A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2009. január 15.*

A C-502/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2007. november 16-án érkezett, 2007. október 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **K-1 sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), K. Schiemann, J. Makarczyk és C. Toader bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. november 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a K-1 sp. z o.o. képviseletében M. Łukasik és M. Złotopolska-Nowak radcy prawni,

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

– a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos, I. Bakopoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– a ciprusi kormány képviseletében I. Neofytou és E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,

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

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első HÉA-irányelv) 2. cikke első és második bekezdésének, valamint a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel (HL L 168., 35. 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 (HL L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) több cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a K-1 sp. z o.o. (a továbbiakban: K-1) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczi adóhatóság igazgatója) közötti, az adóalanyra – a benyújtott adóbevallásában visszatérítendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) különbözet vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adó címén az őt megillető összegnél magasabb összeg megjelölése miatt – kivetett „kiegészítő adóteher” tárgyában indult peres eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az első HÉA-irányelv 2. cikke első és második bekezdésének 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 előírja:

„A [HÉA] alá tartozik:

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

2. a termékimport.”

5 Ugyanezen irányelv 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja az „adóköteles eseményt” a következőképpen határozza meg: „olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak”. E 10. cikknek a (2) bekezdése pedig így 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, amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak. […]”

6 A hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdése előírja:

„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.”

7 A hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedé-

seket 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."

8 A hatodik HÉA-irányelv 33. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó általános, hatályban lévő közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerződésekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelemben nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben."

A nemzeti szabályozás

9 A termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług, a továbbiakban: HÉA-törvény) 109. cikkének (5) és (6) bekezdése értelmében:

„(5) Amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany a benyújtott adóbevallásban visszatérítendő adókülönbözetként vagy visszatérítendő előzetesen felszámított

adóként az őt megillető összegnél magasabb összeget jelölt meg, az adóhivatal vezetője vagy a pénzügyi ellenőrzési hatóság megállapítja a visszatérítendő helyes összeget, és a túllépés 30%-át kitevő kiegészítő adókötelezettséget állapít meg.

(6) Az (5) bekezdés megfelelően alkalmazandó a 87. cikk (1) bekezdése szerinti adókülönbözetre is.”

10 Ugyanezen törvény 87. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy:

„Amennyiben a 86. cikk (2) bekezdése szerinti előzetesen felszámított adó összege valamely adott 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

11 A Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (a toruńi elsőfokú adóhivatal) vezetője 2005. augusztus 17-i határozatában a K-1 tekintetében a 2005 májusában fizetett adóhoz viszonyítva az előzetesen felszámítottként bevallott HÉA összegének többletét állapította meg, és e hónap vonatkozásában kiegészítő adókötelezettséget rótt ki. Az adóhatóság kifogást emelt egy 2005. április 29-i hozzáadottérték-adót tartalmazó számlán felszámított adó levonása ellen, amely egy toruńi beépített telek vételének bizonylatául szolgált. Mivel e telek használt dolognak minősül, az értékesítése hozzáadottértékadó-mentes volt, így a rá vonatkozó számla nem indokolta fizetendő

adó levonását vagy adókülönbözet, illetve előzetesen felszámított adó visszatérítését. A túl magasan megállapított előzetesen felszámított adó miatt a társaságra a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdése értelmében kiegészítő adókötelezettséget róttak ki.

12 A K-1 kifogást emelt e határozat ellen a Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy előtt. Kifogásában úgy érvelt, hogy a megtámadott határozatban megállapított kiegészítő adókötelezettség ellentétes a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkével. A Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy 2005. november 9-i határozatában a társaság érvelését elutasítva helybenhagyta az elsőfokú adóhivatal határozatát.

13 A K-1 a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (a bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság) előtt keresetet indított e határozat ellen. A közigazgatási bíróság 2006. május 31-i ítéletével elutasította a társaság panaszát, és megállapította, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki a HÉA-törvényben meghatározott elvekre alapított kiegészítő adókötelezettség alkalmazását. A közigazgatási bíróság kimondta, hogy ezen adókötelezettség nem rendelkezett a HÉA lényeges jellemzőivel, és a tagállamok közti kereskedelemben nem vezet alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy azt az érvelést is elutasította, hogy a kiegészítő adókötelezettség a hatodik HÉA-irányelv szerinti különös intézkedésnek minősül. Ezen okból úgy ítélte meg, hogy a jelen esetben nem volt szükség a hatodik irányelv 27. cikke szerinti eljárás lefolytatására.

14 A társaság keresetet nyújtott be ezen ítélet hatályon kívül helyezése iránt. E keresetét a társaság azzal indokolta, hogy a kiegészítő adókötelezettségnek a HÉA-törvény

109. cikkének (5) bekezdése szerinti kötelező alkalmazása összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, különösen pedig a hatodik HÉA-irányelvben megállapított szabályokkal.

15 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Vajon a hatodik [HÉA-]irányelv 2. cikkével és 10. cikke (1) bekezdésének a) pontjával, valamint 10. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett első [HÉA-]irányelv [2. cikkének első és második bekezdése] kizárja-e azt a lehetőséget, hogy a tagállamok a [HÉA-törvény] 109. cikkének (5) és (6) bekezdése szerinti kiegészítő adó megfizetésére kötelezzék a HÉA-alanyokat, amennyiben megállapítják, hogy a HÉA-alany a benyújtott adóbevallásban visszatérítendő adókülönbözet vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adó címén az őt megillető összegnél magasabb összeget jelölt meg?

2) Vajon a hatodik [HÉA-]irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti »különös intézkedések« révén, azok jellegére és céljára tekintettel, sújthatók-e adóhatósági határozattal megállapított kiegészítő adókötelezettséggel a HÉA-alanyok, ha megállapítják, hogy az adóalany visszatérítendő adókülönbözet vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adó címén túl magas összeget jelölt meg?

3) Vajon a hatodik [HÉA-]irányelv 33. cikke szerinti jogosultság magában foglalja-e azt a jogot, hogy a [HÉA-törvény] 109. cikkének (5) és (6) bekezdése értelmében kiegészítő adóterhet vezessenek be?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

16 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a közös HÉA-rendszer, ahogy azt az első HÉA-irányelv 2. cikkének első és második bekezdése, valamint a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke és 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 10. cikkének (2) bekezdése meghatározza, lehetővé teszi-e azt a tagállam számára, hogy a HÉA-alanyokat olyan „kiegészítő adó" megfizetésére kötelezzék, mint amelyet a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdése ír elő.

17 A Bíróság már felidézte, hogy melyek a HÉA alapvető jellemzői. Négy ilyen jellemző létezik: az adó általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegek levonása az adóalany által fizetendő adóból oly módon, hogy az adott szakaszban az adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és az adó végül a fogyasztót terhelje (lásd a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 28. pontját).

18 Az olyan „kiegészítő adóteher", mint amelyet az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályozás ír elő, nem felel meg e jellemzőknek. E tekintetben elegendő megállapítani,

hogy a kiegészítő adóterhet kiváltó adóköteles esemény nem szokványos ügylet, hanem bevallási tévedés, és – egyébiránt – a kiegészítő adóteher összegét nem az adóalany által meghatározott árral arányosan állapították meg.

19 Valójában nem adóról, hanem közigazgatási szankcióról van szó, amelyet akkor vetnek ki, ha megállapítják, hogy az adóalany visszatérítendő adókülönbözetként vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adóként az őt megilletőnél magasabb összeget vallott be.

20 A közös HÉA-rendszer elve nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy a fizetendő HÉA-összeg bevallása során elkövetett szabálytalanságokat szankcionáló intézkedéseket vezessenek be. Épp ellenkezőleg, a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdése kimondja, hogy a tagállamok további, az adó helyes beszedése érdekében szükségesnek tartott kötelezettségeket is előírhatnak.

21 Ilyen körülmények között az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hozzáadottérték-adó közös rendszere, ahogy azt az első HÉA-irányelv 2. cikkének első és második bekezdése, valamint a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke és 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 10. cikkének (2) bekezdése meghatározza, nem zárja ki, hogy a tagállamok jogszabályaikban előírjanak olyan, a HÉA-alanyokkal szemben alkalmazható közigazgatási szankciót, mint amilyen a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdése szerinti „kiegészítő adóteher”.

A második kérdésről

22 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében az kívánja megtudni, hogy a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében foglalt rendelkezések tekinthetők-e a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti egyes adócsalások és -kikerülések megelőzését célzó „eltérő különös intézkedéseknek”.

23 E tekintetben elég megjegyezni, hogy az a közigazgatási szankció, amelyet akkor alkalmaznak, ha megállapítják, hogy az adóalany a visszatérítendő adókülönbözetként vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adóként az őt megillető összegnél magasabb összeget vallott be, ahogy azt a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében előírja, nem a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti eltérő különös intézkedésnek, hanem – a korábbi megállapításoknak megfelelően – a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdése szerinti intézkedésnek minősül.

24 Ennek következtében az olyan rendelkezések, mint amelyek a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében szerepelnek, nem tartoznak a hatodik HÉA-irányelv 27. cikke (1) bekezdésének hatálya alá.

25 Következésképpen a második kérdésre úgy kell válaszolni, hogy az olyan rendelkezések, mint amelyek a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében szerepelnek, nem minősülnek a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti egyes adócsalások és -kikerülések megelőzését célzó „eltérő különös intézkedéseknek”.

A harmadik kérdésről

26 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke megakadályozza-e olyan rendelkezések hatályban tartását, mint amilyenek a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében szerepelnek.

27 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 fent hivatkozott Banca popolare de Cremona ügyben hozott ítélet 24. pontját).

28 Nem kell azonban azt vizsgálni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló rendelkezések a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke szerinti forgalmiadó-jellegű adót, illetéket vagy terhet írnak-e elő. Ahogy az az első kérdésre adott válaszból következik, ezek a rendelkezések nem adót, illetéket vagy terhet vezetnek be, hanem olyan közigazgatási szankciót írnak elő, amelyet akkor alkalmazhatnak a HÉA-alanyokkal szemben, ha megállapítják, hogy az adóalany visszatérítendő adókülönbözetként vagy visszatérítendő előzetesen felszámított adóként az őt megillető összegnél magasabb összeget vallott be.

29 Ilyen körülmények között a harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 33. cikke nem akadályozza meg az olyan rendelkezések hatályban tartását, mint amilyenek a HÉA-törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében szerepelnek.

A költségekről

30 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A hozzáadottérték-adó közös rendszere, ahogy azt a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv 2. cikkének első és második bekezdése, valamint a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel 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 2. cikke és 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 10. cikkének (2) bekezdése meghatározza, nem zárja ki, hogy a tagállamok jogszabályaikban előírjanak olyan, a hozzáadottérték-adó alanyokkal szemben alkalmazható közigazgatási szankciót, mint amilyen a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług,) 109. cikkének (5) és (6) bekezdése szerinti „kiegészítő adóteher”.

2) Az olyan rendelkezések, mint amelyek a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény 109. cikkének (5) és (6) bekez-

désében szerepelnek, nem minősülnek a módosított 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti egyes adócsalások és -kikerülések megelőzését célzó „eltérő különös intézkedéseknek”.

3) A módosított 77/388 hatodik irányelv 33. cikke nem akadályozza meg az olyan rendelkezések hatályban tartását, mint amilyenek a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény 109. cikkének (5) és (6) bekezdésében szereplők.

Aláírások