



## Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2019. január 17.<sup>1</sup>

**C-712/17. sz. ügy**

**EN.SA Srl**

**kontra**

**Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso**

(a Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia [Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottérték-adó – Fiktív ügyletek – Az előzetesen felszámított adó levonásának megtagadása – Adó tartozás keletkezése számlakibocsátás révén – A megtagadott adólevonás teljes összegének megfelelő mértékű további szankció – A semlegesség elvével való összeegyeztethetőség – Az arányosság elvével való összeegyeztethetőség”

### I. Bevezetés

1. Ez az ügy ismét<sup>2</sup> a héajog „szankciójelleget” a problematikáját érinti. A héacsalás elleni küzdelem során a Bíróság e tekintetben nagyon szigorú: az adólevonás (és az adómentesség) megtagadása nemcsak akkor jöhet szóba, ha maga az adóalany követ el adócsalást, hanem akkor is, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.<sup>3</sup>

2. Érvényes-e ez a szigorú alaptétel (az adólevonás megtagadása a szolgáltatási lánc valamennyi szintjén) immár abban az esetben is, ha a héacsalás ugyan kizárt, azonban nem létező ügyletekkel más indokolatlan előnyökre akarnak szert tenni? „Szankcionálhatja”-e az érintetteket a jelen ügyben – a büntetőjogi szankcióktól függetlenül – a héajog úgy, hogy hosszabb szolgáltatási láncban az érintettek mindegyikétől megtagadják az adólevonást, egyúttal azonban velük szemben adókötelezettséget is megállapítanak és azonkívül még a megtagadott adólevonás összegének 100%-ával egyező mértékű közigazgatási jogi szankciót is kiszabnak?

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: német.

<sup>2</sup> A teljesség igénye nélkül lásd: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455); 2014. október 9-i Traum ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446).

<sup>3</sup> 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. pont); 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. pont); 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont); 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 56. pont); a keletkezett kár túlkompensálásának ebből eredő problémájával kapcsolatban lásd már: Vetsch Int. Transporte ügyre vonatkozó indítványom (C-531/17, EU:C:2018:677, 39. és azt követő pontok).

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

3. Az ügy uniós jogi hátterét a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv<sup>4</sup> (a továbbiakban: héairányelv) képezi.

4. Ezen irányelv 168. cikke (1) bekezdése a) pontjának rendelkezése szerint:

„(1) Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát; [...]

5. A héairányelv 203. cikke a következőképpen szól:

„A héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.”

### B. Az olasz jog

6. Az olasz jogban a héairányelv előírásait több köztársasági elnöki rendeletben ültették át.

7. Az 1972. október 26-i 633/72. sz. köztársasági elnöki rendelet (a továbbiakban: 633/72. sz. rendelet) 19. cikke úgy rendelkezik, hogy „a teljesített ügyletekhez kapcsolódó adó összegéből levonható az adóalany által megfizetett vagy fizetendő, illetve a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenységük gyakorlásához beszerzett vagy importált áruk és szolgáltatások vonatkozásában rá áthárított adó”.

8. A 633/72. sz. rendelet 21. cikkének (7) bekezdése ezzel szemben úgy rendelkezik, hogy „amennyiben nem létező jogügyletek után számlát bocsátanak ki, vagy ha a számlán a jogügyletek ellenértéke vagy a vonatkozó adó a valós összegnél nagyobb összegben kerül megjelölésre, az adót a megjelölt teljes összeg után vagy a számlán szereplő tételek alapján kell megfizetni”.

9. Abban az esetben, ha azon jogügylet, amelynek vonatkozásában a számlát kibocsátották és nyilvántartásba vették, részben vagy egészben meghíúsul, az eladó a hivatkozott 633/72. sz. rendelet 26. cikkének értelmében az ott előírt esetekben és módon jogosult a héa nyilvántartásba vételére és levonására, miközben a vevőnek kártérítés címén az eladóhoz kell fordulnia a megfizetett összeg visszatérítése érdekében.

10. Az 1997. december 18-i 471. sz. törvényerejű rendelet 6. cikkének (6) bekezdése („a jogügyletek dokumentálására, nyilvántartására és megállapítására vonatkozó kötelezettségek megsértése”) a kérdést előterjesztő bíróság szerint az adóhatóság számára lehetővé teszi az el nem ismert levonás teljes összegének megfelelő mértékű szankció kiszabását.

## III. Az alapjogvita

11. Az alapjogvita a kérdést előterjesztő bíróság ismertetése szerint a következő.

<sup>4</sup> HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

12. Az alapeljárás felperese (az EN.SA. S.r.l. – a továbbiakban: EN.SA) a villamosenergia-kereskedelemben tevékenykedik, és határozott idejű szerződések alapján a Piattaforma dei Conti Energián (energiaelszámolási platform; a továbbiakban: PCE) kívüli villamosenergia-kereskedelemmel foglalkozik.

13. Ennek során az EN.SA a 2009. és a 2010. adóévben nagy mennyiségű villamos energiát értékesített a „Green Network” csoport társaságai részére, és ez utóbbiaktól „körkörös” jogügyletek révén újra megvásárolta. Könyvelésileg az ügyleteket a helyes összegben tüntették fel. A megfelelő számlákat is kibocsátották ezekről az ügyletekről.

14. Kérdéses, hogy az EN.SA a „Green Network” vállalatcsoport tagja vagy önálló vállalkozás-e. Szintén kérdéses, hogy az EN.SA ugyanazt a villamosenergia-mennyiséget azonnal és ugyanazon az áron vásárolta-e ismételtén vissza. Ugyancsak kérdéses, hogy állítólag miben állt az ugyanazon személyektől való vétel és részükre történő értékesítés célja. Az adóhatóság úgy véli, hogy ennek célja a bevont társaságok könyvelésében nagy összegek feltüntetése, hogy ez utóbbiak (nagyobb mértékű) banki finanszírozáshoz jussanak hozzá. Az EN.SA azonban vitatja ezt.

15. Mindazonáltal annyi bizonyos, hogy ezekre a villamosenergia-ügyletekre vonatkozóan a számlákban feltüntetett héát pontosan és előírászerűen megfizették, és a szolgáltatás mindenkori igénybe vevője adólevonásként érvényesítette. Az is bizonyos, hogy ezzel összefüggésben nem érte kár a kincstárt a héa területén. A kérdést előterjesztő bíróság felvilágosítása alapján különösen kizárt az úgynevezett „körhintacsálás” bármely lehetősége. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdése szerint a kérdést előterjesztő bíróság azonban abból indul ki, hogy a jelen ügyben értékelendő, 2009. és 2010. adóévi villamosenergia-ügyleteket nem létezőnek kell tekinteni.

16. Az adóhatóság adómegállapító határozatával megtagadta az EN.SA-tól a bevételi oldalon (azaz amennyiben ez utóbbi a villamos energiát megvásárolta) e nem létező ügyletekre az adólevonást. A nem létező ügyletekre vonatkozóan az értékesítési oldalon (azaz amennyiben az EN.SA villamos energiát értékesített) azonban megfelelő mértékű adótartozást állapított meg, mivel az EN.SA számláiban a héát külön tüntették fel. Ez vezetett a 2009. évre 47 618 491,00 euró, a 2010. évre pedig 22 001 078,00 euró összegű adótartozás (továbbá a héa, a kamatok és a szankciók) megállapításához.

17. Ezen adómegállapító határozat ellen az EN.SA keresetet nyújtott be, amelyet a Commissione Tributaria Provinciale di Milano (milánói megyei adóügyi bíróság, Olaszország) elutasított. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell döntenie az EN.SA által benyújtott fellebbezésről.

#### **IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás**

18. A 2017. december 20-án érkezett, 2017. október 9-i végzésével a Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország) a Bíróság elé az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette:

Nem létezőnek tekintett olyan jogügyletek esetén, amelyek nem okoznak kárt a költségvetésben, és semmilyen adóelőnyvel nem járnak az adófizető számára, az 1972. október 26-i [633. sz. köztársasági elnöki rendelet] 19. cikkéből (Adólevonás) és 21. cikkének (7) bekezdéséből (A jogügyletekre vonatkozó számlák kiállítása), valamint az 1997. december 18-i [471. sz. törvényerejű rendelet]

6. cikkének (6) bekezdéséből (A jogügyletek dokumentálására, nyilvántartására és megállapítására vonatkozó kötelezettségek megsértése) eredő nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e a Bíróság által a héára vonatkozóan kidolgozott közösségi elvekkel, amennyiben a nemzeti jogszabályok együttes alkalmazása az alábbiakat eredményezi:

- a) a beszerzések tekintetében a vevő által megfizetett adó levonásának egymást követő és ismétlődő kizárása valamennyi olyan vitatott jogügylet esetében, amely ugyanarra a jogalanyra és adóalapra vonatkozik;
- b) az adó kivetése és eladó által történő megfizetése (és a tartozatlanul kifizetett összegek visszatérítésének kizárása) a megfelelő és fiktív, és nem létezőnek is tekintett értékesítések után;
- c) a beszerzések után le nem vonhatónak ítélt adó összegének megfelelő szankció alkalmazása?

19. A Bíróság előtti eljárásban az Olasz Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

## V. Értékelés

### A. A tényállásra és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre vonatkozó előzetes megjegyzések

20. Az előterjesztett kérdés megválaszolására nézve az előzetes döntéshozatalra előterjesztett konkrét kérdés alapján abból kell kiindulni, hogy a jelen villamosenergia-ügyletek esetében olyan nem létező (fiktív) ügyletekről (azaz színlelt ügyletekről) van szó, amelyekre önmagukban nem is került sor.

21. Mindazonáltal az ismertetett tényállás nem szükségszerűen zárja ki létező (azaz valódi) ügyletek fennállását. A villamosenergia-kereskedők közti villamosenergia-ügyletek esetében ugyanis végeredményben soha nem kerül sor a villamos energia fizikai átadására, hanem csupán (rendszerint elektronikus úton) villamosenergia-vételezési jogokat vásárolnak, illetve értékesítenek, ehhez nem szükségesek különös átadási cselekmények. Ha e vételezési jogokat jogilag valóban érvényesen ruházták át, ebben az esetben kizárólag abból a körülményből, hogy ezen ügyletekkel esetleg a mérleget akarták mesterségesen növelni, nem lehet szükségszerűen nem létező ügyletek fennállására következtetni.<sup>5</sup> Azt is lehetne feltételezni, hogy ez a cél egyenesen érvényesen teljesített ügyleteket feltételez. Nincs ugyanis oka a valódi ügyletek fiktív ügyletekkel való helyettesítésének, amennyiben a tranzakció költsége az (elektronikus) villamosenergia-kereskedelemben inkább marginális.

22. Ezért a kérdést előterjesztő bíróságnak pontosan meg kellene vizsgálnia, hogy nem mégis létező ügyletekről van-e szó. Ezeknél akkor az adólevonás lehetséges megtagadásának problémája jelentkezne csalárd, azonban héajogilag jogszerű magatartás esetén, amelyről a Bíróságot a jelen ügyben azonban nem kérdezték.

### B. A jogkérdésről

23. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek ellenben három olyan aspektusa van, amelyeket külön-külön tárgyalok majd. Először is a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy következik-e a héairányelv 168. cikkéből, hogy nem létező ügyletekből álló szolgáltatási lánc esetében minden egyes alkalommal újra és újra meg lehet tagadni az adólevonást (erről az

<sup>5</sup> Még valamely magatartás elítélendő jellege önmagában sem jelenti, hogy e magatartás kivétel lenne az adózás alól – kifejezetten így rendelkezik: 2006. július 6-i Axel Kittel kontra Recolta ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 50. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 49. pont); 2000. június 29-i Salumets és társai ítélet (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. pont).

1. pontban). Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben arra keresi a választ, hogy következik-e a héairányelv 203. cikkéből, hogy a nem létező továbbértékesítéseknél mégis ki kell vetni az adót (és a jogalap nélkül befizetett összegek visszatérítése kizárt) (erről a 2. pontban). Harmadszor a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ilyen esetben arányos-e a nem levonható előzetesen felszámított adó összegének megfelelő mértékű további szankció (erről a 3. pontban).

### **1. Az adólevonás megtagadása nem létező ügyleteknél**

24. A héairányelv 168. cikke az adólevonást csak meghatározott feltételekkel teszi lehetővé az adóalany számára. Így az adóalanyoknak egyrészt magának kell ügyleteket teljesítenie, másrészt pedig csak azt a héát vonhatja le, amelyet a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés után fizettek. A héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése szerint a villamos energia birtokba vehető dolognak minősül.

25. Ily módon az adólevonás feltételezi, hogy villamos energia értékesítésére ténylegesen sor kerüljön.<sup>6</sup> Következésképpen adólevonás nem lehetséges, ha nem áll fenn tényleges termékértékesítés.<sup>7</sup>

26. Nincsen jelentősége, ahogyan a Bizottság és Olaszország is érvel, hogy a fiktív szolgáltatás nyújtójának a héairányelv 203. cikkének rendelkezése szerint adót kell fizetnie, mert a fiktív termékértékesítésről olyan számlát bocsátott ki, amely a héát külön tünteti fel. A Bíróság ugyanis már több alkalommal pontosította, hogy a levonási jog gyakorlása nem terjed ki arra az adóra, amely kizárólag a számlán történő feltüntetése miatt fizetendő.<sup>8</sup>

27. Végeredményben ebből következik, hogy az EN.SA tekintetében nem áll fenn adólevonáshoz való jog, ha részére nem teljesítettek termékértékesítést. Ezen a következtetésen az sem változtat, ha valamely hosszabb szolgáltatási láncban több fiktív termékértékesítés követi egymást. A héairányelv 168. cikke nem tesz különbséget egy konkrét termékértékesítés vagy több olyan termékértékesítés között, amelyekre egymás után vagy körkörösén kerül sor.

28. Az előzetesen felszámított adó levonására való jogosultság hiányában család magatartáson alapuló adólevonás megtagadására vonatkozó kérdés a jelen ügyben tehát nem merül fel.

### **2. Számlakibocsátáson alapuló adókötelezettség**

29. Következésképpen azt kell megvizsgálni, hogy a bevételi oldalon szereplő fiktív termékértékesítés ellenére – amely nem jogosít adólevonásra – lehet-e héát megállapítani az értékesítési oldalon szereplő fiktív termékértékesítésre. Ez hosszabb termékértékesítési láncban nagyon magas adóbevételt generálna az érintett állam számára, jóllehet a héajog alaptényállása (a 2. cikk (1) bekezdése – adóalany ellenérték fejében végzett termékértékesítése vagy szolgáltatásnyújtása) nem áll fenn.

<sup>6</sup> 2018. június 27-i SGI és Valériane ítélet (C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501, 35. pont); 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 34. pont); 2005. május 26-i António Jorge ítélet (C-536/03, EU:C:2005:323, 24. és 25. pont); 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 31. pont); 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 36. pont).

<sup>7</sup> Utoljára kifejezetten így rendelkezik: 2018. június 27-i SGI és Valériane ítélet (C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501, 36. pont).

<sup>8</sup> 2018. június 27-i SGI és Valériane ítélet (C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501, 37. pont); 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 34. pont); 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 23. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 19. pont).

**a) A fiktív ügyletekre vonatkozó számla kibocsátójának adó tartozása**

30. E kérdés megválaszolására nézve a héairányelv 193. és 203. cikke irányadó. A héairányelv 193. cikke előírja, hogy a héát először is az adóztatandó termékértékesítést végző adóalany köteles megfizetni. A kérdést előterjesztő bíróság szerint termékértékesítés nem áll fenn. Emellett a héairányelv 203. cikke úgy szabályoz, hogy a héát bármely olyan személynek (is) meg kell fizetnie, aki ezt az adót feltünteti a számlán. Erről a konstellációról van szó az EN.SA esetében.

**1) A héairányelv 203. cikkének értelme és célja**

31. A héairányelv 203. cikkének értelme és célja az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárításában áll, amely a jogosulatlan adólevonásnak a számla címzettje általi, e számlán alapuló érvényesítéséből származhat.<sup>9</sup> E veszélyeztetést szemlélteti a jelen tényállás.

32. Az adólevonás joga ugyan csak azokra az adókra áll fenn, amelyek a héaköteles ügyletkez kapcsolódnak.<sup>10</sup> Az adóbevétel-kiesés veszélye azonban addig áll fenn, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a héairányelv 168. cikkének alapján adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát.<sup>11</sup> Nem zárható ugyanis ki, hogy az adóhatóság nem tudja kellő időben megállapítani, hogy anyagi jogi megfontolásokkal ellentétes a formálisan adott levonási jog gyakorlása.

33. A héairányelv 203. cikkének célja ezzel a számla *címzettjének* adólevonása és a számla *kibocsátójának* adó tartozása közötti párhuzam, ahogyan az rendes körülmények között valódi termékértékesítés esetében a szolgáltatás nyújtójára és a szolgáltatás megrendelőjére vonatkozóan fennállna. A héairányelv 203. cikkének szövegezése szerint ennek során nem szükséges, hogy az adólevonást ténylegesen a számla címzettje végezze el.

34. Végeredményben tehát a számla kibocsátója vétkességétől függetlenül (azaz absztrakt módon) felelős azért a kockázatért, hogy a számla címzettje e (jogsértő) számla alapján jogtalan adólevonást végezhet. A számla kibocsátójának absztrakt objektív felelősségéről van szó. Nemcsak a helyes adókulcsban tévedés esetén állhat fenn (a számlában normál adókulcsot említenek a csökkentett adókulcs helyett), hanem különösen a fiktív ügyletekre vonatkozó elszámolás esetén is.

**2) Alkalmazás tilalma fiktív termékértékesítés elszámolása esetében?**

35. Mindazonáltal a Bíróság egyik határozatában úgy döntött, hogy mivel az alapul szolgáló szolgáltatásnyújtások nem tartoznak a héa hatálya alá, a számlában tévesen héaként feltüntetett összeget sem lehet héának tekinteni.<sup>12</sup>

36. Ennek az ítélkezési gyakorlatnak a következetes folytatása a jelen ügyben azt jelentené, hogy a fiktív ügyletekre vonatkozó elszámolás – mivel ezen ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá (lásd fentebb a 25. és azt követő pontokat) – nem váltaná ki a héairányelv 203. cikkének jogkövetkezményeit. A héairányelv 203. cikke ebben az esetben csak a (valódi) termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tekintetében túl nagy összegben feltüntetett héa esetére lenne alkalmazható. Az ilyen korlátozásra nézve azonban sem a szövegezés, sem az absztrakt objektív felelősségként felfogott értelem és cél nem ad támpontokat.

<sup>9</sup> Kifejezetten így rendelkezik a 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont), a 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. és 61. pont) és a 2003. november 6-i Karageorgou ítéletre (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont) történő hivatkozással.

<sup>10</sup> 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont).

<sup>11</sup> Kifejezetten így rendelkezik a 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. és azt követő pontok) a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítéletre (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. pont) történő hivatkozással.

<sup>12</sup> 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 53. pont).

37. Ezenkívül a Bíróság az ugyanazon és egy további határozatában<sup>13</sup> úgy fogalmazott, hogy a hatodik irányelv<sup>14</sup> nem kifejezetten arról az esetről rendelkezik, amikor a héa tévesen kerül feltüntetésre a számlán, pedig nem kellene megfizetni. Végül azonban ezekben az ítéletekben is olyan számlák helyesbítéséről volt szó, amelyről a héairányelv 203. cikke ténylegesen nem rendelkezik.<sup>15</sup> Ezek az ítéletek továbbá nem fiktív ügyletek szándékos elszámolására vonatkoztak, hanem az adóalanyi minőségben és az ügyletek helyében való tévedésekre.

38. Különösen, a Bíróság egy másik ügyben megerősítette, hogy a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja (ennek felel meg a héairányelv 203. cikke) a *pro forma* számlákra (azaz a fiktív ügyletekre vonatkozó számlákra) is kiterjed.<sup>16</sup>

39. Végül nem arról van szó, hogy csak azt a számlakibocsátót tegyék felelőssé az adóbevétel bekövetkezett (absztrakt) veszélyeztetéséért, aki az adókulcs összegében téved vagy szándékosan héát tüntet fel adómentes ügyletre, azt ellenben nem, aki szándékosan fiktív ügyletekről készít elszámolást. Mindkét esetben azonos az adóbevételnek a számla címzettjének jogosulatlan adólevonása általi veszélyeztetése.<sup>17</sup> Ezért indul ki mind a Bizottság, mind Olaszország egyaránt a héairányelv 203. cikkének a jelen ügyben való alkalmazásából.

40. A héairányelv 203. cikke tehát kiterjed a jelen ügyben fennálló helyzetre is, amelyben szándékosan tüntetnek fel héát számlában, jóllehet ügyletek hiányában nem is kell megfizetni. Ily módon az EN.SA-nak alapvetően azt a héát kell megfizetnie, amelyet a fiktív ügyletekre vonatkozó számlákban feltüntetett.

#### ***b) A héairányelv 203. cikke szerinti adótartozás helyesbítése***

41. Meg kell vizsgálni még, hogy ezt az adótartozást helyesbíteni lehet-e legalábbis abban az esetben, ha az adóbevétel veszélyeztetése ténylegesen nem következett be. Ez a kérdés különösen azért merül fel, mert a kérdést előterjesztő bíróság kérdésében megemlíti, hogy a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése kizárt.

42. Ezzel kapcsolatban a Bíróság azonban már úgy határozott, hogy a hatodik irányelv (és ugyanez vonatkozik a jelenleg alkalmazandó héairányelvre is) nem tartalmaz rendelkezéseket a számlában jogtalanul feltüntetett héának a számlakibocsátó általi helyesbítésére vonatkozóan.<sup>18</sup> Amíg az uniós jogalkotó nem tölti ki ezt a hézagot, addig következésképpen a tagállamok feladata erre megoldást találni.<sup>19</sup>

13 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont).

14 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás, szülő, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

15 Így helytállóan: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. pont) – „A hatodik irányelv nem tartalmaz rendelkezést a jogtalanul kiszámlázott héának a számla kibocsátója általi helyesbítéséről.”

16 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-427/98, EU:C:2002:581, 41. pont).

17 Végeredményben a 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 42. pont) is ezt álláspontot képviseli – a héairányelv 203. cikke szerinti adótartozás nem függ az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától.

18 Kifejezetten így rendelkezik a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. pont). Erre hivatkozik a 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont) és a 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont), amelyek azonban arról szólnak, hogy arról az esetről, amikor a héát tévedésből tüntetik fel a számlában, nem kifejezetten rendelkezik az irányelv.

19 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont).

### 1) A helyesbítés lehetősége biztosításának kötelezettsége

43. Ebben az összefüggésben a héa semlegességének biztosítása érdekében egyrészt a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója *jóhiszeműen* járt el.<sup>20</sup>

44. Ezenkívül a héa semlegességének alapelve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított héát helyesbíteni lehessen, ha a számla kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel veszélyeztetését, *anélkül* hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a számla kibocsátójának jóhiszeműségétől tehetnék függővé.<sup>21</sup> Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől.<sup>22</sup>

45. Azok az intézkedések továbbá, amelyeket a tagállamok elfogadnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszer egyik alapelvét képezi.<sup>23</sup> Ez különösen vonatkozik az absztrakt objektív felelősségi tényállásra (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 34. és a 35. pontot).

46. Ha a héa visszatérítése az adóvisszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany visszaigényelhesse a jogtalanul felszámított adót.<sup>24</sup>

47. A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem áll fenn az adóbevétel veszélyeztetése. Ez abból a tényből következik, hogy a keletkező héát előírászerűen befizették a bevont társaságok, és ezért a héa és az előzetesen felszámított adó párhuzamossága alapján az olasz állam nem fizetett ki héát az érintettek egyikének sem, anélkül hogy az összeget előtte ne tudta volna bevételezni. Ennyiben az a cél, hogy az adólevonás és az adótartozás párhuzamosságának megőrzését biztosítsák (erről fentebb a 32. és azt követő pontokat), a jelen ügyben nem csorbult.

48. Ezenkívül a tényállásból és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésből következik, hogy az adóhatóság valamennyi érintettet ismeri, és a jogosulatlan adólevonást mindegyiküktől megtagadta. E nézőpontból sem jöhet szóba az adóbevétel veszélyeztetése. Ha azonban nem áll fenn az adóbevétel veszélyeztetése a fiktív ügyletekre vonatkozó elszámolás révén, ebben az esetben lehetségesnek kell lennie a héairányelv 203. cikke szerinti ezen adó helyesbítésének, akkor is, ha az EN.SA a fiktív ügyletek vonatkozásában nem *jóhiszeműen* járt el.

### 2) A helyesbítés időpontja

49. A helyesbítés releváns időpontja azon időpont, amikor bizonyos, hogy nem áll fenn az adóbevétel veszélyeztetése. Ez a jelen ügyben például azon időpont lehetne, amikor az adóhatóság a számla címzettjének hiányzó adólevonási jogosultságáról tudomást szerez, és sikeresen megtagadja tőle az adólevonást.

20 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

21 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. pont); 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. pont).

22 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 38. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 68. pont).

23 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. pont); lásd: értelemszerűen a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 40. pont); lásd ebben az értelemben és megfelelően: a fent hivatkozott 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. pont).



50. Az, hogy ezenkívül az összegnek a számla címzettjének történő visszafizetése is a héairányelv 203. cikke szerinti adótartozás helyesbítésének a feltételét képezi-e, ha a számla e címzettje jóhiszeműen indult ki adólevonási jogosultságából, a jelen ügyben érintett „Green Network” csoport hiányzó jóhiszeműsége<sup>25</sup> következtében nyitva maradhat.

### 3) Következtetés

51. Végeredményben az uniós jog (különösen a héa arányosságának és semlegességének alapelve) megköveteli a héairányelv 203. cikke szerinti, absztrakt objektív felelősségként kialakított héatartozás helyesbítésének lehetőségét abban az időpontban, amikor az adóbevétel veszélyeztetése kizárt.

52. Ahogyan a Bíróság azonban már megállapította, az uniós jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy a (fiktív ügyletekre) látszólagos számlák kibocsátását, amelyekben a héát jogtalanul tüntetik fel, bűncselekményként kezeljék, és ilyen esetben a nemzeti joguk szerint előírt szankciókat szabjanak ki.<sup>26</sup>

### 3. A jogtalanul érvényesített adólevonás 100%-ának megfelelő mértékű szankció arányossága

53. Végül az előzetes döntéshozatal iránti kérelem harmadik részében említett azon kérdést kell még megválaszolni, hogy a jelen üggyhöz hasonló esetben arányos-e a jogtalanul érvényesített adólevonás 100%-ának megfelelő összegű további szankció.

54. Az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.<sup>27</sup>

55. Következésképpen az ilyen szankciók nem mehetnek túl az adó megfelelő behajtása és az adócsalás elkerülése célkitűzésének eléréséhez szükséges mértéken. Annak megítélése során, hogy a szóban forgó 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.<sup>28</sup>

56. A héajog keretében történő pénzbeli szankciók kiszabásának tagállami lehetőségére vonatkozóan a Bíróság már több olyan határozatot hozott, amelyekben felismerhető, hogy a szankciók ugyan elfogadhatóak. Nem vezethetnek azonban a héajogi értékelések aláásásához és különösen nem a héajog semlegességének megkérdőjelezéséhez.<sup>29</sup>

57. A jelen ügyben a jogtalanul végzett adólevonás 100%-ának megfelelő összegű szankció ahhoz vezet, hogy a héairányelv 203. cikke szerinti adótartozásra vonatkozóan szükséges helyesbítési lehetőség végeredményben kiüresedik. Még ha ugyanis a héairányelv 203. cikke szerinti adótartozást az adóbevétel hiányzó veszélyeztetésének alapján helyesbítik is, hasonlóan magas pénztartozás marad fenn. Amennyiben a beszerzési ár és az értékesítési ár azonos, akár azonos összegű pénztartozás marad.

25 Ha abból indulunk ki, hogy a vállalatcsoporton belüli fiktív ügyletekről van szó, ez alapvetően kizárja a csoporton belüli jóhiszeműséget is.

26 Lásd ebben az értelemben: a 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 62. pont).

27 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 59. pont); lásd ebben az értelemben többek között: 2014. február 6-i Fatorie ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 50. pont); 2000. december 7-i de Andrade ítélet (C-213/99, EU:C:2000:678, 20. pont).

28 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 60. pont); lásd ebben az értelemben többek között: a 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67. pont).

29 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 41. pont); lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

58. A Bíróság már hozott olyan határozatot, miszerint az 50%-nak megfelelő összegű szankció – ha a magatartás nem vezetett sem az adóhatóság minimális bevételehez, sem nem nyújtott támpontokat adócsalás megállapításához – aránytalanak tűnik, ennek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.<sup>30</sup> Ez különösen érvényes a 100%-nak megfelelő összegű szankcióra olyan esetben, amelyben az adókár és az adócsalás ki van zárva.<sup>31</sup>

59. Ezenkívül, ahogyan a Bíróság már más ügyben megállapította,<sup>32</sup> más – enyhébb – eszközök is szóba jöhetnek. Így a jelen ügyben elképzelhető olyan pénzbüntetés vagy pénzbeli szankció kiszabása, amely megfelelő arányban áll a jogsértés súlyával és a kár nagyságával. Nyilvánvalóan az alapeljárásban szóban forgó szabályozás szerint a szankció azonban minden esetben bekövetkezik, a konkrét körülmények és a konkrét héaveszélyeztetés, illetve a konkrét héakár figyelembevétel nélkül. Ez – ahogyan a Bizottság is joggal megjegyzi – azonban meghaladja azt a mértéket, amely az adó pontos behajtásának biztosításához és az adócsalás megakadályozásához (lásd e célkitűzésekre vonatkozóan csupán a héairányelv 273. cikkét és a 131. cikkét is) szükséges.

60. Ugyanebből az okból nem tekinthető a kérdéses szankció a jogtalanul kibocsátott számlákra vonatkozóan arányos szankciónak sem (a lehetőségre vonatkozóan lásd fentebb az 53. pontot), mivelhogy nem a számlákban feltüntetett adótartozás összegéhez és valamely felelősséghez, hanem az előzőleg jogtalanul érvényesített adólevonáshoz kapcsolódik.

61. Figyelembe kell venni továbbá, hogy (a bevételi oldalon a fiktív termékértékesítések alapján) jogtalanul elvégzett adólevonással szemben az értékesítési oldalon a fiktív termékértékesítésekből származó, ugyancsak jogtalanul befizetett héa áll. Mindkét „fizetés” ugyanazon termékértékesítés tárgyára vonatkozik, és már ezért sem lehet őket egymástól függetlenül vizsgálni. Mindkettőre jogtalanul került sor, és ezért mindkettőt vissza kell téríteni.

62. Ahogy továbbá a héairányelv rendszere egyértelműen mutatja (lásd a héairányelv 206. cikkét), az adóalany adótartozása mindig a nyújtott szolgáltatásokból származó fizetendő adóból – levonva az ugyanazon adómegállapítási időszak igénybe vett szolgáltatásaiból származó levonható előzetesen felszámított adót – tevődik össze. Ezt a megfontolást a fiktív ügyletek szankcionálása megfelelőségének értékelésekor is figyelembe kellene venni.

63. Mindkét igény elszámolása esetében jelen ügyben 0 euró összegű konkrét fizetési kötelezettség keletkezik az EN.SA részére (és ily módon [0 euró összegű] adókár Olaszország számára), ha a beszerzési ár és az értékesítési ár azonos volt, amire a kérdést előterjesztő bíróság fejtegetései utalnak. A jogtalanul és az olasz állam terhére érvényesített adólevonás 100%-ának megfelelő összegű szankció kiszabása az ugyancsak jogtalanul, azonban az olasz állam javára befizetett héa összegének figyelembevétel nélkül, a két igény érdemi összefüggése alapján aránytalan.

64. Olaszországnak azonban jogában áll a héairányelv 203. cikke szerint (absztrakt objektív felelősség) keletkezett adótartozást a helyesbítéséig megfelelő mértékű kamattal sújtani és – ahogyan fentebb már kifejtettem – a fiktív ügyletekre vonatkozó számlák kibocsátását büntetőjogilag is szankcionálni.

30 Lásd: 2017. április 26-i Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 65. és 66. pont).

31 Hasonlóan – jóllehet más összefüggésben – a 2014. július 17-i Equoland ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 47. pont).

32 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 42. pont); lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont).

## VI. Véggövetkeztetés

65. Azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország) kérdésére:

A 2006/112/EK irányelv 168. és 203. cikkével nem ellentétes fiktív ügyletek esetében a számlakibocsátáson és az adólevonás megtagadásán (körkörös szolgáltatási láncon belül akár többször is) alapuló egyidejű adótartozás. Ennek feltétele, hogy a héairányelv 203. cikkéből származó adótartozás helyesbíthető legyen, mielőtt az adóbevétel veszélyeztetése kizárt. Ilyen esetben ugyan kiszabható szankció jogsértő számla kibocsátása miatt, azonban az igénybe vett fiktív szolgáltatásokra vonatkozó, nem levonható előzetesen felszámított adó teljes összegének megfelelő mértékű szankció aránytalan, amennyiben a fiktív szolgáltatásokra befizették a megfelelő összegű héát, és ezért nem állt fenn az adóbevétel veszélyeztetése.