

## ELEANOR SHARPSTON

## FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. október 25.<sup>1</sup>

1. A Bizottság annak megállapítását kéri, hogy azzal, hogy kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését, Olaszország nem teljesítette a hatodik HÉA-irányelvből<sup>2</sup>, valamint az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit.

2. A szóban forgó nemzeti rendelkezések adóamnesztiát állapítanak meg, amely szerint amennyiben haladéktalanul megtesznek bizonyos bevallásokat és megfizetnek bizonyos összegeket, az 1998–2001. év (egy esetenként az 1997–2001. év) adózási időszakaiban le nem vont különböző adóösszegek vonatkozásában további behajtásnak és vizsgálatnak nincs helye.<sup>3</sup>

3. A Bizottság előadja, hogy a HÉÁ-ra vonatkozó részében az amnesztia ellentétes

a hatodik irányelv 2. cikkével, amely előírja, hogy az ügyleteket meg kell adóztatni, illetve 22. cikkével, amely különböző kötelezettségeket ír elő a HÉA bevallásával és megfizetésével kapcsolatban.

4. Olaszország álláspontja szerint az amnesztia nem jelent általános és különbségtétel nélküli lemondást minden ellenőrzésről, azzal csak a HÉA fizetésére köteles adóalanyok korlátozott hányada élhet, továbbá az a beszedett adó szempontjából rendkívül eredményes volt, így a korlátozott erőforrások ésszerű felhasználásának tekintendő, vagyis a szükségszerűen a tagállamok hatáskörébe tartozó körbe esik.

**A közösségi jog rendelkezései**

5. Az EK 10. cikk alapján a tagállamok általános kötelezettségként „az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket”, valamint „elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését”, és „tartózkodnak minden

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., az irányelvet többször módosították). A hatodik irányelvet 2007. január 1-jén hatályon kívül helyezte és felváltotta a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 34., 1. o.).

3 – A szóban forgó amnesztiát a későbbi évekre is kiterjesztették, a Bizottság ezzel a kiterjesztéssel kapcsolatban egy másik keresetet is indított (C-174/07. sz. ügy), amely jelenleg folyamatban van.

olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását” a (4), (5) és (8) bekezdés három rendelkezésére hivatkozott:

6. A hatodik irányelv 2. cikke kimondja: „(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. [...]

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

[...]

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

(5) Minden adóalany megfizeti a rendszeres adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő hozzáadottérték-adó összegét. [...]

2. a termékimport.”<sup>4</sup>

[...]

7. A hatodik irányelv eredeti 22. cikkét felváltotta egy úgynevezett „átmeneti rendelkezés” a XVI. cím alatt, és a vonatkozó szöveg a 28h. cikkben található. Címe: „Kötelezettségek a belföldi forgalomban”, amely az irányelv leghosszabb cikke.<sup>5</sup>

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében [...]”<sup>6</sup>.

8. Az jelen ügyben szereplő állítólagos kötelezettségszegés kapcsán a Bizottság eredetileg

9. A Bizottság emellett felhívja a figyelmet az adóalanyokat a 22. cikk alapján terhelő több más kötelezettségre:

4 – E rendelkezések jelenleg a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és d) pontjában szerepelnek.

5 – Ezeket a 2006/112 irányelv 213–271. cikke váltotta fel.

6 – E rendelkezések jelenleg a 2006/112 irányelv 252. cikkének (1) bekezdésében, illetve 206. és 273. cikkében találhatók.

- az adóalanyként folytatott tevékenység megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentése (az (1) bekezdés a) pontja<sup>7)</sup>);
- megfelelően részletes elszámolás vezetése a HÉA felhasználásának és annak adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében (a (2) bekezdés a) pontja<sup>8)</sup>);
- összesítő bevallás benyújtása a Közösségen belüli ügyletekről (a (6) bekezdés b) pontja<sup>9)</sup>).

10. A Bizottság végül hivatkozik a 22. cikk további olyan rendelkezéseire is, amelyek kötelezettségeket rónak a tagállamokra:

- Az adóalanyok egyéni szám útján való azonosítása (az (1) bekezdés c), d) és e) pontja<sup>10)</sup>);
- a szükséges intézkedések megtétele annak érdekében, hogy az adóalanyok nem minősülő, adófizetésre kötelezett személyek teljesítsék az adóalanyokra megállapított, bevallással és adófizetéssel

kapcsolatos kötelezettségeket (a (7), (10) és (11) bekezdés<sup>11)</sup>).

### A nemzeti jogi rendelkezések

11. A Bizottság a 2003. évi olasz költségvetési törvény 8. és 9. cikkét<sup>12)</sup> kifogásolja. E rendelkezések lehetővé teszik a teljes adóbevallást be nem nyújtó adóalanyoknak, hogy kiegészítő bevallást nyújtsanak be, és hogy befizetés révén mentesüljenek a további adókötelezettségtől az érintett időszak, vagyis az 1998–2001. év (bizonyos körülmények között az 1997–2001. év) adózási időszakai vonatkozásában. Ez a lehetőség több adót is érint, a Bizottság keresete azonban csak a HÉA-ra korlátozódik; ezen adó vonatkozásában a vonatkozó rendelkezések a következők szerint foglalhatók össze.

### 8. cikk

12. A 8. cikk lehetővé teszi azoknak a beval-lásoknak a „teljesítését”, amelyeket 2002.

7 – A 2006/112 irányelv 213. cikkének (1) bekezdése.

8 – Annak ellenére, hogy a Bizottság a (3) bekezdést jelöli meg forrásként; jelenleg a 2006/112 irányelv 242. cikke.

9 – A 2006/112 irányelv 262. és azt követő cikkei.

10 – A 2006/112 irányelv 214–216. cikke.

11 – A 2006/112 irányelv 207., 209., 210., 256. és 267. cikke.

12 – 289/2002. sz. törvény módosított változata, a GURI 2002. december 31-i száma.

október 31-e előtt kellett volna benyújtani. Az eljárásnak két változata van, az egyiket a (3) bekezdés, a másikat a (4) bekezdés szabályozza.

13. A 8. cikk (3) bekezdése alapján a teljesítéshez szükséges kiegészítő bevallást kell benyújtani minden adózási időszak vonatkozásában, illetve meg kell fizetni a további esedékes összegeket az egyes adózási időszakok során hatályban lévő rendelkezések alkalmazásával. Bizonyos esetekben, amikor az átvevő maga felelős az előzetesen felszámított adó megfizetéséért, azonban elmulasztja annak bevallását, mindez csak arra a HÉÁ-ra vonatkozik, amelyet nem is lehetett volna levonni. A kiegészítő bevallás csak akkor érvényes, ha minden egyes adózási időszak tekintetében meghatározza a legalább 300 euró összeget kitevő esedékes kiegészítő összegeket. A természetes személyek tekintetében 3000 eurót, egyéb személyek tekintetében pedig 6000 eurót meghaladó fizetések két egyenlő részletben is teljesíthetők.

14. A 8. cikk (4) bekezdésében foglalt lehetőséggel az érintett adóévek vonatkozásában semmilyen bevallást be nem nyújtó adóalany nem élhet. Akik élhetnek vele, azok bizonyos erre felhatalmazott szervek révén nyújthatják be a bevallásokat és teljesíthetik a befizetéseket. Az esedékes összegek havi részletekben teljesíthetők, ez esetben viszont kamat fizetendő. Az eljárás bizalmas abban a tekintetben, hogy az egyes esedékes összegek nem kapcsolódnak az egyedi adóalanyokhoz.

15. A 8. cikk (6) bekezdése értelmében amennyiben a 8. cikk (3) vagy (4) bekezdésében meghatározott eljárást követik, a kiegészítő bevallás szerint fizetendő HÉÁ értékének kétszereséig a) sem az adóalany, sem a vele együttesen felelős más személy nem vethető alá ellenőrzésnek, b) minden esetlegesen kiszabott adóbírság elévül, és c) az adókijátszással kapcsolatos egyes eljárásokat a továbbiakban nem lehet megindítani (ugyanakkor a már megindított büntetőeljárásokat nem szüntetik meg). A 8. cikk (6a) bekezdése megerősíti, hogy az adóellenőrzés a 8. cikk (6) bekezdésében meghatározott mértéket meghaladó esedékes összegek vonatkozásában viszont lefolytatható.

16. A 8. cikk (9) bekezdése lehetővé teszi, hogy a 8. cikk (4) bekezdése szerinti bizalmas eljárást alkalmazó személyek a kiegészítő bevallásaik következetességének ellenőrzése kivételével mentesüljenek minden ellenőrzés alól.

17. A 8. cikk (10) bekezdése kizárja a cikk alkalmazását, ha a törvény hatálybalépésének időpontjában a) az adót már ismételten megállapították, vagy b) egy adott adózási időszak vonatkozásában adókijátszás miatt büntetőeljárást indítottak. Ugyanakkor bizonyos esetekben lehetséges a korábbi ismételt adómegállapítás teljesítése és a 8. cikkben meghatározott eljárások követése más adózási időszakok vonatkozásában.

18. A 8. cikk (12) bekezdése szerint a kiegészítő bevallás benyújtása nem tekinthető bűncselekmény miatti feljelentésnek.

## 9. cikk

19. A 9. cikk a megelőző évekre vonatkozó „automatikus rendezésről” szól. Az ilyen rendezést kérő adóalanyoknak *valamennyi* olyan adózási időszakra be kell nyújtaniuk a bevallást, amelyek vonatkozásában 2002. október 31-ig be kellett volna nyújtaniuk azt.<sup>13</sup>

20. A 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja értelmében az automatikus rendezés minden egyes adózási időszak vonatkozásában az adóalany által áthárított HÉA 2%-ának megfelelő összeg és az ugyanezen időszak során levont előzetesen felszámított HÉA 2%-ának megfelelő összeg kifizetése útján történik. Ezen adómérték 1,5%-ra csökken a 200 000 eurót meghaladó előzetesen felszámított vagy áthárított adó tekintetében és 1%-ra a 300 000 eurót meghaladó összegek tekintetében, amennyiben pedig a rendelkezés alkalmazása 11 600 000 eurónál magasabb összeg fizetését eredményezi, az ezen összegen felüli rész 80%-kal csökken. A 9. cikk (6) bekezdése azonban minden egyes adóév vonatkozásában minimumösszeg – azaz 500 euró, ha az érintett adóalany forgalma nem haladta meg az 50 000 eurót; 600 euró, ha a forgalma 50 000 és 180 000 euró között van; és 700 euró, ha a forgalom meghaladta a 180 000 eurót – fizetését írja elő.

21. A 9. cikk (8) bekezdése az egyes olyan adóévek vonatkozásában, amelyek tekintetében nem nyújtottak be bevallást, az érintett természetes személyektől 1500 euró, a személy- és tőkeegyesítő társaságoktól pedig 3000 euró átalányösszeg megfizetését követeli, minden egyes adózási időszak után.

22. A 9. cikk (9) bekezdése alapján az automatikus rendezés kizárja az olyan további levonásokat és visszatérítéseket, amelyeket az adóalany korábban nem igényelt. Nem zár ki ugyanakkor bizonyos ellenőrzéseket, különösen a benyújtott bevallások, teljesített fizetések és a korábbi HÉA-visszatérítésre irányuló igények következetessége tekintetében.

23. A 9. cikk (10) bekezdése megfelel a 8. cikk (6) bekezdésének. Amennyiben a 9. cikkben meghatározott eljárást követik, a) sem az adóalany, sem a vele együttesen felelős más személy nem vethető alá ellenőrzésnek, b) minden esetlegesen kiszabott adóbírság elévül, és c) az adókijátszással kapcsolatos egyes eljárásokat a továbbiakban nem lehet megindítani (ugyanakkor a már megindított büntetőeljárásokat nem szüntetik meg). A 8. cikk (6) bekezdésével szemben ugyanakkor ezek a mentességek nem függenek a most megfizetett vagy bevallott kiegészítő HÉA összege tekintetében megállapított felső határtól.

24. A 9. cikk (12) bekezdése lehetővé teszi a két egyenlő részletben történő fizetést, amennyiben a fizetendő összeg

13 – Az intézkedésre „condono tombale” (temetőamnesztia) néven utaltak, feltehetően azért, mert az adótartozások „meghaltak, és eltemették őket”.

magánszemélyek esetében a 3000 eurót, egyéb személyek esetében a 6000 eurót meghaladja.

25. A 9. cikk (13) bekezdése megfelel a 8. cikk (9) bekezdésének. A bizalmas eljárást alkalmazó személyek a kiegészítő bevallásaik következetességének ellenőrzése kivételével mentesülnek minden ellenőrzés alól.

26. A 9. cikk (14) bekezdése megfelel a 8. cikk (10) bekezdésének. Kizárja a cikk alkalmazását, ha a törvény hatálybalépésének időpontjában a) az adót már ismételtelen megállapították, vagy b) egy adott adózási időszak vonatkozásában adókiátszás miatt büntetőeljárást indítottak. Ugyanakkor kizárja a cikk alkalmazását akkor is, ha c) az adóalany valamelyik érintett adóév vonatkozásában bármelyik bevallás benyújtását elmulasztotta.

27. A 9. cikk (15) bekezdése a 9. cikk (14) bekezdésének a) és b) pontjában meghatározott kivételek hatályát azokra az adózási időszakokra szűkíti, amelyekre azokat alkalmazni kell. Kimondja emellett, hogy nem kerülhet sor automatikus rendezésre olyan adatok alapján, amelyek nem felelnek meg a benyújtott bevallásban szereplő adatoknak. Végül kizárja a már megfizetett összegek visszatérítésének lehetőségét, ezeket ugyanis az esedékes adó előlegeinek kell tekinteni.

## **A pert megelőző eljárás**

28. Mivel úgy vélte, hogy a 2003. évi költségvetési törvény 8. és 9. cikkének rendelkezései összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelv 2. és 22. cikkével, a Bizottság az EK 226. cikkben meghatározott eljárásnak megfelelően 2003. december 19-én felszólító levelet intézett Olaszországhoz. 2004. március 30-i levelében Olaszország vitatta az összeegyeztethetlenséget. A Bizottság nem találta kielégítőnek a választ, ezért 2004. október 13-i indokolással ellátott véleményében felszólította Olaszországot, hogy két hónapon belül tegye meg a megfeleléshez szükséges intézkedéseket. 2005. január 31-i válaszában Olaszország ismételtelen vitatta az összeegyeztethetlenség fennállását. A Bizottság jelen keresetét 2006. március 8-án nyújtotta be.

## **A kért megállapítás**

29. A Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az Olasz Köztársaság – mivel a 2002. december 27-i 289. sz. törvény (2003. évi költségvetési törvény) 8. és 9. cikkében kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak folyamán végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését – nem teljesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint ezzel összefüggésben az EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit. Emellett azt is kéri, hogy a Bíróság kötelezze Olaszországot az eljárás költségeinek viselésére.

30. Olaszország álláspontja szerint a kérelmet el kell utasítani, és a Bizottságot kell kötelezni a költségek viselésére. *Az ügy érdeméről*

## Vizsgálat

### *Elfogadhatóság*

31. Olaszország előadja, hogy a Bizottság az indokolással ellátott véleményben a vitatott rendelkezések eredményeként a HÉA-semlegesség elvének megsértésével és a verseny torzításával kapcsolatban új kifogással élt. A Bizottság erre válaszként előadja, hogy Olaszország érveire válaszolva pusztán emlékeztetett a Bíróság azon kapcsolódó ítélezési gyakorlatára, amely a hatodik irányelv 2. és 22. cikke állítólagos megsértésének értékelése tekintetében releváns.

32. Mivel a Bizottság nem kéri annak megállapítását, hogy az olasz rendelkezések kifejezetten sértik a semlegesség elvét, illetve torzítják a versenyt, álláspontja ésszerűnek tűnik. Ezért úgy vélem, hogy nincs akadálya a kereset elfogadhatóságának.

33. A jelen ügyben több, egymással összekapcsolódó kérdésben vitáznak a felek, amelyek tárgyalását a következő témák szerint javaslom: i. a hatodik irányelv 2. és 22. cikke által a felekre rótt kötelezettségek jellege és mértéke, különös tekintettel az adóalanyok jogkövető magatartásának ellenőrzésére és kikényszerítésére; ii. a vitatott amnesztiarendelkezések gyakorlati hatása a fent említett kötelezettségek fényében; iii. az amnesztiarendelzéseket érintő különböző korlátozások jelentősége e tekintetben; és iv. az amnesztiarendelkezések relatív hatékonysága, különösen az erőforrások felhasználását összevetve a beszedett összegekkel, a tagállamok rendelkezésére álló mozgástér a HÉA-igazgatás terén, valamint az, hogy mennyiben esnek az amnesztiarendelkezések e mozgástérbe.

34. Bár lehetséges – és érdekes – lenne néhány más általános, a HÉA-amnesztiák jogszerűségével és/vagy kívánatosságával kapcsolatos olyan kérdést is megvizsgálni, amelyek közül néhányat az eljárás során érintettek, nem gondolom, hogy ezek részletesebb tárgyalása segítené a Bíróságot annak eldöntésében, hogy a Bizottság által kifogásolt egyes rendelkezések összhangban állnak-e a hatodik irányelvvel. Ezért elemzésemet lényegében azokra a szempontokra korlátozom, amelyek a kért megállapítás vonatkozásában relevánsak, az átfogóbb kérdésekre pedig csak háttérmegfontolásként utalok.

A hatodik irányelv által előírt kötelezettségek

35. Egyetértek a Bizottság előadásával a hatodik irányelv által egyrészt az egyes adóalanyokra, másrészt a tagállamokra rótt kötelezettségek tekintetében. Valójában úgy tűnik, hogy Olaszország is elfogadja az előadás lényegét, ugyanakkor fenntartja, hogy a kikényszerítés és a beszédész részletkérdései tagállami hatáskörbe tartoznak. A Bizottság álláspontja a következőképpen foglalható össze, illetve fejthető ki újra:

36. A hatodik irányelv preambulumból kitűnik, hogy a Közösségek saját forrásai „tartalmazzák azon hozzáadottértékadó-bevételeket is, amelyek azon közös adómérték alkalmazásából adódnak, amelyet a közösségi szabályoknak megfelelően az adóalap-megállapításra egységesen határoztak meg”<sup>14</sup>; hogy „biztosítani kell, hogy a forgalmiadó-rendszerek a termékek és szolgáltatások eredetét illetően megkülönböztetés-mentesek legyenek, hogy végső soron olyan közös piac jöjjön létre, amelyben a tisztességes verseny feltételei biztosítottak, és amely végső soron a tényleges belső piacnak megfelelő ismertetőjegyekkel rendelkezik”<sup>15</sup>; és hogy „az adózók kötelezettségeit – a lehetséges mértékben – össze kell hangolni, hogy a szükséges biztosítékokat az adóbeszédész terén egységes módon lehessen biztosítani valamennyi tagállamban”<sup>16</sup>.

- 14 – Második preambulumbekzdés, a 2006/112 irányelv (8) preambulumbekzdése.  
 15 – Negyedik preambulumbekzdés, a 2006/112 irányelv preambulumban nem szerepel.  
 16 – Tizennegyedik preambulumbekzdés, a 2006/112 irányelv (45) preambulumbekzdése.

37. A Bíróság emellett megállapította, hogy a hatodik irányelvet a közös HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvével összhangban kell értelmezni,<sup>17</sup> amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során.<sup>18</sup>

38. A hatodik irányelv 22. cikkében előírt különös kötelezettségek célja annak biztosítása, hogy a nemzeti hatóságok minden olyan információval rendelkezzenek, amely annak biztosításához szükséges, hogy a HÉÁ-t az adóhatóság ellenőrzése mellett vetik ki és szedik be.<sup>19</sup> Ezek a kötelezettségek következnek a 2. cikk előírásaiból, mely szerint (konkrét kivételeket leszámítva) minden, a hatálya alá tartozó ügyletet meg kell adóztatni. Ez az előírás olyan általános szabály, amelytől egy tagállam sem térhet el egyoldalúan.<sup>20</sup> Bár a hatodik irányelv 27. cikke<sup>21</sup> alapján bármely tagállam felhatalmazást kérhet a Tanácstól „az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adóki-kerülések megakadályozására” irányuló, az irányelv rendelkezéseiben foglaltaktól eltérő intézkedések bevezetésére, az ilyen egyszerűsítésnek azonban feltétele, hogy az „nem érintheti a tagállam összesített adóbevételeinek összegét”, (azt pedig senki sem vitatja, hogy Olaszország a jelen esetben semmiképpen nem kért felhatalmazást).

- 17 – Lásd például a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10683. o.) 36. pontját.  
 18 – A C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-8379. o.) 24. pontja.  
 19 – Lásd például a C-85/95. sz. Reisdorf-ügyben 1996. december 5-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-6257. o.) 24. pontját és a C-141/96. sz. Langhorst-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-5073. o.) 17. és 28. pontját.  
 20 – Lásd például a 203/87. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1989. február 21-én hozott ítélet (EBHT 1989., 371. o.) 10. pontját.  
 21 – A 2006/112 irányelv 395. cikke.



39. Mindennek következtében valamennyi tagállam köteles megtenni minden jogalkotási és közigazgatási lépést annak biztosítása érdekében, hogy területén a HÉÁ-t teljes mértékben beszedik, ugyanolyan módon, mint a többi tagállamban. Habár ez a kötelezettség kifejezetten nem szerepel a hatodik irányelvben, az szükségszerű következménye az intézkedés egészének, az EK 10. cikknek, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatának.<sup>22</sup> Emellett, bár a harmonizáció nem teljes, és bizonyos igazgatási kérdések szükségképpen tagállami hatáskörben maradtak, a hatodik irányelv 22. cikkéből fakadó kötelezettségek kiterjednek a jogalkotási szintű részletes harmonizációra.

40. E harmonizáció alapján a tagállamok felelősek az adóbevallások, a könyvelés és egyéb releváns iratok ellenőrzéséért, valamint a fizetendő adó kiszámításáért és beszedéséért. Abban a tekintetben – legalábbis eseti alapon – rendelkeznek némi mozgásterrel, hogy miként használják fel a leghatékonyabban és a legméltányosabban a rendelkezésükre álló erőforrásokat az adó kivetése során, ugyanakkor e mozgásteret mindenképpen korlátozza a következők biztosításának szükségessége:

- a Közösség saját forrásait hatékonyan kell beszedni, és

22 – Mind Olaszország, mind a Bizottság hivatkozott a C-128/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2006. szeptember 28-án hozott ítéletre (EBHT 2006., I-9265. o.), amelyben a Bíróság megállapította, hogy Ausztria megsértette kötelezettségeit, amikor teljes mértékben kizárt bizonyos nemzetközi szállítással foglalkozó vállalkozásokat a HÉA-kötelezettség hatálya alól. Lásd még a C-228/05. sz. Stradasfalti-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-8391. o.), különösen annak 66. pontját. Ebben az ítéletben a Bíróság hangsúlyozta, hogy Olaszország egyoldalúan nem írhat elő eltérést az adóalanyok számára a levonás joga alól.

- nem lehetnek jelentős eltérések az adóalanyokkal való bánásmód terén, sem az egyes tagállamokon belül, sem a tagállamok között.

41. Olaszország sem tagadja, hogy a tagállamok a rendelkezésükre álló erőforrásoknak megfelelően kötelesek megvizsgálni és ellenőrizni a HÉA-szabályoknak az adóalanyok általi betartását. Tagadja ugyanakkor, hogy a vitatott rendelkezések túllépnék a részére e feladatok ellátása során biztosított jogszerű mozgástér határait.

42. Mindebből következően először meg kell vizsgálni e rendelkezések gyakorlati hatásait.

A vitatott rendelkezések hatásai

43. A Bizottság előadja, hogy a vitatott rendelkezések a HÉA-kötelezettségre vonatkozó, szokásos jogviszonyok helyébe olyan új jogviszonyokat léptetnek, amelyek végleges hatállyal megszüntetik e kötelezettséget, és a helyett a rendes HÉA-szabályozás által bevallani és megfizetni rendelt összegekhez kevésbé kapcsolódó, egyéb összegek megfizetésére irányuló, eltérő kötelezettséget írnak elő. A Bizottság az amnesztiát az ellenőrzés és az ismételt adómegállapítás jogáról való „általános, különbségtétel nélküli és előzetes” lemondásnak minősíti, jöllehet az irányelv

alapján minden amnesztiára irányuló intézkedésről eseti alapon kellene dönten. Emellett súlyosan sérül a HÉA-semlegesség elve, valamint az adóalanyokkal való egyenlő bánásmód elve is.

44. El kell ismerni, hogy a rendelkezések összetettek, a felek pedig az eljárás során nem értettek egyet egymással azok gyakorlati hatásait illetően. Ugyanakkor a Bíróság pontosabb információk kérésére adott válaszuk alapján e hatások megítélésem szerint a következők szerint foglalhatók össze.

45. Amennyiben egy adóalany a szóban forgó adózási időszakok vonatkozásában egyáltalán nem nyújtott be HÉA-bevallást, akkor nem részesülhet a 8. cikk (4) bekezdése, illetve a 9. cikk alapján nyújtott amnesztiában. Ugyanakkor részesülhet amnesztiában mind a 8., mind pedig a 9. cikk rendelkezései alapján, ha a) a szóban forgó adózási időszakok valamelyikére vonatkozóan benyújtott (teljes vagy hiányos) bevallást, a többi időszakra vonatkozóan azonban nem, vagy b) minden szóban forgó adózási időszak vonatkozásában benyújtott bevallást, e bevallások vagy egy részük azonban hiányos vagy pontatlan.

46. Amennyiben egy adott adózási időszak vonatkozásában valamely adóalany a 8. cikk szerinti eljárás során kiegészítő bevallást nyújt be, amelyben nagyobb adóköteles hozzáadott érték szerepel (az általa felhasznált adózott termékek és szolgáltatások, valamint az általa végzett adóköteles termékértékesítés

és szolgáltatásnyújtás értékének különbsége), mint az eredeti bevallásban, akkor a) köteles a többletösszeg után fizetendő HÉÁ-val azonos összeget megfizetni (ennek minimuma 300 euró), és b) az áthárítható adó vonatkozásában minden további ismételt adómegállapítás alól mentességben részesül, az így megfizetett kiegészítő HÉA kétszeresének megfelelő összegig.

47. A 9. cikk szerinti eljárás eltérő eredményekre vezet attól függően, hogy eredetileg nyújtottak-e be bevallást vagy nem, valamint attól függően, hogy milyen összegű előzetesen felszámított HÉÁ-t vontak le. Ugyanakkor a megfizetést minden érintett időszak vonatkozásában teljesíteni kell (függetlenül attól, hogy nyújtottak-e be bevallást, vagy nem, illetve, hogy az pontos volt-e, vagy nem), és nincs lehetőség további levonásra. Azon időszakok vonatkozásában, amelyekre nyújtottak be bevallást, az előzetesen felszámított HÉA *eredetileg* levont összegének 1 és 2%-a közötti összeget, valamint az adott időszakra *eredetileg* bevallott áthárított HÉA összegének 1 és 2%-a közötti összeget kell megfizetni,<sup>23</sup> azzal, hogy az érintett fogalom mértékétől függően 500, 600 vagy 700 euró minimumösszeg mindenképpen fizetendő. Azon adózási időszakok vonatkozásában, amelyekre eredetileg nem nyújtottak be bevallást, természetes személyek 1500 euró, társaságok pedig 3000 euró átalányösszeget kötelesek fizetni, függetlenül a bevallásban szereplő alacsonyabb összegtől, illetve a bevallás hiányától.

48. Fentiek alapján a 8. cikk szerinti eljárást alkalmazó adóalany a korábban be

23 – Ez a százalék még alacsonyabb, ha a fizetendő összeg meghaladja a 11 600 000 eurót, mely esetben azt 80%-kal csökkentik – vagyis az eredetileg bevallott előzetesen felszámított és/vagy áthárított adó 0,2%-ára.

nem vallott, most pedig bevallott hozzáadott érték után fizetendő HÉA összegének megfelelő összeget fog megfizetni – de csak azon időszakok után, amelyekre nem nyújtott be teljes és pontos bevallást. Ugyanakkor ezáltal az ezen összeg kétszeresének megfelelő összegig mentesül az ismételt adómegállapítás alól a további fizetendő összegek tekintetében. Így a gyakorlatban valószínűtlennek tűnik, hogy a korábban be nem vallott hozzáadott érték felénél többet vallana be. Az adóhatóságok tehát a ténylegesen fizetendő adó feléig terjedő összeget fogják beszedni, lemondva a másik fél beszédésének minden lehetőségéről.

49. A 9. cikk szerinti eljárást alkalmazó adóalany az érintett időszak minden éve után köteles fizetni, függetlenül attól, hogy arra az évre eredetileg benyújtott-e pontos bevallást vagy nem. Amennyiben benyújtott (pontos vagy pontatlan) bevallást, a fizetendő összeg az *eredetileg* bevallott előzetesen felszámított és áthárított adó összegének kis hányada (legfeljebb 2%-a); amennyiben viszont nem nyújtott be bevallást, 1500 euró vagy 3000 euró általánosösszeget köteles fizetni, függetlenül a be nem vallott HÉA összegétől. Az adóalany mindkét esetben mentesül a tovább ismételt adómegállapítástól.

50. Amennyiben az adóalany választhat a két eljárás közül (és valamelyiket alkalmazni kívánja), akkor ésszerűen feltehető, hogy azt fogja választani, amelyik számára az olcsóbb. Amennyiben a bevallásbeli hiány mértéke, illetve a bevallás hiánya korlátozott (és így talán inkább jóhiszemű hibának tudható be), a 8. cikk szerinti eljárás tűnik előnyösebbnek,

mivel a fizetendő HÉA-összeg felének megfelelő összeg megfizetése esetén mentesül a további vizsgálat alól. Amennyiben az nagyobb mértékű (és így talán inkább szándékos csalásnak tudható be), a 9. cikk szerinti eljárás mentességet biztosít a fizetendő, de be nem vallott adó kisebb (szélsőséges esetekben elenyészően kicsi<sup>24</sup>) hányadának megfelelő összeg megfizetése esetén mentességet biztosít.

51. A Bizottság hangsúlyozza, hogy a 9. cikk alapján bármelyik adóalany kiküszöbölheti az ellenőrzés vagy az ismételt adómegállapítás kockázatát több adózási időszak vonatkozásában, a rendesen 20%-os kulcs alapján fizetendő HÉA összegéhez kevéssé kapcsolódó összeg megfizetésével. A 8. cikk szerinti amnesztia is megvédi az adóalanyt a további ellenőrzéssel vagy ismételt adómegállapítással szemben, azonban nagyobb összeg megfizetése ellenében. Az adóhatóságok ellenőrzési jogköréről való ilyen nagy mértékű lemondás a Bizottság álláspontja szerint súlyosan torzítja a közös HÉA-rendszer semlegességét. A különböző adóalanyok összehasonlítható ügyletek tekintetében igen eltérő bánásmódban részesülnek, ami aláássa a tisztességes versenyt.

24 – A Bizottság egy olyan adóalany esetére hivatkozik, aki az egyik adózási időszakban semmilyen bevallást nem nyújtott be, ha pedig benyújtott volna, abban 600 000 eurót kellett volna bevallania. A 9. cikk szerinti eljárásban a teljes mentesség megszerzéséhez fizetendő maximális összeg 3000 euró – vagyis az adóhatóságok véglegesen elesnek 597 000 eurótól. Ehhez hozzátenném, hogy az elvesző összegek aránya ennél is kiugróbb lehet, mivel a szóban forgó rendelkezés kifejezetten rendelkezik 11 600 000 eurót meghaladó összegekről is.

52. Ismét csak egyetérteni tudok a Bizottsággal abban, hogy az olyan jogszabályi intézkedés, amely alapján a becsületes és kötelességtisztelő kereskedők teljes mértékben bevallják a HÉÁ-t, míg a tisztességtelen vagy gondatlan kereskedők mentesülnek a további vizsgálatról, amennyiben megfizetik a valóban fizetendő HÉA összegének legfeljebb felét, sőt esetlegesen ennél is sokkal kevesebbet, nem áll összhangban a tagállamokra különösen a hatodik irányelv 2. és 22. cikke által rótt kötelezettségekkel. Konkrétabban, a 2003. évi olasz költségvetési törvény 9. cikke szerinti intézkedések teljes mértékben figyelmen kívül hagyják a hatodik irányelv Bizottság által hivatkozott 22. cikkében foglalt részletes rendelkezéseket,<sup>25</sup> mivel nem tartalmazzák a ténylegesen teljesített ügyletek bevallására vonatkozó kötelezettséget, valamint mivel a fizetendő összegek semmilyen módon nem kapcsolódnak ahhoz az adóhoz, amelyet ezen ügyletek után fizetni kellett volna. Emellett, ahogy arra a Bizottság is helyesen rámutat, az amnesztia meglehetősen figyelmen kívül hagyja az eltéréseket, mivel nem tesz különbséget az eseti és a rendszeres alacsonyabb összegű bevallások között, a kisebb és nagyobb összegek között, illetve a gondatlanság és a csalás között.

53. Az olasz védekezés fő eleme viszont az, hogy az amnesztia korlátozott körben vehető igénybe, valamint az olyan hatékony intézkedés, amely az egyébként az adóhatóság számára elvesző összegek beszedésének biztosítását célozza, és így a tagállamok számára fenntartott mozgástérbe esik. Ezért a végkövetkeztetés levonása előtt meg kell vizsgálni ezeket a szempontokat is.

Az amnesztiára vonatkozó rendelkezések korlátozása

54. A Bizottság úgy jellemzi a vitatott amnesztiát, mint általános és különbségtétel nélküli lemondást az ellenőrzésről és az ismételt adómegállapításról, míg az olasz kormány felhívja a figyelmet az amnesztiára vonatkozó rendelkezések igénybevehetőségének több korlátozására. E korlátozások véleménye szerint jelentősek, és ezek alapján az amnesztia nem nevezhető általánosnak és megkülönböztetés nélkülinek.

55. Először is, az amnesztiát nem vehetik igénybe olyan adóalanyok, amelyek eredetileg egyáltalán nem nyújtottak be HÉA-bevallást az érintett adózási időszakok egyike tekintetében sem.<sup>26</sup> A Bizottság válasza szerint ez a helyzet jellegéből adódóan teljesen marginális.

56. Azt valóban csak remélni lehet, hogy az ilyen helyzet nem szokványos, Olaszország pedig nem kifogásolta a „marginális” kifejezés használatát annak leírására. A gyakorlatban az értékelhető méretű vállalkozások, még ha be is akarják csapni az adóhatóságot, kelően elfogadható bevallásokat nyújtanak be, elkerülendő, hogy magukra vonják a figyelmet. Ezzel szemben ugyanakkor a bevallás teljes hiánya jellemzőbb lehet az olyan kisebb piaci szereplőknél, amelyek mindenképpen el kívánják kerülni, hogy észleljék őket, vagy amelyek úgy érzik, hogy az adóelkerülés

25 – Lásd a fenti 8–10. pontot.

26 – A 8. cikk (4) bekezdése és a 9. cikk (14) bekezdésének c) pontja.

valamilyen erkölcsi *de minimis* szabály alapján igazolható.<sup>27</sup> Emellett valószínű, hogy számos jogellenes tevékenységet nem vallanak be a HÉA tekintetében, még ha azok főszabály szerint adókötelesek lennének is.<sup>28</sup>

57. Ezért nem vagyok meggyőződve arról, hogy e kizárás általában véve marginális. Ami a látható gazdaságot illeti, ott kétségkívül marginális, egyszerűen azért, mert az észlelhetően adóköteles üzleti tevékenységet folytatók szükségesnek fogják tartani, hogy legalább annyit bevalljanak a tevékenységükből, ami elegendő a kényelmetlen ellenőrzések elhárításához, és amennyiben így járnak el, akkor esetükben nem kizárt az amnesztia. Ez az érvelés azonban nem áll a láthatatlan vagy illegális gazdaságra, amelynek méretét Olaszország GDP-jének több mint 26%-ára becsülik.<sup>29</sup>

58. Másfelől az az (elméleti) adóalany, aki el kívánja kerülni azt, hogy az adóhatóságok bármilyen mértékben is tudomást szerezzenek létezéséről, valószínűleg kevésbé fog arra törekedni, hogy az amnesztia biztosította védelmet élvezhesse, mint az, akiről az adóhatóságoknak már tudomása van, azonban valamit rejteget előlük. Az is kevésbé valószínű, hogy az adóhatóságok ellenőrizni fogják az előbbieket, különösen, ha erőforrásaik végesek, ahogy azt az olasz kormány is kifejtí érvelésében.

27 – Egyes más tagállamokkal ellentétben, Olaszországban nincs HÉA nyilvántartásba vételi küszöb, vagyis a legkisebb vállalkozásoknak is adóbevallást kell benyújtaniuk.

28 – Lásd például a C-439/04. sz. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.), 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

29 – Lásd például a European Employment Observatory Review, 2004. őszi számát, különösen a 77. és 106–110. oldalt.

59. Mindent összevetve tehát nem tartom valószínűnek, hogy azoknak az adóalanyoknak a kizárása, amelyek egyáltalán nem nyújtottak bevallást egyik érintett adózási időszakra sem, jelentős hatással járna azok számára nézve, akik élnek vagy élni kívánnak az amnesztia nyújtotta előnyökkel.

60. Másodszor, az olasz kormány úgy érvel, hogy az amnesztia nem vehető igénybe abban az esetben, ha korábban szabálytalanságokat észleltek.<sup>30</sup> A Bizottság ellenérve szerint a kizárás nem teljes – bizonyos esetekben a 289/2002. sz. törvény 15. és 16. cikke szerinti rendezési eljárás alkalmazható az ismételt adómegállapítási eljárás lezárása és az amnesztiával élés lehetőségének újbóli megnyitása érdekében –, az olasz kormány azonban ismét kiemelte, hogy a szóban forgó intézkedés csak azokat érinti, akik az ilyen eljárás lehetőségével élhetnek.

61. A 15. és 16. cikk Olaszország által válaszában rendelkezésre bocsátott szövegből úgy tűnik, hogy azok az ismételt adómegállapítási eljárások, amelyek még nem jutottak el a jogerős végzés vagy döntés szakaszába, lezárhatók, ha az adóalany megfizeti a követelt adó 50%-át, de legalább 150 eurót, a 8. cikk (10) bekezdéséből és a 9. cikk (14) bekezdéséből pedig megállapítható, hogy amennyiben ez a fizetés megfelelő határidőben megtörtént, az adóalany mind a 8., mind pedig a 9. cikk szerinti amnesztiával élhet.

30 – A 8. cikk (10) bekezdése és a 9. cikk (14) bekezdése.

62. Ennek következtében tehát az olasz kormány által hivatkozott kizárás korlátozott körben érvényesül. Az természetes, hogy a más módon nehezen beszédhetőnek ítélt, egyébként fizetendő adók helyett önkéntes hozzájárulás megfizetését célzó adóamnesztia nem terjedhet ki arra, hogy az adóalany javára újból megnyisson olyan eljárásokat, amelyekben már az adóhatóság előnyére szolgáló döntés született. Ugyanakkor a folyamatban lévő eljárás alatt álló adóalanyok élhetnek az amnesztiával, ha az amnesztiaeljárásban igényelt összeg mellett megfizetik az ezen eljárással érintett összeg egy részét. Az amnesztia továbbra is vonzó lesz ezek számára, ha annak során mentességet szerezhetnek egy összességében annál kisebb összeg megfizetése révén, mint amelyet várhatóan akkor kellene fizetniük, ha az eljárás számukra hátrányos döntéssel zárulna. Mindennek ugyanakkor az a következménye, hogy az adóhatóságok alacsonyabb összeget szednek be, mint amelyet egyébként beszédtek volna, továbbá lemondanak minden további ellenőrzésről.

63. Harmadszor, az olasz kormány rámutat arra, hogy az amnesztia alapján fizetett összeg összevethető a bevallásokban szereplő adatokkal, valamint, hogy amennyiben már benyújtottak visszatérítés iránti igényt, az amnesztia kihasználása nem zárja ki ezen igények jogszerűségének ellenőrzését.<sup>31</sup>

64. Ahogy azt a Bizottság is helyesen hangsúlyozza, ezen ellenőrzések közül az első tisztán

formális, és teljes mértékben a benyújtott bevallások pontosságán alapul – amelynek ellenőrzését éppen az amnesztiaeljárás zárja ki.

65. A második típusú ellenőrzés a HÉA visszatérítésére irányuló igényeket érinti, vagyis arra olyan helyzetekben kerül sor, ha az előzetesen felszámított adó összege meghaladja az áthárított adó összegét, és a kettő közötti különbség az adóalany javára szolgál, nem pedig az adóhatóságára. Az olasz kormány állítása szerint ilyen esetekben, függetlenül az amnesztiától, az ellenőrzés kiterjedhet az előzetesen felszámított adó összegét tartalmazó számlákat kibocsátó értékesítőre, aki mindenképpen köteles bevallani az adót, mivel kibocsátotta a számlát.<sup>32</sup>

66. Úgy vélem, hogy az ellenőrzés alóli mentesülés kizárása szintén marginálisnak tűnő kérdés. Az a kereskedő, aki olyan HÉA-visszatérítést igényelt, amelyre nem volt jogosult, továbbra is így fog eljárni, akár összejátszik beszállítóival, akik ellátják olyan számlákkal, amelyekben valójában a hatóságoknak meg nem fizetett előzetesen felszámított HÉA-összeget tüntetnek fel, akár nem. Amennyiben sor került ilyen összejátszásra, megvizsgálható, hogy hacsak nem fenyeget azonnali ellenőrzés, egyáltalán kíván-e élni az amnesztiával, mivel olyan iratok birtokában van, amelyek *prima facie* feljogosítják őt a visszatérítésre, ha pedig él az amnesztiával, az szükségképpen azzal jár, hogy bejelenti a csalásban résztvevő társát (társait). Az „eltűnt kereskedő” típusú csalásnál (ilyenkor egy vagy több kereskedő eltűnik, anélkül

31 – A 9. cikk (9) bekezdése alapján, különösen ahogy azt az alkotmánybíróság 2005. július 27-i ítéletében értelmezte.

32 – A 633/72. sz. elnöki rendelet 54bis. cikke; lásd a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének d) pontját (a 28g. cikkben), illetve a 2006/112 irányelv 203. cikkét.

hogyan bevallaná a HÉÁ-t a hatóságoknak), a beszállítók vizsgálata eleve eredménytelen lesz. Amennyiben viszont nem került sor összejátszásra, kevésbé valószínű, hogy ennek ellenére szabálytalanságokat tárnak fel az ellenőrzés során.

67. Mindent összevetve tehát az amnesztia hatályának az olasz kormány által hivatkozott korlátozásai, bár nem teljesen illuzórikusak, nem tűnnek lényegesnek.

A beszéd hatékonysága és a tagállamok rendelkezésére álló mozgástér

68. Nem vitatott, hogy a HÉÁ-rendszer jelenlegi harmonizáltsága mellett a tagállamok felelősek az adóalanyok jogkövetésének vizsgálatáért, a bevallások, a könyvelés és az egyéb releváns iratok ellenőrzéséért, valamint a fizetendő adó kiszámításáért és beszédéséért. Nem vitatott az sem, hogy e tekintetben rendelkeznek bizonyos mozgástérrel annak vonatkozásában, hogy miként használhatják fel a leghatékonyabban a rendelkezésükre álló erőforrásokat.

69. Olaszország előadja, hogy a vitatott rendelkezések ösztönzik a korábban be nem vallott összegek önkéntes bevallását bizonyos adóalanyok részéről, ezáltal erőforrásokat szabadítva fel a megrögzött jogsértők ellenőrzésére, összességében az egyébként

elérhetőnél szélesebb körű bevallást eredményezve. Ez azon mozgástérbe esik, amelyről maga a Bizottság is elismeri, hogy megilleti a tagállamokat annak meghatározása tekintetében, hogy miként használják fel erőforrásaikat a jogkövetés és a végrehajtás legmagasabb szintű biztosítása céljából.

70. Az olasz kormány közli, hogy összesen 162 000 adóalany élt a 8. cikk szerinti amnesztiával, 750 000 adóalany pedig a 9. cikk szerinti amnesztiával. Az utóbbi adat az Olaszországban 2001-ben nyilvántartásba vett 5 309 654 adóalany 13,37%-át tükrözi.<sup>33</sup> 2003-ban a teljes beszédett összeg (1 938 millió euró) elérte az abban az évben beszédett teljes HÉÁ-összeg (101 890 millió euró) 1,9%-át. Ezzel szemben a hagyományos ellenőrzések alapján beszédett HÉÁ-összeg 1999 és 2002 között ennél jóval alacsonyabb volt, mivel az 140 millió euró és 357 millió euró között váltakozott, a négyéves időszak egészében pedig összesen csak 1409 millió eurót tett ki.<sup>34</sup> Ezek az adatok Olaszország véleménye szerint rámutatnak arra, hogy a kereset mennyire megalapozatlan.

71. A Bizottság válasza szerint ezek az adatok inkább azt mutatják, hogy túlságosan sok adóalany használta ki előnyére az amnesztiát, túlzottan korlátozott eredmények fejében.

33 – Ez számítási hibának tűnik: 750 000 az 5 309 654 14,125%-a. A 8. cikkben szereplő 162 000 az adóalanyok összesített számának 3,05%-át teszi ki.

34 – Összehasonlítva ezeket az adatokat az ugyanabban a négy évben beszédett HÉÁ összegével – az olasz kormány közlése alapján – arra az eredményre jutottam, hogy az ellenőrzések alapján beszédett adó az adott évben beszédett összeg 0,18 és 0,38%-a közé tehető, illetve a teljes négyéves időszak 0,3%-ára.

Az amnesztia állítólagos előnyei (nagyobb fokú és hatékonyabb beszédés) illuzórikusak (a beszédett arány csekély, és az egyetlen valós hatás az, hogy kizárja az adóhatóságok részéről az ellenőrzést), emellett pedig nincs is túlzott jelentőségük, figyelemmel a hatodik irányelv 2. és 22. cikkében foglalt előírások kötelező jellegére.

72. Olaszország erre azt a választ adta, hogy a vitatott rendelkezések ösztönzik az önkéntes bevallásokat; hogy az erőforrások ilyen módon olyan adóalanyok ellenőrzésére fordíthatók, akik nem élnek a rendelkezésekben foglaltakkal; hogy az ilyen személyek tekintetében a 2003. évi költségvetési törvény 10. cikke a lehetséges ellenőrzések időszakát két évre terjesztette ki; valamint, hogy a beszédett összegek jelentősen magasabbak voltak annál, mint amennyit egyébként beszédtek volna. Az előnyök tehát valóságosak és nem tekinthetők jelentéktelennek. Emellett a) az amnesztia olyan esetekre vonatkozik, amelyekben a bevallás benyújtásának elmulasztását nem derítették fel, és azt esetlegesen soha nem is derítenék fel, b) a 9. cikk alapján az adóalany a vonatkozó időszak minden adóéve vonatkozásában köteles fizetést teljesíteni, akkor is, ha az eredeti mulasztás csak egy évet érint, és (c) az adót, bár összege kisebb, mint amennyit elméletileg fizetni kellene, azonnal beszedik, és erre nem hosszadalmas vizsgálati és beszédési eljárást követően kerül sor.

73. A Bizottság HÉA-amnesztiákkal kapcsolatos kifogása nem tűnik abszolút jellegűnek, ugyanakkor igen erős, tekintettel a vitatott rendelkezések által öltött formára.

74. Ennek megfelelően hasznos lehet a jelenség rövid, általános vizsgálata. Az adóamnesztiák rendszerint a büntetőjogi szankciók, bírságok és kamatfizetés alóli (részleges vagy teljes) mentességgel járnak – a Bizottság pedig kifejezetten elfogadja azt, hogy a HÉA tekintetében ezek a kérdések a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azokat a közösségi jog nem korlátozza. Az is rendszeres ugyanakkor, hogy az amnesztia a teljes fizetendő összeg megfizetését igényli, és nem jár az ellenőrzés alóli mentesüléssel. A cél általában az önkéntes fizetés ösztönzése a büntetés alóli mentesség biztosításával (ennek fenyegetése az eredeti jogkövetés fokozását célozza, ugyanakkor eltántoríthat az utólagos jogkövetéstől, amennyiben a megbánás ára túlságosan magas), úgy, hogy ne tegyék előnyösebbé az adókijátszást, és az azt követő megbánást, mint a pontos és becsületes eredeti bevallás benyújtását, illetve az, hogy a jövőre nézve visszatereljék a jogsértő adófizetőket a jogkövetők közé.

75. A szakirodalom álláspontja<sup>35</sup> szerint a hatékonyság érdekében az adóamnesztiáknak többek között kivételeseknek kell lenniük (ellenkező esetben az ismétlődés arra ösztönzi az adófizetőket, hogy a jövőbeli adóamnesztiákra számítva alakítsák taktikájukat), legalább a korábban esedékes összeg és általában valamennyi kamat megfizetését kell tartalmazniuk (ellenkező esetben úgy tekinthető, hogy a kijátszást megjutalmazták), és legalább egy fokozott ellenőrzés hihető bejelentésével kell együtt járniuk (ellenkező

35 – Például Stella, Peter, „An economic analysis of tax amnesties”, IMF munkaanyag 89/42, 1989; Boise, Craig M., „Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty”, *George Mason Law Review* 2007, 667. o., különösen a 693. és az azt követő oldalakon.



esetben a bevallás és a felfedezés közötti különbség nem tűnik majd előnyösnek).

76. A vitatott amnesztia láthatólag egyik fenti jellemzővel sem rendelkezik. Valójában több, egymást követő évre kiterjesztették,<sup>36</sup> amivel esetlegesen várakozásokat alakítottak ki a jövőbeli amnesztiák tekintetében, csökkentve ezáltal a jogkövetés valószínűségét. Bizonyíték van arra is, hogy Olaszország gyakorta élt a múltban az amnesztia lehetőségével.<sup>37</sup> Megállapítható, hogy ezekre olyan rendszerességgel került sor, hogy a jövőbeli amnesztiákra vonatkozó várakozás tényezővé vált az alacsony szintű nemzeti adózási jogkövetés okai között.<sup>38</sup> Még abban az esetben is, ha – ahogy azt Olaszország a tárgyaláson hangsúlyozta – a HÉA-bevételek ténylegesen növekedtek az egymást követő években, nem terjesztettek elő bizonyítékot arra, hogy ez bármilyen konkrét kapcsolatban állna az amnesztiával (és nem valamelyik másik lehetséges okkal a sok közül) és hogy annak bármilyen tartós hatása lenne.

36 – Lásd a fenti 3. lábjegyzetet.

37 – Az USA Kongresszusának egy 1998. évi dokumentuma szerint „Olaszország több mint két tucat amnesztiát adott, vagyis körülbelül két évente egyet”. Egy, a Bizottság által keresetében idézett cikk szerint (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, I. rész, 1449. o.) a 2003-as amnesztia volt 1900 óta az ötvennyolcadik.

38 – „*Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*”, Marè, M. és Salleo, C. a Nemzetközi Közpénzügyi Szervezet 59. kongresszusa, Prága, 2003. augusztus. Lásd még „*Gradual Recovery in Euroland*”, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Vitairatok, 405. o. „[...] 2003 első felében Olaszországban a GDP 0,8%-ára emelkedett a pótlólagos bevételek mértéke egy széles körű adóamnesztiával összefüggésben. Rövid távon Olaszország ezen egyszeri intézkedésnek köszönhetően képes volt megátolni a Stabilitási és Növekedési Paktum küszöbértékének átlépését. Középtávon ugyanakkor nő a 3%-os küszöb átlépésének valószínűsége. A tapasztalatok szerint a gyakori adóamnesztiák – Olaszországban 20 éve alatt ez volt a harmadik amnesztia – gyengítik az adózási hajlandóságot. Ennek következtében az adóbevételek közép- és hosszú távon alacsonyabbak, mint amekkorák az amnesztia nélkül lennének”.

77. Olaszország állítása szerint a beszedett összegek az éves HÉA-bevétel összesen közel 2%-át teszik ki. Amennyiben az elmaradó HÉA-bevételek (az elméletben beszedhető összeg és a ténylegesen beszedett összeg közötti különbség) 35 és 40% közé tehető Olaszországban,<sup>39</sup> ez azt jelenti, hogy a ténylegesen beszedett összeg 3–4%-a lehet az elméletben fizetendő, de soha be nem vallott összegnek.<sup>40</sup>

78. Az igaz, hogy egy adóhatóság sem remélheti, hogy leleplez minden adócsalást, és nem a Bíróság feladata tanácsokat adni Olaszország számára erőforrásai leghatékonyabb felhasználására, még akkor sem, ha rendelkezne az ehhez szükséges szakértelemmel. Ugyanakkor úgy vélem, hogy az a módszer, amely révén úgy tűnik, hogy a be nem szedett adó 3–4%-át lehet beszedni (vagyis a be nem szedett összeg legalább 95%-ára nincs hatással, és ennek legalábbis egy hányada véglegesen beszedhetetlenné válik), nyilvánvalóan nem tekinthető az erőforrások hatékony felhasználásának.

## Összegző elemzés

79. Nem tartható fenn komolyan az az állítás, amely szerint a 2003. évi olasz

39 – A 07/31. sz. IMF munkaanyag „*VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done*” Michael Keen és Stephen Smith, 2007. február, 19. o.

40 – Másként fogalmazva, a 60–65% beszedett adó 2%-a a 40% be nem szedett adó (durván) 3–4%-a.

költségvetési törvény 8. és 9. cikkében foglalt bevételnövelő módszerek bármennyire is összegegyeztetetők lennének a HÉA kivetésének a hatodik irányelvben a tagállamokra előírt szabályaival. Az irányelv nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a HÉÁ-t rendes kulcsának fele alapján állapítsák meg (ami a 8. cikk gyakorlati következménye).<sup>41</sup> Még kevésbé engedi meg az irányelv, hogy a HÉA összegét a bevallott előzetesen felszámított adó 2%-ának és a bevallott áthárított adó 2%-ának megfelelő összegben állapítsák meg, egy olyan, teljesen meghatározatlan HÉA-összeg helyett, amelyet be kellett volna vallani, azonban nem vallottak be. Végül, bár a HÉA „önbevallás” alapján fizetendő adó, nyilvánvaló, hogy a tagállamok kötelesek a jogkövetés ellenőrzésére és kikényszerítésére, továbbá nem jogosultak lemondani erről a felelősségről egész sor adóköteles gazdasági tevékenység vonatkozásában.

80. A vitatott amnesztiarendelkezések elméletben Olaszország teljes adóköteles, be nem vallott kereskedelmi forgalmára vonatkoznak, amelyet közgazdászok következetesen az ország GNP-jének jelentős hányadára becsülnék – talán 25 és 40% közé. A gyakorlatban e rendelkezéseket az olasz kormány által közölt adatok szerint az adóalanyok több mint 17%-ára alkalmazták.<sup>42</sup> Hatásuk tehát távolról sem tekinthető jelentéktelennek, és azok komolyan csorbítják a

41 – Azt is meg lehet jegyezni, hogy Olaszország 20%-os általános kulcsának a fele 10%, amely alacsonyabb, mint a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontja által engedélyezett minimális 15%.

42 – A Bizottság által a tárgyaláson kifejtettek szerint azok száma, akik élvezték az amnesztia előnyeit, jelentősen meghaladja egy olyan közepes méretű tagállam, mint Belgium adóalanyainak számát.

HÉÁ-nak – hatodik irányelv harmonizációt célzó szabályaival összhangban álló – helyes alkalmazását.

81. Nem tűnik hitelesnek ezek védelme azon az alapon sem, hogy az erőforrások hatékony felhasználását eredményezik. Éppen ellenkezőleg, ahogy a józan ész és a gazdasági elemzés is alátámasztja, e rendelkezések alacsonyabb szintű HÉA-jogkövetést eredményezhetnek (legalábbis) közép- és hosszú távon, mivel a jogsértést jutalmazza a jogkövetéssel szemben, és történelmi léptékekben szemlélve, kialakítják a jövőbeli hasonló bánásmódról vonatkozó valós várakozást.

82. A Bizottság által kért megállapításnak tehát helyt kell adni.

## A költségekről

83. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel úgy vélem, hogy a Bizottság kérelmének helyt kell adni, és az kérte a költségviselésre kötelezést, ebből következően Olaszországot kell kötelezni az eljárás költségeinek viselésére.

## Véggövetkeztetések

84. A fentiekből következően azt javasolom, hogy a Bíróság

- állapítsa meg, hogy mivel a 2002. december 27-i 289. sz. törvény (2003. évi költségvetési törvény) 8. és 9. cikkében kifejezetten és általánosan előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését, az Olasz Köztársaság nem teljesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az ezzel összefüggésben értelmezett EK 10. cikkből eredő kötelezettségeit;
  
- az Olasz Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.