A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2008. július 17. *

A C-132/06. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2006. március 7-én

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: E. Traversa és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek

az **Olasz Köztársaság** (képviseli: I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: olasz.

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis és U. Lõhmus tanácselnökök, Juhász E., A. Borg Barthet (előadó), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka és E. Levits bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. szeptember 12-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2007. október 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az Olasz Köztársaság – mivel az éves és többéves állami költségvetés megállapításáról szóló, 2002. december 27-i 289. sz. törvény (2003. évi költségvetési törvény) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] (a 2002. december 31-i 305. sz. GURI 240/L. sz. rendes melléklete, a továbbiakban: 289/2002. sz. törvény) 8. és 9. cikkében kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését – nem teljesítette a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes

adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

A közösségi jog

2 Az EK 10. cikk értelmében:

„A tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését.

A tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását."

3 A hatodik irányelv második preambulumbekezdésének rendelkezései szerint:

„mivel […] a Közösségek költségvetését – az egyéb bevételeket nem érintve – teljes egészében a Közösségek saját forrásaiból finanszírozzák; mivel e források tartalmazzák azon hozzáadottértékadó- [a továbbiakban: HÉA] bevételeket is, amelyek azon közös adómérték alkalmazásából adódnak, amelyet a közösségi szabályoknak megfelelően az adóalap-megállapításra egységesen határoztak meg".

4 Ezen irányelv negyedik preambulumbekezdése szerint:

„mivel ennek során azon célt kell szem előtt tartani, hogy a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban a behozatal megadóztatása és a kivitel adómentessége megszűnjék; mivel biztosítani kell, hogy a forgalmiadó-rendszerek a termékek és szolgáltatások eredetét illetően megkülönböztetésmentesek legyenek, hogy végső soron olyan közös piac jöjjön létre, amelyben a tisztességes verseny feltételei biztosítottak, és amely végső soron a tényleges belső piacnak megfelelő ismertetőjegyekkel rendelkezik”.

5 A hivatkozott irányelv tizennegyedik preambulumbekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„mivel az adózók kötelezettségeit – a lehetséges mértékben – össze kell hangolni, hogy a szükséges biztosítékokat az adóbeszedés terén egységes módon lehessen biztosítani valamennyi tagállamban; mivel az adózóknak a levonható és fizetendő adó tekintetében időszakonként bevallást kell készíteniük tevékenységük összforgalmáról, ha ez szükséges ahhoz, hogy a saját források alapját megállapítsák és ellenőrizzék”.

6 A hatodik irányelv 2. cikke értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint a termékimport.

7 A hatodik irányelv 22. cikke szerint:

„[…]

(4) Minden adóalany adóbevallást nyújt be az egyes tagállamok által meghatározott időtartamon belül. […]

[…]

(5) Minden adóalany megfizeti az adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő [HÉA] összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.

[…]

(8) […] a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

[…]”

A nemzeti jog

8 A 289/2002. sz. törvénynek „A megelőző évekre vonatkozó kiegészítő adóbevallás” című 8. cikke és „A megelőző évekre vonatkozó automatikus rendezés” című 9. cikke mind a HÉÁ-ra, mind pedig az egyéb adókra és kötelező hozzájárulásokra is vonatkozik.

A 289/2002. sz. törvény 8. cikke

9 Lényegében a 289/2002. sz. törvény 8. cikke az 1998–2001. év adózási időszakai tekintetében benyújtott bevallások helyesbítése érdekében kiegészítő HÉA-bevallás benyújtását teszi lehetővé az adóalanyok számára. A hivatkozott cikk (3) bekezdése szerint e bevallás benyújtása mellett 2003. április 16-ig meg kell fizetni az esedékes HÉA kiegészítő összegét, amely utóbbi „az egyes adózási időszakok során hatályban lévő rendelkezések alkalmazásával" kerül kiszámításra. A hivatkozott bevallás csak akkor érvényes, ha minden egyes adózási időszak tekintetében meghatározza a legalább 300 euró összeget kitevő esedékes kiegészítő összegeket. A természetes személyek tekintetében 3000 eurót, a jogi személyek tekintetében pedig 6000 eurót meghaladó fizetések két egyenlő részletben is teljesíthetők.

10 A 289/2002. sz. törvény 8. cikkének (4) bekezdése lehetővé teszi a kiegészítő HÉA-bevallás bizalmas eljárás keretében való benyújtását. Nem élhet azonban e lehetőséggel az érintett adóévek vonatkozásában semmilyen bevallást be nem nyújtó adóalany.

11 E törvény 8. cikkének (6) bekezdése értelmében a kiegészítő HÉA-bevallás benyújtása – az e bevallásban szereplő összeg 100%-kal növelt értékének megfelelő megnövelt HÉA-összeg, vagyis az adóalany által bevallott összeg kétszeresének megfelelő esedékes HÉA-összeg tekintetében – az adójogi jogsértésekre kirótt közigazgatási szankciók elévülésével, egyes adó- és közjogi jogsértések tekintetében a büntetőjogi szankciók érintett adóalannyal szembeni alkalmazásának kizárásával, valamint az adójogi ellenőrzések kizárásával jár.

12 A hivatkozott törvény 8. cikkének (9) bekezdése lehetővé teszi, hogy az ugyanezen törvény 8. cikkének (4) bekezdése szerinti bizalmas eljárást alkalmazó adóalanyok a kiegészítő bevallásaik következetességének ellenőrzése kivételével mentesüljenek minden ellenőrzés alól.

13 A 289/2002. sz. törvény 8. cikkének (10) bekezdése előírja, hogy nem élhetnek az e 8. cikk rendelkezéseiben biztosított lehetőségekkel az alábbiak:

– azon adóalanyok, akikkel e törvény hatálybalépésekor pozitív eredményt rögzítő jegyzőkönyvet, helyesbítési felhívást vagy észrevétel megtételére történő felhívást közöltek;

– azon adóalanyok, akikkel szemben ugyanezen törvény 8. cikke (6) bekezdésének c) pontja szerinti jogsértés miatti büntetőeljárás indult, és amelyről a kiegészítő HÉA-bevallás benyújtásának időpontja előtt hivatalosan tájékoztatták őket.

14 A 289/2002. sz. törvény 8. cikkének (12) bekezdése szerint a kiegészítő HÉA-bevallás benyújtása nem tekinthető bűncselekmény miatti feljelentésnek.

A 289/2002. sz. törvény 9. cikke

15 A 289/2002. sz. törvény 9. cikke a „Megelőző évekre vonatkozó automatikus rendezés”-ről szól. Az Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (Adóhivatal – Rendezési és Peres Ügyek Főigazgatósága) 2003. február 21-i 12/2003. sz. körlevele szerint az ezen automatikus rendezés érdekében tett, a 289/2002. sz. törvény 9. cikke szerinti bevallás célja az ugyanezen törvény 8. cikke szerinti kiegészítő HÉA-bevallástól eltérően nem további adóköteles összegek bevallása, hanem azon adatok benyújtása, amelyek lehetővé teszik az amnesztiában való részesüléshez kifizetendő összegek meghatározását.

16 Még ha a hivatkozott automatikus rendezés által lefedett adózási időszakok meg is egyeznek a 289/2002. sz. törvény 8. cikke szerinti időszakokkal, az e törvény 9. cikke szerint benyújtott bevallásnak – a hivatkozott cikk (1) bekezdése értelmében – „a semmisség terhe mellett valamennyi adózási időszakra" vonatkoznia kell.

17 A 289/2002. sz. törvény 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint az automatikus HÉA-rendezés minden egyes adóidőszak tekintetében „az adóalany által teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások – amelyek tekintetében az adó az érintett adózási időszakban felszámíthatóvá vált – után fizetendő adó 2%-ának megfelelő összeg", és a termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó, „az ugyanezen időszak során levont" HÉA 2%-ának megfelelő összeg összeadásával számított összeg kifizetése útján történik. Ezen adómérték 1,5% a 200 000 eurót meghaladó előzetesen felszámított vagy áthárított adó tekintetében és 1% a 300 000 eurót meghaladó összegek tekintetében. Amennyiben e rendelkezés alkalmazása 11 600 000 eurónál magasabb összeg fizetését eredményezi, az ezen összegen felüli rész 80%-kal csökken. A hivatkozott törvény 9. cikkének (6) bekezdése azonban minden egyes adóév vonatkozásában minimumösszeg – azaz 500 euró, ha az érintett adóalany forgalma nem haladta meg az 50 000 eurót; 600 euró, ha a forgalma 50 000 és 180 000 euró között van; és 700 euró, ha a forgalom meghaladta a 180 000 eurót – fizetését írja elő.

18 A 289/2002. sz. törvény 9. cikkének (8) bekezdése minden egyes adóév vonatkozásában, amelynek tekintetében nem nyújtottak be bevallást, az érintett természetes személyektől 1500 euró, a személy- és tőkeegyesítő társaságoktól pedig 3000 euró átalányösszeg megfizetését követeli.

19 A hivatkozott törvény 9. cikke (10) bekezdésének b) és c) pontja szerint az automatikus HÉA-rendezés az érintett adóalany vonatkozásában az adójogi jogsértésekre kirótt közigazgatási szankciók elévülésével, egyes adójogi és ahhoz kapcsolódó nem adójogi jogsértések tekintetében a büntetőjogi szankciók alkalmazásának kizárásával, valamint az adójogi ellenőrzések kizárásával jár.

20 A 289/2002. sz. törvény 9. cikkének (14) bekezdése értelmében kizárásra kerülnek a hivatkozott automatikus rendezésből:

– azon adóalanyok, akikkel e törvény hatálybalépésekor pozitív eredményt rögzítő jegyzőkönyvet, helyesbítési felhívást vagy észrevétel megtételére történő felhívást közöltek;

– azon adóalanyok, akikkel szemben ugyanezen törvény 9. cikke (10) bekezdésének c) pontja szerinti jogsértés miatti büntetőeljárás indult, és amelyről a kiegészítő bevallás benyújtásának időpontja előtt hivatalosan tájékoztatták őket;

– azon adóalanyok, akik elmulasztottak bevallást tenni az e 9. cikk (2) bekezdése szerinti valamennyi adóról a hivatkozott 9. cikk (1) bekezdése szerinti valamennyi adózási időszak vonatkozásában.

A pert megelőző eljárás

21 Mivel a Bizottság álláspontja szerint a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkének rendelkezései összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelv 2. és 22. cikkével, valamint az EK 10. és az EK 249. cikkel, az EK 226. cikkben meghatározott eljárásnak megfelelően 2003. december 16-án felszólító levelet intézett az Olasz Köztársasághoz. 2004. március 30-i levelében e tagállam vitatta a Bizottság által hivatkozott összeegyeztethetetlenséget. Mivel a Bizottság nem találta kielégítőnek az Olasz Köztársaság válaszát, 2004. október 18-i levelével indokolással ellátott véleményben felhívta e tagállamot, hogy az annak kézhezvételétől számított két hónapon belül tegye meg a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket. A hivatkozott indokolással ellátott véleményre adott 2005. január 31-i válaszában az Olasz Köztársaság ismételten vitatta ezen összeegyeztethetetlenség fennállását. A Bizottság ilyen körülmények között döntött úgy, hogy előterjeszti a jelen keresetet.

A keresetről

A felek érvei

22 A Bizottság álllítása szerint az Olasz Köztársaság – mivel a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkében kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését – nem teljesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit.

23 A Bizottság pontosítja, hogy a hatodik irányelv 2. és 22. cikke, valamint az EK 10. cikk kettős kötelezettséget ró a tagállamokra, az utóbbiak kötelesek elfogadni egyrészt a hatodik irányelv végrehajtásához szükséges valamennyi nemzeti jogi jogszabályt, másrészt pedig az ezen irányelvből eredő – különösen az adóköteles ügyletek teljesítéséhez kapcsolódó esedékes adó meghatározott határidőn belüli megfizetésére irányuló – kötelezettségek HÉA-alanyok általi tiszteletben tartásához szükséges minden közigazgatási intézkedést.

24 A Bizottság szerint a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikke eltérést jelent a HÉÁ-t szabályozó általános, a közösségi HÉA-irányelveket az olasz jogba átültető jogszabályok alól. A Bizottság álláspontja szerint ezen eltérés ellentétes a hatodik irányelv 2. és 22. cikkével.

25 A hatodik irányelv 2. cikke alapján a tagállamokra rótt – valamennyi termékértékesítés, valamint szolgáltatásnyújás HÉA-kötelessé tételére irányuló – kötelezettséget illetően a Bizottság úgy érvel, hogy kizárt, hogy valamely tagállam egyoldalúan kivonja magát bizonyos adóköteles ügyletek HÉA-kötelessé nyilvánítására irányuló kötelezettsége alól a közösségi jogalkotó által elő nem írt adómentességek bevezetése révén, vagy a főszabály szerint ezen irányelv hatálya alá tartozó adóköteles ügyletek ezen irányelv hatálya alóli kizárásával.

26 A hatodik irányelv 22. cikkében foglalt kötelezettségeket illetően a Bizottság állítja, hogy mivel e kötelezettségek megfogalmazása egyértelmű és kötelező, a tagállamok csak akkor mentesíthetik az adóalanyokat e kötelezettségek valamelyike alól, ha ezen 22. cikk különleges rendelkezése kifejezetten biztosítja a hivatkozott kötelezettségektől való eltérés lehetőségét. A Bizottság szerint a hivatkozott irányelv 22. cikke (8) bekezdésének célja, hogy felruházza a nemzeti adóhatóságokat az ellenőrzés szükséges eszközeivel, miközben ezen ellenőrzési követelménynek megfelelő kötelezettségeket ró az adóalanyokra, célja továbbá hogy az „adó helyes megállapítás[ára] és beszedés[ére]" kötelezze a tagállamokat hatékony ellenőrzési és az adókijátszás elkerülésére irányuló intézkedések révén. A Bizottság szerint a hivatkozott 22. cikk nem ruházza fel a tagállamokat diszkrecionális jogkörrel az adóalanyok összességének a könyvelés vezetésére, számlák kibocsátására és HÉA-bevallások benyújtására vonatkozó kötelezettségük alóli mentesítése tekintetében.

27 A Bizottság elismeri, hogy amikor a tagállamok ellenőrzik a HÉA-bevallások helyességét és az adóalanyok által teljesített megfelelő fizetéseket, bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amely lehetővé teszi, hogy az e célból rendelkezésre álló emberi erőforrásaik és technikai eszközeik függvényében változtassák ellenőrzési tevékenységeiket. Ugyanakkor azt állítja, hogy a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikke túlmegy a tagállamoknak a közösségi jogalkotó által biztosított mérlegelési jogosultságán, mivel az Olasz Köztársaság általánosan, különbségtétel nélkül és előzetesen lemondott minden, a HÉA területét érintő ellenőrzési és vizsgálati tevékenységről.

28 Mivel nem áll fenn semmilyen összefüggés a HÉÁ-t szabályozó rendes szabályok szerint kiszámított adótartozás és a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkében meghatározott amnesztiarendszerek alá tartozni kívánó adóalanyok által fizetett összegek között, a Bizottság úgy véli, hogy a hivatkozott cikkek rendelkezései olyan jellegűek, hogy alkalmasak a közös HÉA-rendszer megfelelő működésének súlyos megzavarására, az e rendszer alapvető elemét képező adósemlegesség elvének meghamisítására és a valamennyi tagállamban egységes módon történő adóbeszedés biztosítására irányuló kötelezettség megsértésére.

29 Az Olasz Köztársaság, amely elismeri, hogy a HÉÁ-ra vonatkozó közösségi szabályozás kötelezi a tagállamokat arra, hogy valamennyi adóalanyra kivessék az adót és ellenőrizzék az e kötelezettségnek való megfelelést, állítja, hogy a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkében meghatározott mechanizmus nem gyakorol hatást sem az adózók

kötelezettségeire, sem pedig az adót alkotó összetevőkre. Ezzel ellentétben e mechanizmus az ellenőrzés és az adóbeszedés területére van hatással, amely területen a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek.

30 E tagállam szerint a Bizottság kifogása, amely a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikke szerinti mechanizmust „minden, a HÉA területét érintő ellenőrzési és vizsgálati tevékenységről való általános, különbségtétel nélküli és előzetes" lemondásnak nyilvánítja, általános értelemben megakadályozza a tagállamokat abban, hogy a perek elkerülése érdekében a folyamatban lévő jogvitákkal kapcsolatos békéltetési vagy vitarendezési eszközökhöz, illetve azonnali bevételek biztosítása érdekében egyezségen alapuló adócsökkentéshez folyamodjanak.

31 Az Olasz Köztársaság különösen úgy érvel, hogy adóhatósága nem képes az adóalanyok összeségét ellenőrizni, így a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkében előírt rendszer lehetővé teszi az adó nem elhanyagolható részének azonnali beszedését, és az ellenőrzésre irányuló inzékedéseknek a vitatott amnesztiát igénybe nem vevő adózokkal szembeni végrehajtását.

32 Az érintett tagállam azzal is érvel, hogy az a tény, hogy olyan összegű adót szednek be, amely álláspontja szerint érezhetően magasabb annál, amit a rendes vizsgálati és ellenőrzési eljárás alapján lehetett volna behajtani, arra enged következtetni, hogy tiszteletben tartották a hatodik irányelvből eredő kötelezettségeket, és ennek ellentéte nem állítható kizárólag azon indokra alapozva, hogy a behajtásra inkább az adóalanyok által önkéntesen teljesített fizetések formájában került sor, semmint az adóhatóságok felszólítása következtében.

33 E tagállam érvelése szerint a 289/2002. sz. törvény 8. cikkének célja, hogy az adóhatóságok által adócsalónak még nem minősített adóalanyok rendezzék helyzetüket, feltéve, hogy önkéntesen bevallják a csalással érintett adóköteles összegeket, és megfizetik a kijátszott adó összegének legalább 50%-át (vagy járulékok esetében annak két harmadát). A megfizetés következményeként az adóhatóság nem ellenőrizheti a pótlólagosan bevallott összegeket legalább 100%-kal (vagy, ha további járulékokról van szó, 50%-kal) meg nem haladó összegeket.

34 A 289/2002. sz. törvény jelen ítélet 13. pontjában említett 8. cikke (10) bekezdésének rendelkezéseire hivatkozva az Olasz Köztársaság állítja, hogy a már adócsalóként ismert adóalanyok kizártak a hivatkozott 8. cikkben foglalt rendszerből.

35 A 289/2002. sz. törvény 9. cikkét illetően az Olasz Köztársaság megállapítja, hogy e rendelkezés nem alkalmazható az e törvény 8. cikke (10) bekezdésében szereplő és a jelen ítélet fenti 13. pontjában említett esetben, valamint a hivatkozott törvény 9. cikkének (14) bekezdése értelmében, amennyiben az érdekelt a 9. cikk (2) bekezdése által említett valamennyi adó és a 9. cikk (1) bekezdése által említett valamennyi adózási időszak tekintetében elmulasztotta benyújtani a bevallások összességét.

36 E tagállam pontosítja, hogy a 289/2002. sz. törvény 9. cikkének (14) bekezdésében szereplő, „a (2) bekezdésben érintett valamennnyi adó"-ra való hivatkozás mindig úgy került értelmezésre, hogy az e törvény 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában említett adók és az e 9. cikk (2) bekezdésének b) pontjában említett HÉA külön tekintendő. Így elfogadott, hogy a 9. cikkben előírt automatikus rendezés akadályát képezi, ha valemennyi érintett év során elmulasztották a HÉA bevallását, még ha ugyenezen évek vonatkozásában be is nyújtották az egyéb adókra vonatkozó bevallásokat. A hivatkozott tagállam hozzáfűzi, hogy a 289/2002. sz. törvény 9. cikke (9) bekezdésének értelmében az adóhatóság mindig jogosult a HÉA-bevallás adatai alapján esedékes adó beszedésére, és mindenestre mindig lehetséges az adóellenőrzés, ha az e bevallásból eredő adóvisszatérítéshez való jogosultság (vagy e hiányának) ellenőrzéséről van szó.

A Bíróság álláspontja

37 A hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkből következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes HÉA teljes összegének beszedését. E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az

adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót.

38 A közös HÉA-rendszer keretében a tagállamok kötelesek biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, és e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkeznek, többek között a rendelkezésükre álló eszközök felhasználásának módja kapcsán.

39 E mozgásteret korlátozza azonban a közösségi saját források hatékony beszedésére irányuló, valamint azon kötelezettség, hogy ne álljanak fenn – sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében – jelentős különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelvet a közös HÉA-rendszer alapvető elemét képező adósemlegesség elvének megfelelően kell értelmezni, amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során (a C-382/02. sz., Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 24. pontja). A tagállamok valamennyi HÉA-kivetésre irányuló tevékenysége során tiszteletben kell tartani ezen elvet.

40 A 289/2002. sz. törvény 8. cikke értelmében az 1998–2001. év adózási időszakaiban – vagy bizonyos esetekben csak az e törvényt megelőző egy évben – kötelezettségeiket nem teljesítő adóalanyok elkerülhetnek minden ellenőrzést és alkalmazandó szankciót a kiegészítő HÉA-bevallásban szereplő HÉA-összeg kétszeresének megfelelő összeg erejéig. Az olasz hatóságok nem jogosultak ugyanis a hivatkozott törvény elfogadását megelőző négy évben végrehajtott adóköteles ügyletek ellenőrzésére az ugyanezen törvény 8. cikkének (6) bekezdésében meghatározott összegek erejéig. E lemondás főszabály szerint akkor alkalmazható, ha az adóalany bevallja és megfizeti az eredetileg esedékes összeget. Ugyanakkor, mivel kizárólag az adóalany által a kiegészítő HÉA-bevallásban bevallott összeg kétszeresét meghaladó összegek tekintetében lehet ellenőrzést végezni, a 289/2002. sz. törvény olyan jellegű, hogy erősen ösztönzi az adóalanyokat arra, hogy a ténylegesen esedékes tartozásnak csak egy részét vallják be. Következésképpen az e cikk alá tartozó adóalanyok véglegesen elkerülik az 1998–2001. év adózási időszakaira eső, főszabály szerint esedékes HÉA-összegek bevallására és megfizetésére irányuló kötelezettségeiket.

41 A 289/2002. sz. törvény 9. cikke szerint esedékes HÉA-összeg még távolabb áll azon összegtől, amelyet az adóalanynak meg kellett volna fizetnie. Ugyanis e cikk szerint az 1998–2001. év adózási időszakaiban bevallást be nem nyújtó adóalany elkerülhet minden ellenőrzést, valamint adójogi jogsértésekre kirótt közigazgatási és büntetőjogi szankciót, ha megfizeti az általa teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után esedékes HÉA 2%-ának megfelelő összeget, valamint az ugyanezen időszak vonatkozásában levont HÉA 2%-ának megfelelő összeget. Ezen adómérték 1,5% a 200 000 eurót meghaladó előzetesen felszámított vagy áthárított adó tekintetében és 1% a 300 000 eurót meghaladó összegek tekintetében. Amennyiben az e 9. cikk alkalmazásában esedékes összeg meghalad bizonyos szintet, az azon felüli rész 80%-kal csökken. A fizetendő összeg nem lehet kevesebb 500 eurónál.

42 Következésképpen a 289/2002. sz. törvény 9. cikke lehetővé teszi, hogy az 1998–2001. év közötti adózási időszakokban a HÉÁ-val összefüggő kötelezettségeiket nem teljesítő adóalanyok ezeket, valamint az e kötelezettségek be nem tartására előírt szankciókat véglegesen elkerüljék a tényleges forgalommal arányos összeg helyett átalányösszeg megfizetésével. Márpedig ezen átalányösszegek nem állnak arányban azon összegekkel, amelyket az adóalanynak az általa teljesített, de nem bevallott ügyletekhez kapcsolódó forgalom alapján kellett volna fizetnie.

43 A 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikke, mivel olyan egyéb kötelezettségekkel helyettesíti az érdekeltek hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből következő kötelezettségeit – az adóalanyoknak a főszabály szerint esedékes HÉA-összegek megfizetésére rendelkezésére álló határidő lejártát követően nem sokkal –, amelyek nem követelik meg a hivatkozott összegek megfizetését, megfosztja tartalmuktól a hatodik irányelv e cikkeit, amelyek azonban a közös HÉA-rendszer alapját képezik, és így ezen adó szerkezetét is érintik. A ténylegesen esdékes és a vitatott adóamnesztiában részesülni kívánó adóalanyok által megfizetett összegek közötti jelentős eltérés szinte adómentességet eredményez.

44 Következésképpen a 289/2002. sz. törvény súlyosan megzavarja a közös HÉA-rendszer működését. Annak rendelkezései sértik az adósemlegesség elvét, mivel az olasz területen jelentős eltéréseket vezetnek be az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén.

Ugyanezen okból e rendelkezések sértik a valamennyi tagállamban egységes módon történő adóbeszedés biztosítására irányuló kötelezettséget.

45 Mivel, amint azt a hatodik irányelv negyedik preambulumbekezdése is jelzi, az adósemlegesség elve a tisztességes verseny feltételei mellet működő közös piac létrejöttének lehetővé tételére irányul, magát a közös piac működését is érinti az olasz jogszabály, mivel Olaszországban az adóalanyok remélhetik, hogy nem lesznek kötelesek megfizetni adóterheik nagy részét.

46 Ezenkívül fontos hangsúlyozni, hogy az adókijátszás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 71. pontját és a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4019. o.] 29. pontját). Így a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése felhívja a tagállamokat arra, hogy adott esetben további kötelezettségeket határozzanak meg az adókijátszás elkerülése érdekében.

47 Márpedig meg kell állapítani, hogy az olasz jogszabály ellentétes hatással bír, amennyiben a csalást elkövető adóalanyokat előnyben részesíti a 289/2002. sz. törvény.

48 Az Olasz Köztársaság állítja, hogy a vitatott adóamnesztiából való kizárás annak tényleges hatásának minimalizálásához vezet. Többek között úgy érvel, hogy kizártak ezen intézkedés alól azok az adóalanyok, akik az érintett adóévek egyike tekintetében sem nyújtottak be HÉA-bevallást, valamint akik nem tartották tiszteletben a HÉA területén fennálló kötelezettségeiket, és azok, akikkel szemben eljárás indult, és azt már lezárták az adóhatóságok javára.

49 Ugyanakkor az Olasz Köztársaság által védelmére előterjesztett adatokból, amelyek szerint az adóalanyok körülbelül 15%-a, azaz hozzávetőleg 800 000 adóalany nyújtott be adóamnesztiához való jogosultság iránti kérelmet a 2001. év során, egyértelműen

kitűnik az intézkedés jelentősége, amely az érintett tagállam által meghatározott kizáró okok ellenére nem tekinthető korlátozott mértékűnek.

50 Mivel igen korlátozottak a kizáró okok, meg kell állapítani, hogy a Bizottság jogosan minősítette a vitatott amnesztiát az adóhatóság által az ellenőrzési és helyesbítési hatáskörről való általános és különbségtétel nélküli lemondásnak.

51 Az Olasz Köztársaság úgy érvel, hogy a 289/2002. sz. törvény lehetővé tette, hogy az államkincstár azonnal és hosszú jogi eljárások megindítása nélkül beszedje az eredetileg be nem vallott HÉA egy részét.

52 Márpedig, mivel az amnesztiát az adóalanyok számára a HÉA megfizetésére rendelkezésre álló határidő lejártát követően nem sokkal vezették be, és a ténylegesen esedékes adónál jelentősen kisebb összeg megfizetését követelték, a vitatott intézkedés lehetővé teszi az érintett adóalanyok számára, hogy végleg elkerüljék a HÉÁ-val kapcsolatos kötelezettségeiket, jóllehet a nemzeti adóhatóságok ezen adóalanyok legalább egy részét felfedhették volna a főszabály szerint esedékes adó elévülését megelőző négy év során. Ebben az értelemben a 289/2002. sz. törvény megkérdőjelezi az egyes tagállamok arra vonatkozó felelősségét, hogy biztosítsák az adó egységes módon történő beszedését.

53 Következésképpen a Bizottság által benyújtott kereset megalapozottnak tekintendő, és meg kell állapítani, hogy az Olasz Köztársaság – mivel a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkében általánosan és különbségtétel nélkül lemondott a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzéséről – nem teljesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

54 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Olasz Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) Az Olasz Köztársaság – mivel az éves és többéves állami költségvetés megállapításáról szóló, 2002. december 27-i 289. sz. törvény (2003. évi költségvetési törvény) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] 8. és 9. cikkében kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését – nem teljesítette a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság az Olasz Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások