

MICHAL BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. november 10.(1)

C?564/15. sz. ügy

Farkas Tibor

kontra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága

(a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Fordított adózás – A 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja – A termék beszerzője terhére »adókülönbözetet« megállapító adóhatósági határozat – Az el?zetesen felszámított héa levonhatatlansága – Bírság kiszabása – A bírság arányossága”

I – Bevezetés

1. Farkas Tibor (a továbbiakban: felperes) egy árverés keretében mobilhangárt vásárolt egy fizetésektelen társaságtól (a továbbiakban: a termék értékesítője). A felperes megfizette a vételárat, valamint az eladó által az ezen ügylet után felszámított héa összegét. Ezt követően héabevallásában levonásba helyezte ezt az összeget. Az adóhatóság azonban jelezte, hogy az ügyletre a fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni. Ezen szabályok értelmében a felperes köteles az adónak az adóhatóság részére való megfizetésére. Az adóhatóság erre tekintettel ezen összeg megfizetését követelte, ezenfelül pedig a fizetendő héa 50%-ának megfelelő összegű bírságot szabott ki a felperessel szemben.

2. A kérdést el?terjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy az ilyen adóhatósági határozat összhangban áll-e a 2006/112 irányelvvel (a továbbiakban: héairányelv).(2)

3. Mielőtt azonban az erre irányuló vizsgálatot lefolytathatnánk, először is egy el?zetes kérdést kell tisztázni. Ez az el?zetes kérdés, amely mellékesen merült fel a kérdést el?terjesztő bíróság által el?terjesztett kérdések kapcsán, a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának helyes átültetésére és a jelen ügyben szóban forgó vagyontárgy ingóként vagy ingatlanként való besorolására vonatkozik.

II – Alkalmazandó jog

A – Az uniós jog

4. A jelen ügy szempontjából releváns időszakban a héairányelv a 193. cikkében azt írta el, hogy a „194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.

5. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tagállamok elírhatják, hogy az adó megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére „ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítés[ét]” teljesítették.

6. A héairányelv 226. cikkének (11) bekezdése kimondja, hogy amikor az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzőt, illetve a szolgáltatás igénybe vevőjét terheli, a kiállított számlákon a héa megállapítása céljából főszabály szerint kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni: „ezen irányelv vonatkozó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatás adómentes vagy fordított adózási eljárás alá tartozik”.

B – A nemzeti jog

7. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 142. §-ának (1) bekezdése elírja, hogy „az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője fizeti: [...] g) a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék értékesítése, valamint egyéb, a teljesítésekor a szokásos piaci árat tekintve 100 000 forintnak megfelelő pénzüsszeget meghaladó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll”.

8. Amennyiben valamely ügyletre a 142. § (1) bekezdésének g) pontja alkalmazandó, az áfatörvény 142. §-ának (7) bekezdése alapján „a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó [...] nem szerepel”.

9. Az áfatörvény 169. §-ának n) pontja értelmében, ha az adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője kötelezett, a számlának kötelezően tartalmaznia kell a „fordított adózás” kifejezést.

III – A tényállás, a nemzeti eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

10. A felperes a termék értékesítője eszközeinek kényszereladására irányulóan az adóhatóság által szervezett elektronikus árverés útján mobilhangárt vásárolt.

11. A termék értékesítője 2012. november 26-i teljesítési időponttal számlát állított ki az egyenes adózás szabályai szerint. Az elzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint a felperes megfizette a héát magában foglaló vételárat (a továbbiakban: a héa első összege). Ezt követően a felperes a héabevallásában levonásba helyezte a számla héatartalmát.

12. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága a felperes könyvelésének vizsgálata során azonban megállapította, hogy az ügyletre az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja szerinti fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni. Ebből következően az ügyletre első héát a felperesnek mint a termék beszerzőjének kellett volna megfizetnie. Az első fokú adóhatóság a felperes fizetendő általános forgalmi adóját 744 000 HUF-tal megnövelte, e tekintetben ilyen összegű adókülönbötetet állapított meg a terhére. Az első fokú adóhatóság álláspontja szerint ez az összeg a fordított adózás szabályai alá eső ügylet után fizetendő héának felel meg (a továbbiakban: a héa második összege). Az első fokú adóhatóság elutasította a felperesnek az ezen összeg visszaigénylésére irányuló kérelmét, és 372

000 HUF adóbírságot szabott ki vele szemben.

13. A másodfokú adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: alperes) helybenhagyta e határozatot.

14. A felperes a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elött vitatja e határozatot. Arra hivatkozik, hogy az ilyen, nemzeti adóhatóság által hozott határozatok sértik az uniós jogot. Azt állítja, hogy az alperes egy egyszeri alaki hiba alapján tagadta meg tőle a héalevonási jogát, mivel a termék értékesítése a szóban forgó ügyletről a fordított adózás szabályai helyett egyenes adózás szerinti számlát állított ki. Rámutat arra, hogy a termék értékesítése megfizette a hēa első összegét a költségvetés javára. Ennélfogva a költségvetést nem érte kár, és minden adat rendelkezésre állt számára az adó helyes összegének megállapításához.

15. A kérdést előterjesztő bíróság több, a felperes által megfogalmazott kétséggel egyetért. Rámutat arra, hogy adókijátszásra utaló körülmény nem merül fel. Megállapítja, hogy az adóhatóság által megfogalmazott jogértelmezés nem tűnik arányosnak a fordított adózással elérni kívánt céllal.

16. E körülmények között a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) A hēairányelv rendelkezéseivel, különösen az adósemlegesség és az adócsalás megelőzésére irányuló céllal való arányosság elvével összeegyeztethető-e az áfatörvény rendelkezéseire alapított adóhatósági gyakorlat, mely szerint az adóhatóság a termék beszerzése (szolgáltatás igénybe vétele) terhére adókülönbözetet állapít meg arra az esetre, ha a fordított adózás alá eső ügyletről a termék értékesítése (szolgáltatás nyújtója) az egyenes adózás alapján állítja ki a számlát, annak áfatartalmát bevallja és be is fizeti a költségvetés számára, a termék beszerzése (szolgáltatás igénybe vétele) pedig a számla kiállítójának megfizetett áfát [levonásba] helyezi, ugyanakkor a termék beszerzése az adókülönbözetként megállapított áfa tekintetében levonási jogával nem élhet?

2) A helytelen adózási mód megválasztásának arányos szankciója-e ebben az esetben az adókülönbözet megállapítása, amely 50% mértékű adóbírság[?]fizetési kötelezettséget is maga után von, akkor, ha a költségvetést adókiesés nem érte, visszaélésre vonatkozó adat nem merült fel?

17. Írásbeli észrevételt az észtt és a magyar kormány, valamint a Bizottság nyújtott be. A magyar kormány és a Bizottság a 2016. szeptember 7-én megtartott tárgyaláson előadta szóbeli észrevételeit.

IV – Elemzés

18. A hēairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja kimondja, hogy az csak az „ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítés[ére]” alkalmazandó. Ennélfogva e rendelkezés egyértelműen az ingatlan vagyontárgyakra korlátozza alkalmazhatóságát.

19. Előzetes döntéshozatalra utaló végzésében a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a felperes által megvásárolt vagyontárgy egy „mobilhangár”. Ugyanakkor e bíróság nem tesz említést arról, hogy az előtte folyamatban lévő ügy tényállása alapján e hangárt ingó vagy ingatlan vagyontárgynak minősítette.

20. Az, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság csak korlátozott jelent?séget tulajdonított e kérdésnek, érthet?nek t?nik az alkalmazandó nemzeti jog szövege alapján (amely a jelen indítvány 7. pontjában szerepel), amely nem tesz különbséget az ingó és ingatlan vagyontárgyak között. E min?sítés ugyanakkor kiemelt jelent?séggel bír a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának alkalmazhatósága szempontjából.

21. Jóllehet ennek megállapítása végeredményben a kérdést elterjeszt? bíróság feladata, abból indulok majd ki, hogy a *mobilhar*gár, ahogyan arra a neve ténylegesen utal, *ingó* vagyontárgy (A). Ezt követ?en azt a valószínűtlen esetet vizsgálom meg, amelyben a mobilhargár ingatlan vagyontárgynak min?sül (B).

A – *Ha a mobilhar*gár ingó vagyontárgynak min?sül

22. Nem merül fel kétség a tekintetben, hogy a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja csak *ingatlan* vagyontárgyakra alkalmazandó.

23. A magyar kormány a tárgyaláson meger?sítette, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának(3) átültetésére irányul. Szintén meger?sítette, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja ingó és ingatlan vagyontárgyakra egyaránt alkalmazandó.

24. Ebb?l következ?en, amennyiben az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontját ingó vagyontárgyra alkalmazták, feltéve hogy a mobilhargár annak min?sül, a fordított adózás alkalmazására a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának tárgyi hatályát túlterjeszkedve került sor.

25. Ezzel összefüggésben azt kell megvizsgálni, hogy a tagállamok jogosultak-e arra, hogy a 199. cikk (1) bekezdése g) pontja alkalmazásának tárgyi hatályát ilyen módon kiterjesszék. Úgy vélem, hogy az alábbi okokból nem jogosultak erre.

26. El?ször is, azt az alapvet? szabályt, hogy mely személy köteles a héa megfizetésére, a héairányelv 193. cikke(4) írja el?. E rendelkezés kimondja, hogy a héát az adóztatandó termékértékesítést végz? vagy szolgáltatást nyújtó adóalany köteles megfizetni.

27. Ugyanakkor e rendelkezés a jelen ügy szempontjából releváns időpontban azt is kimondta, hogy az adó megfizetésére a héairányelv 194–199. és 202. cikkében meghatározott esetekben más személy is kötelezhet?.

28. Ebb?l következ?en az e rendelkezésekben bevezetett fordított adózás a 193. cikk szerinti f?szabály alóli kivételt képez. Ennek eredményeképpen e rendelkezések hatályát szigorúan kell értelmezni.(5) A jelen ügy összefüggésében ez azt jelenti, hogy az általános szabály alóli eltérésekre csak akkor kerülhet sor, ha azt a héairányelv kifejezetten el?írja.

29. Másodszor, a héairányelv 193. cikkének és 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának együttes értelmezéséből az következik, hogy az ingatlanvagyon kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése utáni hűa megfizetésére kötelezett személy meghatározását teljes mértékben harmonizálták. Ahogyan azt a Bíróság korábban már kifejtette, a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontját többek között a 199. cikkben foglalt fordított adózás alkalmazása érdekében vezették be,(6) hogy valamennyi tagállam számára lehetővé váljon az eltérő intézkedések alkalmazása; korábban csak egyes tagállamok számára engedélyezték, hogy az adókiíátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem érdekében bizonyos ágazatokban vagy különleges ügyletek tekintetében ilyen intézkedéseket alkalmazzanak.(7)

30. Az ennek eredményeképpen megvalósult harmonizáció ennél fogva nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy saját kezdeményezésre kiterjesszék a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő kivétel tárgyi hatályát.

31. Harmadszor, az egyes tagállamok számára a 193. cikkben és a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontjában foglalt általános szabálytól való eltérés egyetlen lehetséges módja a héairányelv 395. cikkén alapuló eltérésre vonatkozó engedély megszerzése. E rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kérelmezzék az arra irányuló jogot, hogy „[a hűa]írányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen[ek] be az adókiívetés egyszerősítésére vagy az adókiíátszások és adókiíkerülések egyes fajtáinak megakadályozására”.

32. Ennél fogva Magyarország a héairányelv 395. cikkén alapuló tanácsi határozatban biztosított eltérés révén terjeszthette volna ki a 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja szerinti kivétel hatályát.(8)

33. Magyarország a tárgyaláson megérősítette, hogy nem engedélyeztek a részére ilyen egyedi eltérést.

34. Mivel Magyarország nem rendelkezett ilyen, a héairányelv 395. cikke alapján biztosított eltéréssel, az alapügybelihez hasonló mobilhangár értékesítésére e tagállam nem alkalmazhatja a fordított adózást.

35. Ebből következően az alapügybeli körülmények között a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a fordított adózás alkalmazásának a kényszereladási eljárás keretében értékesített ingó vagyontárgyakra történő kiterjesztése.

36. A kérdést előterjesztő bíróság által közölt ténybeli körülmények arra utalnak, hogy a felperes és a termék értékesítője a héairányelvnek megfelelően járt el, amikor a mobilhangár értékesítését az egyenes adózás szabályai szerint folytatták le.

37. Ha a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügy tényállása alapján arra a megállapításra jut, hogy a mobilhangár ténylegesen ingó vagyontárgynak minősül, e bíróság ebből a megállapításból a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatával összhangban köteles levonni a szükségszerű következtetéseket.

38. A nemzeti jogszabályokat a lehető legteljesebb mértékig az uniós jog vonatkozó rendelkezéseivel összhangban kell értelmezni.(9) Ugyanakkor, ahogyan azt a Bíróság is elismerte, az uniós joggal összhangban álló értelmezésnek vannak korlátai. E kötelezettség különösen nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául.(10) Ha az uniós joggal összhangban álló értelmezés lehetetlennek bizonyul, a nemzeti bíróság köteles az uniós jog teljes érvényesülésének biztosítására, szükség esetén eltekintve a nemzeti jog rendelkezéseinek alkalmazásától, anélkül hogy az említett rendelkezéseket előzetesen meg kellene

semmisíteni.(11) Annak a kérdésnek az eldöntése, hogy a nemzeti bíróságok jogosultak-e arra, hogy az uniós jogot hivatalból figyelembe vegyék, az egyenértékűség elve tiszteletben tartásának van alárendelve, nevezetesen hogy a nemzeti bíróságok hasonló helyzetben kötelesek lennének-e a nemzeti jog rendelkezéseinek a hivatalból való figyelembevételére.(12)

B – *Ha a mobilhangár ingatlan vagyontárgynak minősül*

39. Véleményem szerint a vizsgálat a fentiekben kifejtett okokból ezen a ponton véget is érhet.

40. Mindazonáltal, amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság az eltte folyamatban lévő ügy tényállása alapján arra a következtetésre jutott, hogy a mobilhangár ingatlan vagyontárgynak minősül, ami már magából a vagyontárgy nevéből kiindulva kevésbé valószínű, annak érdekében, hogy teljeskörűen segítsen a kérdést elterjesztő bíróságot, az alábbiakban rövid alternatív iránymutatással szolgálok.

41. Először is, több elzetes megállapítást teszek a héa első és második összegének megfizetése közötti különbségtétel vonatkozásában (1). Ezt követően azzal a kérdéssel foglalkozom, hogy az adóhatóság jogosult volt-e arra, hogy követelje a felperestől, hogy az tegyen eleget a fordított adózás szerinti héakötelezettségeinek, miközben elutasította a felperes elzetesen felszámított héa levonása iránti kérelmét (2). Végül megvizsgálom a felperessel szemben kiszabott bírság arányosságát (3).

1. A héa első és második összege közötti különbségtétel

42. Pontosítani kell, hogy a következő részben vizsgált kérdések elsődlegesen azon adózás területén fennálló kötelezettségekre és jogokra vonatkoznak, amelyek a héa második összege tekintetében a felperesnél az adóhatósággal szemben felmerülnek. Ugyanakkor e kérdések nem érintik azokat a jogokat és kötelezettségeket, amelyek a héa első összege tekintetében a felperes, a termék értékesítője és a költségvetés közötti viszonyban merülnek fel.

43. A fordított adózás alkalmazása szempontjából, valamint feltételezve, hogy a szóban forgó ügyletre valóban ezen eljárást kellett alkalmazni, a héa első összegének megfizetése esetében hibáról van szó. Ezt a hibát a felperes és a termék értékesítője, valamint a termék értékesítője és a költségvetés között kell kijavítani.(13)

44. A Bíróság korábban már megállapította, hogy a tévesen felszámított héa visszatérítésére vonatkozó szabályozást a tagállamoknak kell biztosítaniuk(14) olyan körülmények között, amelyek tiszteletben tartják az egyenértékűség és a hatékonyság kettős követelményét.(15) Ami különösen a hatékonyság követelményét illeti, ki kell emelni azokat a megtehetően sajátos körülményeket, amelyek között a mobilhangár értékesítése megvalósult, nevezetesen hogy a termék értékesítője az ügylet időpontjában fizetésképtelen volt, és hogy a kényszereladást az adóhatóság szervezte.(16)

45. Függetlenül attól, hogy milyen nemzeti eljárás vonatkozik a héa első összegének a visszatérítésére, hangsúlyozni kell, hogy ezen összeget szabály szerint a költségvetésnek kell a termék értékesítője és/vagy a felperes részére visszatérítenie.

46. Ezen okra tekintettel vélem úgy, hogy a héa első összege, amelyet megfizettek a költségvetés részére, nem bír közvetlen jelentéssel a felperesnek a fordított adózás alapján fennálló kötelezettségeire vonatkozó vizsgálat szempontjából. Ugyanakkor álláspontom szerint a felperes levonási jogának vizsgálata és a kiszabott bírság arányosságának értékelése szempontjából ugyanezen ténynek bizonyos szintű jelentéset kell tulajdonítani.

2. A felperes h aalanyis aga és a levonási jog

47. A fenti meg allap t sok alapján  gy vélem, hogy az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést  gy kell értelmezni, hogy az annak meg allap t s ra  r nyul, hogy a héasemlegesség elve k z rja e, hogy az adóhatóság azt követelje valamely olyan adóalanytól, aki tartozatlanul fizetett meg héát a termék értékesítője részére, hogy a héát a fordított adózás szerint fizesse meg, valamint megtagadja ezen adóalannyal szemben az előzetesen felsz m t tt h   levonásához való jogát, j llehet a részéről nem merült fel csalásra utaló körülmény.

48. Amennyiben a jelen ügyben a fordított adózást kellett alkalmazni, a felperes ténylegesen köteles volt a hang r beszerzése utáni h   megfizetésére. Ez azt jelenti, hogy e beszerzésre semmilyen h  t nem kellett volna felsz m t ni, és a számlának tartalmaznia kellett volna a „fordított adózás” kifejezést, amint azt az áfatörvény 169.       n) pontja előírja.

49. Ez azt jelenti továbbá, amint azt a Bizottság megjegyzi, hogy a felperes köteles volt a h   adóhatóság részére való bevallására. Következésképpen, amennyiben a hang r ingatlan vagyontárgynak minősül, ezen adóhatóság jogosult volt arra, hogy követelje a felperestől, hogy az teljesítse a fordított adózás szerinti kötelezettségeit.(17)

50. Ugyanakkor annak eldöntése, hogy az adóhatóság jogosult volt e arra, hogy elutasítsa a felperesnek az előzetesen felsz m t tt h   levonása  r nti kérelmét, már egy másik kérdésnek minősül.

51. A Bíróság kimondta, hogy a levonás joga a h  rendszer szerves részét képezi, és az nem korlátozható, kivéve főszabály szerint a csalás vagy visszaélés esetét.(18)

52. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a csalásnak semmilyen jele nem merül fel a felperes részéről. Különös módon az adóhatóság az alapeljárás során elismerte, hogy a felperes ténylegesen jogosult volt a szóban forgó előzetesen felsz m t tt h   levonására. A magyar k rm ny egyetértett ezzel az állásponttal.

53. A fentiekben elmondottakkal szemben az  gy tényállása azt mutatja, hogy a felperest v gereredm nyben megfosztották e jogtól.

54. Hogy ez milyen módon és miért történt, nem világos számomra.  gy vélem, hogy amikor az adóhatóság meg allap totta, hogy a felperes nem tett eleget a fordított adózásból fakadó kötelezettségeinek, kijelentette, hogy a h   második összege „ad k l nb zetnek” – vélhetően adóhiánynak – minősül. Ennélfogva  gy tűnik, hogy jogszabály hatálya vagy az adóhatóság közigazgatási gyakorlata folytán a h   második összege ad hi ny   alakult, amelyre a levonási jog már nem alkalmazandó.

55. Ez val s  n leg azt jelenti, hogy az alperesnek az ezen előzetesen felsz m t tt h   hoz kapcsolódóan felmerült költségei a továbbiakban már nem helyezhetők levonásba. Ez olyan eredményhez vezet, amely álláspontom szerint nem egyeztethető össze a közös h  rendszer lényegéből következő h  asemlegess g elvével,(19) amennyiben az arra  r nyul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében fizetendő vagy megfizetett h   terhe alól,(20)  s hogy biztosítsa, hogy a h   k z r lag a v gfogyaszt t terhelje.(21)

56. K zben  következtetésként tehát meg allap that , hogy a h  asemlegess g elve nem zárja ki, hogy az adóhatóság azt követelje valamely olyan adóalanytól, aki tartozatlanul fizetett meg héát a termék értékesítője részére, hogy a héát a fordított adózás szerint fizesse meg. Ugyanakkor a

héasemlegesség elve kizárja, hogy az adóhatóság megtagadja ezen adóalannyal szemben az elzártesen felszámított héa levonásához való jogát, amelyet az adóalany a fordított adózás keretében helytelenül vallott be, amennyiben nem merül fel a részér?l csalásra utaló körülmény.

3. A bírság arányossága

57. Az a következtetés, amelynek értelmében a felperest tévesen megfosztották attól, hogy gyakorolja levonási jogát, nem jelenti azt, hogy az adóhatóság ne lett volna jogosult arra, hogy bírságot szabjon ki vele szemben a fordított adózás szerinti kötelezettségeinek elmulasztása miatt. A levonási jog és az e levonási jog gyakorlásának feltételéül szolgáló kötelezettségek megszegése miatt kiszabott bírság megfizetésére vonatkozó kötelezettség két különálló kérdésnek min?sül.

58. A Bírság megállapította, hogy a héairányelv által az ezen irányelvben hivatkozott adóalanyokra vonatkozó kötelezettségek megszegésének esetére el?írt szankciórendszer hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelel?nek t?n? szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk.(22)

59. Amint arra az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, az arányosság elve ezek egyikének min?sül.(23)

60. Annak ellen?rzése érdekében, hogy tiszteletben tartották?e ezt az elvet, a nemzeti bíróságnak biztosítania kell, hogy a vizsgált szankció nem haladja meg az adó megfelel? behajtása és a csalás elkerülése célkit?zésének eléréséhez szükséges mértéket.(24) Figyelembe kell venni továbbá különösen az e szankcióval sújtandó jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját.(25)

61. A magyar kormány a tárgyaláson kifejtette, hogy az alkalmazandó nemzeti jogszabály, nevezetesen az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény 170. §?a a bírság kiinduló mértékét 50%-ban határozza meg. E bírságmértéket alkalmazták a felperesre.

62. A magyar kormány szintén el?adta, hogy az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény 171. §?a értelmében a bírság 50%-os kiinduló mértéke kivételes méltánylást érdeml? körülmény esetén mérsékelhet?, illet?leg kiszabása teljes egészében mell?zhet?, ha az adózó az adott helyzetben a t?le elvárható körülményekkel járt el.

63. Az alkalmazandó nemzeti jogszabályozás láthatóan lehet?vé teszi, hogy a szankció a konkrét ügy sajátosságainak függvényében arányos és mérsékelt legyen.(26) A nemzeti szabályozás tehát elméletben, úgy t?nik, megfelel az arányosság elvének.

64. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak eldöntése, hogy ugyanezen szabályozást arányos módon alkalmazták?e a felperes egyedi helyzetére. Ugyanakkor a jelen ügygel összefüggésében több körülményt ki kell emelni.

65. El?ször is, úgy t?nik, hogy a felperes nem járt el csalárd módon. A héának mind az els?, mind pedig a második összegét megfizették az adóhatóság részére. Másodszor, az elzártes döntéshozatalra utaló határozat nem tesz említést arról, hogy a felperes a héa második összegének megfizetését olyan különös késedelemmel teljesítette, amely meghaladta azt a késedelmet, amelyet a fordított adózás felperes által történt (téves) értelmezése okozott. Harmadszor, az áfatörvény 142. §?ának (7) bekezdése kimondja, hogy a fordított adózással összhangban álló számla kiállításáról a termék értékesít?je, illetve a szolgáltatás nyújtója köteles gondoskodni. Hangsúlyozni kell, hogy a termék értékesít?je olyan számlát állított ki, amely nem

felelt meg a fordított adózásra alkalmazandó szabályoknak, valamint hogy az ügylet az adóhatóság által szervezett kényszereladás keretében valósult meg.

66. E sajátos körülményekre tekintettel, és amint azt a Bizottság felvetette, kérdéses, hogy az 50%-os kiinduló mérték bírság alkalmazását a felperes ügyének tényleges egyedi értékelése elzárta-e meg. A fentiekben kifejtettek alapján ugyanakkor a kérdést elterjeszt bíróság feladata annak eldöntése, hogy az arányosság elvét a jelen ügyben tiszteletben tartották-e.

V – Véggöveket

67. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által elterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) 395. cikke alapján biztosított egyedi eltérés hiányában az ingó vagyontárgyak ezen irányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontja szerinti kényszereladás keretében való értékesítése nem tartozhat a fordított adózás hatálya alá.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

3 – A magyar kormány megjegyzi, hogy az áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének g) pontja egyúttal a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése f) pontjának átvételére is irányul. Ugyanakkor nehezen érthető, hogy e rendelkezés miként bír jelentéssel a jelen ügyben, mivel a 199. cikk (1) bekezdésének f) pontja a következő esetre vonatkozik: „a tulajdonjog fenntartás megszüntetését követően termék értékesítése az engedélyes részére és e jognak a gyakorlása”.

4 – Kokott főtábornok Macikowski-ügyre vonatkozó 2014. november 6-i indítványa (C-499/13, EU:C:2014:2351, 29. pont).

5 – 2016. május 26-i Enirottec Denmark ítélet (C-550/14, EU:C:2016:354, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 – A 77/388 irányelvnek a hozzáadottértékadó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 221., 9. o.). 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 24. pont).

7 – A 2006/69/EK irányelv (1) preambulumbekkezdése és a héairányelv (42) preambulumbekkezdése, amely kifejezésre juttatja a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése g) pontjának célját. Amint azt a Bíróság megjegyezte, „e rendelkezés lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a szóban forgó ügyleteket terhelő héát akkor is beszédjék, ha az adós nem képes a héa megfizetésére”. 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet (C-125/12, EU:C:2013:392, 25. és 28. pont).

8 – A héairányelv 395. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?: „A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseit?l eltér? különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszer?sítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. [...]”

9 – 2016. április 19?i DI?ítélet (C?441/14, EU:C:2016:278, 42. pont); 2014. január 15?i Association de médiation sociale ítélet (C–176/12, EU:C:2014:2, 38. pont); 2013. december 19?i Koushkaki ítélet (C?84/12, EU:C:2013:862, 75–76. pont).

10 – Lásd: 2016. július 28?i JZ?ítélet (C?294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33. pont); 2016. április 19?i DI?ítélet (C?441/14, EU:C:2016:278, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. november 11?i Klausner Holz Niedersachsen ítélet (C?505/14, EU:C:2015:742, 31. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2014. április 30?i Kásler és Káslerné Rábai (C?26/13, ECLI:EU:C:2014:282, 65. pont).

11 – Újabban többek között: 2015. szeptember 8?i Taricco és társai ítélet (C?105/14, EU:C:2015:555, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 – Lásd ebben az értelemben: 2008. február 12?i Willy Kempter KG ítélet (C?2/06, ECLI:EU:C:2008:78, 45. és 46. pont). Lásd továbbá: 1995. december 14?i van Schijndel és van Veen ítélet (C?430/93 és C?431/93, EU:C:1995:441, 13., 14. és 22. pont); 1996. október 24?i Kraaijeveld és társai ítélet (C?72/95, EU:C:1996:404, 57., 58. és 60. pont).

13 – Lásd ebben az értelemben: 2014. február 6?i Fatorie?ítélet (C–424/12, EU:C:2014:50, 40–43. pont).

14 – 2013. április 11?i Rusedespred?ítélet (C?138/12, ECLI:EU:C:2013:233, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 – 2007. március 15?i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C–35/05, EU:C:2007:167, 37. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 – Lásd analógia útján: 2007. március 15?i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C–35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).

17 – Amint azt a Bíróság megállapította, a fordított adózás alkalmazása esetén „semmilyen héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vev? között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az el?zetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal f?szabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmilyen fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé”. 2014. február 6?i Fatorie?ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 29. pont).

18 – Lásd: Szpunar f?tanácsnok Staatssecretaris van Financiën és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2217, 42. pont). 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 48. pont). Lásd továbbá: 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá ebben az értelemben: 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 45–47. pont).

19 – 2015. július 2-ii NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. április 23-ii GST–Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 – 2014. február 6-ii Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 – 2013. november 7-ii Tulic- és Plavo-in ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont). Lást továbbá: Bot-f-tanácsnok Sjelle Autogenbrug ügyre vonatkozó indítványa (C-471/15, EU:C:2016:724, 24. pont vége).

22 – 2013. június 20-ii Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 – 2014. március 6-ii Siragusa-ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 – 2015. április 23-ii GST–Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 – 2013. június 20-ii Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 – 2013. június 20-ii Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 40. pont). Ezzel szemben: 2012. július 19-ii R-dlihs-ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 50–52. pont).