A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2010. július 29.*

A C-188/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2009. május 28-án érkezett, 2009. május 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku**

és

a **Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j,** korábban: Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen és D. Šváby bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. május 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a lengyel kormány képviseletében M. Dowgielewicz, A. Rutkowska és A. Kramarczyk, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi

irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első HÉA-irányelv) és a 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 27., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.,) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orlowski sp. J (korábban Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j, a továbbiakban: Profaktor) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (a białystoki pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója) között az ügyleteket terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásának jogát abban az esetben érintő korlátozás tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amikor az adóalany nem teljesítette azon kötelezettségét, hogy pénztárgépek alkalmazásával rögzítse könyvelésében „a gazdasági tevékenységet nem végző természetes személyeknek" teljesített értékesítéseket.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az első HÉA-irányelv 2. cikkének első és második bekezdése értelmében:

„A közös [HÉA]-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a

szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [HÉÁ]-t minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [HÉA]-összeg levonását követően kell felszámítani."

4 A hatodik HÉA-irányelv 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport."

5 Az említett irányelv 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja az „adóköteles eseményt" úgy határozza meg, mint amely „olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak". E 10. cikk (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítés és olyan szolgáltatásnyújtás, amelyeknél folyamatos elszámolásokra és részletfizetésekre kerül sor, mindig azon időszak lejártakor minősül megtörténtnek [helyesen: Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítést, és olyan szolgáltatásnyújtást, amelynél folyamatos elszámolásra és részletfizetésre kerül sor, azon időszak lejártakor kell teljesítettnek tekinteni], amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak. […]"

6 Az említett irányelv 17. cikke szerint:

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

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

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

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [HÉA];

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő [HÉA].

[…]

(4) A Tanács, lehetőleg 1977. december 31. előtt, a Bizottság javaslatára egyhangúlag olyan közösségi rendelkezéseket bocsát ki, amelyek alapján visszatérítést kell adni a (3) bekezdésnek megfelelően a nem belföldön letelepedett adóalanyok részére. Az ilyen közösségi rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok maguk állapítják meg a

visszatérítés részleteit. Amennyiben az adóalany a Közösség területén kívül telepedett le, a tagállamok a visszatérítést megtagadhatják, vagy kiegészítő feltételektől tehetik függővé."

7 A hatodik HÉA-irányelvnek „Az adó fizetésére kötelezett személyek kötelezettségei" című XIII. címe alatt található 22. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„[…]

(2) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a [HÉA] felhasználását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.

[…]

(8) A 17. cikk (4) bekezdése szerint meghozandó rendelkezések sérelme nélkül, a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

[…]"

8 Az említett irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevétel teljes összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják."

9 A hatodik HÉA-irányelv 33. cikkének első bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv rendelkezései nem gátolják a tagállamokat abban, hogy a biztosítási szerződésekkel, a fogadásokkal és szerencsejátékokkal kapcsolatos adókat, jövedéki adókat, illetékbélyegeket [helyesen: bejegyzési illetékeket vagy illetékeket] és, még általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy terheket vezessenek be és tartsanak fenn, amelyek nem forgalmiadó-jellegűek."

A nemzeti szabályozás

10 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. pont; a továbbiakban: 2004. évi HÉA-törvény) 111. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Azok az adóalanyok, akik gazdasági tevékenységet nem végző természetes személyeknek […] értékesítenek, kötelesek pénztárgépek alkalmazásával rögzíteni a forgalmat és a fizetendő adó mértékét.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott kötelezettséget megsértő adóalanyok a forgalomnak és a fizetendő adó mértékének pénztárgépek alkalmazásával való rögzítése megkezdéséig elvesztik a termékek és szolgáltatások megszerzése címén előzetesen felszámított adó 30%-ának megfelelő összeg levonásához való jogot."

11 Az említett törvény 87. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben a 86. cikk (2) bekezdése szerinti előzetesen felszámított adó összege valamely bevallási időszakban meghaladja a fizetendő adó összegét, az adóalany a különbözetet levonhatja az elkövetkező bevallási időszakban fizetendő adóból, vagy kérheti a különbözet bankszámlára való utalását."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (a białystoki pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója) 2006. október 17-i határozatával a Profaktor által fizetendő HÉÁ-t a 2004. és 2005. év bizonyos hónapjai vonatkozásában más összegben állapította meg, mint amelynek az említett vállalkozás szerint az általa benyújtott bevallásokból kellett volna következnie. A hatóság ugyanis a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikke rendelkezéseinek alkalmazásával 30%-kal csökkentette a fizetendő adó összegébe beszámított - termékek és szolgáltatások megszerzése címén – előzetesen felszámított HÉÁ-t azzal az indokkal, hogy a Profaktor nem tartotta tiszteletben arra

vonatkozó kötelezettségét, hogy pénztárgépek alkalmazásával rögzítse forgalmát és az említett adó összegét.

13 Az említett vállalkozás fellebbezése alapján eljárva a Dyrektor Izby Skarbowej w Bialymstoku 2007. február 7-én helybenhagyta a vitatott határozatot.

14 A Profaktor a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (a białystoki körzeti közigazgatási bíróság) előtt kérte a 2007. február 7-i határozat hatályon kívül helyezését. Az utóbbi részben helyt adott az ily módon előterjesztett kérelemnek annak megállapításával, hogy a Lengyelország Európai Unióhoz történő csatlakozását követő időszakban a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének szóban forgó rendelkezései összeegyeztethetetlenek voltak a közösségi joggal, különösen a hatodik HÉA-irányelv 17. és 27. cikkével. Úgy vélte ugyanis, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogára vonatkozó, az említett rendelkezésekben szereplő korlátozás eltérést jelent ettől – a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkében szabályozott – jogtól, és ezért valójában olyan különös intézkedés jellegét ölti, amelyet a Lengyel Köztársaság nem az említett irányelv 27. cikkében foglalt feltételek mellett hajtott végre.

15 A Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku semmisségi kérelmet nyújtott be a fenti ítélet ellen azt állítva, hogy a szóban forgó rendelkezések kizárólag szankció jellegét öltötték, amely ily módon nem minősült a hatodik HÉA-irányelvtől való eltérésnek, és amelynek a célja nem a levonási jog korlátozása, hanem az adókijátszás megelőzése volt.

16 A semmisségi kérelmet elbíráló Naczelny Sąd Administracyjny különösen úgy vélte, hogy az említett szankció a rögzítési kötelezettségét megsértő adóalany esetében a HÉA semlegessége elvének megsértését eredményezi azzal, hogy azt az előzetesen felszámított HÉA egy részét rá hárítja. Úgy ítélte meg, hogy kétség áll fenn annak vonatkozásában, hogy a szóban forgó rendelkezések megfelelnek-e az arányosság

elvének, azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy közigazgatási szankcióról vagy a hatodik HÉA-irányelv 27. cikke szerinti különös intézkedésről van-e szó, illetve annak kapcsán, hogy az intézkedést magát lehet-e adónak vagy forgalmi adóval egyenértékű adónak minősíteni.

17 E feltételek mellett a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1.) Kizárja-e a […] hatodik [HÉA]-irányelv 2. cikkével, 10. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint 17. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett, a[z] […] első [HÉA]-irányelv 2. cikkének első és második bekezdése azt a lehetőséget, hogy a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikke – (1) bekezdéssel összefüggésben értelmezett – (2) bekezdésének megfelelően előírják a fizetendő adó összegének a termékek és szolgáltatások megszerzésére előzetesen felszámított adó összege 30%-ával való csökkentésére vonatkozó jog ideiglenes elvesztését azon adóalanyok vonatkozásában, akik nem gazdasági tevékenységet végző természetes személyeknek […] értékesítenek, és megsértik a forgalomnak és a fizetendő adó mértékének pénztárgépek alkalmazásával való rögzítésére vonatkozó kötelezettséget?

2.) Lehet-e a […] hatodik [HÉA]-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti »különös intézkedések« révén, azok jellegére és céljára tekintettel, ideiglenesen korlátozni az adóalanyok adólevonási jogának mértékét, ahogyan azt a [2004. évi HÉA-törvény] 111. cikkének – az (1) bekezdéssel összefüggésben értelmezett – (2) bekezdése előírja, olyan adóalanyok vonatkozásában, akik megsértik a forgalomnak és az adó mértékének pénztárgépek alkalmazásával való rögzítésének kötelezettségét, valamint, ezzel összefüggésben, a különös intézkedések bevezetése megköveteli-e a […] hatodik [HÉA]-irányelv 27. cikkének (2)–(4) bekezdése szerinti eljárás betartását?

3.) Magában foglalja-e a […] hatodik [HÉA]-irányelv 33. cikkének (1) bekezdésében említett tagállami jog azt a jogosultságot, hogy a forgalomnak és a fizetendő adó mértékének pénztárgépek alkalmazásával való rögzítésére vonatkozó kötelezettséget megsértő adóalanyok vonatkozásában szankciót vezessenek be a fizetendő adó összegének a termékek és szolgáltatások megszerzésére előzetesen felszámított adó összege 30%-ával való csökkentésére vonatkozó jog ideiglenes elvesztése formájában, ahogyan azt a [2004. évi HÉA-törvény] 111. cikkének – az (1) bekezdéssel összefüggésben értelmezett – (2) bekezdése előírja?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

18 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az első HÉA-irányelv 2. cikkének (1) és (2) bekezdésében és a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkében, 10. cikkének (1) és (2) bekezdésében, valamint 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében meghatározott közös HÉA-rendszerrel ellentétes-e, ha valamely tagállam ideiglenesen korlátozza az előzetesen felszámított adó levonható összegét olyan adóalanyok esetében, amelyek nem tartották tiszteletben az értékesítéseik lekönyvelésének egyik alakiságát.

19 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik HÉA-irányelv 17-20. cikkében szabályozott levonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Az ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd különösen a C-437/06. sz. Securenta-ügyben

2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját, a C-102/08. sz. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4629. o.] 70. pontját) és a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 55. pontját.

20 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 37. pontját és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 56. pontját).

21 A közös HÉA-rendszer rendes működése, amelynek tehát valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe vonatkozásában biztosítania kell a semlegességet, feltételezi az adó helyes beszedését. A hatodik HÉA-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, és 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 (a C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5457. o.] 37. pontja).

22 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 (a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 38. pontja).

23 E kötelezettségek között a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (2) bekezdése különösen előírja, hogy minden adóalanynak megfelelően részletes elszámolást kell vezetnie, hogy lehetővé tegye a HÉA megállapítását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.

24 Egyébiránt a hatodik HÉA-irányelv 22. cikke (8) bekezdésének rendelkezései értelmében – a 17. cikk (4) bekezdése szerint meghozandó rendelkezések sérelme nélkül – a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adókijátszás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik HÉA-irányelv elismer és támogat (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.]) 71. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 46. pontját).

26 A tagállamok által ily módon elfogadható intézkedések azonban nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az adó helyes beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges. Ezeket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérdőjelezzék a HÉA semlegességét, amely a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi (lásd ebben az értelemben különösen a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját, a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 80. pontját, valamint a C-95/07. és C-96/07. sz., Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 66. pontját).

27 Az alapügyben szóban forgó, a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében szereplő nemzeti intézkedéssel kapcsolatban kétségtelen, hogy

célja – azáltal, hogy az adóalanyoktól pénztárgépek alkalmazását követeli meg a forgalom és a fizetendő adó könyvelésben való rögzítéséhez – az adó helyes beszedésének és az adókijátszás elkerülésének biztosítása. Vitathatatlan, hogy az adóalanyokat a fentiek szerint terhelő kötelezettség azon intézkedések közé tartozik, amelyek elfogadására a tagállamoknak a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdése alapján lehetőségük van.

28 A fenti összefüggésben – annak előírásával, hogy e számviteli kötelezettség tiszteletben tartásának elmulasztása esetén az adóalany által levonható HÉA-összeg 30%-kal csökken – az említett intézkedést olyan közigazgatási szankciónak kell tekinteni, amely visszatartó erejének célja az említett kötelezettség hatékonyságának biztosítása.

29 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennélfogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (a C-262/99. sz. Louloudakis-ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-5547. o.] 67. pontja).

30 Az arányosság elvének konkrét alkalmazását illetően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy a nemzeti intézkedések összeegyeztethetők-e az uniós joggal, mivel a Bíróság csak arra rendelkezik hatáskörrel, hogy megadja az uniós jog értelmezésével kapcsolatos valamennyi olyan információt, amelynek alapján a nemzeti bíróság az összeegyeztethetőség kérdését el tudja bírálni (lásd különösen a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítéletet [EBHT 1995., I-4165. o.], valamint a fent hivatkozott Molenheide és társai ügyben hozott ítélet 49. pontját).

31 Először is meg kell tehát állapítani, hogy a 2004. évi HÉA-törvény rendelkezései nem kérdőjelezik meg magát a levonáshoz való jog elvét, amely jog továbbra is minden adóalanyt megillet. E jog még akkor is fennáll, ha az érintett adóalany nem tartja tiszteletben az említett rendelkezésekben előírt kötelezettségeket.

32 Másodszor az említett kötelezettséghez kapcsolódó közigazgatási szankció pénzügyi teher jellegét ölti, amelyet a nemzeti jogalkotó – kizárólag a jogsértés időtartamára - a jogsértő adóalanyra kíván hárítani. Az érintett tagállam hatáskörébe tartozó ilyen döntés a követett cél szempontjából nem tűnik nyilvánvalóan alkalmatlannak.

33 Harmadszor annak eldöntése, hogy e pénzügyi terhet a HÉÁ-ból levonható adó egy részének visszatartásával, és nem valamely összegnek az adóalany által az államkincstár részére történő megfizetésével veti ki, szintén az érintett tagállam hatáskörébe tartozik.

34 E rendelkezés azonban – mivel befolyásolja a levonható adó összegét – annak kockázatával jár, hogy sérti a valamennyi gazdasági tevékenység adóterhére vonatkozó semlegesség elvét, amennyiben különösen a szankció összege meghatározásának feltételei, és azon körülmények, amelyek között az említett szankció alkalmazása érdekében az adóigazgatás által hivatkozott tényállást megállapítják, kivizsgálják és adott esetben elbírálják, magától a lényegétől fosztják meg a HÉA-levonás jogát.

35 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy a 2004. évi HÉA-törvényből következő fent említett körülmények és feltételek nem járnak ilyen következménnyel, e tekintetben rá kell mutatni, hogy az alapügyben szóban

forgó visszatartás 30%-ra korlátozott mértéke, amely ily módon megőrzi az előzetesen felszámított adó összegének túlnyomó részét, nem tűnik sem túlzottnak, sem elégtelennek a szóban forgó szankció visszatartó erejének, tehát hatékonyságának biztosításához.

36 Egyébiránt az adóalany által felszámított adók összegére alkalmazott ilyen visszatartás nem nélkülöz nyilvánvalóan minden kapcsolatot az érintett gazdasági tevékenységének szintjével.

37 Ezenfelül, mivel e szankciónak nem a könyvelési hibák kijavítása, hanem azok megelőzése a célja, a rögzített 30%-os mérték alkalmazásából eredő átalányjellegét, és ily módon az összeg és az adóalany által esetlegesen elkövetett hibák közötti kapcsolat hiányát az említett szankció arányosságának megítélése során nem lehet figyelembe venni. A pénztárgépek hiánya éppen hogy gátolja a teljesített értékesítések helyes összegének meghatározását, és ily módon akadályozza a szankciónak az esetleges könyvelési hibákhoz igazodó jellegének megítélését.

38 Ráadásul abban a Bizottság által említett esetben, amikor a pénztárgépek alkalmazásának elmaradása az adófizetőn kívül álló körülményekből ered, a nemzeti bíróság feladata, hogy – amennyiben e körülmények fennállása a nemzeti eljárási és bizonyítási szabályok szerint kellően bizonyított – azokat figyelembe vegye annak az ügy valamennyi adatára tekintettel történő meghatározása során, hogy az adójogi szankció mindemellett alkalmazandó-e, és amennyiben igen, annak ellenőrzése, hogy e szankció nem aránytalan-e.

39 A fentiekből következően az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az első HÉA-irányelv 2. cikkének első és második bekezdésében, továbbá a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkében, 10. cikkének (1) és (2) bekezdésében, valamint 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében meghatározott közös HÉA-rendszerrel nem ellentétes, ha valamely tagállam ideiglenesen korlátozza az előzetesen felszámított adó levonható összegét olyan

adóalanyok esetében, amelyek nem tartották tiszteletben az értékesítéseik lekönyvelésének egyik alakiságát, azzal a feltétellel, hogy az így előírt szankció tiszteletben tartja az arányosság elvét.

A második kérdésről

40 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikke (1) és (2) bekezdésének rendelkezései minősülhetnek-e olyan „eltérő különös intézkedéseknek", amelyek célja a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében bizonyos adókijátszások és adókikerülések megakadályozása.

41 E tekintetben elegendő utalni arra, hogy az alapügyben szóban forgó, a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikke (1) és (2) bekezdésének rendelkezéseiben szabályozott intézkedés olyan közigazgatási szankciónak minősül, amelyet annak megállapítása esetén szabnak ki, hogy az adóalany nem tartotta tiszteletben arra vonatkozó kötelezettségét, hogy a forgalmat és a fizetendő adót könyvelésében pénztárgép alkalmazásával rögzítse. Az ilyen intézkedés – amely a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdésében szabályozott intézkedések jellegét ölti – ezért nem minősülhet az említett irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében vett eltérő különös intézkedésnek (lásd ebben az értelemben a 123/87. és 330/87. sz., Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben 1988. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4517. o.] 15. pontját és a C-502/07. sz. K-1-ügyben 2009. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-161. o.] 23. pontját).

42 Ennélfogva a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések nem tartoznak a fent említett 27. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

43 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések nem minősülnek olyan „eltérő különös intézkedéseknek”, amelyek célja a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében bizonyos adókijátszások és adókikerülések megakadályozása.

A harmadik kérdésről

44 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke akadálya-e a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések fenntartásának.

45 A hatodik HÉA-irányelv a 33. cikkében kizárólag akkor engedi meg a termékértékesítést, a szolgáltatásnyújtást és a behozatalt terhelő illetékek és terhek valamely tagállam általi fenntartását vagy bevezetését, ha azok nem forgalmiadó-jellegűek (lásd a C-475/03. sz. Banca popolare de Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott K-1-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

46 Annak megállapításához, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó-jellegű-e, különösen azt kell vizsgálni, hogy veszélyezteti-e a közös HÉA-rendszer működését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a kereskedelmi ügyleteket a HÉA-ra jellemzőhöz hasonló módon terheli (a C-283/06. és C-312/06. sz., KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8463. o.] 34. pontja).

47 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a HÉA négy alapvető jellemzővel rendelkezik: a HÉA olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a HÉA összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő felszámítása, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő HÉÁ-ból oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (a fent hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 28. pontja, a fent hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontja, és a fent hivatkozott K-1 ügyben hozott ítélet 17. pontja).

48 A 2004. évi HÉA-törvény rendelkezéseiben szereplő, az alapügyben szóban forgó intézkedés nem rendelkezik e jellemzőkkel. Ahogyan a jelen ítélet 28. pontjában végzett értékelésből következik, e rendelkezések olyan közigazgatási szankció előírására szorítkoznak, amelyet HÉA-alanyokra lehet kiszabni, amennyiben megállapításra kerül, hogy nem tartották tiszteletben valamely számviteli kötelezettségüket. E szankció tehát, amelynek kiváltó oka nem valamely ügylet, hanem valamely számviteli kötelezettség elmulasztása, nem rendelkezik a hatodik irányelv 33. cikke értelmében vett forgalmiadó-jelleggel.

49 E feltételek mellet a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke nem akadálya a 2004. évi HÉA-törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések fenntartásának.

A költségekről

50 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv 2. cikkének első és második bekezdésében, valamint a 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkében, 10. cikkének (1) és (2) bekezdésében, valamint 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében meghatározott közös HÉA-rendszerrel nem ellentétes, ha valamely tagállam ideiglenesen korlátozza az előzetesen felszámított adó levonható összegét olyan adóalanyok esetében, amelyek nem tartották tiszteletben az értékesítéseik lekönyvelésének egyik alakiságát, azzal a feltétellel, hogy az így előírt szankció tiszteletben tartja az arányosság elvét.

2) A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług) 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések nem minősülnek olyan „eltérő különös intézkedések”-nek, amelyek célja a 2004/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében bizonyos adókijátszások és adókikerülések megakadályozása.

3) A 2004/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 33. cikke nem akadálya a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény 111. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések fenntartásának.

Aláírások