ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2008. március 13. [1]

1. Egy Olaszországban alapított társaság fuvarozási szolgáltatást vett igénybe máshol bejegyzett gazdasági szereplőktől, amelyek nem számítottak fel HÉÁ-t a számláikban. Helytelenül gondolta azt, hogy ezek a szolgáltatások HÉA-mentesek, ezért nem foglalta őket bele a HÉA-nyilvántartásaiba. A „fordított adózási" rendszer alapján valójában neki magának, a szállítmány után az előzetesen felszámított HÉA megfizetésére kötelezettnek kellett volna bevallania azt, majd levonnia a saját áthárított adójából. Ez két – egymást kioltó – bejegyzést foglalt volna magában a nyilvántartásban, így nem kellett volna semmilyen fizetési kötelezettséget teljesíteni az adóhatóság felé.

2. Mindazonáltal ugyanezt az eredményt érte el azzal, hogy nem vallotta be és nem vonta le az előzetesen felszámított adót, de teljes mértékben befizette az áthárított adót.

3. Az adóhatóság, felfedezve a hibát, visszaköveteli a be nem vallott előzetesen felszámított adót – a nemzeti jog alapján fennálló azon joga alapján, hogy felülvizsgálja a négy megelőző évben tett HÉA-bevallásokat –, de visszautasítson bármely adólevonást, amit nem kértek legkésőbb az adólevonási jog keletkezését követő második év bevallásában, a szintén a nemzeti jog által megállapított jogvesztő határidő alapján.

4. A jelen előzetes döntéshozatalra irányuló kérelemben a genovai Commissione Tributaria Provinciale (területi adóbíróság) által feltett kérdés így az, hogy összeegyeztethető-e a közösségi HÉA-szabályozással a két határidő közötti eltérésből adódó helyzet, amely arra vezet, hogy az adóhatóság olyan HÉÁ-t követel, amelyet nem kellene megfizetni, ha az eljárásokat megfelelően követték volna.

1 – Eredeti nyelv: angol.

A közösségi szabályozás

5. A közösségi HÉA-szabályokat jelenleg a 2006/112 irányelv [2] állapítja meg, amely 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte az akkori szabályozást, és helyébe lépett azzal a céllal, hogy világosan és ésszerűen, átdolgozott szerkezetben és szöveggel mutassa be az alkalmazandó rendelkezéseket, elviekben anélkül, hogy érdemi változásokat eredményezne. [3]

6. A jelen ügy a 2000-es és 2001-es évet érinti, amikor az első és a hatodik irányelv [4] tartalmazta a jelentősebb szabályokat. A továbbiakban az érthetőség kedvéért ezen irányelvek rendelkezéseire jelen időben fogok hivatkozni annak ellenére, hogy már nincsenek hatályban. A tartalmuk és nagyrészt a szövegük is változatlan a 2006/112 irányelvben; hivatkozásként ez utóbbi megfelelő rendelkezéseit szintén meg fogom jelölni.

7. A közös HÉA-rendszer alapvető jellemzőit az első irányelv 2. cikke szabályozza: [5]

„A közös hozzáadottértékadó-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 hozzáadottérték-adót 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 hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.

[…]”

2 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

3 – Lásd a (3) preambulumbekezdést.

4 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1967.4.14., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.); a többször 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 (HL L 145., 1977.6.13., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 – 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése.

8. A tagállamon belüli ügyletekre vonatkozó adólevonási rendszert a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja szabályozza: [6]

„(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 hozzáadott-érték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]”

9. Ennek megfelelően az adóalanyok a szolgáltatási lánc bármely közbeeső szakaszában rendszerint viselik a beszállítójuk által rájuk terhelt HÉÁ-t (előzetesen felszámított adó), és áthárítják a HÉÁ-t (áthárított adó) a vevőikre. Ezt követően az adóalanyok – miután a vonatkozó előzetesen felszámított adójukat levonták – megfizetik az adóhatóságnak ennek az áthárított adónak az összegét.

10. Azonban nem mindig ez a helyzet.

11. Először is a hatodik irányelv 17. cikkének (6) és (7) bekezdése az adólevonási jog alól bizonyos kivételeket határoz meg. A (6) bekezdés előírja, hogy (bár az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni) amíg a Tanács megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a levonási jog, a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kivételt, amely az irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel. A (7) bekezdés lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy – konjunkturális okokból és konzultáció feltételével – teljesen vagy részben kizárják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét, vagy e helyett azon termékeket, amelyeket az adóalany maga állított elő, vagy amelyeket belföldön vásárolt meg, illetve külföldről hozott be, úgy is megadóztathatják, hogy ez az adó nem lépi túl azon HÉA-mértéket, amelyet e termékek beszerzése esetén kellene megfizetni.

6 – A tényállás megvalósulásának idején a 17. cikk (2) bekezdésének szövege a 28f. cikkben volt. A 17. cikk (1) és (2) bekezdése ma a 2006/112/EK irányelv 167. cikkében és 168. cikke (a) pontjában található.

12. Másodszor egyes ügyletek mentesek a HÉA alól, ezen esetekben a vevő nem tud semmit levonni, még akkor sem, ha az adóköteles termékértékesítéseihez vagy szolgáltatásnyújtásaihoz használja fel a terméket.

13. Az ilyen mentesített ügyletek között szerepel a nyílt tengeren közlekedő kereskedelmi tevékenységet folytató hajók charterezése és bérbeadása. [7]

14. Harmadszor az ügyletek bizonyos körében nem az értékesítő, hanem a vevő a HÉA-kötelezett. Ezekben az esetekben az értékesítő szükség szerint levonja az előzetesen felszámított adót, de nem hárít át adót a vevőre. A vevőnek magának kell az ügylet HÉÁ-jával elszámolnia, de amennyiben az ügyletet a saját adóköteles szolgáltatásához vagy termékértékesítéséhez használta fel, az összeg azonnal levonhatóvá válik a 17. cikk (1) és (2) bekezdésének megfelelően.

15. Így a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint, [8] azok a személyek kötelesek megfizetni a kapott szolgáltatás adóját, „akiket belföldön a hozzáadottértékadó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C. […] része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre”. [9] A 28b. cikk C. része [10] a „Közösségen belüli árufuvarozást” foglalja magában, amelyet az (1) bekezdés úgy határoz meg, hogy „árufuvarozás, amely során az indulás és az érkezés helye két különböző tagállam területén található”, és amelynél az értékesítés helye az érkezés helyének felel meg.

16. Ami az adólevonási jog ilyen feltételek melletti gyakorlását illeti, a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja [11] előírja, hogy „ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak […] amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok előírásainak”.

7 – A hatodik irányelv 15. cikkének (5) bekezdése, együtt olvasva a 15. cikk (4) bekezdésének a) pontjával; a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) és c) pontja.

8 – A tényállás megvalósulásának időpontjában hatályos 28g. cikk; lásd a 2006/112 irányelv 196. cikkét.

9 – Ezt a rendszert közkeletű nevén „fordított adózási” eljárásnak hívják. A 21. cikk (1) bekezdésének más rendelkezései szerint a fordított adózás alkalmazandó más olyan típusú termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, amelynél a termékértékesítő, illetve a szolgáltatásnyújtó nem a vevő tagállamában (vagy abban a tagállamban, ahol az ügylet teljesül) telepedett le, hanem valamely más, a Közösségen belüli vagy azon kívüli államban..

10 – Lásd 2006/112 irányelv 47. és 48. cikkét.

11 – A 28f. cikk (2) bekezdésében; a 2006/112 irányelv 178. cikkének f) pontja.

17. A 18. cikk (2) és (3) bekezdése szerint: [12]

„(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[…]

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.”

18. A hatodik irányelv 22. cikke [13] kötelezettségek kiterjedt sorát állapítja meg a HÉA megfizetésére kötelezett személyek számára, amelyek közül azonban csak a következők tűnnek a jelen ügy tárgyához tartozónak:

„(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a hozzáadottérték-adó felhasználását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.

[…]

(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. E határnap nem lehet az egyes adómegállapítási időszakok végét követő két hónapnál később. Az adómegállapítási időszakokat az egyes tagállamok egy hónapban, két hónapban vagy egy negyedévben állapítják meg. A tagállamok azonban más időszakokat is megjelölhetnek, feltéve hogy ezen adómegállapítási időszak az egy évet nem haladja meg.

b) A bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához, beleértve adott esetben, amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek értékét, továbbá az adómentes értékesítések teljes értékét is.

[…]

12 – A 2006/112 irányelv 179. és 180. cikke.

13 – A tényállás megvalósulásának idején a 28h. cikk; lásd 2006/112 irányelv 213–271. cikkét.

(7) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy betartsák a fenti, bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket azon személyek, akik a 21. cikk 1. pontja […] b) alpontjának megfelelően a külföldön letelepedett adóalany helyett adófizetésre kötelezettek […].

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki előírásokat."

A nemzeti szabályozás

19. A közösségi HÉA-irányelveket jelenleg alapvetően a módosított, 1972. október 26-i 633. számú Decreto del Presidente della Republica (köztársasági elnöki rendelet, a továbbiakban: 633/72 DPR).

20. A rendelet 17. cikke (3) bekezdésének első mondata így szól: „A külföldi illetőségű […] adóalanyok által az állam területén teljesített termékértékesítésekre […] vonatkozó kötelezettségeket az állam területén letelepedett azon megbízók vagy megrendelők teljesítik, akik vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlásához […] veszik igénybe a szolgáltatásokat."

21. Ugyanezen rendelet 19. cikke (1) bekezdése előírja többek között: „A beszerzett vagy importált árukat vagy szolgáltatásokat terhelő adó levonásának joga akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, és legkésőbb az azon évet követő második évre vonatkozó bevallásban gyakorolható, amely évben az adó levonásának joga keletkezett, az e jog keletkezésének időpontjában fennálló feltételek szerint."

22. A 23. cikk (1) és (2) bekezdése előírja az adóalanyok számára, hogy a számlákat tizenöt napon belül kötelesek bejegyezni az erre szolgáló nyilvántartásba, feltüntetve a sorszámot, a kibocsátás időpontját, az adóalapot képező összeget és az adó összegét adókulcsok szerint elkülönítve, valamint a 17. cikk (3) bekezdése szerinti tényállás esetén a termékértékesítőt vagy a szolgáltatás nyújtóját.

23. A 25. cikk (1) bekezdése arra kötelezi az adóalanyokat, hogy emelkedő sorrendben megszámozzák a beszerzett vagy importált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlákat, beleértve a 17. cikk (3) bekezdése értelmében kibocsátottakat is, és nyilvántartásba vegyék őket azon időszakos elszámolást vagy éves bevallást megelőzően, amelyben az e számlákból eredő adólevonás jogát gyakorolták.

24. Az 54. cikk (5) bekezdése szerint:

„Ahol bizonyíték van egyáltalán vagy részben be nem vallott összegekről, illetve egészben vagy részben nem megfelelő adólevonásokról, a hozzáadottértékadó-hatóság az adó, a járulékos fizetendő adó vagy a lecsökkentett adójóváírás említett bizonyítékok alapján történő megállapítására szorítkozhat, fenntartva a további megállapítás lehetőségét az 57. cikkben meghatározott határidők megtartásával."

25. Végül az 57. cikk (1) bekezdésének első mondata így szól: „Az adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat, elévülés terhe mellett, legkésőbb az azon évet követő negyedik év december 31-e előtt kell megküldeni, amely évben a bevallást benyújtották."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

26. Az Ecotrade SpA (a továbbiakban: Ecotrade) olasz jog szerinti, granulált kohósalak és egyéb, a cementgyártáshoz használt adalékanyag külkereskedelmére szakosodott részvénytársaság. 2000-ben és 2001-ben [14] az Ecotrade ilyen anyagok Olaszországból más tagállamokba történő tengeri szállítására nem Olaszországban alapított szállítmányozó cégek szolgáltatásait vette igénybe. Ezek a társaságok leszámlázták az Ecotrade-nek a szolgáltatásaikat, amelyeket vagy „hajócharterezésként" vagy „fuvarozásként" tüntettek fel. Egyetlen számla sem tartalmazott HÉÁ-t, egyeseken kifejezetten feltüntették, hogy a szolgáltatás HÉA-mentes.

27. Következésképp az Ecotrade mindezen szolgáltatásokat tengerjáró hajók bérleteként vagy charterezéseként kezelte, amelyek

14 – A C-95/07. sz. ügy a 2001-es adóévet, a C-96/07. sz. ügy pedig a 2000-eset érinti.

a hatodik irányelv 15. cikke (5) bekezdését átültető nemzeti rendelkezések értemében mentesek a HÉA alól.[15] Így azokat rendszerint a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, de nem foglalta bele őket a HÉA-nyilvántartásba vagy az adóbevallásába.

28. Egy ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a fuvarozási szolgáltatások valójában közösségen belüli áruszállításnak minősülnek, amelyek tekintetében a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint 28b. cikke C. részét átültető nemzeti rendelkezések értemében az Ecotrade volt köteles megfizetni a HÉÁ-t. Kisebb fenntartásokkal ugyan, de az Ecotrade elfogadta az új minősítést. Semmi sem utal az Ecotrade csalárdságára vagy rosszhiszeműségére.

29. Az Ecotrade-nek tehát be kellett volna vallania a fuvarozási szolgáltatások HÉÁ-ját, és azt előzetesen felszámított adóként kellett volna rögzítenie. Köteles lett volna megfizetni ezt az adót, ugyanakkor levonhatta volna az áthárított adóból. Összességében tehát ez az adókötelezettségét nem érintette volna.

30. 2004 decemberében a 633/72 DPR 54. cikke (5) bekezdésének és 57. cikke (1) bekezdésének megfelelően az e rendelkezésekben foglalt határidőn belül az adóhatóság felhívta az Ecotrade-et az érintett HÉA megfizetésére, amely két évre megközelítőleg 320 000 EUR-nak megfelelő összeget tett ki, és értelemszerűen a mintegy 1 600 000 EUR-nak megfelelő értékű számlára 20%-os általános kulccsal számított HÉÁ-t fejezte ki.[16] Ugyanakkor visszautasította, hogy az Ecotrade adólevonást érvényesítsen ugyanezen összegre, azon az alapon, hogy az 633/72 DPR 19. cikkének (1) bekezdése által erre biztosított határidő már eltelt. Kiszabott továbbá az Ecotrade-re valamivel több, mint 360 000 EUR-t kitevő közigazgatási bírságot.

31. Az Ecotrade megtámadta az elutasítást és a bírságokat a kérdést előterjesztő bíróság előtt, amely a következő kérdésekben kér döntést:

„1) A […] 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének, 21. cikke (1) bekezdésének és 22. cikkének helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti rendelkezést (a jelen ügyben a […] 633. sz. DPR 19. cikkét), amely a valamely jogalany vállalkozási tevékenységének folytatása következtében esedékessé vált [HÉA] levonásához való jog gyakorlását határidő (két év) betartásához köti a határidő

15 – Lásd a fenti 13. pontot.

16 – A C-95/07. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra utaló végzésben megadott számok kevéssel 20% feletti HÉA-kulcs alkalmazását tükrözik. Ezt nem indokolták, de úgy tűnik, hogy az eltérés nem érinti a probléma megoldását.

elmulasztását a jogvesztéssel szankcionálva, különösen azon esetek vonatkozásában, amelyekben a termék vagy szolgáltatás beszerzésének HÉA-kötelezettsége a fordított adózási eljárás alkalmazásával keletkezik, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó megfizetését a vállalkozó számára az ennek levonására előírt határidőnél hosszabb határidőn (a 633/72 DPR 57. cikke szerint négy éven) belül követelje, amikor a levonási jog a határidő eltelte miatt már nem érvényesíthető?

2) A […] 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti jogszabályt, amely az e cikkben szereplő „[alaki] előírások" szabályozásában a 633/72 DPR 17. cikke (3) bekezdésének és 23. és 25. cikkének együttes alkalmazása által szabályozott fordított adózási eljáráson keresztül (kizárólag az adóalany hátrányára) a hatodik irányelv 17. cikkében előírt adólevonási jog gyakorlásának időbeli korlátozását írja elő, mint a 633/72 DPR 19. cikke?"

32. Írásbeli észrevételeket nyújtott be az Ecotrade, az olasz és a ciprusi kormány, valamint a Bizottság, amelyek képviselői – a ciprusi kormány képviselője kivételével – mindannyian megjelentek a tárgyaláson.

Értékelés

Előzetes észrevételek

33. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés tágan értelmezve mindenekelőtt azt az általános kérdést teszi fel, hogy az adólevonási jog gyakorlására megszabott kétéves határidő összeegyeztethető-e a közösségi HÉA-szabályozással, és csak másodsorban azt, hogy összeegyeztethető-e abban a sajátos esetben, amikor a fordított adózási eljárás alkalmazandó, és az adóhatóságnak hosszabb idő áll rendelkezésre a nem megfelelően elszámolt adó behajtására.

34. Egyetértek azonban az olasz kormánnyal és a Bizottsággal, hogy szükségtelen túl szorosan az általános kérdésre összpontosítani, amely önmagában az alapeljárásban nem tölt be központi szerepet. Az alapvető kérdés az olasz szabályok alkalmazása

nyomán kialakult helyzet közösségi joggal való összeegyeztethetősége olyan körülmények között, mint amellyel az Ecotrade nézett szembe.

37. Végül, bár a kérdést előterjesztő bíróság formailag két, az olasz szabályoknak a hatodik irányelv különböző rendelkezései fényében történő értékelésére irányuló kérdést tesz fel, hasznosabbnak érzem együtt vizsgálni a két kérdést.

35. A nemzeti bíróság által hangsúlyozott azon tényezők, amelyek erre az eredményre vezettek, a következők: i. az adólevonási jog gyakorlásának „kétéves" határideje,[17] ii. az adóhatóság behajtásra rendelkezésre álló „négyéves" határideje[18] és iii. a fordított adózási rendszer, amely szerint az adóalany előzetesen felszámított adó megfizetésére vonatkozó kötelezettségét általában pontosan ellensúlyozza az ugyanarra az adóra vonatkozó levonási jog.

Az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó határidő lehetősége

38. A nemzeti bíróság kérdéseiben hivatkozott egyetlen rendelkezés, illetve a hatodik irányelv más rendelkezése sem ír elő semmilyen egyedi határidőt az adólevonási jog gyakorlására, valamint nem utal kifejezetten arra a lehetőségre – vagy annak kizártságára –, hogy a nemzeti jog határozzon meg ilyen határidőt.

36. Emellett – és annak ellenére, hogy ennek az eljárásnak az összefüggései kétségkívül kulcsszerepet töltenek be ebben az esetben – véleményem szerint legalább ilyen fontos azt leszögezni, hogy az Ecotrade által kifogásolt eredményt nem a fenti három tényező puszta együtthatása idézte elő, hanem a beszerzési ügyelet adómentesből adókötelessé történő átminősítése.

39. Mindazonáltal e rendelkezések közül legalább egy úgy tekinthető, mint amely burkoltan felhatalmaz határidő előírására. A 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja az adólevonás jogára vonatkozó, a tagállamok által lefektetett előírásokra utal. Ezenkívül ugyanezen irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdéséből tisztán látszik, hogy lehetőség van határidő megállapítására. Az előbbi kimondja, hogy az adólevonás azon összeg vonatkozásában gyakorlandó, amely ugyanabban az adómegállapítási időszakban esedékes, mint amikor adólevonási jog keletkezik; az utóbbi pedig lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett az adóalany

17 – Pontosabban a bevallás benyújtására nyitva álló határidő az azt az évet követő második év, amelyben a levonási jog keletkezett.

18 – Valójában az azt az évet követő negyedik év végén, amikor a nyilatkozatot tették. Az Ecotrade azt a meg nem cáfolt tényt állította a tárgyaláson, hogy ezt a határidőt átmeneti jogszabályokkal rendszeresen meghosszabbították öt, hat vagy hét évre.

felhatalmazható az adólevonásra akkor is, ha nem tartotta be – többek között –, ezt a feltételt. Együtt olvasva, e rendelkezések magukban foglalják azt, hogy a tagállamok szabadon előírhatják, hogy az adólevonási jog a kérdéses adómegállapítási időszak vonatkozásában gyakorolható,[19] vagy hosszabb időt engedhetnek erre.

40. Nem értek egyet tehát az Ecotrade-del abban, hogy az adólevonás joga annyira alapvető, hogy soha semmilyen határidő nem szabható a gyakorlásával szemben. A jog valóban alapvető, de a jog- (és pénzügyi) biztonság érdekében az is fontos, hogy a már lezárt adótényállásokat ne tegyék ki annak, hogy időkorlát nélkül kétségbe lehessen vonni őket.

42. Elég csak arra gondolni, hogy az ilyen határidőnek (amely több tekintetben hasonló ahhoz, mint amely a közösségi jog megsértésével kivetett nemzeti terhek visszakövetelésére benyújtható keresetekre vonatkozik) minden esetben meg kell felelnie az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményének.[20] Nem lehet tehát kedvezőtlenebb a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozókhoz képest,[21] és nem teheti a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását. A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott beadványokban nem szerepelt hasonló jellegű belső esetekre alkalmazandó határidővel való összehasonlítás, és azzal sem érveltek, hogy a két egész éves határidő az adólevonási jognak a gyakorlását általában – és nem az adott sajátos körülmények között – lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszi a gyakorlatban.

Az adóhatóság lehetősége az adómegállapításra az ilyen határidő lejártát követően

Általában

41. Ha tehát a hatodik irányelv lehetővé teszi a tagállam számára annak előírását, hogy az adólevonási jogot csak a keletkezése szerinti adómegállapítási időszakban gyakorolják, nem merül fel az a kérdés, hogy valamely hosszabb időszak – mint az olasz jog által megengedett tiszta két év – főszabályként jogsértően korlátozó jellegű-e.

43. Vitathatatlannak tűnik, hogy az adóhatóságoknak megfelelő idővel kell rendelkezniük, amely alatt ellenőrizhetik az adóalanyok

19 – Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményeihez kötve – lásd alább a 42. pontot.

20 – Vö. például a C-62/00. sz., Marks and Spencer ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 34. és azt követő pontjaival.

21 – Számomra úgy tűnik, hogy a Bizottság tévesen állítja (ha jól értettem), hogy az egyenértékűség elve az adóalany és az adóhatóság rendelkezésére álló időszakokra vonatkozik.

HÉA-bevallását, és – amennyiben szükséges – megállapíthatják az adófizetési kötelezettséget; szintén vitathatatlan, hogy ezt az időszakot a jogbiztonság érdekében valamilyen mértékben korlátozni kell.

44. Az is tagadhatatlan, hogy az adóhatóság számára az ellenőrzésre és az adómegállapításra rendelkezésre álló időszaknak hosszabbnak kell lennie annál az időszaknál, amely alatt az adóalany köteles végleges nyilatkozatot tenni fizetési kötelezettségeiről és adólevonási kérelmeiről. Amíg nem tesz ilyen nyilatkozatot, addig nem lehet azt ellenőrizni. [22]

45. Ha az ilyen ellenőrzés be nem vallott HÉÁ-ra vonatkozó fizetési kötelezettséget tár fel, azt mindenképpen érvényre lehet – és kell – juttatni, és a megfelelő összeget be kell szedni.

46. A fizetési kötelezettség feltárása nem gyakorol hatást semmilyen olyan előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogra sem, amely független ettől a fizetési kötelezettségtől. Az áthárított adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség módosításától meglehetősen különálló kérdés az, hogy az adóalany gyakorolta-e vagy sem az adólevonási jogát bármely alkalmazandó, általam leírt típusú nemzeti határidő alatt.

22 – Vö. a C-85/97. sz. SFI-ügyben hozott ítélet (EBHT 1998., I-7447. o.) 32. pontjával.

A jelen ügy körülményei között

47. Ugyanakkor ez nem igaz arra a helyzetre, amikor az ellenőrzés olyan, be nem vallott HÉA-fizetési kötelezettségre derít fényt, amely – ha azt szabályszerűen bevallották volna – a vele együttjáró adólevonási jogra jogosított volna fel; ugyanakkor ilyen fizetési kötelezettség hiányában nem áll fenn adólevonási jog. Ilyen esetekben az adólevonási jog gyakorlásának elmulasztása elválaszthatatlan azon adókötelezettség bevallásának elmulasztásától, amelyet a hatóság most érvényesíteni akar. [23]

48. Amikor tehát az adólevonás és a fizetési kötelezettség ugyanannak az érmének a két oldala, az adóhatóság által végzett bármely módosításnak értelemszerűen mindkettőt figyelembe kell vennie. Ezenkívül teljes egészében ellentétes lenne az egész HÉA-rendszerben alapvető fontosságú semlegesség elvével, ha a kötelezettséget a vele együtt járó adólevonási jog lehetővé tétele nélkül kérnék számon.

49. Ahogy azt a Bíróság több ízben kifejtette, az adólevonási szabályok célja, hogy

23 – A jelen eljárásban az Ecotrade a fordított adózási rendszer miatt találja magát ebben a helyzetben; viszont hasonló helyzet fordulhatna elő abban az esetben, ha az adóalany a saját termékértékesítését és szolgáltatásnyújtását adómentesnek minősítette (miközben azok valójában adókötelesek voltak), és ezért nem volt abban a helyzetben, hogy levonja azoknak a termékeknek vagy szolgáltatásoknak az előzetesen felszámított adóját, amelyeket e termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használt fel.

a vállalkozót teljes egészében mentesítsék a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A rendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától vagy eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉA-kötelesek. [24]

50. Ezzel ellentétben az olasz szabályoknak az adóhatóság szándéka szerinti alkalmazása a jelen ügyben a már (bár helytelen alapon) elért adósemlegességet olyan jelentős teherrel cserélné fel, amely alól a vállalkozónak elvben mentesülnie kellene, és ez azzal a következménnyel járna, hogy a beszedni kívánt adó összege mindent egybevetve magasabb lenne, mint amit be kellett volna szedni.

A be nem vallott adó beszedésének lehetséges indokai a kapcsolódó adólevonási jog gyakorlásának visszautasítása esetén

51. Felmerül a kérdés, hogy mindazonáltal létezik-e valamilyen közösségi jogi rendelkezésen alapuló indok a semlegesség alapvető követelményének felülírására. A nemzeti bíróság a kérdéseiben hivatkozik a hatodik irányelv 17. cikkére, 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjára, 21. cikkének (1) bekezdésére és 22. cikkére. [25] Ezek közül az eljárás különböző szakaszaiban a 17. cikk (6) és (7) bekezdésére, a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontjára, valamint a 22. cikk (7) és (8) bekezdésére hivatkoztak mint olyanokra, amelyek alkalmasak arra, hogy alátámasszák az olasz szabályok azon értelmezését, amelyet az adóhatóság támogat.

52. Ahogy azt a ciprusi kormány is megjegyzi, a 17. cikk (6) és (7) bekezdésére tekintettel azonban a jelen ügyben nem a szóban forgó adó adólevonási *jogból* történő *kizárásáról* van szó, hanem az adólevonási jog *gyakorlásának* bizonyos körülmények közötti *korlátozásáról*. Az ilyen korlátozás nem esik a 17. cikk (6) és (7) bekezdésének hatálya alá, amely bizonyos típusú beszerzési ügyletek teljes mentesítésére vonatkozik.

53. A többi hivatkozott rendelkezés közül a 18. cikk (1) bekezdésének d) pontja felhatalmazza a tagállamokat, hogy meghatározzák az adólevonás jogára vonatkozó előírásokat; a 22. cikk (7) bekezdése olyan intézkedések meghozatalát írja elő a tagállamoknak, amelyek biztosítják, hogy a fordított adózási rendszer alapján az előzetesen felszámított

24 – Lásd legutóbb a C-435/05. sz. Investrand-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-1315. o.) 22. pontját.

25 – Lásd fentebb a 8., 11. és 15–18. pontokat.

adót fizetni köteles vállalkozások betartsák a bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeiket; végül a 22. cikk (8) bekezdése felhatalmazza őket, hogy megállapítsanak más kötelezettségeket az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

54. Az olasz és a ciprusi kormány úgy utalt a fentiekre, mint amelyek alkalmasak az olasz szabályoknak az adóhatóság által támogatott értelmezése szerinti alkalmazásának alátámasztására, különösen amennyiben azok valószínűsíthetően ösztönzik a megfelelő, időben történő és pontos bevallást, valamint megakadályozzák a csalást és az adóelkerülést.

55. Ezzel az állásponttal nem értek egyet. Bár a szóban forgó rendelkezések feltétlenül felhatalmaznak alaki követelmények felállítására és bírság kilátásba helyezésére e követelmények teljesítésének elmulasztása esetére, de nem igazolják magának a HÉA-rendszernek a torzítását (emlékezni kell, hogy az Ecotrade-re nagymértékű bírságot szabtak ki, bár annak közösségi joggal való összeegyeztethetőségét a kérdéseket előterjesztő bíróság nem vetette fel).

A Collée-ügyben hozott ítélet

56. Ebben az összefüggésben hasznos lehet felidézni a Bíróság által a Collée-ügyben [26] közelmúltban hozott ítéletet. Mivel az jó néhány hasonlóságot mutat a jelen üggyel, viszonylag hosszan foglalom össze.

57. Az autókereskedő csak a területén illetőséggel rendelkező ügyfelek részére való értékesítés vonatkozásában tarthatott igényt jutalékra. Annak érdekében, hogy más tagállambeli illetőséggel rendelkező vásárlók részére történő értékesítésért is jutalékot kérhessen, közvetítőt vett igénybe, hogy az hivatalosan vegye meg és adja el a gépjárműveket. A kereskedő kiállította a közvetítőnek a HÉA-t is feltüntető számlákat, aki azután adólevonást igényelt. Az adóhatóság elutasította az adólevonást, mivel az ügylet fiktív volt. A kereskedő ezt követően korrigálta a könyvelését úgy, hogy az a valós helyzetet mutassa. Az adóhatóság a gépjárművek eladási árának megfelelő összeggel megemelte a kereskedő adóköteles forgalmát, azonban elutasította ezen termékértékesítés mentesítését (az előzetesen felszámított adó levonásával együtt, ahogy az a Közösségen belüli szállítás esetében normális esetben történt volna), mivel a szóban forgó ügylet teljesítését követően nem történtek meg azonnal és folyamatosan a szükséges bejegyzések a nemzeti esetjogból következő szabályoknak megfelelően. [27]

58. A Bíróság megállapította, hogy a Közösségen belüli értékesítésnek a termékek feladásának megfelelő tagállamban való

26 – A C-146/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.).
27 – Lásd az ítélet 12–18. pontját.

adómentessé tétele a vonatkozó Közösségen belüli beszerzés érkezési helye szerinti tagállamban történő (fordított) megadóztatásával elkerüli a kettős adóztatást és az adósemlegesség elvének megsértését. [28]

59. A hatodik irányelv 22. cikke számviteli, számlakiállítási és nyilatkozattételi, valamint az adóhatóság számára benyújtott összesítő bevallásra vonatkozó eljárási kötelezettségeket határoz meg az adóalanyokra, a 22. cikk (8) bekezdése pedig lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő megállapítása, behajtása és az adókijátszás megakadályozása érdekében. Ugyanakkor ezek az intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréshez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik az adósemlegességet. [29]

60. Az olyan nemzeti intézkedés, amely a mentességre való jogosultságot alaki követelmények teljesítésétől teszi függővé, figyelmen kívül hagyva a tartalmi követelményeket meglétét, meghaladja az adó pontos megállapítása és beszedése biztosításához szükséges mértéket. [30]

61. Az ügyletek megadóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Ha valamely értékesítés megfelel a mentesítésre előírt feltételeknek, akkor nem vethető ki HÉA. [31]

62. Az alapügyben, mivel nem vitatott, hogy Közösségen belüli értékesítés történt, az adósemlegesség elve megkövetelte, hogy mentességet biztosítsanak, mivel a tartalmi követelmények teljesültek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tett eleget az adóalany. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést. [32]

63. Fontos lehetővé tenni, hogy a Közösségen belüli értékesítés minősítésének az ügylet teljesítését követő megváltoztatását figyelembe lehessen venni az adóalanyok könyvelésében. Így el kell ismerni az értékesítés Közösségen belüli jellegét a könyvelés utólagos módosítása esetében, feltéve hogy teljesülnek az objektív követelmények. [33]

28 – 21–23. pont (hivatkozással a C-62/93. sz., BP Supergas ügyben hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 16. pontjára; a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontjára; a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 49. pontjára, valamint a C-184/05. sz., Twoh International ügyben hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 22. pontjára).

29 – 25. és 26. pont (hivatkozással a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontjára; a C-395/02. sz., Transport Service ügyben hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 29. pontjára; a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontjára, valamint a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 92. pontjára).

30 – 29. pont.

31 – 30. cikk (hivatkozással az Optigen és társai ügyben hozott ítélet 44. pontjára, a Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 41. pontjára, valamint a Transport Service ügyben hozott végzés 18. és 19. pontjára).

32 – 31. pont.

33 – 33. pont.

64. Ami azt a kérdést illeti, hogy releváns-e az a tény, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, és hogy a mentesítés alárendelhető-e az adóalany jóhiszeműségének, az erre a kérdésre adandó válasz attól függ, hogy az érintett tagállam esetében fennáll-e az adóbevétel-kiesés veszélye. A HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul kivetett adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója. Mindazonáltal, ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul számlázott HÉÁ-t a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől függetlenül módosíthassák. Ugyanezen szabályok alkalmazandók a Közösségen belüli értékesítés mentesítéséhez szükséges számviteli kiigazítások esetében is. [34]

65. Nem tekinthető adóbevétel-kiesésnek az eredetileg tévesen az ország területén belüli, főszabály szerint HÉA-köteles értékesítésnek minősített, Közösségen belüli értékesítéshez kapcsolódó HÉA be nem szedése. Az ilyen bevételek a végső fogyasztás helye szerinti tagállamot illetik. [35]

66. Végül a közösségi jog nem akadályozza meg abban a tagállamokat, hogy bizonyos feltételek mellett a HÉA kijátszására irányuló kísérletként vegyék figyelembe a Közösségen belüli ügylet leplezését, és ilyen esetben a belső jogukban meghatározott bírságot vagy pénzbüntetést alkalmazzanak. Mindazonáltal, a szankcióknak mindig arányban kell állniuk a visszaélés súlyosságával. [36]

A jelen ügybe történő átültetés

67. Számomra úgy tűnik, hogy a Bíróság Collée-ügyben hozott ítéletben kifejtett érvelése igen szerencsésen alkalmazható a jelen ügyben. Ezt a következőképpen fogalmaznám meg.

68. A fordított adózási rendszer célja a kettős adóztatás elkerülése és az adósemlegesség biztosítása. A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja vagy 22. cikkének (7), illetve (8) bekezdése

34 – 34. és 35. pont (hivatkozással a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 60. és 63. pontjára és a C-78/02–C-80/02. sz., Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 50. pontjára). A kétségtelen eltérés a két, jóhiszeműség szükségességére vonatkozó állítás között abból ered, hogy a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben a Bíróság megállapította, hogy nem elengedhetetlen az a jóhiszeműségi követelmény, amelyet a C-342/87. sz., Genius Holding ügyben hozott ítéletében (EBHT 1989., 4227. o.) említett (lásd a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítéletet, különösen annak 50–58. pontját).

35 – 37. pont.

36 – 40. pont (hivatkozással a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 62. pontjára).

szerinti intézkedések nem haladhatják meg az azon célok eléréshez szükséges mértéket, amelyre szánták őket, és nem veszélyeztethetik a semlegességet. Meghaladja a szükséges mértéket az olyan intézkedés, amely a mentességre való jogosultságot alaki követelmények teljesítésétől teszi függővé, figyelmen kívül hagyva a tartalmi követelmények meglétét. Az ügyletek adóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Ha az ügyletek megfelelnek az adólevonás feltételeinek, a HÉA levonható. Ahol a fordított adózási rendszer alapján egyértelmű, hogy az adófizetési kötelezettség adólevonáshoz való jogot keletkeztet, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy mentességet biztosítsanak, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany. Fontos lehetővé tenni az értékesítés minősítésének megváltoztatását az adóalanyok könyvelésében. Annak valós voltát el kell ismerni a könyvelés utólagos módosítása esetében, feltéve hogy teljesülnek az objektív követelmények. Ha nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a hibásan kitöltött HÉA-bevallásokat kiigazíthassák. Nem áll fenn ilyen veszély, ha a fizetési kötelezettség és a levonási jog kioltják egymást. Megfelelő és arányos bírság mindazonáltal kiszabható az ügyletek helyes bevallásának elmulasztásáért.

Végkövetkeztetések

69. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon a Commissione Tributaria Provinciale di Genova által előterjesztett kérdésre:

(1) A közösségi HÉA-irányelvek rendelkezéseivel nem ellentétes az, ha a nemzeti jog jogvesztő határidőt ír elő az adóalany előzetesen felszámított adójára vonatkozó

adólevonási jog gyakorlására az adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében, feltéve hogy a szóban forgó határidő nem kedvezőtlenebb a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozókhoz képest, és nem teszi a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a jogok gyakorlását.

(2) A közösségi HÉA-irányelvek rendelkezései nem akadályozzák meg az adóhatóságot abban, hogy ellenőrizze az adóalanyok HÉA-bevallásait, akkor sem, ha a fenti határidő már eltelt, és hogy követelje az esedékes, de meg nem fizetett adót.

(3) Ugyanakkor olyan helyzetben, amikor az ellenőrzés során be nem vallott HÉA-fizetési kötelezettségre derül fény, amely – ha szabályszerűen bevallották volna – egyúttal adólevonási jogra jogosított volna fel, a fizetési kötelezettséget nem lehet érvényesíteni az adólevonási jog figyelembe vétele nélkül.