

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. május 8.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – Fiktív ügyletek – Az adólevonás lehetetlensége – A számla kibocsátójának azon kötelezettsége, hogy az azon feltüntetett héát megfizesse – A jogosulatlanul levont héa összegével megegyező összegű bírság – A héasemlegesség és az arányosság elvével való összeegyeztethetőség”

A C-712/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország) a Bírósághoz 2017. december 20-án érkezett, 2017. október 9-i határozatával terjesztett elő

az **EN.SA. Srl**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: M. Capolupo és G. De Bellis avvocati dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2019. január 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az EN.SA. Srl és az Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (adóhatóság – lombardiai tartományi igazgatóság, Olaszország; a továbbiakban: adóhatóság) között a megnövelt fizetendő hozzáadottértékadó (héta), annak kamatainak és egy szankciónak megfelelő, e társaságnak címzett utólagos adómegállapítás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 63. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

4 Ezen irányelv 167. cikke a következőket írja elő:

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

5 Az említett irányelv 168. cikke értelmében:

„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;

[...]

6 Ugyanezen irányelv 203. cikke a következőket mondja ki:

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

7 A héairányelv 273. cikke értelmében:

„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.”

Az olasz jog

8 A 1972. október 26-ai Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottértékadó bevezetéséről és

szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet) alapeljárásban alkalmazandó változata (a továbbiakban: 633/1972. sz. rendelet) 17. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adót minden teljesített ügylet után összesítetten, a 19. cikkben előírt adólevonás érvényesítése mellett, a II. cím alatt előírt szabályok és feltételek szerint az a személy köteles megállapítani és az adót az államkincstárba befizetni, aki adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végez.”

9 A 633/1972. sz. rendelet 19. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A 17. cikk (1) bekezdése alapján fizetendő adó vagy a 30. cikk (2) bekezdése szerinti többlet meghatározásához a teljesített ügyletekhez kapcsolódó adó összegéből levonható az adóalany által megfizetett vagy fizetendő, illetve a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenysége gyakorlásához beszerzett vagy importált áruk és szolgáltatások vonatkozásában rá áthárított adó. A beszerzett vagy importált árukat vagy szolgáltatásokat terhelő adó levonásának joga akkor keletkezik, amikor az adómegfizetési kötelezettség keletkezik, és legkésőbb az azon évet követő második évre vonatkozó bevallásban gyakorolható, amely évben az adó levonásának joga keletkezett, az e jog keletkezésének időpontjában fennálló feltételek szerint.”

10 A 633/1972. sz. rendelet 21. cikke a következőket írja elő:

„Amennyiben nem létezik 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.

11 Az 1997. december 18-ai 471. sz. Decreto legislativo (471. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) alapügy tényállásának idején alkalmazandó változata 6. cikkének (6) bekezdése a következőket írta elő:

„Az elvégzett levonás összegének megfelelő közigazgatási szankcióval sújtják azt, aki a megfizetett, fizetendő vagy a rá áthárított, számlán feltüntetett adót jogellenesen vonja le.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 Az EN.SA. egy villamosenergia-termeléssel és értékesítéssel foglalkozó olasz társaság. Az adóhatóság elvégezte az EN.SA. 2009. és 2010. adóévre vonatkozó héabevallásainak a helyesbítését. E hatóság a 633/1972. sz. rendelet 19. cikke alapján megtagadta az azon villamosenergia-vételi ügyletek utáni héalevonást, amelyeket a villamos energia tényleges átadása hiányában fiktívnek ítélt meg, és a jelen ítélet 11. pontjában említett, felhatalmazáson alapuló rendelet 6. cikkének (6) bekezdése alapján az EN.SA-t a jogellenesen levont héa összegének megfelelő összegű bírsággal sújtotta.

13 Ezzel szemben az adóhatóság nem állapította meg, hogy az EN.SA. nem teljesítette az egyes villamosenergia-eladási ügyletei után fizetendő héa megfizetésére vonatkozó kötelezettségét.

14 E hatóság szerint e különböző? ügyletek ugyanazon villamosenergia?mennyiségek ugyanazon az áron ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti körkörös eladási mechanizmusának a részét képezik. Azokat kizárólag azzal a céllal valósították meg, hogy lehetővé tegyék a Green Network csoport számára, hogy banki finanszírozásokban való részesülés céljából a könyvelésében nagyobb összegeket mutasson fel.

15 Az adóhatóság az EN.SA?val szemben két, utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozott, amelyek a 2009. gazdasági évre vonatkozóan 47 618 491 eurós, illetve a 2010. gazdasági évre vonatkozóan 22 001 078 eurós, a megnövelt fizetendő héának, annak kamatainak és egy bírságnak megfelel? összeget tartalmaztak.

16 Az EN.SA. keresetet indított e határozatok ellen a Commissione tributaria provinciale di Milano (milánió megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt, amely elutasította azokat. E társaság fellebbezést nyújtott be az e bíróság által hozott ítélettel szemben a Commissione tributaria regionale di Lombardia-hoz (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország).

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy az alapügyben szóban forgó fiktív villamosenergia?eladási ügyletek az ügyletek körkörös jellege miatt és az államkincstár bevételkiesésének hiányában semmiféle el?nyt nem nyújtottak azok megvalósítói számára. Kétsége van afel?l, hogy a jelen ügyben a fiktív ügyletekkel kapcsolatban megfelel?e az uniós jogelveknek az, hogy a gazdasági szerepl?t a héa megfizetésére kötelezik. A kérdést el?terjeszt? bíróság azon a véleményen van, hogy adócsalás hiányában az adósemlegesség elvének érvényesülnie kell, és hogy a szabályszer?en megfizetett héa levonásának megtagadása és a jogosulatlanul levont héa összegének megfelel? összeg? további bírság kiszabása nem arányos a fiktív ügyletekre vonatkozó számlák kiállításából álló jogsértéssel.

18 E körülmények között a Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Nem létezőnek tekintett olyan jogügyletek esetén, amelyek nem okoznak kárt a költségvetésben, és semmilyen adóelőnyvel nem járnak az adófizető számára, a [633/1972. sz. rendelet] 19. cikkéből (Adólevonás) és 21. cikkének (7) bekezdéséből (A jogügyletekre vonatkozó számlák kiállítása), valamint a [471. sz. törvényerejű rendelet] 6. cikkének (6) bekezdéséből (A jogügyletek dokumentálására, nyilvántartására és megállapítására vonatkozó kötelezettségek megsértése) ered? nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e a Bíróság által a héára vonatkozóan kidolgozott [uniós] elvekkel, amennyiben a nemzeti jogszabályok együttes alkalmazása az alábbiakat eredményezi:

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

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?

19 Még ha a kérdést el?terjeszt? bíróság a kérdéseit formálisan „a Bíróság által a héára

vonatkozóan kidolgozott [uniós] elvek” értelmezésére is korlátozta, megemlítve különösen az arányosság és a semlegesség elvét, ez a körülmény nem akadályozta annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely hasznos lehet az utóbbi elvű ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem. E tekintetben a Bíróságnak kell a kérdést elterjesztő bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az elzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározni az említett jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése az alapügyben szereplő jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd ebben az értelemben: 2018. október 4-ii L. E. G. O. ítélet, C-242/17, EU:C:2018:804, 43. pont; 2019. február 7-ii Escribano Vindel ítélet, C-49/18, EU:C:2019:106, 32. pont; 2019. február 12-ii TC ítélet, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, 37. pont).

A kérdés első két részéről

20 Kérdésének első két részével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben a villamos energia ugyanazon gazdasági szereplők közötti, ugyanazon az összegért történő, körkörös megvalósított fiktív eladásai nem okoztak adóbevételkiesést, úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fiktív ügyletekre vonatkozó héa levonását kizárja, ugyanakkor ezen adó – beleértve a fiktív ügylet utáni adót is – megfizetésére kötelezi azokat a személyeket, akik héát tüntetnek fel a számlán.

21 Elzetesen meg kell jegyezni, hogy a nemzeti jog fent említett két rendelkezése a héairányelv analóg rendelkezéseit tükrözi.

22 Egyrészt a fiktív ügyletekre vonatkozó héa le nem vonhatósága ezen irányelv 168. cikkéből adódik.

23 E cikkből ugyanis az következik, hogy az adóalany levonhatja az adóköteles ügyleteihez felhasznált árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héát. Más szóval a beszerzett termékeket vagy igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, adóköteles értékesítési ügyletek árának alkotóelemét képezik (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-ii Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. pont).

24 Márpedig, ha valamely termék beszerzése vagy szolgáltatás igénybevételére irányuló ügylet fiktív, az semmiféle kapcsolatban nem állhat az adóalany adóköteles értékesítési ügyleteivel. Következésképpen, ha nem áll fenn tényleges termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, semmiféle adólevonási jog nem keletkezhet (2018. június 27-ii SGI és Valériane ítélet, C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501, 36. pont).

25 A héa mechanizmusához tehát szervesen kapcsolódik az, hogy fiktív ügylet ezen adó semmiféle levonásához való jogot ne keletkeztessen.

26 Másrészt a héairányelv 203. cikkében kifejezetten szerepel, hogy bármely olyan személy, aki héát tüntet fel számlán, köteles ezen adót megfizetni. E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (lásd ebben az értelemben: 2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 38. pont).

27 Főszabály szerint a fent említett két szabály nem ugyanarra a gazdasági szereplőre alkalmazandó. A számlán feltüntetett héát a számlakibocsátó köteles megfizetni, míg a fiktív

ügyletekre vonatkozó héa le nem vonhatósága e számla címzettjével szemben érvényesíthet?.

28 Az alapügyben szóban forgó különleges helyzetben ugyanakkor a héairányelv 168. és 203. cikkében meghatározott követelmények ugyanazon gazdasági szereplőre együttesen érvényesek. Ugyanis ugyanazon mennyiségű villamos energia ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között ugyanazon az áron történő, körkörös fiktív újraeladására került sor oly módon, hogy e társaságok e mennyiségeket ugyanazon az áron adták el, majd vették meg újra. Így minden egyes gazdasági szereplő egyszerre volt a héát feltüntető számla kibocsátója, és egy másik olyan számla címzettje is, amely ugyanazon mennyiségű villamos energia ugyanazon az áron történő vételére vonatkozott, és amely ugyanolyan összegű héát tartalmazott. Az EN.SA. számlakibocsátóként és a héairányelv 203. cikkében említett szabály alapján tehát köteles volt az államkincstárnak megfizetni az e számlán feltüntetett héa összegét. Ezzel szemben az érintett ügyletek fiktív jellegére tekintettel e társaságnak az ezen irányelv 168. cikkéből eredő követelménynek megfelelően nem volt megengedett, hogy levonja az azon számlán szereplő ugyanolyan összegű adót, amelyet a villamos energia visszavásárlása címén kapott.

29 Ezen okok miatt a kérdést előterjesztő bíróság arra kérdez rá, hogy sérti-e a héasemlegesség elvét a nemzeti jogból eredő és a héairányelvből átvett e követelményeknek az olyan gazdasági szereplőre való együttes alkalmazása, aki az EN.SA-hoz hasonló helyzetben van.

30 Kétségtelen, hogy az olyan héalevonási mechanizmusnak, mint amelyet a héairányelv 167. cikke előír, az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amennyiben azok héakötelesek. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek fősabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-ii NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 27. pont; 2010. december 22-ii RBS Deutschland Holdings ítélet, C-277/09, EU:C:2010:810, 38. pont).

31 Az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem azonban szintén a héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik (2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 46. pont). Márpedig az adóbevételkiesés veszélye fősabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a héaösszeget jogosulatlanul feltüntető számla címzettje ezen adó levonása céljából felhasználhatja a számlát (2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 31. pont).

32 E körülmények között az ezen irányelv 203. cikkében előírt kötelezettség az adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevételkiesés veszélyét kívánja elhárítani (2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont).

33 Az arányosság elve alapján azonban az említett kötelezettség nem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket és különösen nem sértheti túlzottan a héasemlegesség elvét. Márpedig az olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben az ügyletek fiktív jellege megakadályozza az adó levonhatóságát, a héasemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételkiesés veszélyét (2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 43. pont).

34 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által a Bíróságnak szolgáltatott magyarázatokból kitűnik, hogy az EN.SA. szándékosan olyan számlákat bocsátott ki, amelyek semmiféle valós ügyletnek nem feleltek meg. Ilyen körülmények között e társaság nem hivatkozhat a jóhiszeműségére. Ezzel szemben, szintén a kérdést előterjesztő bíróság szerint, a

villamos energia érintett társaságok közötti fiktív eladásai semmiféle adóbevétel?kieséssel nem jártak. Amint a f?tanácsnok az indítványának 47. pontjában megjegyezte, ez abból a tényb?l következik, hogy a bevont társaságok el?írászer?en befizették a villamosenergia?eladásai utáni héát, és hogy mivel ezt követ?en a villamos energia azonos mennyiségeit ugyanazon az áron visszavásárolták, olyan héaösszeget vontak le, amely azonos volt az általuk megfizetett héa összegével.

35 Ilyen körülmények között a jelen ítélet 33. pontjából kit?nik, hogy a semlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett héairányelv arra kötelezi a tagállamokat, hogy a fiktív ügyletre vonatkozó számla kibocsátója számára tegyék lehetővé azt, hogy az e számlán szerepl? azon adó visszatérítését kérje, amelyet meg kellett fizetnie, amennyiben kell? id?ben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel?kiesés veszélyét.

36 A fenti megállapításokra tekintettel az el?terjesztett kérdés els? két részére azt a választ kell adni, hogy olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben a villamos energia ugyanazon gazdasági szerepl?k közötti, ugyanazon az összegért történ?, körkörösön megvalósított fiktív eladásai nem okoztak adóbevétel?kiesést, a semlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fiktív ügyletekre vonatkozó héa levonását kizárja, ugyanakkor ezen adó – beleértve a fiktív ügylet utáni adót is – megfizetésére kötelezi azokat a személyeket, akik héát tüntetnek fel a számlán, feltéve hogy a nemzeti jog lehetővé teszi az e kötelezettségb?l ered? adó tartozás helyesbítését, ha az említett számla nem jóhiszem?en eljáró kibocsátója kell? id?ben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel?kiesés veszélyét, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia.

A kérdés harmadik részér?

37 Kérdésének harmadik részével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, az arányosság elvét úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogi szabály, amely alapján a jogellenes héalevonást az elvégzett levonás összegével megegyez? bírsággal szankcionálják.

38 A héairányelv 273. cikke alapján a tagállamoknak lehet?ségük van intézkedéseket elfogadni a héa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében. Különösen, az uniós jog erre vonatkozó rendelkezéseinek hiányában az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan el?írt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek t?n? szankciók megválasztása (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 41. pont; 2017. április 26?i Farkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog elveinek, különösen az arányosság és a héasemlegesség elvének a tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?i Farkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így a szankciók nem mehetnek túl a héairányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez szükséges mértéken, és nem veszélyeztethetik ezen adó semlegességének az elvét (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9?i Salmie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

40 Először is annak megítélése során, hogy valamely szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módjait (2017. április 26-ai Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben a nemzeti jog a hía pontos beszédésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása céljából olyan bírságot ír elő, amelynek az összegét nem az adóalany adótartozása alapján számítják ki, hanem amely megegyezik az ez utóbbi által jogosulatlanul levont adó összegével. Mivel ugyanis a híaalany adótartozása megegyezik az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások után fizetendő hía és a beszerzett termékekre és igénybevett szolgáltatásokra vonatkozó levonható adó közötti különbséggel, a jogosulatlanul levont adó összege nem szükségszerűen egyezik meg e tartozással.

42 Különösen ez a helyzet az alapügyben. Amint a főtanácsnok az indítványának 63. pontjában megjegyezte, mivel az EN.SA. a villamos energiát ugyanolyan mennyiségben és ugyanolyan áron vette meg és adta el fiktíven, a hía címén ezen ügyletek után fennálló adótartozása nulla volt. Ebben a helyzetben a jogosulatlanul levont, előzetesen felszámított adó összege 100%-ának megfelel, azon tény figyelembevétel nélkül kiszabott bírság, hogy az áthárított hía összegét szabályszerűen megfizették, és hogy az államkincstárt következképpen semmiféle adóbevételkiesés nem érte, aránytalan szankciónak minősül az általa kitöltött célhoz képest.

43 Másodszor olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, a héasemlegesség elvével is ellentétes az olyan szankció alkalmazása, mint amelyet a nemzeti jog előír. Ilyen helyzetben ugyanis, amint a jelen ítélet 33. pontjában szerepel, a héasemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyet a tagállamoknak kell előírniuk, hogy minden jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételkiesés veszélyét.

44 Márpedig, amint a főtanácsnok az indítványának 57. pontjában megjegyezte, a jogosulatlanul levont adó összegének 100%-ával megegyező bírság kiszabása kiüresíti héairányelv 203. cikke alapján keletkezett adótartozás helyesbítésének a lehetőségét. Ugyanis, még ha e tartozás az adóbevételkiesés veszélyének a hiányában helyesbíthető is, a jogosulatlanul levont adó összegével megegyező összeget e bírság címén továbbra is meg kell fizetni.

45 Következésképpen az előterjesztett kérdés harmadik részére azt a választ kell adni, hogy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, az arányosság és a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi szabály, amely alapján a jogellenes héalevonást az elvégzett levonás összegével megegyező bírsággal szankcionálják.

A költségekről

46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) Az olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben a villamos energia ugyanazon gazdasági szereplők közötti, ugyanazon az összegért történő, közkörösen megvalósított fiktív eladásai nem okoztak adóbevétel

?kiesést, a semlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fiktív ügyletekre vonatkozó hozzáadottértékadó (héta) levonását kizárja, ugyanakkor ezen adó – beleértve a fiktív ügylet utáni adót is – megfizetésére kötelezi azokat a személyeket, akik héát tüntetnek fel a számlán, feltéve hogy a nemzeti jog lehetővé teszi az e kötelezettségből eredő adó tartozás helyesbítését, ha az említett számla nem jóhiszeműen eljáró kibocsátója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételek kiesés veszélyét, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

2) Olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, az arányosság és a hozzáadottértékadó (héta) semlegességének elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogi szabály, amely alapján a héa jogellenes levonását az elvégzett levonás összegével megegyező bírsággal szankcionálják.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.