

Ideiglenes változat

NILS WAHL

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. március 22.(1)

C-648/16. sz. ügy

Fortunata Silvia Fontana

kontra

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

(a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria [Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottértékadó – Adócsalás gyanúja – Ágazati tanulmányok – A hűa induktív módszerek segítségével történő megállapítása – Az arányosság elve – A semlegesség elve – Bírósági felülvizsgálat – A védelemhez való jog – A bizonyítás megkövetelt szintje”

1. A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) rendelkezéseivel és a hűarendszerre irányadó elvekkel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a hatóságok számára, hogy a vélelmezhetően kevesebb adót bevalló adózó által fizetendő adót olyan induktív módszerrel állapítsák meg, amely az adózók bizonyos csoportjai várható bevételeinek becslésére vonatkozó ágazati tanulmányokon alapul?

2. A jelen eljárásban dióhéjban ez, a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság, Olaszország) által előterjesztett kérdés merül fel.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A hűairányelv (59) preambulumbekkezdése értelmében:

„Bizonyos korlátozások és feltételek mellett célszerű, hogy a tagállamok ezen irányelvtől eltérően, külön intézkedéseket hozzanak vagy továbbra is alkalmazzanak annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az adókiivetést, illetve megelőzzék az adócsalás és az adókiikerülés bizonyos formáit.”

4. A hűairányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

5. A héairányelv 242. cikke szerint:

„Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

6. Ugyanezen irányelv 244. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adóalany biztosítja a saját maga által, a vevő (megrendelő) által, vagy harmadik fél által az adóalany nevében és megbízásából kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számla megőrzését.”

7. A héairányelv 250. cikke (1) bekezdésének értelmében:

„Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

8. A héairányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

[...]

B. A nemzeti jog

9. A 600. sz. 1973. szeptember 29-i Decreto del Presidente della Repubblica(3) (600/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet) 39. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Természetes személyek társasági jövedelme esetén a[z] [adó]hivatal helyesbítést akkor végez:

[...]

d) ha a számviteli nyilvántartások vizsgálatából és a 33. cikkben említett más ellenőrzésekből vagy a számviteli nyilvántartások teljességének, pontosságának és hitelességének számlák és a vállalkozással kapcsolatos egyéb dokumentumok, valamint a[z] [adó]hivatal által a 32. cikkel összhangban gyűjtött adatok és információ alapján végzett ellenőrzéséből az adóbevallásban és annak mellékleteiben feltüntetett elemek hiányossága, valótlansága vagy pontatlansága következik. A bevallásban fel nem tüntetett tevékenységek fennállására vagy bevallott kötelezettségek hiányára megdönthető vélelem alapján is lehet következtetni, feltéve hogy azok súlyosak, pontosan meghatározhatók és egybevágók.

[...]"

10. A Decreto del Presidente della Repubblica of 26 October 1972 no. 633(4) (633/1972. sz. köztársasági elnöki rendelet) 54. cikke lényegében akként rendelkezik, hogy a héabevallás hitelességének ellenőrzése a vállalkozás által benyújtott adóbevallás formális felülvizsgálatával vagy – az adóhatóság rendelkezésére álló információ és adatok vagy az adóhatóság által vizsgálati hatáskörének gyakorlásával gyűjtött információ és adatok alapján – részletesebben végezhető el.

11. A Decreto-legge of 30 August 1993 no. 331(5) (331/93. sz. törvényrendelet) 62a cikke rögzíti, hogy:

„A szakmai szövetségek és ágazati szervezetek meghallgatását követően a Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze (pénzügyminisztérium adóügyi osztálya) hivatalai [...] a különböző gazdasági ágazatokra vonatkozó tanulmányokat készítene abból a célból, hogy ezáltal növeljék az adómegállapítási intézkedés eredményességét, és lehetővé tegyék az [...] 1989. március 2-ai 69. sz. [...] törvényrendelet 11. cikkében meghatározott vélelmezett együtthatók részletesebb meghatározását. E célból maguk a hivatalok a vizsgálandó, ugyanazon ágazathoz tartozó adózókat magukban foglaló jelentős mintákat határoznak meg a folytatott tevékenységet jellemző elemek azonosítása érdekében. Az ágazati tanulmányokat a Ministro delle finanze (pénzügyminiszter) rendelettel hagyja jóvá, [...]a tanulmányok pedig felülvizsgálat tárgyát képezhetik, valamint az 1995. adóévtől kezdve az adómegállapítás céljaira alkalmazhatók.”

12. A 331/93. sz. törvényrendelet 62e. cikkének (3) bekezdése szerint:

„[A 600/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet] 39. cikke (1) bekezdésének d) pontjában és [a 633/1972. sz. köztársasági elnöki rendelet] 54. cikkében szabályozott adómegállapítás a bevételek, díjazások és a bevallásban szereplő összegek, valamint a konkrét tevékenység jellemzőinek és gyakorlásának feltételeiből vagy e rendelet 62a. cikke értelmében elkészített ágazati tanulmányokból ésszerűen levezethető összegek között fennálló súlyos ellentmondásokon is alapulhat.”

13. A 146. sz. 1998. május 8-ai Legge(6) 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. Az [...] ágazati tanulmányokon alapuló adómegállapítást az adózó vonatkozásában az e cikkben foglalt eljárással összhangban kell elvégezni, ha a bevallott jövedelem vagy díjazás az említett tanulmányok alapján megállapítható jövedelemnél vagy díjazásnál alacsonyabb.

[...]

3a. Az 1. bekezdésben említett esetekben az [adóhivatal] az adómegállapításról szóló határozat közlését megelőzően köteles az adózót az 1997. június 19-ai 218. sz. decreto legge (törvényerejű rendelet) 5. cikke alapján személyes megjelenésre idézni.

3. A bevallott jövedelemnek vagy díjazásnak az említett tanulmányok alkalmazásával megállapított jövedelemhez vagy díjazáshoz viszonyított eltérésére vonatkozó okok az ágazati tanulmányok alapján megállapított jövedelemhez vagy díjazáshoz történő igazodás hiányában igazolhatók. Az adóbevallás és a fent említett tanulmányokban meghatározott gazdasági mutatók közötti ellentmondások okai is igazolhatók. Ezt az igazolást az adózó kérelmére [...] állítja ki [...].

[...]

5. A [héta] szempontjából a fent említett ágazati tanulmányok alapján magasabb összegben

megállapított jövedelemre vagy díjazásra – figyelembe véve, hogy léteznek nem adóköteles ügyletek, illetve olyan ügyletek, amelyekre különös szabályok vonatkoznak – az adóköteles ügyletek – amortizálható eszközök értékesítését terhel? adóval csökkentett – adója és a bevallott árbevétel arányából ered? átlagos adómértéket kell alkalmazni.

[...]

7. A pénzügyminiszter – az ágazati szervezetek és szakmai szövetségek által készített jelentéseket is figyelembe véve – rendelettel az általa kijelölt szakért?kb?l álló bizottságot hoz létre. Ennek a bizottságnak az egyes ágazati tanulmányok jóváhagyása és közzététele el?tt állást kell foglalnia arról, hogy az adott tanulmány az annak tárgyát képez? valóságot képes?e megfelele?en bemutatni. [...]

[...].”

II. A tényállás, az eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

14. Fortunata Silvia Fontanával szemben a 2010. adóév vonatkozásában – többek között – az általa bevallott héát illet?en adómegállapítási eljárás indult.

15. Az Agenzia delle Entrate (adóhivatal, Olaszország) 2014. május 14?én Fortunata Silvia Fontanát a hatóság el?tti személyes megjelenésre idézte, amelynek következtében olyan kontradiktórus eljárás vette kezdetét, amelynek keretében Fortunata Silvia Fontana észrevételeket terjesztett el? és dokumentumokat csatolt be abból a célból, hogy cáfolja azon vélelmen alapuló megállapítást, miszerint jövedelme az általa bevallottnál magasabb összeg?. Az adóhivatal azonban a Fortunata Silvia Fontana által el?adott érveket és az általa el?terjesztett dokumentumokat nem találta meggy?z?nek, és 2014. december 24?én – többek között – a meg nem fizetett héát illet?en a 2010. adóévre vonatkozó adómegállapításról szóló határozatot küldött Fortunata Silvia Fontanának.

16. Az adómegállapítási eljárást a könyvel?k és adótanácsadók csoportjára vonatkozó ágazati tanulmánynak Fortunata Silvia Fontanára történ? alkalmazása eredményezte.

17. A felperes a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság) el?tt keresetet indított, amelyben – többek között – vitatta az adóhivatal által követelt héahátralék összegét. Közelebbre?l el?adta, hogy helyzetére az adóhivatal – a felperes által f?tevékenységének tekintett munkaügyi tanácsadói tevékenységre vonatkozó ágazati tanulmány helyett – tévesen az állami könyvel?kre és adótanácsadókra vonatkozó ágazati tanulmányt alkalmazta. Ezenfelül a felperes azzal érvelt, hogy az adóhivatal az általa követelt héa összegét pusztán olyan ágazati tanulmány alapján állapította meg, amely nem veszi figyelembe a felperes által valójában végzett tényleges gazdasági tevékenységeket.

18. A Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság) az uniós jog helyes értelmezésével kapcsolatos kételyeire tekintettel úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatalra a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethet?e az EUMSZ 113. és EUMSZ 114. cikkel, valamint a [héairányelvvel] az 1993. október 29?i 427. sz. [törvénné átalakított] 331/93. D. L. 62 sexies cikkének (3) bekezdésében és 62a. cikkében foglalt olasz nemzeti szabályozás, amennyiben az az adólevonási és az adóbehajtási kötelezettségnek, továbbá, általánosságban, az adósemlegesség és az adóáthárítás elvének a tiszteletben tartására figyelemmel az induktív módon megállapított teljes árbevételre héa alkalmazását teszi lehet?vé?”

19. Írásbeli észrevételeket az olasz kormány és a Bizottság nyújtott be. Ugyanezek a felek a 2018. január 18-án tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is elterjesztettek.

III. Elemzés

20. Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a héairányelv rendelkezéseit és a héarendszerre irányadó elveket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan – az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló – nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a hatóságok számára, hogy a vélelmezhetően kevesebb adót bevalló adózó által fizetendő adót olyan induktív módszerrel állapítsák meg, amely az adózók bizonyos csoportjai várható jövedelmének becslésére vonatkozó ágazati tanulmányokon alapul.

21. Legjobb tudomásom szerint a Bíróság eddig még soha nem vizsgálta meg azt a kérdést, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e a héarendszerre irányadó alapelvekkel. Sajnálatos módon a kérdést elterjesztő bíróság – annak ellenére, hogy az említett nemzeti szabályozás számos sajátos jellemzővel rendelkezik – nem adott sok magyarázatot arra, hogy e szabályozás miért lehet összeegyeztethetetlen a héarendszer szabályaival és elveivel.

22. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból mindenesetre úgy ténhet, hogy a kérdést elterjesztő bíróság kételyei főként a héairányelv alapját képező arányosság és adósemlegesség elvének esetleges megsértésével kapcsolatosak. Közelebbre, a kérdést elterjesztő bíróság arra keres választ, hogy nem befolyásolja-e hátrányosan az adózónak egyrésze az elzeteresen felszámított héa levonására, másrésze pedig a fizetendő héa saját ügyfeleire történő „áthárítására” való képességét az olyan rendszer, amelynek keretében valamely adózó által fizetendő héa nem az adózó által teljesített egyes ügyletek alapján, hanem az adózó becsült teljes árbevételeinek figyelembevételével nyer megállapítást. Pontosabban a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az adóalany továbbra is köteles megfizetni az adóhatóság által fizetendők tekintett teljes adóösszeget, ezen belül a szóban forgó adóösszeg minden olyan részét is, amelyet ki kellett volna számláznia az ügyfeleinek.

23. Mindezek alapján – tekintettel az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat korábban említett rövidségére és az olasz kormány nem különösebben részletes észrevételeire – elemzésemben az említett konkrét kérdésekre fogok összpontosítani, mellőzve az olyan egyéb elemeket, amelyekre a Bíróság figyelmét kifejezetten nem hívták fel, és amelyeket ebből kifolyólag a felek kifejezetten nem vitattak.

24. E kérdések megvizsgálása előtt azonban hasznosnak tartom annak rövid felvázolását, hogy hogyan működik az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozás.

A. Az ágazati tanulmányok

25. Tudomásom szerint az alapügyben szereplő ágazati tanulmányokat az olasz pénzügyminisztérium az illetékes ágazati szervezetek és szakmai szövetségek meghallgatását követően készíti el és hagyja jóvá.

26. Ezek a tanulmányok gazdasági elemzéseken, valamint statisztikai és matematikai módszereken alapulnak, és azok az adózók egyes csoportjai várható jövedelmének becslését szolgálják. A becslést az adózók szóban forgó csoportjai potenciális jövedelemtermelő képességének – e képességet esetlegesen befolyásoló belső és külső tényezőkre (köztük a tevékenység ütemezésére, a piaci helyzetre stb.) tekintettel történő – meghatározásával végzik. Pontosabban az egyes csoportok vonatkozásában az ágazati tanulmányok a társaság

szervezetén belüli (termelési folyamat, értékesítési terület stb.) és azon kívüli (kereslet alakulása, árszintek, verseny) számviteli és szerkezeti változók viszonyának felmérésével készülnek. Az ágazati tanulmányok az adózók működési területének jellemzőit is figyelembe veszik.

27. Az adózók a bevallásaiknak az adóhivatalhoz történő benyújtása során alapul vehetik az ágazati tanulmányokat, és azokat ellenőrzés céljából az adóhivatal is használja. Az adott helyzetre az adózó „elsődleges tevékenysége”, vagyis azon tevékenység szempontjából releváns ágazati tanulmány vonatkozik, amelyben az adózónak a szóban forgó időszakban a legnagyobb összegű jövedelme származik.

B. Az általános háttér

28. A szóban forgó nemzeti szabályozás fő jellemzőinek felvázolását követően hasznosnak tartom röviden felidézni az uniós jog releváns rendelkezéseit, valamint a Bíróság e rendelkezésekkel kapcsolatos ítélezési gyakorlatát. A Bíróság ugyanis már számos ügyben tisztázta a héaszabályozás jelen eljárás szempontjából jelentőséggel bíró számos aspektusát.

1. Az adózók szerepe és az adóalap

29. Először is hangsúlyozni kell, hogy a héarendszer alapelve, hogy kizárólag a végső fogyasztót kívánja megadóztatni. Következésképpen az adóhatóság által beszedendő héa alapját képező összeg *nem haladhatja meg* a végső fogyasztó által fizetett ellenértéket, amely végső soron a végső fogyasztót terhel. Héa megállapításának képezi az alapját. Valójában ugyanis nem az adóalanyokat terheli a héa. Az adóalanyokkal szembeni egyedüli követelmény az, hogy a végső adófelszámítást megelőzően a termelési és forgalmazási folyamatban történő részvételük során a folyamat minden egyes szakaszában beszedjék az adót az adóhatóság részére és azzal számoljanak el az adóhatósággal szemben.(7)

30. A héairányelv 73. cikke értelmében termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet a vevőtől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap.(8) Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték.(9) Amennyiben az adóhatóság az adót a végső fogyasztó által ténylegesen megfizetett adót meghaladó összegben számítaná fel, a héa adóalanyokkal szembeni alkalmazása semlegességének elve nem teljesülne.(10)

31. A héairányelv – annak érdekében, hogy az adóalanyok tekintetében teljeskörően garانتálja a rendszer semlegességét – olyan levonási szabályrendszert ír elő, amelynek célja annak biztosítása, hogy az adóalany vonatkozásában héát tévesen ne számítsanak fel. A héarendszer egyik alapvető jellemzője tehát az, hogy a héa az egyes ügyletek vonatkozásában kizárólag a termékek és szolgáltatások árát alkotó különféle elemek előállítási költségét közvetlenül terhelő héaösszeg levonását követően számítható fel.(11)

2. Az adózók kötelezettségei

32. Másodszor, a héairányelv 242. cikke értelmében minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében. Az irányelv 244. cikke is előírja, hogy minden adóalany biztosítja a saját maga által kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számlának a megőrzését. Ezenfelül az irányelv 250. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalanyoknak héabevallást kell benyújtaniuk, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely az államnak fizetendő adó megállapításához szükséges.

33. Amint azt a bíróság következetesen megállapította, a héairányelv 2. cikkéből, 250. cikkének

(1) bekezdéséből és 273. cikkéből, továbbá az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből az következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes hía teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen. Valamely adóalany olyan csalárd magatartása, mint az értékesítések és bevételek eltitkolása, nem képezheti akadályát a hía beszedésének. Ilyen esetben a tagállami hatóságoknak úgy kell eljárniuk, hogy visszaállítsák azt a helyzetet, amely az adókijátszás hiányában fennállt volna.(12)

34. A Bíróság korábban már azt is kimondta, hogy az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, és hogy ennél fogva e rendelkezések mérlegelési mozgásteret biztosítanak a tagállamok számára a fent hivatkozott célok eléréséhez szükséges eszközöket illetően. Ugyanakkor azon intézkedések, amelyeket a tagállamok az említett 273. cikk értelmében elfogadhatnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok (arányosság) eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a hía semlegességét.(13)

35. Ugyanezen elvek vonatkoznak azokra a szankciókra, amelyeket a tagállamok a héaszabályozásból eredő kötelezettségek megszegésének esetében írnak elő. Mivel a héairányelv ilyen szankciókat nem ír elő, a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelők tényleges szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk. Közelebbre, az említett szankciók nem sérthetik az arányosság elvét(14) és nem kérdőjelezhetik meg a hía semlegességét.(15)

C. A jelen eljárásban felvetett kérdések

36. A jelen eljárásban felvetett kérdéseket az említett előzmények figyelembevételével elemzem. Ugyanakkor kizárólag azt vizsgálom meg, hogy az arányosság és adósemlegesség elvével jellegénél fogva ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy a vélelmezhetően kevesebb adót bevalló adózó által fizetendő adót ágazati tanulmányokon alapuló induktív módszerrel állapítsa meg.

37. A Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás miatt ugyanis – a Bíróság által adott iránymutatás alapján – a nemzeti bíróságok feladata annak megállapítása, hogy a szóban forgó szabályozás adott ügyben történő konkrét alkalmazása – az alapügy összes körülményére tekintettel – sérti-e az említett elveket.(16)

1. Az arányosság elve

38. Az alábbiakban az arányosság elvét illetően kifejttem, hogy álláspontom szerint a szóban forgó nemzeti szabályozásban szereplő rendszerhez hasonló rendszer miért nem haladja meg a teljes fizetendő hía behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükséges mértéket.

39. Először is szem előtt kell tartani, hogy csalás vagy adóelkerülés esetén az adóhatóság jogosult – és kétségtelenül köteles – figyelmen kívül hagyni az adózó által benyújtott hibás héabevallást, és szükség esetén eltérni az adózó által vezetett nyilvántartásoktól. Az adóhatóságnak az adózó által fizetendő hía összegét az adózó által ténylegesen teljesített ügyletek alapján kell megállapítania akkor is, ha az adózó ezen ügyletekről számlát nem állított ki és a számviteli nyilvántartásokban ezen ügyletek nem szerepelnek.

40. Álláspontom szerint előfordulhat, hogy az adóhatóságnak – a „feketegazdaságból” eredő adócsalással szembeni küzdelem érdekében – a hiba vagy jogellenes cselekmény elkövetésével gyanúsított adózók gazdasági eredményének becslése során gyakran induktív módszerekhez kell

folyamodnia vagy bizonyos vélelmekkel kell élnie. Különösen abban az esetben látszik szinte elkerülhetetlennek, hogy az adóhatóság id?nként – az összes releváns körülmény figyelembevételével – nagymértékben valószínűnek t?n?, közvetett módon megállapított tényállást vegyen alapul, ha a valóság rekonstruálását el?segít? dokumentumok nem állnak rendelkezésre.

41. Álláspontom szerint semmi nem indokolja azt, hogy ebben az összefüggésben az adóhatóságnak miért kellene tartózkodnia statisztikai és gazdasági adatok valós referenciaértékek meghatározása és az esetleges anomáliák feltárása céljából történ? felhasználásától. Következésképpen úgy t?nik, hogy a fizetend? héa teljes összegének behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében a héát *esetlegesen* alacsonyabb összegben bevalló adózók azonosítása, és az *esetlegesen* fennálló adótartozás megállapítása céljából az ágazati tanulmányokhoz hasonló eszköz alkalmazására vonatkozó döntés a tagállamok héairányelvben biztosított mérlegelési jogkörébe tartozik.

42. Szinte szükségtelen azonban rámutatni arra, hogy az adóhatóság adótartozást megállapító végleges határozatának h?en kell tükröznie az adózó gazdasági eredményét. Más szóval az adóhatóság által végzett minden adómegállapításnak nyilvánvalóan önmagában is helyesnek kell lennie. Ennek érdekében, ha az adóhatóság az adózó forgalmának a becsléséhez induktív módszert alkalmaz, e módszernek alkalmasnak kell lennie arra, hogy valós eredményre vezessen. Pontosabban, ha az adóhatóság bizonyos vélelmek alátámasztása céljából ágazati tanulmányokat alkalmaz, az ilyen tanulmányoknak pontosaknak, megbízhatóknak és naprakészeknek kell lenniük.

43. A fentieknek megfelel?en ugyanis az adóhatóság – a csalás vagy adóelkerülés esetén jogszer?en kiszabott szankciótól eltekintve – bevallani elmulasztott héaként nem követelhet annál magasabb összeget, mint amelyet az adózó az ügyfeleit?l kapott (vagy t?lük kapnia kellett volna). Az adóhatóság nem moshatja össze a meg nem fizetett héa behajtását a héaszabályok megszegése miatti szankció el?írásával. Két önálló eszköz?l van szó, amelyek jellege és funkciója eltér?.(17)

44. Ennek megfelel?en a tagállamoknak – abban az esetben, ha a releváns adóköteles ügyletekkel kapcsolatban pontos adatok nem állnak rendelkezésre – olyan eljárási eszközöket kell alkalmazniuk, amelyek a bevallani elmulasztott héa feltárása lehet?vé tételének és megállapítása el?segítésének igényét összeegyeztethet?vé teszik azzal a követelménnyel, hogy a meg nem fizetett héaként követelt összeg a lehet? legjobban megközelítse és ne haladja meg a héairányelv 73. cikke alapján megengedett összeget.(18) Ezt az álláspontot láthatólag meger?síti a héairányelv (59) preambulumbekkezdése, amely kifejezetten elismeri azt a szabadságot, amelyet bizonyos korlátozások és feltételek mellett a tagállamok élvezhetnek annak érdekében, hogy az adókiivetés egyszer?sítését, illetve az adócsalás vagy adókikerülés megelőzését szolgáló intézkedéseket hozzanak.

45. Mindezek alapján álláspontom szerint az olyan nemzeti szabályozás, amely lehet?vé teszi az adóhatóságok számára, hogy a héa bevallásának elmulasztását és a bevallani elmulasztott héa összegét pusztán (vagy els?sorban) az adózó által bevallott jövedelem és valamely ágazati tanulmány alapján megbecsült jövedelem közötti eltérésekb?l levont feltételezés alapján állapítsa meg, nem teremt megfelel? egyensúlyt az említett két követelmény között. Egyrészt az említett rendszer kétségtelenül egyszer?sítené az adóhivatal adóbehajtásra és az adócsalás vagy adókikerülés elkerülésére irányuló feladatát. Másrészt azonban ez a rendszer aligha t?nik alkalmasnak arra, hogy minden egyes helyzetben valós képet adjon a gazdasági tartalomról. Ezért az minden valószínűség szerint – gyakran az adózók hátrányára – sor esetben hibát eredményez. Következésképpen az említett rendszer meghaladná a héatartozás teljes összegének behajtása és az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében szükséges mértéket.

46. Az alapügy tárgyát képez? nemzeti szabályozás esetében azonban az ügyaktában

szereplő elemek alapján láthatólag nem ez a helyzet. Álláspontom szerint a szóban forgó szabályozás az arányosság szempontjából két okból sem tűnik problematikusnak.

47. Először is, a szóban forgó nemzeti szabályozás olasz bíróságok általi értelmezése arra enged következtetni, hogy az ágazati tanulmányok kizárólag valószínűsítik az adózók bevallásában fennálló lehetséges anomáliákat. Következésképpen az ezen tanulmányok megállapításaitól való jelentős eltérés nem eredményezi automatikusan a hatóság kedvezőtlen határozatát. Elfordulhat, hogy az ilyen eltérés pusztán – valamely adózó valós gazdasági helyzetének megállapítása érdekében – kontradiktórius eljárás megindításához vezet. Ennek megfelelően e megállapításoknak az adózó által előadott körülményekre tekintettel történő felülvizsgálata és „helyesbítése” az, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára azt, hogy megállapítsa, valamely konkrét ügyben történt-e adócsalás vagy adókikerülés, valamint azt, hogy meghatározza a fizetendő összeget. Lényeges, hogy a nemzeti ítélkezési gyakorlat alapján az adóhivatal általi adómegállapítás jogszerűsége szempontjából alapvető eljárási követelmény az, hogy a szóban forgó adózó részt vegyen a közigazgatási eljárásban, amely részvétel céljából kellő időt kell számára biztosítani, hogy saját védelmére felkészülhessen.(19)

48. Másodszor, az adózó által bevallott gazdasági adatok és az ágazati tanulmányok alkalmazásából esetlegesen eredő gazdasági adatok közötti eltérés nem alapoz meg *jogszabályi* vélelmet. Az ágazati tanulmány konkrét helyzetre való alkalmazása ugyanis a Codice Civile (olasz polgári törvénykönyv) 2729. cikkének első bekezdése értelmében csupán *megdönthető* vélelmet (*presunzione semplice*) eredményezhet. E rendelkezés értelmében a „bíróság feladata” az ilyen vélelem vizsgálata, és azt kizárólag akkor fogadhatja el, ha annak indokai „súlyosak, pontosan meghatározhatók és egybevághók”.

49. Az ágazati tanulmány konkrét helyzetre történő alkalmazása ezért valójában nem fordítja meg a bizonyítási terhet: továbbra is az adóhivatal köteles az adózó által állítólagosan elkövetett szabályszegés jogilag megkövetelt módon való bizonyítására. Az ágazati tanulmány alkalmazása ugyanakkor a bizonyíték szolgáltatásának kötelezettségét eredményezi az adózó számára: az adózónak el kell adnia azokat az érveket és el kell terjesztenie azokat a dokumentumokat, amelyek igazolják, hogy eredményei miért térnek el a hasonló gazdasági tevékenységet folytató személyektől rendes körülmények között várható eredményektől. Értelmezésem szerint az adóhatóságnak ezeket a bizonyítékokat figyelembe kell vennie, és amennyiben azok nem győzik meg, ennek okait a végleges adómegállapításában ki kell fejtenie. Ebből eredő jogvita esetén végső soron a bíróság feladata, hogy – vélelemhez kötöttség nélkül – szabadon mérlegelje a felek által szolgáltatott bizonyítékokat.

50. Mindezek alapján szem előtt kell tartani, hogy a bevallani elmulasztott hea behajtására vonatkozó nemzeti szabályok a héairányelv rendelkezései végrehajtásának minősülnek és – ilyenként – azokat az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) megfelelően kell értelmezni és alkalmazni.(20)

51. Álláspontom szerint ez a szempont igen fontos a szóban forgó ügyben. Az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szabályozás ugyanis nem elhanyagolható mértékben növeli a hatóság adózókkal kapcsolatos hatásköreit. A hatóság az egyes adózókra tekintettel közvetett módon bizonyos vélelmeket állíthat fel olyan statisztikai és gazdasági adatok segítségével, amelyek nem a szóban forgó adózóra vonatkoznak. Álláspontom szerint ahhoz, hogy e rendszer arányos lehessen, szigorúan meg kell felelnie a Charta 47. cikkének („A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog”) és 48. cikkének („Az ártatlanság védelme és a védelemhez való jog”).

52. Ez először is azt jelenti, hogy mielőtt az adóhatóság valamely adózót hátrányosan érintő intézkedést hoz, az adózót olyan helyzetbe kell hoznia, hogy ténylegesen ismertethesse

álláspontját a hatóság határozatának alapjául szolgáló adatokat illetően. E személy számára kell-e időt kell biztosítani ahhoz, hogy felkészülhessen saját védelmére.(21) Másodszor, az adóhatóság által tett minden adómegállapításnak megtámadhatónak kell lennie olyan bíróság előtt, amely az adózó által hivatkozott összes ténybeli és jogi kérdést felülvizsgálhatja.

53. Az ágazati tanulmány alkalmazását illetően e tekintetben meggyőződésem, hogy az adózónak különösen annak kétségbevonására kell képesnek lennie, hogy az a tanulmány jellegénél fogva helyes(22) és/vagy az az adózó helyzetének értékelése szempontjából jelentősséggel bír (például azért, mert a tanulmány olyan elemeket vesz figyelembe vagy hagy figyelmen kívül, amelyek érinthetik a becslések eredményét).

54. Ennek alapján nyilvánvalóan központi kérdés, hogy az adózó milyen mértéknek köteles megfelelni annak érdekében, hogy teljesítse a bizonyíték szolgáltatásának terhelő kötelezettségét, és hogy a tanulmány alkalmazásából eredő vélelmet megdöntse. Álláspontom szerint ez a mérték az adóhivatal által a tanulmány megállapításainak alátámasztása céljából összegyűjtött bizonyítékok függvénye: minél több és hitelesebb bizonyíték áll rendelkezésre, annál nagyobb mértékben kell az adózónak bizonyítékot szolgáltatnia e kötelezettség teljesítése érdekében, és fordítva.

55. Ebben az összefüggésben azonban nem hagyható figyelmen kívül az, hogy a vállalkozások nem pusztán kockázatnak és bizonytalanságnak vannak kitéve, hanem azokat nagymértékben véletlenszerű események is érinthetik. Valamely vállalkozás visszaesése vagy negatív eredménye nem minden esetben jelezhető könnyen előre, és nem minden esetben magyarázható meg logikusan utólag (nem is szólva a bírósági eljárás keretében jogilag megkövetelt módon történő bizonyításról). Valamely ágazati tanulmány alkalmazásából eredő vélelem megdöntéséhez ezért az adózónak (egy adott időszakon belül az adóköteles ügyletek hiányához vagy alacsony számához hasonló) negatív tényeket kell bizonyítania, ami bizonyos körülmények esetén meglehetősen nehéz feladatnak bizonyulhat. Az ügyet tárgyaló nemzeti bíróságnak ezért figyelembe kell vennie ezt a szempontot, amikor értékeli az adózó által többek között – statisztikai és gazdasági adatokon alapuló – tanulmányon nyugvó adómegállapítás megtámadása céljából előadott érveket és az adózó által e célból szolgáltatott bizonyítékokat.

56. Következésképpen arra az álláspontra helyezkedem, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás jellegénél fogva nem sérti az arányosság elvét, feltéve hogy annak alkalmazása a Charta 47. és 48. cikkének megfelelően történik.

2. Az adósemlegesség elve

57. Álláspontom szerint első sorban két okból nem tekinthető úgy, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás jellegénél fogva sérti az adósemlegesség elvét.

58. Egyrészt a valamely ágazati tanulmány alkalmazásán alapuló adómegállapítással érintett adózót semmi nem akadályozza meg abban, hogy az előzetesen felszámított héra mindazon összegének levonását kérje, amely összeg vonatkozásában kellő bizonyítékkal rendelkezik. Más szóval nem látom okát annak, hogy miért érintené az adózó levonáshoz való jogát az, hogy az adóhivatal – többek között – ágazati tanulmányokból eredő vélelmek alapján állapíthassa meg a héra bevallásának elmulasztását, és meghatározhassa a bevallani elmulasztott héra összegét.

59. Mindenesetre a fent említett elvekből az következik, hogy az adóhatóságnak az adózók gazdasági helyzetéről való képzet kell alkotnia és – az esetlegesen kiszabott szankciótól eltekintve – meg nem fizetett adó jogcímén nem követelheti a tényleges tartozást meghaladó összeget.

60. Másrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban felvetett „áthárítással”

kapcsolatos érv sem győzött meg. Adócsalás vagy adókikerülés esetén az adóhivatal által követelt héatartozás az adózó által a be nem vallott ügylet keretében ténylegesen kapott ellenérték hányada, ami az irányadó héamértéknek felel meg.(23)

61. Az alapügyben szereplő höz hasonló helyzetben mindenesetre az adócsalásért felelős adózó nem hivatkozhat az arányosság elvére oly módon, hogy saját helyzetét olyan adózó helyzetéhez viszonyítja, amely szabályszerűen teljesítette az uniós és a nemzeti héaszabályok értelmében űt terhelő kötelezettségeket. Amint azt a Bíróság a Maya Marinova ítéletben megállapította, azok az adóalanyok, akik adóköteles ügyletek és az azokra eső bevételek eltitkolásában megnyilvánuló adókijátszást követnek el, nincsenek összehasonlítható helyzetben azon adóalanyokkal, akik tiszteletben tartják a héa nyilvántartására, bevallására és megfizetésére irányuló kötelezettségeiket. Ilyen körülmények esetén nem hivatkozhat az adósemlegesség elvére azon adózó, amely szándékosan vett részt ilyen adócsalásban, és veszélyeztette a közös héarendszer működését.(24)

62. Ennek megfelelően arra az álláspontra helyezkedem, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozásban meghatározotthoz hasonló rendszer jellegénél fogva nem sérti az adósemlegesség elvét.

IV. Következtetés

63. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria megyei adóügyi bíróság, Olaszország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv alapját képező arányosság és adósemlegesség elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a hatóságok számára, hogy a vélelmezetten kevesebb hozzáadottértékadót bevalló adózó által fizetendő adót olyan induktív módszerrel állapítsák meg, amely az adózók bizonyos csoportjai várható bevételeinek becslésére vonatkozó ágazati tanulmányokon alapul, feltéve hogy az említett szabályozás alkalmazása az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. és 48. cikkének megfelelően történik.

A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a szóban forgó szabályozás adott ügyben történő konkrét alkalmazása – az alapügy összes körülményére tekintettel – sérti-e az említett elveket.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A továbbiakban: héairányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

3 Gazzetta Ufficiale, 268. szám, 1973. október 16.

4 Gazzetta Ufficiale, 292. szám, 1972. november 11.

5 Gazzetta Ufficiale 203. szám, 1993. augusztus 30.

6 Gazzetta Ufficiale, 110. szám, 1998. május 14.

7 Lásd e tekintetben: 1996. október 24-ai Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. és 22. pont.

8 Lásd: 2017. december 20-ai Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006,

31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

9 Lásd: 2013. november 7-i Tulic and Plavojin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

10 Lásd e tekintetben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 24. és 28. pont.

11 Lásd e tekintetben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 23. pont.

12 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

13 Uo., 43. és 44. pont.

14 2012. július 19-i R-dlihs ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 44. pont.

15 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet, C-259/12, EU:C:2013:414, 32. pont.

16 Lásd e tekintetben: 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 36. pont; 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 46. pont.

17 Lásd e tekintetben: 2009. január 15-i K-1 ítélet, C-502/07, EU:C:2009:11, 18. és 19. pont; 2012. július 19-i R-dlihs ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 49. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 52. pont.

18 Lásd analógia útján: 2008. július 10-i Koninklijke Ahold ítélet, C-484/06, EU:C:2008:394, 39. pont; 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 48. pont.

19 Lásd különösen: a Corte di Cassazione, Sezioni Unite (semmit?szék, egyesített tanács) 2009. december 18-i 26635., 26636., 26637. és 26638. sz. ítélete, valamint 2013. július 29-i 18184. sz. ítélete.

20 Lásd e tekintetben: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont.

21 Lásd e tekintetben: 2014. július 3-i Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 30., 33. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

22 Álláspontom szerint ebből az okból kifolyólag alapvető fontosságú, hogy a tanulmány elkészítése során, valamint a tanulmányban szereplő elemeket és paramétereket illetően alkalmazott módszerek a lehető legátláthatóbbak legyenek.

23 Lásd: a héairányelv 73. cikke, 78. cikkének a) pontja és 96. cikke.

24 2016. október 5-i Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 49. pont.