

C-418/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. június 21.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2022. június 8.

Felülvizsgálatot kérelmező fél:

SA CEZAM

Ellenérdekű fél:

État belge

Az alapeljárás tárgya

Az alapeljárás felperese többek között az időszakos héabevallások benyújtásának elmulasztása miatt a belga adóhatóság által követelt arányos adóbírságok újbóli kiszámítását kívánja elérni. Azt állítja, hogy az ilyen bírságokat nem az adó bruttó, hanem annak nettó összege, azaz az előzetesen felszámított héa levonását követően fizetendő héa alapján kell kiszámítani.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A tribunal de première instance du Luxembourg (luxembourgi elsőfokú bíróság, Belgium) úgy véli, hogy ahhoz, hogy az alapügyben határozni tudjon, az EUMSZ 267. cikk alapján az Európai Unió Bíróságához kell fordulnia a héa megfizetésének elmulasztása esetén fizetendő adóbírságokra vonatkozó nemzeti jogszabályoknak a 2006/112/EK irányelv rendelkezéseivel, valamint a semlegesség és az arányosság elvével való összeegyeztethetőségével kapcsolatban.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 62. [cikkének 2. pontjával], 63., 167., 206., 250. és 273. cikkével, valamint a semlegesség elvével összefüggésben értelmezett arányosság elvével – amint azt többek között a Bíróság a 2019. május 8-i EN.SA ítéletében (C-712/17) értelmezte - az olyan nemzeti szabályozás, mint a héatörvénykönyv 70. cikké[nek (1) bekezdése], a hozzáadottérték-adó területén az arányos adóbírságok összegének megállapításáról szóló 41. sz. királyi rendelet 1. cikke és a rendelet mellékletét képező G. táblázat V. szakasza, amelynek értelmében a számviteli ellenőrzés során feltárt tartalmi pontatlanságok esetén az adóbevallásban részben vagy teljes egészében nem szereplő, 1250 eurót meghaladó összegű adóköteles ügyletek szankcionálása érdekében a jogsértés a fizetendő adó 20%-ával egyenlő, csökkentett összegű általánybírsággal büntetendő, anélkül hogy a bírság kiszámításakor le lehetne vonni az olyan előzetesen megfizetett adót, amelyet bevallás hiánya miatt nem vontak le, jöllehet a 41. sz. királyi rendelet [1. cikkének második bekezdése] értelmében e rendelet mellékletének A–J. táblázatában meghatározott csökkentési fokozatok csak akkor alkalmazhatók, ha a szankcionált jogsértéseket nem az adóelkerülés vagy annak lehetővé tétele szándékával követték el?

2) Befolyásolja-e a kérdésre adandó választ az, hogy az adóalany az ellenőrzést követően magától megfizette-e a fizetendő adó összegét az elégtelen adófizetés kiigazítása, és ezáltal az adó pontos beszedésének biztosítására irányuló célkitűzés elérése érdekében?

Az uniós jog hivatkozott rendelkezései

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv

62. cikk 2. pontja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.»

63. cikk:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.»

167. cikk

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

206. cikk

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

250. cikk

„(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

[...]”

273. cikk

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv)

70. cikk

„(1) Az adófizetési kötelezettség megszegése esetén az elkerült vagy a késedelmesen megfizetett adó kétszeresének megfelelő bírságot kell fizetni.

[...]”

84. cikk

„[...]

A törvény által meghatározott határokon belül az e törvénykönyvben [...] előírt arányos adóbírságok összegét egy olyan skála szerint kell megállapítani, amelynek fokozatait a király határozza meg.”

Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottérték-adó területén az arányos adóbírságok összegének megállapításáról szóló, 1987. január 30-i 41. sz. királyi rendelet)

1. cikk

„A hozzáadottérték-adó területén az arányos adóbírságok csökkentésének fokozatai az alábbiakban kerülnek rögzítésre:

1° a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv 70. cikkének (1) bekezdésében említett jogsértések vonatkozásában az 1993. november 1-je előtt elkövetett jogsértések esetén a jelen rendelet mellékletében szereplő A. táblázatban, az 1993. október 31-e után elkövetett jogsértések esetén pedig annak G. táblázatában;

[...]”

Melléklet

„G. táblázat - A TÖRVÉNYKÖNYV 70. CIKKÉNEK (1) BEKEZDÉSÉBEN EMLÍTETT JOGSÉRTÉSEK ESETÉN ALKALMAZANDÓ BÍRSÁGOK

1. szakasz - Belföldi és Közösségen belüli ügyletek

[...]

V. A számviteli ellenőrzés során megállapított tartalmi pontatlanságok;

az adóköteles ügyleteket egészben vagy részben nem tüntették fel, vagy azokat késedelmesen tüntették fel az erre vonatkozó bevallásban;

a bevallás benyújtására nem kötelezett személy az előírt határidőn belül és az előírt módon nem fizeti meg az esedékes adót.

A vizsgált egyéves időszakra fizetendő adó összege:

- kevesebb mint 1250 euró vagy azzal egyenlő: a fizetendő adó 10 százaléka
- meghaladja az 1250 eurót: a fizetendő adó 20 százaléka

[...]”

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az alapeljárás felperese 2013 júniusa óta nem nyújtott be időszakos héabevallásokat.
- 2 A 2013. évre vonatkozóan 2015. november 10-én korrekciós kimutatást állítottak ki. Miután ez a kimutatás megválaszolatlan maradt, felszólítást küldtek, szintén eredménytelenül. Ezért a 2013-as évre vonatkozóan adójegyzőkönyvet készítettek, amelyet közöltek a társasággal.
- 3 Mivel a 2014-re és 2015-re vonatkozó időszakos héabevallásokat az észrevételek és a felszólítások ellenére sem nyújtották be, e két évre hivatalból vetettek ki adót.
- 4 Ezt követően 2017-ben egy külön számlát hoztak létre, mivel a felperes ismételen nem nyújtott be valamennyi bevallást, és nem fizette meg a benyújtott bevallásokban szereplő esedékes héát.
- 5 Az esedékes összegek a fizetésre kötelező határozatoknak megfelelően a következők:
 - 2013-ban:
 - beszámítást követően fizetendő héa: 278 880,50 euró;
 - bírságok: 265 940 euró;
 - 2016. március 20-ig számított kamatok: 58 007,04 euró.
 - 2014-ben és 2015-ben:
 - beszámítást követően fizetendő héa: 1 430 991,16 euró;
 - bírságok: 923 650,00 euró;
 - 2017. január 20-ig számított kamatok: 137 375,04 euró.
 - a 2017. január 31. és 2017. június 30. közötti időszakra vonatkozó külön számla tekintetében:
 - fizetendő héa: 88 610,36 euró;
 - bírságok: 14 290 euró;
 - 2017. december 20-ig számított kamatok: 4962,16 euró.
- 6 Az előírt bírságok a bruttó héa 20%-ának felelnek meg, azaz a levonható héát nem vették figyelembe.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 7 A felperes szerint a bíróságot a levonható héa beszámítását követően fizetendő adó alapján, vagyis az adó nettó összege (az előzetesen megfizetett adó levonása után), nem pedig annak bruttó összege alapján kell kiszámítani.
- 8 Először is a nemzeti jog előírja, hogy a szankció a „fizetendő adó”, azaz a levonható héa beszámítása utáni összeg 20%-ának felel meg (a 41. sz. királyi rendelet melléklete G. táblázatának V. szakasza). Ellenkező esetben a bíróságot olyan hozzáadottérték-adó alapján számítják ki, amelyet az adóalany végső soron nem köteles megfizetni.
- 9 Másrészt ez a megállapítás az adósemlegesség elvéből is következik.
- 10 A felperes e tekintetben a 2019. május 8-i EN.SA. ítéletre (C-712/17, EU:C:2019:374) hivatkozik, amelyben a Bíróság lényegében kimondta, hogy bár az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása, hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog elveinek, különösen az arányosság és a héasemlegesség elvének a tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk.
- 11 Így – folytatta a Bíróság – „a szankciók nem mehetnek túl a héairányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez szükséges mértéken, és nem veszélyeztethetik ezen adó semlegességének az elvét”, valamint „a jogosulatlanul levont, előzetesen felszámított adó összege 100%-ának megfelelő, azon tény figyelembevételével nélkül kiszabott bírság, hogy az áthárított héa összegét szabályszerűen megfizették, és hogy az államkincstárt következképpen semmiféle adóbevétel-kiesés nem érte, aránytalan szankciónak minősül az általa kítűzött célhoz képest” (2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 39. és 42. pont).
- 12 A felperes ebből azt a következtetést vonja le, hogy:
 - 1) „Az adóalany adó tartozása mindig a nyújtott szolgáltatásokból származó fizetendő adóból – levonva az ugyanazon adómegállapítási időszak igénybe vett szolgáltatásaiból származó levonható előzetesen felszámított adót – tevődik össze.” (Kokott főtanácsnok EN.SA. ügyre vonatkozó indítványa, C-712/17, EU:C:2019:35, 62. pont; lásd ugyancsak: 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 41. pont);
 - 2) Ugyanazon adóév során a nyújtott és az igénybe vett szolgáltatások elválaszthatatlanok egymástól;
 - 3) Az arányosság elve megköveteli, hogy a tagállamok ne alkalmazzanak a levonható héával megegyező összegű bírságot, különben a levonás értelmetlenné és tartalmatlanná válik;

- 4) Meg kell vizsgálni, hogy megszűnt-e az adóbevétel-kiesés kockázata.
- 13 A belga adóhatóság – a levonási jog figyelmen kívül hagyásával – a bírságot nem az adóalany tényleges adó tartozása alapján számítja ki, mivel a 20%-os arányos bírságot részben a levonható hea alapján számítják ki (amelynek összegét a jelen ügyben az adóhatóság nem vitatja), ami csökkenti az adólevonási jog hatályát/jelentőségét és sérti az adó semlegességét azáltal, hogy megfosztja az adóalanyt az adólevonási jogából eredő (pozitív) következményektől.
- 14 Ugyanis „[a] két számítási mód [...] jelentős különbségeket eredményezhet. Szélsőséges esetben, ha a fizetendő adó és a levonható adó összege megegyezik, [...] az arányos bírság [ha a bírságot a nettó összegre számítják] akár nulla is lehet, mivel a két összeg közötti beszámítás szintén nulla egyenleget eredményez.” (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Ha például a jelen ügyben szóban forgó 20%-os bírságot egy 10 000 euró összegű adóval kapcsolatos feltételezett jogsértés esetére alkalmazzuk, amely esetben 5000 euró összegű levonási joggal lehet élni, a bruttó összeg alapján történő számítás 2000 euró összegű arányos bírságot eredményez (a 10 000 euró 20%-a), míg a nettó összeg alapján történő számítás 1000 euró bírságot eredményezne (a végső egyenleg, azaz a 10 000 euró – 5000 euró 20%-a) (lásd analógia útján: Houet, C., i. m.).
- 16 Ami az adóbevétel-kiesés kockázatát illeti, a felperes hangsúlyozza, hogy az a jelen esetben nem áll fenn, mivel a levonható rész, amelyre a hatóság az arányos bírságot kivetni kívánja, nem képezi a belga állam adóbevételének részét.
- 17 A felperes hozzáteszi, hogy egy korábbi ügyben az adóhatóság egyetértett abban, hogy az arányos bírságot „a nyújtott, nyilvántartásba vett szolgáltatásokból származó fizetendő adó – levonva abból az ugyanazon adómegállapítási időszak igénybe vett szolgáltatásaiból származó levonható előzetesen felszámított adót –” alapján kell kiszámítani (az eljáró bíróság 2021. február 17-i ítélete).

Az alapeljárás alperesének főbb érvei

- 18 A belga állam szerint a héatörvénykönyv 70. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „adófizetési kötelezettség megszegése esetén az elkerült vagy a késedelmesen megfizetett adó kétszeresének megfelelő bírságot kell fizetni”, így a bírság számítási alapja a be nem vallott hea összege, mivel semmilyen rendelkezés nem írja elő, hogy azt a levonható hea levonását követően fizetendő adó összege alapján kell kiszámítani. Az egyetlen olyan adó, amelynek tekintetében fizetési kötelezettség áll fenn, a fizetendő adó, amely a 2006/112/EK irányelv 62. cikkének 2. pontja értelmében „azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett

személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet”.

- 19 Ami a 2019. május 8-i EN.SA. ítéletet (C-712/17, EU:C:2019:374) illeti, az nem alkalmazható a jelen ügyre, mivel az a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének (adólevonási jog) és 203. cikkének sajátos mechanizmusait érinti, amely utóbbi cikk szerint „a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán”.
- 20 Ebben a fiktív ügyleteket érintő ügyben (ugyanazon csoporthoz tartozó vállalatok azonos mennyiségű villamos energiát adtak el, majd vásároltak vissza ugyanolyan áron) a számlakibocsátó a fiktívnek tekintett ügyletre vonatkozó számlán feltüntetett héa összegét megfizette, majd azt a visszavásárláskor levonta. A 2006/112/EK irányelv 168. és 203. cikkében meghatározott követelmények tehát egyszerre vonatkoztak ugyanazon gazdasági szereplőre, jóllehet az ügylet nem biztosított adóelőnyt a szerződő felek számára, és ezzel összefüggésben nem okozott kárt az államkincstárnak.
- 21 A Bíróság ebben a konkrét összefüggésben megállapította, hogy ellentétes az arányosság és a semlegesség elvével az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogellenes héalevonás összegével megegyező bírságot szab ki az adótartozás összegének figyelmen kívül hagyásával. Ezen ítélet következtetései ezért nem terjeszthetők ki más esetekre, például – mint a jelen ügyben – a héa megfizetése (és nem a levonása) során elkövetett szabálytalanság szankcionálására.
- 22 A jelen ügyben a bírságok kiszabására nem a kincstár számára kárt nem okozó (nulla adótartozás) jogellenes levonás miatt került sor, hanem azért, mert az értékesítési ügyletek után nem fizették meg a héát, ami az adóalany számára előnyt jelent (hitelkeret formájában a kincstár kárára), és adóbevétel-kiesést eredményez, ha a fizetendő adó nem kerül beszedésre. Ezenkívül a szankció nem a jogellenes levonások 100%-ának, hanem a fizetendő héa 20%-ának felel meg, amely szankciót a belga cour d’appel (fellebbviteli bíróság, Belgium) és a Cour de cassation (semmisítőszék, Belgium) arányosnak ítelt.
- 23 Ha a héa nettó összegét vennék alapul a számításhoz, az egyébiránt azzal az abszurd következménnyel járna, hogy az arányos bírság összege nulla lehetne (lásd ezen összefoglalás 14. pontját), aminek következtében az adóalanyra nem szabnának ki bírságot, noha adófizetési kötelezettségének nem tett eleget.
- 24 Az alperes pontosítja, hogy a jelen ügyben mérséklésre irányuló intézkedésként elfogadta a levonható adók közvetlen beszámítását. Ugyanakkor ez a beszámítás elszámolási módnak tűnik, és egyáltalán nem módosítja a bírság kiszámításának alapját.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 25 A 2006/112/EK irányelv 273. cikke értelmében a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 26 „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” (2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. pont). Ily módon ezek az intézkedések nem haladhatják meg az általuk követett célok eléréséhez szükséges mértéket, és ezért nem lehet oly módon alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héra semlegességét, amely az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelveként képezi (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. és 29. pont).
- 27 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 (2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. pont; 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 40. pont; 2021. április 15-i Grupa Warzywna ítélet, C-935/19, EU:C:2021:287, 27. pont).
- 28 A tribunal de première instance de Luxembourg (luxembourgi elsőfokú bíróság) arra keresi a választ, hogy bár a semlegesség elve nem alkalmazható közvetlenül az adóalany kötelezettségeinek be nem tartása esetére előírt szankciókra, ez az elv közvetlenül vagy közvetve figyelembe vehető-e a fent említett arányossági elvnek a belga jog – különösen a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv 70. cikkének (1) bekezdése és a hozzáadottérték-adó területén az arányos adóbírságok összegének megállapításáról szóló 41. sz. királyi rendelet – által előírt arányos bírságolási rendszerben való betartásának vizsgálata keretében.
- 29 Az uniós jog értelmezésével kapcsolatban tehát olyan nehézség áll fenn, amellyel kapcsolatban e bíróság szükségesnek tartja, hogy a fent említett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel az EUMSZ 267. cikknek megfelelően a Bírósághoz forduljon.