



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2014. július 17.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Hozzáadottérték-adó — 77/388/EGK hatodik irányelv — 2006/112/EK irányelv — A vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárás hatálya alá vonandó termékek mentessége — A termékeknek a raktárba történő fizikai betárolására vonatkozó kötelezettség — Figyelmen kívül hagyás — A héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség, függetlenül attól, hogy azt fordított adózás keretében már megfizették”

A C-272/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria regionale per la Toscana (Olaszország) a Bírósághoz 2013. május 21-én érkezett 2012. május 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Equoland Soc. coop. arl**

és

az **Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Borg Barthet tanácselnök, E. Levits és F. Biltgen (előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. április 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Equoland Soc. coop. arl képviseletében M. Turci, R. Vianello és D. D’Alauro avvocati,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Albenzio avvocato dello Stato,
- a spanyol kormány képviseletében J. García-Valdecasas Dorrego és L. Banciella Rodríguez-Miñón, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében D. Recchia és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: olasz.

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 2006. február 14-i 2006/18/EK tanácsi irányelvvel (HL L 51., 12. 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 irányelv) 16. cikkének értelmezésére, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 154. és 157. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Equoland Soc. coop. arl (a továbbiakban: Equoland) és az Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Vámhivatal – livornói vámigazgatóság; a továbbiakban: Ufficio) között az utóbbi által hozott határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amely határozatban utóbbi az Equolandot az adóraktárba fizikailag nem betárolt termékek tekintetében kötelezte a behozatali hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) megfizetésére, jöllehet ezt az adót az Equoland fordított adózással már megfizette.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 10. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek a 7. cikk (3) bekezdésében említett feltételek egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] csak akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.

Amennyiben azonban a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika által létesített azonos hatású terhek vonatkoznak, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] e közösségi terhek tekintetében felmerül, és azok a terhek felszámíthatóvá válnak.

Amennyiben a behozott terméket az ilyen közösségi adók egyike sem terheli, az adóköteles eseményre [helyesen: adóztatandó tényállásra] és az adó felszámíthatóvá válásának időpontjára vonatkozóan a hatályos vámszabályokat alkalmazzák.”

- 4 A hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdésének az irányelv 28c. cikkéből következő szövege (a továbbiakban: a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdése) így rendelkezik:

„Az egyéb közösségi adózási rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok – a 29. cikkben meghatározott konzultációkra is figyelemmel – olyan különleges intézkedéseket tehetnek, amelyek arra irányulnak, hogy mentességben részesítsék a következő ügyletek némelyikét vagy mindegyikét, feltéve, hogy azok nem végső felhasználásra és/vagy fogyasztásra szolgálnak, továbbá hogy a [héa] összege az

A.–E. részben említett esetekre vonatkozó intézkedések megszüntetésekor megfelel azon adóösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna esedékes:

A. termékimport, ha azok raktározási, de nem vámraktározási rendelkezések alá kerülnek;

B. olyan termékek értékesítése, amelyeket a következőkre szántak:

- a) vám elé állítás és adott esetben ideiglenes raktározás alá helyezés;
- b) vámszabad területen vagy vámraktárban elhelyezés;
- c) vámraktározási eljárásban vagy aktív feldolgozási eljárásban részesítés;

[...]

e) az ország területén raktározási, de nem vámraktározási eljárás alá helyezés.

E cikk alkalmazásában raktár, de nem vámraktár a következő:

- jövedéki termékek esetén [a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i] 92/12/EGK irányelv [(HL L 76., 1. o.)] 4. cikkének b) pontja értelmében adóraktárként meghatározott hely,
- a jövedéki termékektől különböző termékek esetén a tagállamok által ekként meghatározott hely. A tagállamok azonban csak vámraktározási eljárást alkalmazhatnak azon esetben, ha a termékeket a kiskereskedelmi szinten kívánják értékesíteni.

[...]”

5 A hatodik irányelv 17. cikkének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege így rendelkezik:

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

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

[...]

b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett [héta];

[...]”

6 A 92/12 irányelv 4. cikkének b) pontja értelmében adóraktárnak minősül „azon hely, ahol a raktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese a jövedéki termékeket üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés keretében előállítja, feldolgozza, tárolja, átveszi vagy átadja”.

Az olasz jog

- 7 Az ásványi olajokra, alkoholra, alkoholtartalmú italokra és dohánygyártmányokra alkalmazott adóra, illetve a héára vonatkozó rendelkezések és az EGK irányelvvel bevezetett rendelkezések harmonizációjáról, az e harmonizációból fakadó módosításokról, az engedélyezett adótanácsadó központokra vonatkozó szabályozásról, az adó-visszatérítetési eljárásokról, a helyi jövedelemadónak az üzleti tevékenységgel közvetlenül összefüggő költségek mértékéig történő kizárásáról, az egyes termékeket 1993-ban terhelő rendkívüli fogyasztási adó bevezetéséről, és más adóügyi rendelkezésekről szóló, 1993. augusztus 30-i 331. törvényrendelet (a GURI 1993. augusztus 30-i 203. száma) 50a. cikkének (4) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A következő ügyletek mentesek a [héa] megfizetése alól:

[...]

- b) a héaraktárban elhelyezendő Közösségen kívüli terméknek az adóval arányos, megfelelő biztosíték nyújtása mellett történő szabad forgalomba bocsátása. A biztosítéknyújtás e kötelezettsége nem vonatkozik a [...] 2454/93/EGK [...] rendelet 14a. cikke szerinti tanúsítvánnyal rendelkező, valamint a vámjogi rendelkezéseket egységes szerkezetbe foglaló 1973. január 23-i 43. sz. köztársasági elnöki rendelet 90. cikke alapján adómentes adóalanyokra.”
- 8 Az 1996. december 23-i 662. sz. törvény 3. cikke (133) bekezdésének q) pontja alapján a közvetlen adókkal, a hozzáadottérték-adóval és az adóbeszedéssel összefüggő, nem büntető jellegű adóügyi szankciók reformjáról szóló, 1997. december 18-i 471. sz. törvényrendelet (a GURI 1998. január 8-i 5. számának rendes melléklete, a továbbiakban: 471/97. sz. törvényrendelet) 13. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Aki az előírt határidőn belül részben vagy egészben elmulasztja az adóelőleg megfizetését, időszakonként fennálló fizetési kötelezettsége teljesítését, a kiegyenlítő adó vagy a bevallása alapján fennálló adó összegének megfizetését – ezekben az esetekben ezek összegét levonva az időszakonként fennálló fizetési kötelezettségek és az adóelőleg összegéből, még ha azok megfizetésére nem is került sor –, a meg nem fizetett összeg 30%-áig terjedő közigazgatási szankcióval sújtható, akkor is, ha az éves bevallás ellenőrzése során megállapított anyagi jogi vagy számítási hiba kijavítása következtében úgy tűnik, hogy az adó összege nagyobb, vagy a levonható többlet összege kisebb. A törvényben szabályozott vagy az adóhatóság által elismert dologi vagy személyi biztosítékkal teljes mértékben biztosított hitelekkel összefüggő, tizenöt napot nem meghaladóan késedelmesen teljesített fizetés esetén – az 1997. december 18-i 472. sz. törvényrendelet 13. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezések kivételével – az első mondatban foglalt szankció összegét az egyötödére kell csökkenteni késedelmi naponként. Ugyanezt a szankciót kell alkalmazni az 1973. szeptember 29-i 600. köztársasági elnöki rendelet 36a. és 36b. cikke, valamint az 1972. október 26-i 633. köztársasági elnöki rendelet 54. cikke alapján növelt adó megfizetése esetén is.

(2) A szankciót a nyilvántartásba vett adókon kívül is alkalmazni kell minden olyan esetben, amikor az előírt határidőn belül elmulasztják az adó vagy az adó egy részének a megfizetését.

(3) Az e cikkben szabályozott szankciókat nem kell alkalmazni, ha a kifizetést határidőn belül teljesítették valamely olyan irodában, hivatalban vagy koncessziós jogosultnál, amely eltér az illetékes szervtől.”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, illetve az Equoland, az olasz és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság által előterjesztett észrevételek alapján az alapügy tényállása az alábbiak szerint foglalható össze.
- 10 2006 júniusában az Equoland harmadik államból származó szállítmány behozatalával összefüggésben járt el az Ufficio nál. A vámáru-nyilatkozatban az szerepelt, hogy a termékeket héa-adóraktározás alá kell vonni. Következésképpen ezen ügylet megvalósulása időpontjában nem kérték a behozatali héa megfizetését.
- 11 A behozatal időpontjának másnapján a termékek rendeltetési helyként megjelölt raktár üzemeltetője a termékeket bevezette az adóraktári készleten lévő termékek nyilvántartásába. Kiderült azonban, hogy a termékek fizikai adóraktári betárolására nem került sor, hanem azokat csak virtuálisan, azaz az említett nyilvántartásba való bejegyzéssel vették fel a raktárba. A termékeket ekkor azonnal kivonták az adóraktározási eljárás hatálya alól, és az Equoland fordított adózással fizette meg a héát.
- 12 Tekintettel arra, hogy a termékek fizikai adóraktári betárolása hiányában nem teljesültek a behozatali héa megfizetésének elhalasztásához szükséges feltételek, az Ufficio megállapította, hogy az Equoland nem fizette meg az őt terhelő adót, és a 471/97. sz. törvényrendelet 13. cikke alapján kötelezte a behozatali héa, továbbá ezen összeg 30%-ának megfelelő szankció megfizetésére.
- 13 Az Equoland a Commissione tributaria provinciale di Livornónál keresetet indított e határozat ellen, és arra hivatkozott, hogy fordított adózás keretében rendezte a termékek adójogi helyzetét a behozatali héa szempontjából, akként, hogy az említett héát nem az Ufficio, hanem az Agenzia delle Entrate (adóhivatal) részére fizette meg. Következésképpen a 471/97. sz. törvényrendelet 13. cikkét az alapügyben szereplőhöz hasonló ügyben nem lehet alkalmazni.
- 14 Mivel az Equoland keresetét a Commissione tributaria provinciale di Livorno elutasította, az elutasító fellebbezést nyújtott be a határozat ellen a Commissione tributaria regionale per la Toscanánál, amelyben újra előadta álláspontját, amely szerint az adóellenőrzési határozatban foglalt kötelezés kizárólag azon a tényen alapult, hogy a behozott termékeket „fizikailag” nem tárolták be az adóraktárba, ezzel ugyanakkor a termékeket nem vonták ki a héakötelezettség alól, mivel a szabadforgalomba bocsátáskor önszámlát állított ki a termékimport teljesüléséről, és az így rendezett héát megfizette. Az Equoland egyébként előadja, hogy a termékek adóraktárban történő „virtuális” elhelyezése több tagállamban jogszerű.
- 15 Az Ufficio először is arra hivatkozik, hogy az importált termékek fizikai adóraktári betárolása a szükséges feltétele annak, hogy alkalmazható legyen a héaraktárakra vonatkozó szabályozás, amely az adó megfizetésének kötelezettségét a behozatalkor felfüggeszti, és lehetővé teszi, hogy azt kizárólag az adóbevalláskor fizessék meg. A nemzeti rendelkezések ugyanis egyértelműek, és a termékek „fizikai” adóraktári betárolását írják elő, mivel a héa utólagos beszedését csak azok megfelelően engedélyezett adóraktárban való jelenléte biztosítja.
- 16 Nem lehet továbbá a – kizárólag e fogyasztási adó gazdasági hatásaira vonatkozó – adósemlegesség elvére hivatkozni azon héafizetési kötelezettség nemteljesítése érdekében, amely az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában merül fel. Márpedig a jelen esetben az adóztatandó tényállás a termékimport.
- 17 Végül, mivel a behozatali héa határátlépéssel összefüggő adó, azt a vámhatóságnak – a jelen esetben az Ufficio nak – kell megállapítania és beszednie, ami a továbbiakban lehetővé teszi, hogy az Európai Unió részére időben megtörténjen az arányos rész befizetése.

- 18 Az ügyben eljáró kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az Ufficio által javasolt értelmezés elfogadása a héa kétszeres megfizetéséhez vezetne, egy olyan kötelezettség nemteljesítése miatt, amely tisztán formálisnak tekintendő. Márpedig egy ilyen kötelezettség megsértése önállóan is szankcionálható lehetne abban az esetben, ha a termékek fizikai adóraktári betárolása kötelező, ez azonban adóköteles ügylet hiányában nem eredményezheti a héa kiszabását.
- 19 E feltételek mellett a Commissione tributaria regionale per la Toscana az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) [A hatodik] irányelv 16. cikke, valamint a [héairányelv] 154. és 157. cikke szerint a behozott termékek azon rendeltetése, hogy a vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárás, azaz a héaraktározási eljárás alá vonják őket, elegendő-e a behozatali héa megfizetése alóli mentességhez abban az esetben is, ha az elhelyezésre nem fizikailag, hanem csak papíron kerül sor?
- 2) Ellentétes-e a [hatodik irányelvvel] és a [héairányelvvel] az a gyakorlat, amelynek során a tagállam annak ellenére beszedi a behozatali héát, hogy az – tévedésből vagy szabálytalanság miatt – a fordított adózás keretében önszámlázás útján, valamint az értékesítésekről és beszerzésekről szóló nyilvántartásba történő egyidejű bejegyzéssel megfizetésre került?
- 3) Sérti-e a héasemlegesség elvét az, ha a tagállam a fordított adózás keretében önszámlázás útján, valamint az értékesítésekről és beszerzésekről szóló nyilvántartásba történő egyidejű bejegyzéssel már megfizetett héa megfizetését követeli?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 20 Amint az a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, az alapügyben szereplő termékimportra 2006 júniusában került sor, ily módon a 2006/112 irányelvet – amely csak 2007. január 1-jén lépett hatályba – az alapügyben *ratione temporis* nem lehet alkalmazni.
- 21 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet úgy kell értelmezni, hogy az kizárólag a hatodik irányelv értelmezésére irányul.

Az első kérdésről

- 22 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a behozatali héa megfizetése alól e szabályozásban megállapított mentesség alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a behozott és héa-adóraktározás alá vonandó termékeket fizikailag is beraktározzák.
- 23 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdését szigorúan kell értelmezni, amennyiben az az ugyanezen irányelv 10. cikkének (3) bekezdésében megállapított főszabály alóli kivételt határoz meg, amely szerint az adóztatandó tényállás akkor merül fel, és a héa akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák.
- 24 Az uniós jogalkotó továbbá két lényeges feltételnek rendelte alá a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében a tagállamok számára megnyitott lehetőség alkalmazását, tudniillik egyrészt annak, hogy azon termékek, amelyek behozatalát mentesíteni kell, nem végső felhasználásra vagy fogyasztásra szolgálnak, másrészt pedig hogy a héa összege az ezen termékekre alkalmazott intézkedések megszüntetésekor megfelel azon héaösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna esedékes.

- 25 Végül a tagállamok számára ekként elismert lehetőség alapján utóbbiak különleges intézkedéseket hozhatnak a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében foglalt mentesség kedvezményének alkalmazása érdekében.
- 26 Ilyen feltételek mellett, illetve egyéb, a hatodik irányelvben foglalt, erre vonatkozó kitétel hiányában főszabály szerint a tagállamok hatáskörébe tartozik azon formai követelmények meghatározása, amelyeket az adóalanynak teljesítenie kell ahhoz, hogy az említett rendelkezés alapján a héafizetés alóli mentességben részesülhessen.
- 27 Hozzá kell azonban tenni, hogy a tagállamoknak az ekként elismert hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd: Rēdlihs-ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 A jelen ügyben – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az olasz törvényhozó úgy rendelkezett, hogy ahhoz, hogy az adóalany a behozatali héa megfizetése alóli mentességben részesülhessen, köteles a behozott terméket fizikailag betárolni az adóraktárba, mivel ez a fizikai jelenlét hivatott biztosítani az adó későbbi beszedését.
- 29 Márpedig meg kell állapítani, hogy egy ilyen kötelezettség – tekintet nélkül formális jellegére – alkalmas a kitűzött célok hatékony elérésére, azaz a héa megfelelő beszedésének biztosítására, valamint az ezen adóval kapcsolatos adócsalás megakadályozására, és önmagában nem lépi túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket.
- 30 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a behozatali héa megfizetése alól az e szabályozásban megállapított mentesség alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a behozott és héa-adóraktározás alá vonandó termékeket fizikailag is beraktározzák.

A második és harmadik kérdésről

- 31 A kérdést előterjesztő bíróság második és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvet, hogy a héasemlegesség elve alapján azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a tagállam akkor is megköveteli a behozatali héa megfizetését, ha azt fordított adózás keretében önszámlázással, illetve az adóalany beszerzési és értékesítési nyilvántartásába való bejegyzéssel már rendezték.
- 32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amikor a tagállamok a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében biztosított hatáskörüket gyakorolása érdekében olyan intézkedéseket fogadnak el, mint például a behozott termék fizikai adóraktári betárolására vonatkozó kötelezettség, a szankciókra vonatkozó szabályozás hiányában e tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása is (lásd ebben az értelemben: Rēdlihs-ítélet, EU:C:2012:497, 44. pont).
- 33 A tagállam tehát a behozatali héa megfelelő beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében nemzeti jogszabályaiban jogszerűen írhat elő megfelelő szankciókat a behozott termék fizikai adóraktári betárolására vonatkozó kötelezettség elmulasztásának esetére.
- 34 Az ilyen szankciók azonban nem mehetnek túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben: Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67. pont; EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 67. pont, valamint Rēdlihs-ítélet, EU:C:2012:497, 47. pont).

- 35 Annak megítélése során, hogy egy ilyen szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját.
- 36 Ami először is az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát illeti, egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy amint az a jelen ítélet 29. pontjában megállapítást nyert, a behozott termék fizikai adóraktári betárolására vonatkozó kötelezettség egy formális követelmény.
- 37 Másrészt fontos rámutatni, hogy amint azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozta, e követelmény figyelmen kívül hagyása nem járt azzal a következménnyel – legalábbis az alapügyben –, hogy a behozatali héát nem fizették meg, mivel azt az adóalany fordított adózás keretében rendezte.
- 38 Tény, hogy lehetne úgy érvelni, hogy mivel a behozott termék fizikai adóraktári betárolására nem került sor, a héa a behozatalkor esedékessé vált, és ebből következően annak fordított adózással történő megfizetése késedelmesnek minősül.
- 39 Márpedig – amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik – a csalásra vagy az állami költségvetés megkárosítására irányuló kísérlet hiányában a héa késedelmes megfizetése csupán formális jogsértést valósít meg, amely alapján az adóalany levonáshoz való joga nem tehető kérdésessé. Mindenesetre az ilyen késedelmes fizetés önmagában nem tekinthető csalásnak, ami azt feltételezi egyrészt, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek betartása ellenére az érintett ügylet eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel, és másrészt, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése (lásd ebben az értelemben: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont, valamint EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 74. pont).
- 40 Ami másodszor a szankció összege meghatározásának módját illeti, először is meg kell állapítani, hogy az a követelmény, amely szerint az adóalany köteles a behozatali héa 30%-kal növelt összegének ismételt megfizetésére, tekintet nélkül a már teljesített fizetésre, ezen adóalany számára lényegében a levonási jogától való megfosztást jelenti. Az ugyanis, hogy egy és ugyanazon ügyletet a héa szempontjából kétszeresen adóztatnak, oly módon, hogy ezen adó levonását csak egy alkalommal teszik lehetővé, ahhoz vezet, hogy a héa továbbra is az adóalanyt terheli.
- 41 E tekintetben anélkül, hogy vizsgálni kellene a szankció e részének az arányosság elvével való összeegyeztethetőségét, elegendő emlékeztetni egyrészt arra, hogy a Bíróság több alkalommal is megállapította, hogy figyelemmel a levonási jognak a közös héarendszerben meglévő döntő jelentőségére, amely biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően ezen adó tökéletes semlegességét, és ez a semlegesség az adóalany számára feltételezi a gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa levonását, a levonási jog megtagadásában álló szankció összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel, amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható (lásd ebben az értelemben: Sosnowska-ítélet, C-25/07, EU:C:2008:395, 23. és 24. pont, valamint EMS-Bulgaria Transport ítélet, EU:C:2012:458, 68. és 70. pont).
- 42 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy – ellentétben azzal, amit az olasz kormány a tárgyaláson előadott – a hatodik irányelv szerinti fordított adózás többek között lehetővé teszi bizonyos ügyletfajták esetében az adócsalás és az adókikerülés megakadályozását (lásd: Véleclair-ítélet, C-414/10, EU:C:2012:183, 34. pont).
- 43 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben nincs szó csalásról vagy csalás kísérletéről, a szankció azon része, amely abban áll, hogy a már megfizetett héát újból meg kell fizetni, úgy, hogy e második megfizetés nem jogosít fel a levonásra, nem tekinthető összeegyeztethetőnek a héa semlegességgel.

- 44 A szankció azon részét illetően, amely abban áll, hogy egyszázalékos átalányösszeggel megnövelik az adó mértékét, elegendő emlékeztetni arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a szankcióösszeg megállapításának e módja – a fokozatosság lehetősége nélkül – túlmehet-e az adó megfelelő beszedésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben: Rēdlihs-ítélet, EU:C:2012:497, 45. és 50–52. pont).
- 45 A jelen ügyben, tekintettel a nemzeti jogszabályban az összeg növelésével kapcsolatban előírt arányra, valamint arra, hogy azt lehetetlen az egyes egyedi ügyek sajátos körülményeihez igazítani, nem kizárt, hogy a szankció összege meghatározásának e módja, és így a szankció e része aránytalannak bizonyulhat (lásd: Rēdlihs-ítélet, EU:C:2012:497, 52. pont).
- 46 Végül hozzá kell tenni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében egy formális kötelezettség megsértése esetén a késedelmi kamat fizetése megfelelő szankció lehet, amennyiben nem megy túl a hēa megfelelő megállapítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken (lásd: EMS-Bulgaria Transport ítélet, EU:C:2012:458, 75. pont).
- 47 Amennyiben azonban az adóalanyra kirótt késedelmi kamat teljes összege megegyezik a levonható adó összegével, és így megfosztja őt a levonáshoz való jogától, az ilyen szankciót aránytalannak kell tekinteni.
- 48 Mindenesetre kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügyben szereplő szankció arányos jellegét végső soron értékelje.
- 49 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a hatodik irányelvet, hogy a héasemlegesség elve alapján azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a tagállam akkor is megköveteli a behozatali hēa megfizetését, ha azt fordított adózás keretében önszámlázással, illetve az adóalany beszerzési és értékesítési nyilvántartásába való bejegyzéssel már rendezték.

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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2006. február 14-i 2006/18/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 irányelvnek a hatodik irányelv 28c. cikkéből következő változatából eredő 16. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a behozatali hozzáadottérték-adó megfizetése alól e szabályozásban megállapított mentesség alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a behozott és ilyen adóraktározás alá vonandó termékeket fizikailag is beraktározzák.
- 2) A 2006/18 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adó semlegességének elve alapján azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a tagállam akkor is megköveteli a behozatali hozzáadottérték-adó megfizetését, ha azt fordított adózás keretében önszámlázással, illetve az adóalany beszerzési és értékesítési nyilvántartásába való bejegyzéssel már rendezték.

Aláírások