

E. SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. március 13.1(1)

C?95/07. és C?96/07. sz. egyesített ügyek

Ecotrade SpA

kontra

Agenzia Entrate Ufficio Genova 3

„HÉA – Fordított adózási rendszer – Tévesen mentesnek min?sített adóköteles ügylet – Átmin?sítés – Be nem vallott adó behajtása és levonása – A nemzeti jog különböz? határid?i”

1. Egy Olaszországban alapított társaság fuvarozási szolgáltatást vett igénybe máshol bejegyzett gazdasági szerepl?kt?l, amelyek nem számítottak fel HÉÁ?t a számláikban. Helytelenül gondolta azt, hogy ezek a szolgáltatások HÉA?mentesek, ezért nem foglalta ?ket bele a HÉA?nyilvántartásaiba. A „fordított adózási” rendszer alapján valójában neki magának, a szállítmány után az el?zetesen felszámított HÉA megfizetésére kötelezettnek kellett volna bevallania azt, majd levonnia a saját áthárított adójából. Ez két – egymást kioltó – bejegyzést foglalt volna magában a nyilvántartásban, így nem kellett volna semmilyen fizetési kötelezettséget teljesíteni az adóhatóság felé.

2. Mindazonáltal ugyanezt az eredményt érte el azzal, hogy nem vallotta be és nem vonta le az el?zetesen felszámított adót, de teljes mértékben befizette az áthárított adót.

3. Az adóhatóság, felfedezve a hibát, visszaköveteli a be nem vallott el?zetesen felszámított adót – a nemzeti jog alapján fennálló azon joga alapján, hogy felülvizsgálja a négy megelőz? évben tett HÉA?bevallásokat –, de visszautasítson bármely adólevonást, amit nem kértek legkés?bb az adólevonási jog keletkezését követ? második év bevallásában, a szintén a nemzeti jog által megállapított jogveszt? határid? alapján.

4. A jelen el?zetes döntéshozatalra irányuló kérelemben a genovai Commissione Tributaria Provinciale (területi adóbíróság) által feltett kérdés így az, hogy összeegyeztethet?e a közösségi HÉA?szabályozással a két határid? közötti eltérésb?l adódó helyzet, amely arra vezet, hogy az adóhatóság olyan HÉÁ?t követel, amelyet nem kellene megfizetni, ha az eljárásokat megfelelően követték volna.

A közösségi szabályozás

5. A közösségi HÉA?szabályokat jelenleg a 2006/112 irányelv(2) állapítja meg, amely 2007.

január 1-jével hatályon kívül helyezte az akkori szabályozást, és helyébe lépett azzal a céllal, hogy világosan és ésszerűen, átdolgozott szerkezetben és szöveggel mutassa be az alkalmazandó rendelkezéseket, elviekben anélkül, hogy érdemi változásokat eredményezne.(3)

6. A jelen ügy a 2000-es és 2001-es évet érinti, amikor az első és a hatodik irányelv(4) tartalmazta a jelentősebb szabályokat. A továbbiakban az érthetőség kedvéért ezen irányelvek rendelkezéseire jelen időben fogok hivatkozni annak ellenére, hogy már nincsenek hatályban. A tartalmuk és nagyrészt a szövegük is változatlan a 2006/112 irányelvben; hivatkozásként ez utóbbi megfelelő rendelkezéseit szintén meg fogom jelölni.

7. A közös HÉA-rendszer alapvető jellemzőit az első irányelv 2. cikke szabályozza:(5)

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottértékadó minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.

[...]”

8. A tagállamon belüli ügyletekre vonatkozó adólevonási rendszert a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja szabályozza:(6)

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]”

9. Ennek megfelelően az adóalanyok a szolgáltatási lánc bármely közbeeső szakaszában rendszerint viselik a beszállítójuk által rájuk terhelt HÉA-t (előzetesen felszámított adó), és áthárítják a HÉA-t (áthárított adó) a vevőikre. Ezt követően az adóalanyok – miután a vonatkozó előzetesen felszámított adójukat levonták – megfizetik az adóhatóságnak ennek az áthárított adónak az összegét.

10. Azonban nem mindig ez a helyzet.

11. Először is a hatodik irányelv 17. cikkének (6) és (7) bekezdése az adólevonási jog alól bizonyos kivételeket határoz meg. A (6) bekezdés előírja, hogy (bár az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni) amíg a Tanács megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhetsz a levonási jog, a

tagállamok fenntarthatnak minden olyan kivételt, amely az irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel. A (7) bekezdés lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy – konjunkturális okokból és konzultáció feltételével – teljesen vagy részben kizárják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét, vagy e helyett azon termékeket, amelyeket az adóalany maga állított elő, vagy amelyeket belföldön vásárolt meg, illetve külföldről hozott be, úgy is megadóztathatják, hogy ez az adó nem lépi túl azon HÉA-mértéket, amelyet e termékek beszerzése esetén kellene megfizetni.

12. Másodszor egyes ügyletek mentesek a HÉA alól, ezen esetekben a vevő nem tud semmit levonni, még akkor sem, ha az adóköteles termékértékesítéseihez vagy szolgáltatásnyújtásaihoz használja fel a terméket.

13. Az ilyen mentesített ügyletek között szerepel a nyílt tengeren közlekedő kereskedelmi tevékenységet folytató hajók charterezése és bérbeadása.(7)

14. Harmadszor az ügyletek bizonyos körében nem az értékesítő, hanem a vevő a HÉA-kötelezett. Ezekben az esetekben az értékesítő szükség szerint levonja az előzetesen felszámított adót, de nem hárít át adót a vevőre. A vevőnek magának kell az ügylet HÉA-jával elszámolnia, de amennyiben az ügyletet a saját adóköteles szolgáltatásához vagy termékértékesítéséhez használta fel, az összeg azonnal levonhatóvá válik a 17. cikk (1) és (2) bekezdésének megfelelően.

15. Így a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint,(8) azok a személyek kötelesek megfizetni a kapott szolgáltatás adóját, „akiket belföldön a hozzáadottértékadó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C. [...] része szerinti szolgáltatásokat nyújtottak, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre”.(9) A 28b. cikk C. része(10) a „Közösségen belüli áru fuvarozást” foglalja magában, amelyet az (1) bekezdés úgy határoz meg, hogy „áru fuvarozás, amely során az indulás és az érkezés helye két különböző tagállam területén található”, és amelynél az értékesítés helye az érkezés helyének felel meg.

16. Ami az adólevonási jog ilyen feltételek melletti gyakorlását illeti, a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja(11) előírja, hogy „ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak [...] amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok előírásainak”.

17. A 18. cikk (2) és (3) bekezdése szerint:(12)

„(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.”

18. A hatodik irányelv 22. cikke(13) kötelezettségek kiterjedt sorát állapítja meg a HÉA megfizetésére kötelezett személyek számára, amelyek közül azonban csak a következők tartoznak a jelen ügymű tárgyhöz tartozónak:

„(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a

hozzáadottérték?adó felhasználását és annak adóhatóság általi ellen?rzését.

[...]

(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapiig. E határnap nem lehet az egyes adómegállapítási id?szakok végét követ? két hónapnál kés?bb. Az adómegállapítási id?szakokat az egyes tagállamok egy hónapban, két hónapban vagy egy negyedévben állapítják meg. A tagállamok azonban más id?szakokat is megjelölhetnek, feltéve hogy ezen adómegállapítási id?szak az egy évet nem haladja meg.

b) A bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetend? adó, valamint az érvényesítend? adólevonás összegének megállapításához, beleértve adott esetben, amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek értékét, továbbá az adómentes értékesítések teljes értékét is.

[...]

(7) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy betartsák a fenti, bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket azon személyek, akik a 21. cikk 1. pontja [...] b) alpontjának megfelel?en a külföldön letelepedett adóalany helyett adófizetésre kötelezettek [...].

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelel? behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl? bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek el? a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg? alaki el?írásokat."

A nemzeti szabályozás

19. A közösségi HÉA?írányelveket jelenleg alapvet?en a módosított, 1972. október 26?i 633. számú Decreto del Presidente della Republica (köztársasági elnöki rendelet, a továbbiakban: 633/72 DPR).

20. A rendelet 17. cikke (3) bekezdésének els? mondata így szól: „A külföldi illet?ség? [...] adóalanyok által az állam területén teljesített termékértékesítésekre [...] vonatkozó kötelezettségeket az állam területén letelepedett azon megbízók vagy megrendel?k teljesítik, akik vállalkozási, m?vészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlásához [...] veszik igénybe a szolgáltatásokat."

21. Ugyanezen rendelet 19. cikke (1) bekezdése el?írja többek között: „A beszerzett vagy importált árukat vagy szolgáltatásokat terhel? adó levonásának joga akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, és legkés?bb az azon évet követ? második évre vonatkozó bevallásban gyakorolható, amely évben az adó levonásának joga keletkezett, az e jog keletkezésének id?pontjában fennálló feltételek szerint."

22. A 23. cikk (1) és (2) bekezdése el?írja az adóalanyok számára, hogy a számlákat tizenöt napon belül kötelesek bejegyezni az erre szolgáló nyilvántartásba, feltüntetve a sorszámot, a kibocsátás id?pontját, az adóalapot képez? összeget és az adó összegét adókulcsok szerint elkülönítve, valamint a 17. cikk (3) bekezdése szerinti tényállás esetén a termékértékesít?t vagy a szolgáltatás nyújtóját.

23. A 25. cikk (1) bekezdése arra kötelezi az adóalanyokat, hogy emelked? sorrendben megszámozzák a beszerzett vagy importált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó

számlákat, beleértve a 17. cikk (3) bekezdése értelmében kibocsátottakat is, és nyilvántartásba vegyék őket azon időszakos elszámolást vagy éves bevallást megelőzően, amelyben az e számlákból eredő adólevonás jogát gyakorolták.

24. Az 54. cikk (5) bekezdése szerint: „Ahol bizonyíték van egyáltalán vagy részben be nem vallott összegekről, illetve egészben vagy részben nem megfelelő adólevonásokról, a hozzáadottértékadóhatóság az adó, a járulékos fizetendő adó vagy a lecsökkentett adójóváírás említett bizonyítékok alapján történő megállapítására szorítkozhat, fenntartva a további megállapítás lehetőségét az 57. cikkben meghatározott határidők megtartásával.”

25. Végül az 57. cikk (1) bekezdésének első mondata így szól: „Az adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat, elévülés terhe mellett, legkésőbb az azon évet követő negyedik év december 31-é előtt kell megküldeni, amely évben a bevallást benyújtották.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

26. Az Ecotrade SpA (a továbbiakban: Ecotrade) olasz jog szerinti, granulált kohósalak és egyéb, a cementgyártáshoz használt adalékanyag külkereskedelmére szakosodott részvénytársaság. 2000-ben és 2001-ben(14) az Ecotrade ilyen anyagok Olaszországból más tagállamokba történő tengeri szállítására nem Olaszországban alapított szállítmányozó cégek szolgáltatásait vette igénybe. Ezek a társaságok leszámolták az Ecotrade-nek a szolgáltatásait, amelyeket vagy „hajócharterezésként” vagy „fuvarozásként” tüntettek fel. Egyetlen számla sem tartalmazott HÉÁ-t, egyeseken kifejezetten feltüntették, hogy a szolgáltatás HÉÁ-mentes.

27. Következésképp az Ecotrade mindezen szolgáltatásokat tengerjáró hajók bérleteként vagy charterezéseként kezelte, amelyek a hatodik irányelv 15. cikke (5) bekezdését átültető nemzeti rendelkezések értelmében mentesek a HÉÁ alól.(15) Így azokat rendszerint a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, de nem foglalta bele őket a HÉÁ-nyilvántartásba vagy az adóbevallásába.

28. Egy ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a fuvarozási szolgáltatások valójában közösségen belüli áruszállításnak minősülnek, amelyek tekintetében a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint 28b. cikke C. részét átültető nemzeti rendelkezések értelmében az Ecotrade volt köteles megfizetni a HÉÁ-t. Kisebb fenntartásokkal ugyan, de az Ecotrade elfogadta az új minősítést. Semmi sem utal az Ecotrade csalárdságára vagy rosszhiszeműségére.

29. Az Ecotrade-nek tehát be kellett volna vallania a fuvarozási szolgáltatások HÉÁ-ját, és azt elzeteresen felszámított adóként kellett volna rögzítenie. Köteles lett volna megfizetni ezt az adót, ugyanakkor levonhatta volna az áthárított adóból. Összességében tehát ez az adókötelezettségét nem érintette volna.

30. 2004 decemberében a 633/72 DPR 54. cikke (5) bekezdésének és 57. cikke (1) bekezdésének megfelelően az e rendelkezésekben foglalt határidőn belül az adóhatóság felhívta az Ecotrade-et az érintett HÉÁ megfizetésére, amely két évre megközelítőleg 320 000 EUR-nak megfelelő összeget tett ki, és értelemszerűen a mintegy 1 600 000 EUR-nak megfelelő értékű számlára 20%-os általános kulccsal számított HÉÁ-t fejezte ki.(16) Ugyanakkor visszautasította, hogy az Ecotrade adólevonást érvényesítsen ugyanezen összegre, azon az alapon, hogy az 633/72 DPR 19. cikkének (1) bekezdése által erre biztosított határidő már eltelt. Kiszabott továbbá az Ecotrade-re valamivel több, mint 360 000 EUR-t kitevő közigazgatási bírságot.

31. Az Ecotrade megtámadta az elutasítást és a bírságokat a kérdést elterjesztő bíróság előtt,

amely a következ? kérdésekben kér döntést:

„1) A [...] 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének, 21. cikke (1) bekezdésének és 22. cikkének helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti rendelkezést (a jelen ügyben a [...] 633. sz. DPR 19. cikkét), amely a valamely jogalany vállalkozási tevékenységének folytatása következtében esedékessé vált [HÉA] levonásához való jog gyakorlását határid? (két év) betartásához köti a határid? elmulasztását a jogvesztéssel szankcionálva, különösen azon esetek vonatkozásában, amelyekben a termék vagy szolgáltatás beszerzésének HÉA?kötelezettsége a fordított adózási eljárás alkalmazásával keletkezik, ami lehet?vé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó megfizetését a vállalkozó számára az ennek levonására el?írt határid?nél hosszabb határid?n (a 633/72 DPR 57. cikke szerint négy éven) belül követelje, amikor a levonási jog a határid? eltelte miatt már nem érvényesíthet??

2) A [...] 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti jogszabályt, amely az e cikkben szerepl? „[alaki] el?írások” szabályozásában a 633/72 DPR 17. cikke (3) bekezdésének és 23. és 25. cikkének együttes alkalmazása által szabályozott fordított adózási eljáráson keresztül (kizárólag az adóalany hátrányára) a hatodik irányelv 17. cikkében el?írt adólevonási jog gyakorlásának id?beli korlátozását írja el?, mint a 633/72 DPR 19. cikke?”

32. Írásbeli észrevételeket nyújtott be az Ecotrade, az olasz és a ciprusi kormány, valamint a Bizottság, amelyek képvisel?i – a ciprusi kormány képvisel?je kivételével – mindannyian megjelentek a tárgyaláson.

Értékelés

El?zetes észrevételek

33. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés tágan értelmezve mindenekel?tt azt az általános kérdést teszi fel, hogy az adólevonási jog gyakorlására megszabott kétéves határid? összeegyeztethet??e a közösségi HÉA?szabályozással, és csak másodsorban azt, hogy összeegyeztethet??e abban a sajátos esetben, amikor a fordított adózási eljárás alkalmazandó, és az adóhatóságnak hosszabb id? áll rendelkezésre a nem megfelel?en elszámolt adó behajtására.

34. Egyetértek azonban az olasz kormánnyal és a Bizottsággal, hogy szükségtelen túl szorosan az általános kérdésre összpontosítani, amely önmagában az alapeljárásban nem tölt be központi szerepet. Az alapvet? kérdés az olasz szabályok alkalmazása nyomán kialakult helyzet közösségi joggal való összeegyeztethet?sége olyan körülmények között, mint amellyel az Ecotrade nézett szembe.

35. A nemzeti bíróság által hangsúlyozott azon tényez?k, amelyek erre az eredményre vezettek, a következ?k: i. az adólevonási jog gyakorlásának „kétéves” határideje,(17) ii. az adóhatóság behajtásra rendelkezésre álló „négyéves” határideje(18) és iii. a fordított adózási rendszer, amely szerint az adóalany el?zetesen felszámított adó megfizetésére vonatkozó kötelezettségét általában pontosan ellensúlyozza az ugyanarra az adóra vonatkozó levonási jog.

36. Emellett – és annak ellenére, hogy ennek az eljárásnak az összefüggései kétségkívül kulcsszerepet töltenek be ebben az esetben – véleményem szerint legalább ilyen fontos azt leszögezni, hogy az Ecotrade által kifogásolt eredményt nem a fenti három tényez? pusztán együtthatása idézte el?, hanem a beszerzési ügylet adómentesb?l adókötelessé történ? átmin?sítése.

37. Végül, bár a kérdést elterjeszt? bíróság formailag két, az olasz szabályoknak a hatodik irányelv különböz? rendelkezései fényében történ? értékelésére irányuló kérdést tesz fel, hasznosabbnak érzem együtt vizsgálni a két kérdést.

Az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó határid? lehet?sége

38. A nemzeti bíróság kérdéseiben hivatkozott egyetlen rendelkezés, illetve a hatodik irányelv más rendelkezése sem ír el? semmilyen egyedi határid?t az adólevonási jog gyakorlására, valamint nem utal kifejezetten arra a lehet?ségre – vagy annak kizártságára –, hogy a nemzeti jog határozzon meg ilyen határid?t.

39. Mindazonáltal e rendelkezések közül legalább egy úgy tekinthet?, mint amely burkoltan felhatalmaz határid? el?írására. A 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja az adólevonás jogára vonatkozó, a tagállamok által lefektetett el?írásokra utal. Ezenkívül ugyanezen irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdéséb?l tisztán látszik, hogy lehet?ség van határid? megállapítására. Az el?bbi kimondja, hogy az adólevonás azon összeg vonatkozásában gyakorlandó, amely ugyanabban az adómegállapítási id?szakban esedékes, mint amikor adólevonási jog keletkezik; az utóbbi pedig lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett az adóalany felhatalmazható az adólevonásra akkor is, ha nem tartotta be – többek között –, ezt a feltételt. Együtt olvasva, e rendelkezések magukban foglalják azt, hogy a tagállamok szabadon el?írhatják, hogy az adólevonási jog a kérdéses adómegállapítási id?szak vonatkozásában gyakorolható,(19) vagy hosszabb id?t engedhetnek erre.

40. Nem értek egyet tehát az Ecotrade?del abban, hogy az adólevonás joga annyira alapvet?, hogy soha semmilyen határid? nem szabható a gyakorlásával szemben. A jog valóban alapvet?, de a jog? (és pénzügyi) biztonság érdekében az is fontos, hogy a már lezárt adótényállásokat ne tegyék ki annak, hogy id?korlát nélkül kétségbe lehessen vonni ?ket.

41. Ha tehát a hatodik irányelv lehet?vé teszi a tagállam számára annak el?írását, hogy az adólevonási jogot csak a keletkezése szerinti adómegállapítási id?szakban gyakorolják, nem merül fel az a kérdés, hogy valamely hosszabb id?szak – mint az olasz jog által megengedett tiszta két év – f?szabályként jogsért?en korlátozó jelleg??e.

42. Elég csak arra gondolni, hogy az ilyen határid?nek (amely több tekintetben hasonló ahhoz, mint amely a közösségi jog megsértésével kivetett nemzeti terhek visszakövetelésére benyújtható keresetekre vonatkozik) minden esetben meg kell felelnie az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés követelményének.(20) Nem lehet tehát kedvez?tlenebb a hasonló jelleg? bels? esetekre vonatkozókhöz képest,(21) és nem teheti a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását. A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott beadványokban nem szerepelt hasonló jelleg? bels? esetekre alkalmazandó határid?vel való összehasonlítás, és azzal sem érveltek, hogy a két egész éves határid? az adólevonási jognak a gyakorlását általában – és nem az adott sajátos körülmények között – lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi a gyakorlatban.

Az adóhatóság lehet?sége az adómegállapításra az ilyen határid? lejártát követ?en

Általában

43. Vitathatatlanak tehát, hogy az adóhatóságoknak megfelelő idővel kell rendelkezniük, amely alatt ellenőrizhetik az adóalanyok HÉA-bevallását, és – amennyiben szükséges – megállapíthatják az adófizetési kötelezettséget; szintén vitathatatlan, hogy ezt az időszakot a jogbiztonság érdekében valamilyen mértékben korlátozni kell.

44. Az is tagadhatatlan, hogy az adóhatóság számára az ellenőrzésre és az adómegállapításra rendelkezésre álló időszaknak hosszabbnak kell lennie annál az időszaknál, amely alatt az adóalany köteles végleges nyilatkozatot tenni fizetési kötelezettségeiről és adólevonási kérelmeiről. Amíg nem tesz ilyen nyilatkozatot, addig nem lehet azt ellenőrizni.(22)

45. Ha az ilyen ellenőrzés be nem vallott HÉA-ra vonatkozó fizetési kötelezettséget tár fel, azt mindenképpen érvényre lehet – és kell – juttatni, és a megfelelő összeget be kell szedni.

46. A fizetési kötelezettség feltárása nem gyakorol hatást semmilyen olyan elzáróan felszámított adó levonására vonatkozó jogra sem, amely független ettől a fizetési kötelezettségtől. Az áthárított adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség módosításától meglehetősen különálló kérdés az, hogy az adóalany gyakorolta-e vagy sem az adólevonási jogát bármely alkalmazandó, általam leírt típusú nemzeti határidő alatt.

A jelen ügy körülményei között

47. Ugyanakkor ez nem igaz arra a helyzetre, amikor az ellenőrzés olyan, be nem vallott HÉA-fizetési kötelezettségre derít fényt, amely – ha azt szabályszerűen bevallották volna – a vele együttjáró adólevonási jogra jogosított volna fel; ugyanakkor ilyen fizetési kötelezettség hiányában nem áll fenn adólevonási jog. Ilyen esetekben az adólevonási jog gyakorlásának elmulasztása elválaszthatatlan azon adókötelezettség bevallásának elmulasztásától, amelyet a hatóság most érvényesíteni akar.(23)

48. Amikor tehát az adólevonás és a fizetési kötelezettség ugyanannak az érmeinek a két oldala, az adóhatóság által végzett bármely módosításnak értelemszerűen mindkettőt figyelembe kell vennie. Ezenkívül teljes egészében ellentétes lenne az egész HÉA-rendszerben alapvető fontosságú semlegesség elvével, ha a kötelezettséget a vele együtt járó adólevonási jog lehetővé tétele nélkül kérnék számon.

49. Ahogy azt a Bíróság több ízben kifejtette, az adólevonási szabályok célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítsék a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A rendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától vagy eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉA-kötelesek.(24)

50. Ezzel ellentétben az olasz szabályoknak az adóhatóság szándéka szerinti alkalmazása a jelen ügyben a már (bár helytelen alapon) elért adósemlegességet olyan jelentős teherrel cserélné fel, amely alól a vállalkozónak elvben mentesülnie kellene, és ez azzal a következménnyel járna, hogy a beszedni kívánt adó összege mindent egybevetve magasabb lenne, mint amit be kellett volna szedni.

A be nem vallott adó beszédésének lehetséges indokai a kapcsolódó adólevonási jog gyakorlásának visszautasítása esetén

51. Felmerül a kérdés, hogy mindazonáltal létezik-e valamilyen közösségi jogi rendelkezésen alapuló indok a semlegesség alapvető követelményének felülírására. A nemzeti bíróság a kérdéseiben hivatkozik a hatodik irányelv 17. cikkére, 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjára, 21.

cikkének (1) bekezdésére és 22. cikkére.(25) Ezek közül az eljárás különböz? szakaszaiban a 17. cikk (6) és (7) bekezdésére, a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontjára, valamint a 22. cikk (7) és (8) bekezdésére hivatkoztak mint olyanokra, amelyek alkalmasak arra, hogy alátámasszák az olasz szabályok azon értelmezését, amelyet az adóhatóság támogat.

52. Ahogy azt a ciprusi kormány is megjegyzi, a 17. cikk (6) és (7) bekezdésére tekintettel azonban a jelen ügyben nem a szóban forgó adó adólevonási *jogból* történ? *kizárásáról* van szó, hanem az adólevonási jog *gyakorlásának* bizonyos körülmények közötti *korlátozásáról*. Az ilyen korlátozás nem esik a 17. cikk (6) és (7) bekezdésének hatálya alá, amely bizonyos típusú beszerzési ügyletek teljes mentesítésére vonatkozik.

53. A többi hivatkozott rendelkezés közül a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja felhatalmazza a tagállamokat, hogy meghatározzák az adólevonás jogára vonatkozó el?írásokat; a 22. cikk (7) bekezdése olyan intézkedések meghozatalát írja el? a tagállamoknak, amelyek biztosítják, hogy a fordított adózási rendszer alapján az el?zetesen felszámított adót fizetni köteles vállalkozások betartsák a bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeiket; végül a 22. cikk (8) bekezdése felhatalmazza ?ket, hogy megállapítsanak más kötelezettségeket az adó megfelel? behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

54. Az olasz és a ciprusi kormány úgy utalt a fentiekre, mint amelyek alkalmasak az olasz szabályoknak az adóhatóság által támogatott értelmezése szerinti alkalmazásának alátámasztására, különösen amennyiben azok valószínűsíthet?en ösztönzik a megfelel?, id?ben történ? és pontos bevallást, valamint megakadályozzák a csalást és az adóelkerülést.

55. Ezzel az állásponttal nem értek egyet. Bár a szóban forgó rendelkezések feltétlenül felhatalmaznak alaki követelmények felállítására és bírság kilátásba helyezésére e követelmények teljesítésének elmulasztása esetére, de nem igazolják magának a HÉA?rendszernek a torzítását (emlékezni kell, hogy az Ecotrade?re nagymérték? bírságot szabtak ki, bár annak közösségi joggal való összeegyeztethet?ségét a kérdéseket el?terjeszt? bíróság nem vetette fel).

A Collée?ügyben hozott ítélet

56. Ebben az összefüggésben hasznos lehet felidézni a Bíróság által a Collée?ügyben(26) közelmúltban hozott ítéletet. Mivel az jó néhány hasonlóságot mutat a jelen üggyel, viszonylag hosszan foglalom össze.

57. Az autókeresked? csak a területén illet?séggel rendelkező ügyfelek részére való értékesítés vonatkozásában tarthatott igényt jutalékra. Annak érdekében, hogy más tagállambeli illet?séggel rendelkező vásárlók részére történ? értékesítésért is jutalékot kérhessen, közvetít?t vett igénybe, hogy az hivatalosan vegye meg és adja el a gépjárm?veket. A keresked? kiállította a közvetít?nek a HÉA?t is feltüntet? számlákat, aki azután adólevonást igényelt. Az adóhatóság elutasította az adólevonást, mivel az ügylet fiktív volt. A keresked? ezt követ?en korrigálta a könyvelését úgy, hogy az a valós helyzetet mutassa. Az adóhatóság a gépjárm?vek eladási árának megfelel? összeggel megemelte a keresked? adóköteles forgalmát, azonban elutasította ezen termékértékesítés mentesítését (az el?zetesen felszámított adó levonásával együtt, ahogy az a Közösségen belüli szállítás esetében normális esetben történt volna), mivel a szóban forgó ügylet teljesítését követ?en nem történtek meg azonnal és folyamatosan a szükséges bejegyzések a nemzeti esetjogból következ? szabályoknak megfelel?en.(27)

58. A Bíróság megállapította, hogy a Közösségen belüli értékesítésnek a termékek feladásának megfelelő tagállamban való adómentessé tétele a vonatkozó Közösségen belüli beszerzés érkezési helye szerinti tagállamban történő (fordított) megadóztatásával elkerüli a kettős adóztatást és az adósemlegesség elvének megsértését.(28)

59. A hatodik irányelv 22. cikke számviteli, számlakiállítási és nyilatkozattételi, valamint az adóhatóság számára benyújtott összesítő bevallásra vonatkozó eljárási kötelezettségeket határoz meg az adóalanyokra, a 22. cikk (8) bekezdése pedig lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő megállapítása, behajtása és az adókijátszás megakadályozása érdekében. Ugyanakkor ezek az intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik az adósemlegességet.(29)

60. Az olyan nemzeti intézkedés, amely a mentességre való jogosultságot alaki követelmények teljesítésétől teszi függővé, figyelmen kívül hagyva a tartalmi követelményeket meglétét, meghaladja az adó pontos megállapítása és beszedése biztosításához szükséges mértéket.(30)

61. Az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Ha valamely értékesítés megfelel a mentesítésre előírt feltételeknek, akkor nem vethető ki HÉA.(31)

62. Az alapügyben, mivel nem vitatott, hogy Közösségen belüli értékesítés történt, az adósemlegesség elve megkövetelte, hogy mentességet biztosítsanak, mivel a tartalmi követelmények teljesültek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tett eleget az adóalany. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést.(32)

63. Fontos lehetővé tenni, hogy a Közösségen belüli értékesítés minősítésének az ügylet teljesítését követő megváltoztatását figyelembe lehessen venni az adóalanyok könyvelésében. Így el kell ismerni az értékesítés Közösségen belüli jellegét a könyvelés utólagos módosítása esetében, feltéve hogy teljesülnek az objektív követelmények.(33)

64. Ami azt a kérdést illeti, hogy releváns-e az a tény, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, és hogy a mentesítés alárendelhető-e az adóalany jóhiszeműségének, az erre a kérdésre adandó válasz attól függ, hogy az érintett tagállam esetében fennáll-e az adóbevétel kiesés veszélye. A HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul kivetett adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója. Mindazonáltal, ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét, a semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul számlázott HÉA-t a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől függetlenül módosíthassák. Ugyanezen szabályok alkalmazandók a Közösségen belüli értékesítés mentesítéséhez szükséges számviteli kiigazítások esetében is.(34)

65. Nem tekinthető adóbevétel kiesésnek az eredetileg tévesen az ország területén belüli, főszabály szerint HÉA-köteles értékesítésnek minősített, Közösségen belüli értékesítéshez kapcsolódó HÉA be nem szedése. Az ilyen bevételek a végső fogyasztás helye szerinti tagállamot illetik.(35)

66. Végül a közösségi jog nem akadályozza meg abban a tagállamokat, hogy bizonyos feltételek mellett a HÉA kijátszására irányuló kísérletként vegyék figyelembe a Közösségen belüli ügylet leplezését, és ilyen esetben a belső jogukban meghatározott bírságot vagy pénzbüntetést alkalmazzanak. Mindazonáltal, a szankcióknak mindig arányban kell állniuk a visszaélés súlyosságával.(36)

A jelen ügybe történő áttöltetés

67. Számomra úgy tűnik, hogy a Bíróság Collée-ügyben hozott ítéletben kifejtett érvelése igen szerencsésen alkalmazható a jelen ügyben. Ezt a következőképpen fogalmaznám meg.

68. A fordított adózási rendszer célja a kettős adóztatás elkerülése és az adósemlegesség biztosítása. A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja vagy 22. cikkének (7), illetve (8) bekezdése szerinti intézkedések nem haladhatják meg az azon célok eléréséhez szükséges mértéket, amelyre szánták őket, és nem veszélyeztethetik a semlegességet. Meghaladja a szükséges mértéket az olyan intézkedés, amely a mentességre való jogosultságot alaki követelmények teljesítésétől teszi függővé, figyelmen kívül hagyva a tartalmi követelmények meglétét. Az ügyletek adóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Ha az ügyletek megfelelnek az adólevonás feltételeinek, a HÉA levonható. Ahol a fordított adózási rendszer alapján egyértelmű, hogy az adófizetési kötelezettség adólevonáshoz való jogot keletkeztet, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy mentességet biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany. Fontos lehetővé tenni az értékesítés minősítésének megváltoztatását az adóalanyok könyvelésében. Annak valós voltát el kell ismerni a könyvelés utólagos módosítása esetében, feltéve hogy teljesülnek az objektív követelmények. Ha nem áll fenn az adóbevételek kiesés veszélye, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a hibásan kitöltött HÉA-bevallásokat kiigazíthassák. Nem áll fenn ilyen veszély, ha a fizetési kötelezettség és a levonási jog kioltják egymást. Megfelelő és arányos bírság mindazonáltal kiszabható az ügyletek helyes bevallásának elmulasztásáért.

Végkövetkeztetések

69. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon a Commissione Tributaria Provinciale di Genova által előterjesztett kérdésre:

(1) A közösségi HÉA-irányelvek rendelkezéseivel nem ellentétes az, ha a nemzeti jog jogvesztő határidőt ír elő az adóalany előzetesen felszámított adójára vonatkozó adólevonási jog gyakorlására az adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében, feltéve hogy a szóban forgó határidő nem kedvezőtlenebb a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozókhöz képest, és nem teszi a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a jogok gyakorlását.

(2) A közösségi HÉA-irányelvek rendelkezései nem akadályozzák meg az adóhatóságot abban, hogy ellenőrizze az adóalanyok HÉA-bevallásait, akkor sem, ha a fenti határidő már eltelt, és hogy követelje az esedékes, de még nem fizetett adót.

(3) Ugyanakkor olyan helyzetben, amikor az ellenőrzés során be nem vallott HÉA-fizetési kötelezettségre derül fény, amely – ha szabályszerűen bevallották volna – egyúttal adólevonási jogra jogosított volna fel, a fizetési kötelezettséget nem lehet érvényesíteni az adólevonási jog figyelembe vétele nélkül.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

3 – Lásd a (3) preambulumbekezdést.

4 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11?i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL 71., 1967.4.14., 1301. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.); a többször módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1977.6.13., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 – 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése.

6 – A tényállás megvalósulásának idején a 17. cikk (2) bekezdésének szövege a 28f. cikkben volt. A 17. cikk (1) és (2) bekezdése ma a 2006/112/EK irányelv 167. cikkében és 168. cikke (a) pontjában található.

7 – A hatodik irányelv 15. cikkének (5) bekezdése, együtt olvasva a 15. cikk (4) bekezdésének a) pontjával; a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) és c) pontja.

8 – A tényállás megvalósulásának id?pontjában hatályos 28g. cikk; lásd a 2006/112 irányelv 196. cikkét.

9 – Ezt a rendszert közkelet? nevén „fordított adózási” eljárásnak hívják. A 21. cikk (1) bekezdésének más rendelkezései szerint a fordított adózás alkalmazandó más olyan típusú termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, amelynél a termékértékesít?, illetve a szolgáltatásnyújtó nem a vev? tagállamában (vagy abban a tagállamban, ahol az ügylet teljesül) telepedett le, hanem valamely más, a Közösségen belüli vagy azon kívüli államban..

10 – Lásd 2006/112 irányelv 47. és 48. cikkét.

11 – A 28f. cikk (2) bekezdésében; a 2006/112 irányelv 178. cikkének f) pontja.

12 – A 2006/112 irányelv 179. és 180. cikke.

13 – A tényállás megvalósulásának idején a 28h. cikk; lásd 2006/112 irányelv 213–271. cikkét.

14 – A C?95/07. sz. ügy a 2001?es adóévet, a C?96/07. sz. ügy pedig a 2000?eset érinti.

15 – Lásd a fenti 13. pontot.

16 – A C?95/07. sz. ügyben el?zetes döntéshozatalra utaló végzésben megadott számok kevéssel 20% feletti HÉA?kulcs alkalmazását tükrözik. Ezt nem indokolták, de úgy t?nik, hogy az eltérés nem érinti a probléma megoldását.

17 – Pontosabban a bevallás benyújtására nyitva álló határid? az azt az évet követ? második év, amelyben a levonási jog keletkezett.

18 – Valójában az azt az évet követő negyedik év végén, amikor a nyilatkozatot tették. Az Ecotrade azt a meg nem cáfolt ténytet állította a tárgyaláson, hogy ezt a határidőt átmeneti jogszabályokkal rendszeresen meghosszabbították öt, hat vagy hét évre.

19 – Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményeihez kötve – lásd alább a 42. pontot.

20 – Vö. például a C-62/00. sz., Marks and Spencer ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 34. és azt követő pontjaival.

21 – Számomra úgy tűnik, hogy a Bizottság tévesen állítja (ha jól értettem), hogy az egyenértékűség elve az adóalany és az adóhatóság rendelkezésére álló időszakokra vonatkozik.

22 – Vö. a C-85/97. sz. SFI-ügyben hozott ítélet (EBHT 1998., I-7447. o.) 32. pontjával.

23 – A jelen eljárásban az Ecotrade a fordított adózási rendszer miatt találja magát ebben a helyzetben; viszont hasonló helyzet fordulhatna elő abban az esetben, ha az adóalany a saját termékértékesítését és szolgáltatásnyújtását adómentesnek minősítette (miközben azok valójában adókötelesek voltak), és ezért nem volt abban a helyzetben, hogy levonja azoknak a termékeknek vagy szolgáltatásoknak az előzetesen felszámított adóját, amelyeket e termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használt fel.

24 – Lásd legutóbb a C-435/05. sz. Investrand-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-1315. o.) 22. pontját.

25 – Lásd fentebb a 8., 11., és 15–18. pontokat.

26 – A C-146/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.).

27 – Lásd az ítélet 12–18. pontját.

28 – 21–23. pont (hivatkozással a C-62/93. sz., BP Supergas ügyben hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 16. pontjára; a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontjára; a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 49. pontjára, valamint a C-184/05. sz., Twoh International ügyben hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 22. pontjára).

29 – 25. és 26. pont (hivatkozással a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontjára; a C-395/02. sz., Transport Service ügyben hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 29. pontjára; a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontjára, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 92. pontjára).

30 – 29. pont

31 – 30. cikk (hivatkozással az Optigen és társai ügyben hozott ítélet 44. pontjára, a Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontjára, valamint a Transport Service ügyben hozott végzés 18. és 19. pontjára).

32 – 31. pont.

33 – 33. pont.

34 – 34. és 35. pont (hivatkozással a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 60. és 63. pontjára és a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. pontjára). A kétségtelen eltérés a két, jóhiszeműség szükségességére vonatkozó állítás között abból ered, hogy a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben a Bíróság megállapította, hogy nem elengedhetetlen az a jóhiszeműségi követelmény, amelyet a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben hozott ítéletében (EBHT 1989., 4227. o.) említett (lásd a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítéletet, különösen annak 50–58. pontját).

35 – 37. pont.

36 – 40. pont (hivatkozással a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 62. pontjára).