta 47. cikke), amennyiben a felperesnek nem áll rendelkezésére hatékony eszköz ahhoz, hogy megvédje a tulajdonhoz való jogát.

MUNKADOKUMENTUM