A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2021. április 15.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 273. cikk – A héa-visszatérítés összegének az adóbevallásban való túlértékelése – Az adóalany által az ügylet adóköteles jellegét illetően elkövetett értékelési hiba – Az adóbevallás adóellenőrzést követő helyesbítése – Azon összeg 20%-ának megfelelő mértékű szankció, amellyel a héavisszatérítés összegét túlértékelték – Az arányosság elve”

A C-935/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. december 23-án érkezett, 2019. október 3-i határozatával terjesztett elő

a **Grupa Warzywna sp. z o.o**.

és

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: N. Piçarra tanácselnök, S. Rodin és K. Jürimäe (előadó) bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Grupa Warzywna sp. z o.o. képviseletében M. Pacyna és K. Kocowski adwokaci, segítőjük: S. Ząbczyk doradca podatkowy,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és M. Siekierzyńska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 325. cikknek és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2., 250. és 273. cikkének, valamint az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Grupa Warzywna sp. z o.o. és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (a wrocławi adóhatóság igazgatója, Lengyelország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e társasággal szemben adóellenőrzést követően közigazgatási szankciót szabtak ki.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőket írja elő:

„A [hozzáadottérték-adó (héa)] hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

4 Ezen irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

[…]

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

[…]

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve, hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.”

5 Az említett irányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 137. cikke értelmében:

„(1) A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[…]

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[…]

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait.

[…]”

7 A héairányelv 250. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást 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.

(2) A tagállamok engedélyezik és előírhatják, hogy az (1) bekezdésben megállapított HÉA-bevallást az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően elektronikus úton nyújtsák be.”

8 Ezen irányelv 273. cikke értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A lengyel jog

9 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U., 2017., 1221. tétel) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 43. cikke (1) bekezdésének 10. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Adómentes: […] az épületek, építmények vagy azok részeinek értékesítése, kivéve, ha:

a) az értékesítésre az első használatbavétel keretében vagy az első használatbavétel előtt kerül sor,

b) az épület, építmény vagy annak részeinek első használatbavétele és értékesítése között kevesebb mint 2 év telt el […]”

10 A héatörvény 43. cikkének (10) bekezdése a következőket írja elő:

„Az adóalany lemondhat az (1) bekezdés 10. pontjában említett adómentességről, és az épületek, építmények vagy azok részei értékesítésének adóztatását választhatja, feltéve, hogy az épület, építmény vagy azok részeinek értékesítője és vevője:

1) aktív héaalanyként vannak nyilvántartva;

2) az említett létesítmények értékesítésének időpontját megelőzően a vevőjük szerint illetékes adóhatóság vezetőjéhez megfelelő nyilatkozatot nyújtanak be arra vonatkozóan, hogy az épületek, építmények vagy azok részei értékesítésének adóztatását választják.”

11 E törvény 112b. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) Amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany:

1) a benyújtott adóbevallásban:
   a) a megállapított adó összegét a fizetendő adónál alacsonyabb összegben jelölte meg,
   b) visszatérítendő adókülönbözetként vagy visszatérítendő, előzetesen felszámított adóként az őt megillető összegnél magasabb összeget jelölt meg,
   c) a következő adómegállapítási időszakokban fizetendő adóból levonható adókülönbözetként az őt megillető összegnél magasabb összeget jelölt meg,
   d) az adókötelezettség államkincstárnak fizetendő összegének megjelölése helyett a visszatérítendő adókülönbözetet, a visszatérítendő előzetesen felszámított adót, vagy a következő adómegállapítási időszakokban fizetendő adóból levonható adókülönbözetet jelölte meg,

2) nem nyújtott be adóbevallást, és nem fizette meg az adókötelezettség összegét,

– az adóhatóság vezetője, illetve a vámhivatal vezetője ennek megfelelően megállapítja az adókötelezettség helyes összegét, és az adókötelezettség alábecsült összege vagy a visszatérítendő adókülönbözet, a visszatérítendő, előzetesen megfizetett adó vagy a következő adómegállapítási időszakokban fizetendő adóból levonható adókülönbözet túlértékelt összegének 30%-át kitevő kiegészítő adókötelezettséget állapít meg.

(2) Amennyiben az adóellenőrzést, illetve vámellenőrzést követően vagy a vámellenőrzés során:

1) az (1) bekezdés 1. pontjában említett esetben az adóalany benyújtotta a bevallás megállapított szabálytalanságokat figyelembe vevő helyesbítését, az adótartozás összegét pedig kifizette, vagy visszafizette a jogosulatlan visszatérítés összegét,

2) az (1) bekezdés 2. pontjában említett esetben az adóalany benyújtotta az adóbevallást, és befizette az adókötelezettség összegét,

– a kiegészítő adókötelezettség az adókötelezettség alábecsült összege vagy a visszatérítendő adókülönbözet, a visszatérítendő, előzetesen megfizetett adó vagy a következő adómegállapítási időszakokban fizetendő adóból levonható adókülönbözet túlértékelt összege 20%-ának felel meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 A Grupa Warzywna ingatlant vásárolt, amelyet több mint két évig használt. Az ezen ingatlan beszerzésével kapcsolatos közjegyzői okiratban szereplő nyilatkozaton ezen ingatlan árát bruttó összegként tüntették fel, amely így a héát is magában foglalta. Az említett ingatlan eladója ezenkívül számlát bocsátott ki, amelyen feltüntette az érintett ügyletre vonatkozó héa összegét. A Grupa Warzywna megfizette ezt az összeget, és megállapította, hogy az előzetesen megfizetett héaösszegnek minősül, amely következésképpen levonható. A Grupa Warzywna ezt követően a Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicyhoz (a trzebnicai adóhatóság igazgatója, Lengyelország) héabevallást nyújtott be, amelyben héatöbbletet tüntetett fel, amelynek a visszatérítését kérte.

13 Egy adóellenőrzést követően a trzebnicai adóhatóság megállapította, hogy az érintett ingatlan értékesítése a héatörvény 43. cikkének (10) bekezdése értelmében főszabály szerint teljes mértékben mentes a héa alól, és hogy az ügyletben részt vevő felek nem nyújtottak be az e mentességről való lemondásra vonatkozó nyilatkozatot. Következésképpen a Grupa Warzywna nem volt jogosult az ezen ingatlan értékesítéséhez kapcsolódó, előzetesen felszámított héa levonására.

14 Ezt követően a Grupa Warzywna az adóhatóság által megállapított szabálytalanságokat figyelembe véve helyesbítette az adóbevallását. Így e társaság e bevallásban az általa eredetileg bevallottnál jóval alacsonyabb héatöbbletet tüntetett fel.

15 E helyesbítés ellenére a trzebnicai adóhatóság igazgatója határozatot fogadott el, amelyben a helyesbített bevallás szerinti összegnek megfelelő héatöbbletet állapított meg, és a Grupa Warzywna tekintetében a héa-visszatérítés túlértékelésének jogalap nélkül követelt összege 20%-ának megfelelő mértékű szankciót szabott ki. E határozatot az említett szankciót illetően helybenhagyta a másodfokú adóhatóság, amelyhez a Grupa Warzywna fordult.

16 A Grupa Warzywna keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt a másodfokú adóhatóság határozatával szemben. E bíróság szükségesnek tartja annak meghatározását, hogy az ilyen szankció kiszabása olyan helyzetben, amelyben e társaság hibája semmiféle adóbevétel-kiesést nem okozott, megfelel-e az arányosság és a héasemlegesség elvének, és az igazolt-e az adó pontos beszedésének a biztosítására, valamint az adócsalás megakadályozására irányuló célkitűzésekre tekintettel.

17 A kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy a közigazgatási szankció bevezetésének az volt a célja, hogy az adóalanyokat arra ösztönözze, hogy az adóbevallásaikat pontosan és gondosan készítsék el. Márpedig az alapügyben szóban forgó szankció nem megelőző, hanem megtorló jellegű. A héatörvény 112b. cikkének (2) bekezdése ugyanis nem teszi lehetővé azon körülmény figyelembevételét, hogy a héa téves megállapítása abból ered, hogy az ügyletben részt vevő két fél az értékesítés adóköteles jellegét illetően értékelési hibát követett el. E bíróság szerint e szankció olyan intézkedésnek minősül, amely nem alkalmas az adóbűncselekmények elleni küzdelem céljának a megvalósítására, és mindenesetre túllépi az e cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel nem alkalmas arra, hogy betöltse az esetleges adócsalásokkal szemben szükséges megelőző funkciót, és nem veszi figyelembe a jogsértés jellegét és súlyát, sem pedig azt, hogy az államkincstárat semmiféle adóbevétel-kiesés nem érte, és hogy semmi sem utal adócsalásra.

18 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a héatörvény 112b. cikkének (2) bekezdésében előírthoz hasonló kiegészítő adókötelezettség a [héairányelvvel] (különösen annak 2., 250. és 273. cikkével), az [EUSZ. 4. cikk] (3) bekezdésével, az EUMSZ 325. cikkel és az arányosság elvével?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy határozzon az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezéseknek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével, az EUMSZ 325. cikkel, a héairányelv 2., 250. és 273. cikkével, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvével való összeegyeztethetőségéről.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban nem dönthet a nemzeti jog rendelkezéseinek az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróság számára, hogy az előtte folyamatban levő ügy eldöntése érdekében értékelje ezt az összeegyeztethetőséget (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09, EU:C:2010:441, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 A Bíróságnak tehát a jelen ügyben folytatott vizsgálatát az uniós jog rendelkezéseire kell korlátoznia oly módon, hogy arról hasznos értelmezést adjon a kérdést előterjesztő bíróságnak, amelynek a feladata, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálása érdekében döntsön a szóban forgó nemzeti jogi rendelkezéseknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09, EU:C:2010:441, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdései nem kifejezetten az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt lojális együttműködés elvére, sem pedig az adócsalás elleni küzdelemre vonatkoznak az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme érdekében, amelyre az EUMSZ 325. cikk vonatkozik. Ugyanígy a héairányelv 2. és 250. cikkének értelmezése az e határozatban szereplő elemekre tekintettel sem tűnik szükségesnek az előterjesztett kérdés hasznos megválaszolásához, mivel e cikkek a héaköteles ügyletekre, illetve a héabevallásokra vonatkoznak.

23 Ugyanakkor a héairányelv 273. cikkét illetően a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a szóban forgó közigazgatási szankciónak a héa alábecsülése vagy a héa-visszatérítés összegének a túlértékelése esetén való, nemzeti jog által megkövetelt automatikus alkalmazása olyan intézkedés, amely alkalmatlan az e cikkben foglalt, adócsalás elleni küzdelemre irányuló cél megvalósítására, és túllépi az e cél eléréséhez szükséges mértéket. E körülmények között meg kell állapítani, hogy az előterjesztett kérdés a héairányelv 273. cikkének, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

24 Így kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 273. cikkét, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely héamentes ügyletet tévesen héaköteles ügyletnek minősítő adóalannyal szemben olyan szankciót ír elő, amely a héa-visszatérítési összeg túlértékelésének jogalap nélkül követelt összege 20%-ának felel meg, anélkül, hogy figyelembe venné az adóbevallásban elkövetett szabálytalanság jellegét és súlyosságát, azon valószínűsítő körülmény hiányát, miszerint e hiba adócsalásnak minősül, illetve azt, hogy az államkincstárat nem érte bevételkiesés.

25 A héairányelv 273. cikke alapján a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni a héa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében. Különösen, az uniós jog erre vonatkozó rendelkezéseinek hiányában az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása (2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A tagállamoknak e hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek, következésképpen pedig az arányosság elvének a tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk (2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Következésképpen az ilyen szankciók nem mehetnek túl az adó pontos beszedése biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célkitűzésnek az eléréséhez szükséges mértéken. Annak megítélése céljából, hogy valamely szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módjait (2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. pont).

28 Bár a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a szankció összege nem lépi-e túl a jelen ítélet előző pontjában említett célkitűzések eléréséhez szükséges mértéket, meg kell jelölni e bíróság számára az alapügy néhány olyan elemét, amelyek lehetővé teszik számára annak meghatározását, hogy a kiszabott szankció megfelel-e az arányosság elvének (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 61. pont).

29 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héatörvény 112b. cikkének (2) bekezdése azon összeg 30%-ának megfelelő közigazgatási szankciót ír elő, amellyel a héa-visszatérítési összeget túlértékelték, amely szankciót az első összeg 20%-ára csökkentik, amennyiben az adóalany egy adóellenőrzést követően az ezen ellenőrzés alkalmával megállapított szabálytalanságok figyelembevételével helyesbítette a bevallását, és megfizette a fizetendő adó összegét, vagy visszafizette a jogalap nélkül visszatérített összeget.

30 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e szankció célja a héabeszedés javítása az ezen adó megállapítása során elkövetett olyan hibák szankcionálása révén, amelyek a fizetendő adó összegének alábecsléséből, vagy a visszatérítendő vagy a következő időszakra átvihető héatöbblet összegének a túlértékeléséből állnak. Az említett szankció így arra kívánja ösztönözni az adóalanyokat, hogy adóbevallásaikat pontosan és gondosan készítsék el, és szabálytalanság esetén elvégezzék azok korrekcióját annak érdekében, hogy megvalósítsák a héairányelv 273. cikke szerinti, a héa pontos beszedésének a biztosításából álló célt.

31 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az olyan közigazgatási szankció, amelynek célja az adóalanyok arra való ösztönzése, hogy a lehető leggyorsabban rendezzék az adóhátralékukat, és ennélfogva az, hogy elérje az adó pontos beszedésének a biztosítására irányuló célt, amely szankció összegét alapesetben az adóalany által az adóhatóságnak fizetendő héa összegének 50%-ában határozzák meg, amely azonban az adott eset körülményeitől függően csökkenthető, főszabály szerint lehetővé teszi annak biztosítását, hogy az ilyen szankció ne lépje túl azt a mértéket, amely az adó pontos beszedése biztosításának a héairányelv 273. cikke szerinti céljának az eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 62–64. pont).

32 Ugyanakkor az alapügyben szóban forgó szankció összege meghatározásának módjait illetően meg kell jegyezni, hogy abban az esetben, ha ezen összeget a héatöbblet túlértékelése összegének 20%-ában állapítják meg, az említett összeg – azon esetek kivételével, amelyekben a szabálytalanság apró hibákból ered – nem csökkenthető az adott ügy konkrét körülményei alapján.

33 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által a Bíróságnak szolgáltatott magyarázatokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabálytalanság az ügyletben részt vevő felek által az ügylet adóztatandó jellegét illetően elkövetett értékelési hibán alapul, mivel e felek az érintett épület értékesítését héakötelesnek tekintették, ugyanakkor nem nyújtották be a nemzeti szabályozás által megkövetelt, ezen értékesítés általuk választott adóztatására vonatkozó egybehangzó nyilatkozatot. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság megállapításaiból az következik, hogy az előírt szankció különbségtétel nélkül alkalmazandó az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetre, amelyben a héatöbblet összegének túlértékelése az ügyletben részt vevő felek által ezen ügylet adóköteles jellegét illetően elkövetett olyan értékelési hibából ered, amelyet az adócsalásra utaló valószínűsítő körülmény hiánya jellemez, és amely ráadásul e bíróság szerint semmiféle adóbevétel-kiesést nem eredményezett, valamint az olyan helyzetre, amelyben ilyen különleges, az említett bíróság szerint figyelembe veendő körülmények nem állnak fenn.

34 Így e meghatározási módok nem tették lehetővé az adóhatóságok számára, hogy a szankció összegét az adott ügy konkrét körülményeihez igazítsák.

35 Ebből következik, hogy az automatikusan alkalmazott említett szankció meghatározásának módjai nem teszik lehetővé az adóhatóságok számára, hogy a kiszabott szankciót esetről esetre határozzák meg annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak arról, hogy az nem haladja meg az adó pontos beszedése biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célkitűzésnek az eléréséhez szükséges mértéket.

36 E körülmények között az alapügyben szóban forgó jogszabályt nem szükséges a héasemlegesség elvére tekintettel vizsgálni.

37 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely héamentes ügyletet tévesen héaköteles ügyletnek minősítő adóalannyal szemben olyan szankciót ír elő, amely a héa-visszatérítési összeg túlértékelésének jogalap nélkül követelt összege 20%-ának felel meg, amennyiben e szankció különbségtétel nélkül alkalmazandó az olyan helyzetre, amelyben a szabálytalanság az ügyletben részt vevő felek által ezen ügylet adóköteles jellegét illetően elkövetett olyan értékelési hibából ered, amelyet az adócsalásra utaló valószínűsítő körülmény hiánya, és az jellemez, hogy az államkincstárat nem érte adóbevétel-kiesés, valamint az olyan helyzetre, amelyben ilyen különleges körülmények nem állnak fenn.

A költségekről

38 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely hozzáadottérték-adó (héa) alól mentes ügyletet tévesen héaköteles ügyletnek minősítő adóalannyal szemben olyan szankciót ír elő, amely a héa-visszatérítési összeg túlértékelésének jogalap nélkül követelt összege 20%-ának felel meg, amennyiben e szankció különbségtétel nélkül alkalmazandó az olyan helyzetre, amelyben a szabálytalanság az ügyletben részt vevő felek által ezen ügylet adóköteles jellegét illetően

elkövetett olyan értékelési hibából ered, amelyet az adócsalásra utaló valószínűsítő körülmény hiánya, és az jellemez, hogy az államkincstárat nem érte adóbevétel-kiesés, valamint az olyan helyzetre, amelyben ilyen különleges körülmények nem állnak fenn.

Aláírások