

C-277/24. sz. [Adjak]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 25.

Felperes:

M. B.

Alperes:Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (a wrocławai
adóhatóság igazgatója, Lengyelország)**Az alapeljárás tárgya**

Korlátolt felelősségű társaság ügyvezetése volt tagjának e társaság
héakötelezettségének megállapítására irányuló eljárásba való beavatkozása iránti
kérelem.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog és a héairányelv értelmezése; az EUMSZ 267. cikk

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2012. L 249., 15. o.; HL 2015. L 323., 31. o., HL 2018. L 125., 15. o., HL 2018. L 225., 1. o., HL 2018. L 329., 53. o., HL 2019. L 245., 9. o., HL 2023. L 30., 37. o.) 205. és 273. cikkét az Európai Unióról szóló szerződés (HL 2016. C 202., 13. o.) 2. cikkével (jogállamiság, az emberi jogok tiszteletben tartása) és az Európai Unió Alapjogi Chartájának (HL 2016. C 202., 389. o.) 17. cikkével (tulajdonhoz való jog), 41. cikkével (megfelelő ügyintézéshez való jog) és 47. cikkével (hatékony jogorvoslathoz és bírósághoz való jog), valamint az uniós jog által biztosított arányosság elvével, tisztességes eljáráshoz való joggal és védelemhez való joggal összefüggésben, hogy e rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és az azon alapuló nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében meg kell tagadni az adott esetben a jogi személy héakötelezettségéért teljes magánvagyonával egyetemlegesen felelős természetes személytől [jogi személy ügyvezetésének tagjától] azt a jogot, hogy tevőlegesen részt vegyen az e jogi személy héakötelezettségének az adóhatóság jogerős határozata formájában történő megállapítására irányuló eljárásban, ugyanakkor pedig az említett természetes személynek a jogi személy héakötelezettségéért való egyetemleges felelősségének megállapítására irányuló külön eljárásban e személyt megfosztják a végső fokon eljáró adóhatóságnak e természetes személy részvétele nélkül korábban hozott jogerős határozatában a jogi személy adókötelezettségének fennállására vagy összegére vonatkozóan korábban tett megállapítások, illetve elvégzett értékelések érdemi vitására alkalmas jogi eszköz igénybevételeitől, amely határozat pedig ily módon a nemzeti gyakorlat által megerősített nemzeti rendelkezés alapján ezen eljárás szempontjából precedensnek minősül?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

EUSZ: 2. cikk

Az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta): 17. cikk (1) bekezdése, 41. cikk (1) bekezdése és 47. cikk

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv): 205. és 273. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (a Lengyel Köztársaság 1997. április 2-i alkotmánya)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (az adózás rendjéről szóló 1997. augusztus 29-i törvény):

107. cikk – meghatározza a harmadik személyek adóalany adó tartozásáért teljes vagyonnal való egyetemleges felelősségének feltételeit

116. cikk – meghatározza többek között az ügyvezetés tagjainak a társaság adó tartozásáért való egyetemleges felelősségének feltételeit

133. cikk – rendelkezik arról, hogy ki vehet félként részt az adó eljárásban

A tényállás és az eljárás rövid ismertetése

2022. augusztus 22-i kérelmével M. B. felperes kérte az adóhivatal vezetőjétől (a továbbiakban: elsőfokú hatóság), hogy félként beavatkozhatson a B. sp. z o.o. (a továbbiakban: társaság) ellen a 2016. júniustól októberig terjedő időszakra vonatkozó hozzáadottérték-adó (héta) társaság általi megfizetésének ellenőrzésével kapcsolatos adó eljárásba, valamint hogy betekinthesse a szóban forgó eljárás irataiba, arra hivatkozva, hogy 2014 és 2018 között a társaság ügyvezetője volt, és a társaságnak az érintett időszakban való működését ő ismeri a legjobban.

Az elsőfokú hatóság a felperes kérelmét elutasította, arra hivatkozva, hogy az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezéseiből az következik, hogy a felet „ügyeinek intézésében” csak az ügygondnok helyettesítheti, ha a fél eljáró szervek hiányában nem rendelkezik cselekvőképességgel (jelen ügyben ez a helyzet áll fenn), és csak a fél jogosult iratbetekintésre.

A felperes fellebbezést nyújtott be e végzéssel szemben, amely alapján az adóhivatal igazgatója (a továbbiakban: másodfokú hatóság) e végzést teljes egészében megsemmisítette, és az ügyben folytatott eljárást megszüntette. A másodfokú hatóság rámutatott arra, hogy az adóhatóság határoz arról, hogy elismeri-e adott jogalany fél minőségét az adó eljárásban, és az adóhatóság jogosult saját objektív értékelést végezni azzal kapcsolatban, hogy a kérelmet benyújtó személy ténylegesen jogosult-e az eljárás megindítására. A másodfokú hatóság szerint a felperes az adózás rendjéről szóló törvény 133. cikkében felsorolt jogalanyok egyik kategóriájába sem tartozik. A másodfokú hatóság tehát úgy ítélte meg, hogy nincs olyan jogalap, amely alapján az elsőfokú hatóság meghozhatta volna a megtámadott végzést.

A felperes keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny (vajdasági közigazgatási bíróság) (kérdést előterjesztő bíróság) előtt, amit azzal indokolt, hogy az eljárás tárgyát képező időszakban ő volt a társaság ügyvezetésének egyetlen tagja. Éppen ezért a tevékenységének tárgyát illetően a legtöbb ismerettel rendelkezik, ami a folyamatban lévő eljárás szempontjából döntő jelentőségű. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy elegendő, hogy a felperest tanúként hallgatta meg. Ugyanakkor a kihallgatásra egy alkalommal és 2–3 évvel korábban került sor, az eljárás és a bizonyítékok összegyűjtése pedig még mindig

folyamatban van, így az egyszeri meghallgatás nem elegendő. Ezenfelül az adózás rendjéről szóló törvény értelmében a fennálló követelések a felperest mint természetes személyt terhelik, ami éppen alátámasztja a kérelmét.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 1 Az adózás rendjéről szóló törvényen alapuló eddigi nemzeti gyakorlat azzal a hatással jár, hogy az olyan héaeljárásokban, amelyekben félként jogi személy, például társaság (héaalany) vesz részt, e személy az eljárás egyedüli félének tekinthető. A felpereshez hasonló személyek (a társaság korábbi ügyvezetője) annak ellenére, hogy egyetemlegesen felelnek a társaság adókötelezettségeiért (az adózás rendjéről szóló törvény 116. cikke), beleértve a héakötelezettségeket is, nem rendelkeznek az eljárásban részes fél jogállásával, amelyhez az eljárásban való tevőleges részvétel számos eljárási garanciája kapcsolódik, beleértve az adóhatóság határozatok elleni jogorvoslat benyújtásának jogát.
- 2 A nemzeti gyakorlat abból indul ki, hogy az ügyvezetés tagjainak egyetemleges felelősségéről való határozathozatalhoz kétféle eljárás létezik: 1) adómegállapítási eljárás, amely meghatározza a társaság adókötelezettségének összegét, és amelyben csak a társaság (héaalany) tekinthető félnek; 2) harmadik személy (így a az ügyvezetés volt tagja) adókötelezettségével kapcsolatos eljárás, amennyiben az (adóalany) társaság nem teljesíti adókötelezettségét. A második eljárásban a társaság ügyvezetésének volt tagja vesz részt félként. E második eljárás tárgya azonban már nem maga a héamegállapítás. A társaság ügyvezetése volt tagjának a társaság héakötelezettségéért való egyetemleges felelősségét érintő eljárást tehát a korábban olyan adómegállapítási eljárásban hozott adómegállapítási határozat alapján folytatják le, amelyben csak a társaság vett részt félként. E határozat ezért a társaság ügyvezetésének volt tagját érintő eljárás szempontjából precedensnek tekinthető. Az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései és a nemzeti gyakorlat ugyanis nem biztosít az ügyvezetés volt tagja számára lehetőséget arra, hogy a harmadik személy felelősségével kapcsolatos külön (későbbi) eljárás során vitathassa az adóalany társaság adókötelezettségének összegét. Az ügyvezetés tagjának az adó megfizetéséért való egyetemleges felelősségére vonatkozó eljárás során csupán azt állapítják meg, hogy teljesülnek-e az adóhatóság határozatával korábban megállapított adótartozás átszállását megalapozó feltételek. Azon álláspont elfogadása, amely szerint a társaság ügyvezetésének volt tagja nem rendelkezik a társasággal szembeni adómegállapítási eljárásban a fél jogállásával, e személynek attól a jortól való megfosztására is kihat, hogy rendkívüli jogorvoslati eszközökkel (perújítás, határozat megsemmisítése) sikerrel kezdeményezzen eljárást.
- 3 Az adózás rendjéről szóló törvény 133. cikke 1. §-ának alkalmazásával kapcsolatosan ismertett nemzeti gyakorlat kialakulása szempontjából nagy jelentőséggel bír a Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság, Lengyelország) azt megállapító ítélete, hogy e rendelkezés nem ellentétes az alkotmánnyal, valamint az ezzel az ítélettel összhangban álló közigazgatási bírósági

joggyakorlat, amely egyébként ezen az ítélet meghozatala előtt is rendelkezésre állt (például az azon álláspontot képviselő ítéletek, amely szerint a társaság adókötelezettségét – így a héakötelezettségét – érintő ügyben a korlátozott felelősségű társaság ügyvezetője nem vesz félként részt az eljárásban).

- 4 A héairányelv 273. cikkéből következik, hogy a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása érdekében. Ilyen jellegű szabálynak minősül a lengyel jogban fennálló, harmadik személyeknek a társaság adókötelezettségéért való felelőssége, amely felelősség a héára vonatkozik.
- 5 A társaság ügyvezetése volt tagjának e társaság adókötelezettségéért való egyetemleges felelősségére vonatkozó ezen mechanizmus az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében előírt kötelezettségnek megfelelően hozzájárul a héairányelv 273. cikke értelmében a héa pontos beszedéséhez és/vagy az adócsalás megakadályozásához. Ezt az állítást nem cáfolhatja az a körülmény, hogy az említett mechanizmus alapján egyetemlegesen felelősnek minősülő személyek maguk nem héaalanyok. A jogvita azonban lényegében az e személyeknek az őket terhelő azon esetleges kötelezettség kapcsán biztosítandó eljárási garanciákra vonatkozik, hogy a társaságot terhelő héakötelezettséget személyes vagyonuknak kell fedeznie. Ennek során a héairányelv 273. cikke mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamok számára azon eszközöket illetően, amelyek a héa teljes összegének a beszedésére és az adócsalás elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez szükségesek.
- 6 A héairányelv 205. cikke szerint ezen irányelv 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkében említett helyzetekben a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a héa megfizetéséért. Bár a héairányelv 193. cikke alapvető szabályként előírja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, e cikk megfogalmazásából az következik, hogy az ugyanezen irányelv 194–199b. és 202. cikkében meghatározott helyzetekben más személyek is kötelesek vagy kötelesek lehetnek ezen adó megfizetésére. A héairányelv 193–205. cikke által alkotott szövegkörnyezetből ekképpen kitűnik, hogy ezen irányelv 205. cikke azon rendelkezések közé illeszkedik, amelyek a héafizetésre kötelezett személy különböző helyzetektől függően történő azonosítására irányulnak. Ezért e rendelkezések célja annak biztosítása, hogy az államkincstár hatékonyan szedje be a héát az adott helyzetben a legmegfelelőbbnek tekinthető személytől.
- 7 A 2022. október 13-i Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” ítéletben (C-1/21, EU:C:2022:788) a Bíróság elismerte, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személy héatartozásai tekintetében egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő többek között a következő körülmények között:

- az egyetemlegesen felelős személy a jogi személy ügyvezetője vagy ügyvezető szervének tagja;
 - ez az egyetemleges felelősség csak másodlagosan merül fel, ha a jogi személytől lehetetlen behajtani a fizetendő hea összegét.
- 8 A Bíróság ugyanezen ítéletben kimondta, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely egyetemleges felelősségi mechanizmust ír elő, amely kiterjed a jogi személy által amiatt fizetendő késedelmi kamatokra, hogy nem fizette meg a héát az ezen irányelv rendelkezéseiben előírt kötelező határidőn belül azon személy tisztességtelen cselekményei miatt, akinek egyetemleges felelősségét megállapították.
- 9 A héairányelv fenti értelmezését a jelen ügy körülményeire alkalmazva azt kellene megállapítani, hogy amennyiben az adóhatóság a társasággal szemben lefolytatott héamegállapítási eljárásban olyan tényeket kíván megállapítani, mint az említett adókötelezettség fennállása és összege, már az ilyen megállapítások szakaszában biztosítani kell, hogy az ügyvezetés ezen tagja (vagy az ügyvezetés volt tagja) az eljárásban félként vehessen részt. Ellenkező esetben ez azt eredményezheti, hogy az adóhatóság önkényesség jegyeit mutató megállapításokat tesz, amelyek az eljárás következő szakaszában nem támadhatók meg.
- 10 Az uniós jogban a tulajdonhoz való jogot különösen a Charta 17. cikke védi. A tulajdonhoz való jog közterhek és adók jogcímén való korlátozására (a „vagyon” csökkentésére) csak törvényből eredő feltételek alapján kerülhet sor. Figyelembe véve a tulajdonhoz (vagyonhoz) való jog fentiekben jelzett, uniós és nemzetközi jogon alapuló védelem hatályát, ezt a kérdést az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE) 13. cikkéből eredő jogorvoslati eszközök szempontjából kell vizsgálni, amely rendelkezés szerint bárkinek, akinek az egyezményben meghatározott jogait és szabadságait megsértették, joga van ahhoz, hogy a hazai hatóság előtt a jogsérelem hatékony orvoslását kérje az esetben is, ha e jogokat hivatalos minőségben eljáró személyek sértették meg.
- 11 A Charta 41. cikke ugyanakkor a megfelelő ügyintézéshez való jogot rögzíti, amely az uniós jog egyik általános elvét tükrözi (2014. május 8-i N-ítélet, C-604/12, EU:C:2014:302, 49. pont). E jog érvényesítése magában foglalja különösen a meghallgatáshoz való jogot, amelyhez nem lehet pusztán formális módon viszonyulni, hanem biztosítani kell, hogy az adóhatóság a meghallgatott személlyel szemben az érdekeit tiszteletben tartva járjon el.
- 12 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a hatékony bírói jogvédelem elve olyan általános uniós jogelv, amely a tagállamok közös alkotmányos hagyományain nyugszik, és amelyet az EJEE 6. és 13. cikke állapított meg, és amely elv újra megerősítést nyert a Charta 47. cikkében (2007. március 13-i Unibet [London] Ltd és Unibet [International] Ltd/Justitiekanslern ítélet, C-432/05, EU:C:2007:163). A

hatékony jogvédelem fogalma szélesebb körű, mint a hatékony bírói jogvédelem, mivel az előbbi fogalom a közigazgatási hatóságok előtti eljárásokban nyújtott védelmet is magában foglalja, míg az utóbbi a bíróságok által nyújtott védelemre terjed ki. A Charta 47. cikkéből következik többek között a hatékony jogorvoslathoz való jog, amely magában foglalja az eljárásnak a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság előtti megindításához való jogot. Az Emberi Jogok Európai Bírósága többször rámutatott arra, hogy az EJEE 13. cikke megköveteli, hogy a nemzeti jogrendszerek hatékony jogorvoslatokat (fellebbezési lehetőségeket) biztosítsanak. A tagállamok eljárási autonómiájának hatálya alá tartozó nemzeti intézkedés nem teheti gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (2010. április 15-i Barth ítélet, C-542/08, EU:C:2010:193, 17. pont; 1998. november 17-i Aprile ítélet, C-228/96 és C-228/96, EU:C:1998:544, 18. pont).

- 13 A védelemhez való jogot az uniós jog általános elvének kell tekinteni, amely biztosítja azt a lehetőséget, hogy az érintett személy hatékonyan ismertethesse az álláspontját olyan határozat elfogadása előtt, amely érdekeit hátrányosan érintheti. Ennek során az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében előírt együttműködés elvének értelmében a nemzeti bíróságok feladata a jogalanyok számára az uniós jogból eredő jogok bírói védelmének a biztosítása, és az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése ezenfelül előírja, hogy a tagállamok megteremtik azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a hatékony bírói jogvédelem biztosításához szükségesek (lásd: 2016. november 8-i Lesoochranárske zoskupenie VLK ítélet, C-243/15, EU:C:2016:838, 50. pont; 2017. február 9-i M ítélet, C-560/14, EU:C:2017:101, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A jogalanyok uniós jogból eredő jogai hatékony bírói jogvédelmének elve különböző elemekből tevődik össze, amelyek közé tartozik különösen a védelemhez való jog, a fegyveregyenlőség elve, a bírósághoz fordulás joga, valamint a tanácsadás, a védelem és a képviselőlet igénybevételéhez való jog (2012. november 6-i Otis és társai ítélet, C-99/11, EU:C:2012:684, 48. pont). A bármely eljárásban érvényesülő meghallgatáshoz való jog, amely szerves részét képezi a védelemhez való jog tiszteletben tartásának, mindenki számára biztosítja azt a lehetőséget, hogy hasznos és hatékony módon ismertesse álláspontját a közigazgatási eljárásban, és minden olyan határozat meghozatala előtt, amely az érdekeit hátrányosan érintheti (2014. december 11-i Boudjlida ítélet, C-249/13, EU:C:2014:2431, 34. és 36. pont; 2017. február 9-i M ítélet, C-560/14, EU:C:2017:101, 25. és 31. pont). Az alapvető jogok, így a védelemhez való jog tiszteletben tartása, amely a meghallgatáshoz való jogot is magában foglalja, nem tekinthetők abszolút követelménynek, hanem korlátozhatók, feltéve hogy a korlátozás a szóban forgó intézkedés által elérni kívánt közérdekű céloknak megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jog lényegét sértené (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 10-i G. és R. ítélet, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 33. pont; 2014. december 11-i Boudjlida ítélet, C-249/13, EU:C:2014:2431, 43. pont; 2016. július 7-i Lebek ítélet, C-70/15, EU:C:2016:524, 37. pont). A védelemhez való jog és a hatékony bírói jogvédelemhez való jog megsértését az adott ügy egyedi körülményei alapján kell értékelni, különösen a

szóban forgó jogi aktus jellegére, elfogadásának körülményeire, valamint az adott tárgyra vonatkozó jogszabályokra figyelemmel (lásd: 2013. július 18-i Bizottság és társai kontra Kadi ítélet, C-584/10 P, C-593/10 P és C-595/10 P, EU:C:2013:518, 102. pont; 2017. február 9-i M. ítélet, C-560/14, EU:C:2017:101, 33. pont).

- 14 A bizonyítékok megismeréséhez való jog kiterjed a közigazgatási hatóság által az eljárás során gyűjtött bizonyítékokra, valamint a kapcsolódó – például büntető- vagy közigazgatási – eljárásokban felhasznált bizonyítékokra, amennyiben a hatóság határozatát az ezen eljárásokban szerzett bizonyítékokra kívánja alapítani. A határozat címzettjének olyan helyzetben kell lennie, hogy a határozat meghozatala előtt képes legyen e bizonyítékokra hivatkozni. Az, hogy a bizonyítékokat a határozat meghozatalát követően, a bírósági eljárás szakaszában bocsátják a fél rendelkezésére, nem orvosolja a védelemhez való jog megsértését (lásd: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 52. és 57. pont). A bizonyítékok teljes körű megismeréséhez való jog a Bíróság ítélkezési gyakorlatában a „fegyveregyenlőség” elvéhez kapcsolódik. Ez az elv, amely a hatékony bírói jogvédelem elvének szerves részt képezi, a tisztességes eljáráshoz való jogból ered, és a bíróság előtt egyenlő bánásmódot biztosít a feleknek. Ezzel szemben a fél valamennyi bizonyíték megismeréséhez való jogának korlátozását igazolhatja az eljárásban részt vevő más felek jogi érdekei védelmének szükségessége vagy a minősített adatok védelme. Ilyen esetben azonban a jogorvoslati lehetőség hatékonyságának biztosítása érdekében a bíróságnak – amelynek rendelkeznie kell a szükséges információkkal, így a bizalmas információkkal és az üzleti titkokkal ahhoz, hogy az említett információk közölhetőségét az összes körülmény ismeretében bírálhassa el – el kell végeznie minden releváns ténybeli és jogi elem vizsgálatát (2021. szeptember 7-i UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras”/UAB WEcoservice Klaipėda” és társai ítélet, C-927/19, EU:C:2021:700, 129. és 135. pont).
- 15 Az egyén eljárási helyzetét is az arányosság elvének figyelembevételével kell kialakítani, amely elv megköveteli, hogy az uniós jog valamely rendelkezése által alkalmazott eszközök alkalmasak legyenek az érintett szabályozással kitűzött jogszerű célok megvalósítására, és ne menjenek túl az azok eléréséhez szükséges mértéken (2010. június 8-i Vodafone és társai ítélet, C-58/08, EU:C:2010:321, 51. pont). Az arányosság elve megköveteli az egymással versengő érdekek közötti egyensúly megteremtését, és a helyes egyensúly kialakítását egyrészt a társadalom általános érdekeinek követelményei, másrészt pedig az egyén alapvető jogai védelmének követelményei között (lásd: EJEB, 1991. április 26., Ezelin kontra Franciaország, 11800/85, 52. §). 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: 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet, 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 ítélet, 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: a fent hivatkozott Molenheide és társai ítélet, 47. pont; 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet, C-384/04, EU:C:2006:309, 30. pont; 2008. február 21-i Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG kontra Finanzamt Malchin ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, 18. és 19. pont). Az arányosság elve előírja, hogy több megfelelő intézkedés közül a kevésbé korlátozó jellegűt kell választani, és az okozott hátrányok nem lehetnek aránytalanok az elérendő, a hÉa pontos behajtásához hasonló célokkal (lásd: 2001. július 12-i Jippes és társai ítélet, C-189/01, EU:C:2001:420, 81. pont).

- 16 Meg kellett tehát győződni arról, hogy jogos kétségeket vet-e fel a felperes azon jogától a szabályozásból és a nemzeti gyakorlatból eredő megfosztása, hogy tevőleges részt vegyen a társaság (hÉaalany) hÉakötelezettségének megállapítását eredményező adóeljárásban, amely kötelezettségért a felperes a magánvagyonával egyetemlegesen felelhet. Ezek a kétségek mindenekelőtt az EUSZ 2. cikkből eredő követelményeknek különösen a jogállamiság, valamint az emberi jogok tiszteletben tartása (a Charta 17. cikke) tekintetében történő megsértése szempontjából merülnek fel. Azon jogától megfosztott egyént, hogy részt vegyen a végső soron a vagyonát érintő eljárásban, e tekintetben ténylegesen megfosztják azon jogától, hogy saját magáról rendelkezzen, vagyonáról pedig a hatáskörrel rendelkező adóhatóság határoz. További kétségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy a társaság (hÉaalany) ügyvezetésének volt tagja számára nem biztosítottak hatékony és megfelelő jogorvoslati lehetőséget a hÉakötelezettség fennállásának és összegének vitatására (mivel a kötelezettség fennállására és összegére vonatkozó eljárásban nem minősült félnek). A felet ezáltal a saját konkrét ügyében megfosztják a tisztességes eljáráshoz való jogától, mivel a társaság adókötelezettségének megállapított összege és jogalapja ezt követően a harmadik személy részvétele nélkül hozott jogerős határozat alapján e harmadik személy kötelezettségévé válik, akinek azonban nem áll rendelkezésre megfelelő és hatékony jogorvoslati lehetőség arra, hogy vitassa a társaság tekintetében a hÉakötelezettség fennállásáról és összegéről határozó adóhatóságok megállapításait. Az adózás rendjéről szóló törvény 116. cikkében foglalt mentesítő körülmények bizonyos lehetőséget biztosítanak a társaság tartozásaiért való egyetemleges felelősség alóli mentesülésre, de nem teszik lehetővé a társaság adókötelezettsége fennállásának vagy összegének vitatását. Következésképpen nem biztosítanak az egyén számára tényleges jogot arra, hogy megvédje jogait. Ezt követően utalni kell az azzal kapcsolatban felmerült kétségekre, hogy a társaság (hÉaalany) ügyvezetésének volt tagja számára nem biztosított a vagyonának védelméhez való jog. Az e személy részvétele nélkül lefolytatott adómegállapítási eljárás közvetlenül és azonnal érinti jogait, beleértve a vagyonát is. Utalni kell továbbá az azzal kapcsolatos kétségekre is, hogy a társaság (hÉaalany) ügyvezetésének volt tagja számára nem biztosított a megfelelő ügyintézéshez való jog, amelyhez a felperesnek az adóügy érdemi elbírálására irányuló eljárásnak a bíróság előtti megindításához való joga kapcsolódik. Az adóeljárásban részes fél minőségének hiánya kizárja, hogy a társaság hÉakötelezettségét megállapító határozat ellen a későbbiekben keresetet lehessen

indítani a közigazgatási bíróság előtt. Ehhez kapcsolódnak az abból a szempontból felmerülő kétségek, hogy a felperes részére nem biztosították a védelemhez való jogot. A védelem alatt itt a felperessel szemben érvényesített kötelezettség fennállásának és összegének vitatásához való jogot kell érteni. Ezen túlmenően a felperesnek nincs lehetősége arra, hogy állandó jelleggel megismerje az adóhatóság által gyűjtött bizonyítékokat. Ebben a szakaszban az egyént a bizonyítás kezdeményezésétől, és attól a jogától is megfosztják, hogy jelen legyen például a tanúkihallgatás során. Kétséges tehát, hogy ez alapján megállapítható-e, hogy a felperes és az adóhatóságok között biztosított a „fegyveregyenlőség”. Ez kétségeket vet fel az arányosság elvének tiszteletben tartását illetően, mivel a jelen ügyben egyensúlyba kell hozni a társaság héakötelezettségének megállapítására irányuló eljárásban kétségtelenül fennálló társadalmi érdeket annak az egyénnek az érdekeivel, aki a társaság e kötelezettségéért végső soron saját magánvagyonával felelhet. A kérdést előterjesztő bíróságban ezért kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy összeegyeztethető-e az arányosság elvével a társaság héakötelezettségéért esetlegesen felelős harmadik személy eljárásbeli jogállásának olyan kialakítása, amely szerint e személynek nincs lehetősége arra, hogy érdemben vitassa azon adókötelezettség összegét, amelyért a társasággal együtt egyetemlegesen felel. Így az azzal kapcsolatos kétségek is relevánsak, hogy a társaság (héaalany) volt ügyvezetőjét megfosztják a meghallgatáshoz való jogától, mivel érveit figyelmen kívül hagyják.

- 17 Ebben az összefüggésben fontos felhívni a figyelmet a Bíróságnak a fentiekben hivatkozott, 2019. október 16-i ítéletében (C-189/18) kifejtett azon álláspontjára, amely szerint a héairányelvet, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és a Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a héa levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyekre az e beszállítók által elkövetett héacsalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak, feltéve, először is, hogy az nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és hogy nem fosztja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és jogi minősítéseket, másodsor, hogy az említett adóalany ezen eljárás során betekinthez az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják e betekintés korlátozását, harmadszor pedig, hogy az e határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság vizsgálhatja e bizonyítékokat, valamint az említett beszállítókkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.

- 18 Mivel tehát az egyénnek meg kell ismernie a más eljárásokban összegyűjtött anyagokat, – a Bíróság fentiekben hivatkozott ítéletében leírt körülmények között – abból kell kiindulni, hogy a héairányelv rendelkezéseivel, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvével és a Charta 47. cikkével nem ellentétes, ha a társaság kötelezettségeiért adott esetben egyetemlegesen felelős harmadik személy a társasággal szembeni adómegállapítási eljárásban részt vevő félnek minősül (azon időszak tekintetében, amelyben az ügyvezetés e társaságot képviselő tagja volt), amihez azon joga kapcsolódik, hogy megismerje azokat a bizonyítékokat, amelyek alapján az adóhatóság megállapítja a végső soron e harmadik személyt terhelő adókötelezettséget.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság továbbá utal a C-278/24. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre, amelyek a jelen ügyben nem érintik a felperest, azonban a felvetett probléma vele kapcsolatban merül fel.

MUNKADOKUMENTUM