

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. július 19.(*)

„Hatodik héairányelv – 2006/112/EK irányelv – A »gazdasági tevékenység« fogalma – Viharkárok enyhítése érdekében teljesített faértékesítések – Fordított adózási eljárás – Az adóalanyok nyilvántartásába való felvétel kezdeményezésének elmulasztása – Bírság – Az arányosság elve”

A C-263/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Augst?k?s tiesas Sen?ts (Lettország) a Bírósághoz 2011. május 26-án érkezett, 2011. május 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

Ain?rs R?dlihs

és

a Valsts ie??mumu dienests

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. március 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Valsts ie??mumu dienests képviselőjében N. Jezdakova ?ener?ldirektore,
- a lett kormány képviselőjében I. Kalni?š és A. Nikolajeva, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Sauka és C. Soulay, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a ?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a ?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 129. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv?

különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 92. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 9. cikke (1) bekezdésének és az arányosság elvének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az A. Ródlis és a Valsts ieņēmumu dienests (lett adóhatóság, a továbbiakban: VID) között az előbbinek a hozzáadottértékadó- (a továbbiakban: héa) alanyok nyilvántartásába történő felvétele kérelmezésének elmulasztása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós héajogszabályokat, többek között a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. A héairányelv (1) és (3) preambulumbekkezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy a tagállamok héára vonatkozó jogszabályainak összehangolására irányuló rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne.

4 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint, amely lényegében a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának szövegét veszi át: „[a] HÉA hatálya alá [tartozik] egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

5 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése, melynek szövege lényegében a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltaknak felel meg, így rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6 A héairányelv 213. cikkének (1) bekezdése, amely lényegében a hatodik irányelv 22. cikke (1) bekezdésének az ugyanezen irányelv 28h. cikkéből következő szövegét veszi át, előírja különösen, hogy „[m]inden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését”.

7 A 77/388 hatodik irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazása kiterjesztésének Lettország részére történő engedélyezéséről szóló, 2006. január 24-i 2006/42/EK tanácsi határozat (HL L 25., 31. o.) egyetlen cikke értelmében e tagállam engedélyt kap arra, hogy 2005. május 1-jétől 2009. december 31-ig a faügyletek esetében a kedvezményezettet jelölje meg az adó megfizetésére kötelezett személyként. A tanács 2009. december 7-i végrehajtó határozata (HL L 347., 30. o.) engedélyezte Lettország számára, hogy a héairányelv 193. cikkétől eltérő módon a faügyletek esetében továbbra is a kedvezményezettet jelölje meg az adó megfizetésére kötelezett személyként 2012. december 31-ig.

A lett jog

8 A nemzeti jog releváns rendelkezéseinek az alapügyben alkalmazandó szövegét a héatörvény (Latvijas Vēstnesis, 1995. március 30-i 49. sz.) tartalmazza.

9 E törvény 1. cikkének (6) bekezdése értelmében:

„[G]azdasági tevékenység mindaz a rendszeresen végzett tevékenység, amelyért ellentételezés jár, ide nem értve a munkáltató által a munkavállalónak juttatott fizetést, javadalmazást vagy az egyéb olyan juttatásokat, amelyekre tekintettel a társadalombiztosítási járulékot, illetve jövedelemadót kell fizetni”.

10 Az említett törvény 3. cikkének (3) és (5) bekezdése kimondja:

„(3) A természetes és jogi személyeket, e személyek szerződéssel vagy megegyezéssel létrehozott csoportjait vagy azok képviselőit nyilvántartásba kell venni a [VID] által vezetett [hatalmnyok] jegyzékében.

[...]

(5) [A]mennyiben egy természetes személy vagy jogi személy által a megelőző tizenkét hónapban megvalósított adóköteles termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások együttes értéke nem éri el, illetve nem haladja meg a 10 000 LVL-t, e személyek, e személyek csoportjai, illetve képviselői jogosultak úgy dönteni, hogy nem kezdeményezik a hozzáadottértékadó-alanyok VID által vezetett nyilvántartásába történő felvételüket. E rendelkezést kell alkalmazni az állami költségvetésből finanszírozott intézmények tekintetében is. Azok a személyek, akik éltek a jelen bekezdés szerinti jogukkal, kötelesek kezdeményezni az említett nyilvántartásába történő felvételüket attól az időponttól számított harminc napon belül, amikor tevékenységük értéke eléri vagy meghaladja az említett összeget”.

11 E törvény 13.2 cikke elírja:

„(1) A (2) bekezdés szerinti faértékesítések esetében, amennyiben az eladó és a vevő [hatalmnyként] nyilvántartásba van véve a VID jegyzékében, ezen adót a vevő fizeti a miniszteri kabinet által meghatározott szabályok szerint és a következő feltételek mellett:

1) a fa eladója és vevője közötti kereskedelmi kapcsolatot könyvelési okirat tanúsítja, amelyet harmonizált formanyomtatvány – faszállítási számla – alapján állítanak ki, amelynek a használatára, kiállítására és megfizetésére vonatkozó szabályokat a miniszteri kabinet határozza meg;

2) az adóalany a vásárolt fára vonatkozóan elzetesen felszámított hea összegből csak a szállítási számlán feltüntetett összeget vonhatja le, amennyiben az érintett adómegállapítási időszak alatt vásárolt fa teljes mennyiségét adóköteles tevékenységeinek folytatására szánta. Ebben az esetben a vásárolt fa után nem kell [heát] fizetni [...]”

12 Az említett törvény 35. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„Amennyiben valamely személy a jelen törvény 3. cikkében foglaltakra figyelemmel nem kezdeményezte adóalanyként történő nyilvántartásba vételét a VID-nél, azonban adóköteles tevékenységet folytat, attól a naptól kezdve, hogy köteles lett volna kezdeményezni nyilvántartásba vételét, köteles megfizetni az adót, az elzetesen felszámított hea levonására pedig nem jogosult. Amennyiben az említett személy adóköteles faértékesítési tevékenységet

végez, bírságot kell kiszabni, amelynek mértéke az említett rendelkezés szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség keletkezésének napjától értékesített faanyag értékének 18%-a”.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A VID által végzett ellenőrzést követően megállapításra került, hogy az alapügy felperese 2005 áprilisában 12 alkalommal értékesített fát, 2005 májusa és 2006 decembere között pedig 25 ugyanilyen ügyletet teljesített. Megállapításra került továbbá, hogy az alapügy felperese nem vetette fel magát a heaalanyok nyilvántartásába, és nem jelentette be gazdasági tevékenység végzését a VID-nél.

14 2007. június 21-i határozatában a VID többek között szankciót állapított meg a nyilvántartásba vétel elmaradása miatt, és A. R?dlihs-t a héatörvény 35. cikke (3) bekezdésének alkalmazásában 11 363,20 LVL összeg?, azaz a szóban forgó értékesítések értékének 18%-át kitev? bírság megfizetésére kötelezte, amely megfelelt az abban az időszakban alkalmazandó héamértéknek.

15 A. R?dlihs megsemmisítés iránti keresetet terjesztett el? e határozattal szemben. Arra hivatkozott, hogy az általa teljesített faértékesítések nem tekinthet?k gazdasági tevékenységnek, mivel azokra nem rendszeresen került sor, és nem is önállóan végezte azokat. Az említett értékesítések rendkívüli jelleg?ek, mivel azokat nem nyereségszerzési céllal, hanem egy vihar által okozott károk megtérülése céljából teljesítette, ami *vis maiornak* min?sül. Hangsúlyozta továbbá, hogy az erdészeti szolgálat jelentése igazolta, hogy ezen erd? fiatal volt, és ezért azt még nem lehet kitermelni. Emellett a vihar miatt kivágott fákat nem lehetett volna egyetlen alkalommal eladni.

16 Másodlagosan arra hivatkozik, hogy a szóban forgó erd?t személyes szükségletek kielégítése érdekében vásárolta meg, és ezért az abból származó fa értékesítése nem volt héaköteles.

17 Az alapügy felperese emellett azzal érvelt, hogy a vele szemben kiszabott bírság összege aránytalan, mivel még feltételezve is, hogy a szóban forgó értékesítések gazdasági tevékenységnek min?sülnek, a vev?, és nem az eladó köteles megfizetni a héát a héatörvény 13.2 cikke értelmében.

18 E keresetet az Administrat?v? rajona tiesa (kerületi közigazgatási bíróság), majd az Administrat?v? apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) is elutasította. Az említett kereset ügyében eljáró bíróságok kifejtették, hogy a héatörvény 1. cikkének (6) bekezdése értelmében „gazdasági tevékenység” minden olyan önállóan és rendszeresen végzett tevékenység, amelyért ellentételezés jár. E két bíróság megállapította, hogy a szóban forgó értékesítéseket gazdasági tevékenység keretében kifejtett tevékenységnek kell tekinteni, mivel azokat nyereségszerzési céllal végezték az alapügy felperesének nevében és az ? számlájára, illetve azokat 2005 áprilisa és 2006 decembere között ismétl?d? jelleggel végezték, és nem rendkívüli jelleggel. Azt is megállapították, hogy az, hogy a fát a vihar okozta károk megtérülése érdekében értékesítették, irreleváns. A bírságot illetően e bíróságok úgy ítélték meg, hogy nem létezik jogi alap annak csökkentésére.

19 Az alapügy felperese felülvizsgálati kérelmet terjesztett el? az Administrat?v? apgabaltiesa ítélete ellen.

20 Ilyen körülmények között az Augst?k?s tiesas Sen?ts felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [2006/112] irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és a [...] hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében a hozzáadottérték-adó megfizetésére köteles hozzáadottértékadó-alanynak minősül-e az a természetes személy, aki saját szükségleteinek kielégítése céljából vásárolt meg valamely terméket (erdőt), és termékértékesítést folytat *vis maior* (például vihar) által előidézett következmények enyhítése érdekében? Másképpen fogalmazva: gazdasági tevékenységnek minősül-e az ilyen termékértékesítés az említett uniós jogi rendelkezések értelmében?

2) Megfelel-e az arányosság elvének az a szabályozás, amelynek értelmében a [héaalanyok] nyilvántartásába történő felvételét nem kezdeményez? személyre az általában felszámított, az értékesített termékek értékéhez igazodó mérték? hozzáadottérték-adó összegével megegyező összeg? bírság szabható ki annak ellenére, hogy az érintett személynek, amennyiben szerepelne is az említett nyilvántartásban, nem kellene megfizetnie az adót?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?

Az első kérdés?

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését és a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely természetes személy által *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesített termékértékesítések e rendelkezések értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” minősülnek-e.

22 Amint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés szövegéből kitűnik, az mind a hatodik irányelv, mind a héairányelv vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik. Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében nincs szükség arra, hogy különbséget tegyünk az említett irányelvek rendelkezései között, mivel ezek tartalmát a Bíróság által a jelen ügyben adandó értelmezés szempontjából lényegében azonosnak kell tekinteni.

23 Ahogyan ugyanis a jelen ítélet 3. és 5. pontjának szövegéből kitűnik, a hatodik irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege lényegében azonos a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegével. Ezenkívül a héairányelv (1) és (3) preambulumbekkezdéséből következik, hogy az előszabály szerint nem eredményez érdemi változásokat a hatodik irányelv rendelkezéseihez képest.

24 Az ügy érdemét illetően mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelvhez hasonlóan a héairányelv is nagyon tágan határozza meg a hÉA hatályát, ugyanis az adóköteles tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra (lásd a C-86/09. sz. Future Health Technologies ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5215. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

26 Először is, meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 10. cikkének megfelelően az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet önállóan végzi, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkáltatójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan

jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkáltató felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.

27 Márpedig az alapügyben nem ez a helyzet áll fenn, mivel a szóban forgó termékértékesítéseket a felperes nevében és számlájára teljesítették. Meg kell állapítani továbbá azt is, hogy ellentétben azzal, amire ez utóbbi az ügyben eljáró nemzeti bíróságok előtt hivatkozott, az, hogy a szóban forgó termékértékesítéseket egy állítólagos *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesítették, egyáltalán nem jelzi azt, hogy azokat nem önállóan végezték.

28 Másodszor a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenység” fogalma az állandó ítélkezési gyakorlat szerint objektív jellegű olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd ebben az értelemben a C-223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1751. o.] 47. és 48. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Következésképpen az a körülmény, hogy az olyan termékértékesítéseket, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, egy *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesítették, mivel a teljesített ügyletek céljával kapcsolatos, irreleváns azon kérdés szempontjából, hogy e termékértékesítéseket a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenységnek” kell-e minősíteni.

30 A „gazdasági tevékenység” fogalmát ugyanezen rendelkezés második albekezdése úgy határozza meg, mint a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. „Gazdasági tevékenységnek” minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

31 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a materiális javak gyümölcsseinek értékesítése, mint a magántulajdonban álló erdő fájának értékesítése a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti „hasznosításnak” minősül.

32 Ebből következik, hogy az olyan ügyleteket, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” kell tekinteni, amennyiben azokat tartós bevétel elérése érdekében végzik (lásd analógia útján a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 22. pontját).

33 Az a kérdés, hogy a szóban forgó tevékenységet, azaz a magántulajdonú erdő hasznosítását, tartós bevétel elérése érdekében végzik-e, ténykérdés, amelyet az ügy összes körülményének figyelembevételével kell megválaszolni, amelyek között szerepel többek között az érintett termék jellege (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 24. és 26. pontját).

34 E szempont alapján határozható meg ugyanis, hogy valamely személy a terméket olyan módon használta-e fel, hogy tevékenységét a héairányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” kell minősíteni. Az, hogy egy termék kizárólag gazdasági célú hasznosításra alkalmas, főszabály szerint elegendő annak megállapításához, hogy a tulajdonosa azt gazdasági tevékenységhez hasznosítja, és következésképpen tartós bevétel elérése érdekében. Ezzel szemben amennyiben valamely termék jellegénél fogva mind gazdasági célra, mind magáncélra is használható, hasznosításának valamennyi feltételét vizsgálni kell annak meghatározásához, hogy azt ténylegesen tartós bevétel elérése érdekében használják-e (a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 27. pontja).

35 Ez utóbbi esetben egyfelől a termék érintett személy általi tényleges hasznosítása körülményeinek, másfelől a megfelelő gazdasági tevékenység gyakorlása szokásos körülményeinek összehasonlítása lehet az egyik módszer annak vizsgálatához, hogy az érintett tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében végzik-e (a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 28. pontja).

36 Ily módon, amennyiben az érintett személy olyan aktív erdőgazdálkodási lépéseket tesz, amelyek során hasonló eszközökhöz folyamodik, mint a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelő, kereskedő, illetve szolgáltatók, az alapügy tárgyát képező tevékenységet e rendelkezés értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” kell minősíteni (lásd ebben az értelemben a C-180/10. és C-181/10. sz., Saby és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8461. o.] 39. pontját).

37 Emellett az a körülmény, hogy a szóban forgó faértékesítéseket *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesítették, önmagában nem vezethet arra a következtetésre, hogy ezen értékesítéseket alkalmi jelleggel, és nem a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében véve „tartós bevétel elérése érdekében” teljesítették. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az ilyen értékesítések materiális javak tartós hasznosítását is jelenthetik. A materiális javak olyan gyümölcsök, mint valamely erdő fái, jellegükben adódóan, valamint tulajdonságaikra, többek között korukra tekintettel nem biztos, hogy azonnali gazdasági hasznosítást tesznek lehetővé, mivel bizonyos idő elteltéig objektíve szükséges lehet ahhoz, hogy a gyümölcsök gazdaságilag hasznosíthatók legyenek. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy az időközben, egy állítólagos *vis maior* következtében történt faértékesítések nem minősülnek a materiális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításának a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében.

38 Jóllehet továbbá, hogy az érintett tevékenységgel kapcsolatos szempontok önmagukban nem teszik lehetővé annak meghatározását, hogy a tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében végzik-e, azon időtartam hossza, amely során az alapügy tárgyát képező értékesítéseket teljesítették, az ügyfélkör nagysága és a bevételek mértéke olyan körülmények, amelyek - egyebek mellett - az alapügy összes körülményének részeként figyelembe vehetők a vizsgálat során (a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 29. pontja).

39 Végül meg kell jegyezni, hogy az a körülmény, hogy a felperes a személyes szükségletei kielégítése érdekében vásárolta meg a szóban forgó materiális javakat, amint azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés szövege sugallja, nem akadályozza annak, hogy a terméket utóbb a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett „gazdasági tevékenység” végzéséhez használja. Az a kérdés, hogy valamely személy egy adott terméket gazdasági tevékenysége folytatása érdekében vagy személyes szükségletei kielégítése céljából vásárolt-e meg, akkor vetődik fel, amikor a személy a termék megvásárlásakor előzetesen felszámított adó levonását kéri (lásd analógia útján a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 29. pontját). Ilyen kérdés ugyanakkor az alapügyben nem vetődött fel.

40 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely természetes személy által *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesített faértékesítések materiális javaknak az e rendelkezés értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” minősülő hasznosítását jelentik, amennyiben az említett értékesítéseket tartós bevétel elérése érdekében teljesítik. A nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy összes körülményét értékelje annak meghatározása céljából, hogy a materiális javak, a jelen esetben az erdő hasznosítását tartós bevétel elérése érdekében végzik-e.

A második kérdés?

41 Második kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy az arányosság elvével összeegyeztethető az olyan nemzeti szabályozás, ami alapján a héaalanyok nyilvántartásába történő felvételét nem kezdeményez személyre az általában felszámított, az értékesített termékek értékéhez igazodó mértékű héa összegével megegyező összegű bírság szabható ki annak ellenére, hogy az érintett személynek nem kell héát fizetnie.

42 A héairányelv 213. cikkének (1) bekezdése értelmében minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

43 Az olyan nemzeti rendelkezés, mint amely a héatörvény 3. cikkének (3) és (5) bekezdésében szerepel, amely szerint azon adóalanyok, akik a megelőző tizenkét hónapban 10 000 LVL-t meghaladó összegben teljesítettek héaköteles termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat, kötelesek a héaalanyok nyilvántartásába történő felvételüket kezdeményezni, a héairányelv 213. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalanyokat terhelő kötelezettséget ülteti át.

44 Ez az irányelv nem ír elő kifejezetten szankciókat a 213. cikkének (1) bekezdésében előírt kötelezettségek megsértése esetére. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében 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 (a 68/88. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1989. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1989., 2965. o.] 23. pontja, a C-210/91. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1992. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-6735. o.] 19. pontja és a C-36/94. sz. Siesse-ügyben 1995. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-3573. o.] 21. pontja).

45 A tagállamok tehát az adó megfelelő beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében nemzeti jogszabályaikban jogszerűen írhatnak elő megfelelő szankciókat a héaalanyok nyilvántartásába való felvétel kezdeményezésére vonatkozó kötelezettség elmulasztásának esetére.

46 Az ilyen szankciók azonban nem mehetnek túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 65–67. pontját, valamint a C-284/11. sz., EMS-Bulgaria Transport ügyben 2012. július 12-én hozott ítélet 67. pontját).

47 Annak megítélése során, hogy a szóban forgó szankció megfelelő-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módját.

48 Ami először is az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát illeti, hangsúlyozni kell, hogy a szóban forgó szankció célja kizárólag a héaalanyok nyilvántartásába való felvétel kezdeményezésére vonatkozó kötelezettség elmulasztásának szankcionálása. A Bíróság e tekintetben korábban már megállapította, hogy a héairányelv 213. cikkében előírt kötelezettségek, amelyek közé tartozik az adóalany azon kötelezettsége, hogy bejelentse adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, csak az ellenőrzés célját szolgáló alaki követelménynek minősül (lásd ebben az értelemben a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-

én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 50. pontját).

49 A szóban forgó szankció célja tehát nem az adó adófizetésre kötelezett személytől való beszedésének biztosítása. Az illetékes hatóságok ugyanis beszedhetik az adót függetlenül attól, hogy a nyilvántartásba vétel kezdeményezésének elmulasztását szankcionálják-e, vagy sem.

50 Másodszor a szóban forgó szankció összege meghatározásának módját illetően meg kell állapítani, hogy az egyelőre meghatározott százalékot jelent, aminek az összege megegyezik a teljesített értékesítések után fizetendő adó összegével még abban az esetben is, ha a szankció tárgya nem az adó beszedése, amint a jelen ítélet előző pontjában kifejtésre került.

51 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy amint a lett kormány írásbeli észrevételeiből kitűnik, a lett jogalkotó új rendelkezéseket fogadott el, amelyek fokozatossá teszik a nyilvántartásba vétel kezdeményezésének elmulasztása miatt kiszabható szankció mértékét.

52 A jelen esetben nem kizárt, hogy a szankció összege meghatározásának módja túlmegy azon a mértéken, ami a jelen ítélet 45. pontjában hivatkozott célok eléréséhez szükséges.

53 Ennélfogva az ilyen szankció aránytalannak bizonyulhat.

54 A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szankció összege nem megy-e túl az adó megfelelő beszedésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken az ügy körülményeire, és különösen a konkrétan kiszabott összegre, valamint a nyilvántartásba vételének kezdeményezését elmulasztó adóalanynak betudható csalás esetleges fennállására vagy az alkalmazandó jogszabályok esetleges megkerülésére tekintettel.

55 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy nem kizárt, hogy ellentétes az arányosság elvével az olyan nemzeti szabályozás, ami alapján a héaalanyok nyilvántartásába történő felvételét nem kezdeményezik személyre az általában felszámított, az értékesített termékek értékéhez igazodó mértékű hea összegével megegyező összegű bírság szabható ki annak ellenére, hogy az érintett személynek nem kell hozzá fizetnie. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szankció összege nem megy-e túl az adó megfelelő beszedésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken az ügy körülményeire, és különösen a konkrétan kiszabott összegre, valamint a nyilvántartásba vételének kezdeményezését elmulasztó adóalanynak betudható csalás esetleges fennállására vagy az alkalmazandó jogszabályok esetleges megkerülésére tekintettel.

A Bíróság válasza időbeli hatályának korlátozásáról

56 A lett kormány az írásbeli észrevételeiben azt kérte a Bíróságtól, hogy a meghozandó ítélet időbeli hatályát korlátozza abban az esetben, ha abban azt állapítaná meg, hogy az olyan faértékesítések, mint amelyek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés tárgyát képezik, nem minősülnek a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”, vagy hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tárgyát képezi, nem felel meg az arányosság elvének.

57 Az első kérdésre adott válasza tekintettel nem kell határozni a lett kormány azon kérelmére, amely a Bíróság e kérdésre adott válasza időbeli hatályának korlátozására irányul.

58 A Bíróság második kérdésre adott válasza időbeli hatályának korlátozását illetően a lett

kormány kérelme alátámasztása érdekében arra hivatkozik, hogy jóhiszeműen járt el, és a Bíróság ilyen ítélete negatív pénzügyi következményekkel járna az államkincstárra, mivel az illetékes hatóságok által 2004 és 2008 között kiszabott bírságok mintegy 900 000 LVL összeget tesznek ki.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak kivételesen, az uniós jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzék. A Bíróság az érdekelték jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozásról (lásd különösen a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-199. o.] 51. pontját, a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-513. o.] 56. pontját, valamint a C-2/09. sz. Kalinchev-ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4939. o.] 50. pontját).

60 Konkrétabban a Bíróság ezt a megoldást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, és úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy az Európai Bizottság magatartása is hozzájárult (lásd különösen a C-423/04. sz. Richards-ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3585. o.] 42. pontját, a fent hivatkozott Brzeziński-ügyben hozott ítélet 57. pontját és a fent hivatkozott Kalinchev-ügyben hozott ítélet 51. pontját).

61 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását (a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-6193. o.] 52. pontja; a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2119. o.] 68. pontja, valamint a fent hivatkozott Brzeziński-ügyben hozott ítélet 58. pontja és a fent hivatkozott Kalinchev-ügyben hozott ítélet 52. pontja).

62 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az illetékes nemzeti hatóságok által 2004 és 2008 között kiszabott bírságoknak a lett kormány által ismertett teljes összege nem teszi lehetővé annak értékelését, hogy ez az összeg az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tárgyát képező bírságokra vonatkozik-e. Emellett nem közölték a Bírósággal azt sem, hogy ezen összeg mekkora arányban képezheti visszatérítés tárgyát. E tekintetben meg kell állapítani továbbá, hogy amint a Bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ezen második kérdés vizsgálata során levont következtetésből kitűnik, csak azon összegeket kell visszatéríteni, amelyek meghaladják az adó megfelelő beszédésének biztosításához és az adócsalás megakadályozásához szükséges mértéket.

63 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 60. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett súlyos zavarok fennállása, amely indokoltá tehetné jelen ítélet időbeli hatályának korlátozását, nem tekinthető bizonyítottnak.

64 E körülmények között nem szükséges megvizsgálni, hogy az érdekelték jóhiszeműségére vonatkozó feltétel teljesült-e.

65 Az eddigi megfontolásokból következik, hogy a jelen ítélet időbeli hatályát nem szükséges korlátozni.

A költségekről

66 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely természetes személy által *vis maior* helyzet következményeinek enyhítése érdekében teljesített faértékesítések materiális javaknak az e rendelkezés értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” minősülő hasznosítását jelentik, amennyiben az említett értékesítéseket tartós bevétel elérése érdekében teljesítik. A nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy összes körülményét értékelje annak meghatározása céljából, hogy a materiális javak, jelen esetben az erdő hasznosítását tartós bevétel elérése érdekében végzik-e.

2) Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy nem kizárt, hogy ellentétes az arányosság elvével az olyan nemzeti szabályozás, ami alapján a hozzáadottértékadó-alanyok nyilvántartásába történő felvételét nem kezdeményező személyre az általában felszámított, az értékesített termékek értékéhez igazodó mértékű hozzáadottérték-adó összegével megegyező összegű bírság szabható ki annak ellenére, hogy az érintett személynek nem kell hozzáadottérték-adót fizetnie. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szankció összege nem megy-e túl az adó megfeleltetésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken az ügy körülményeire, és különösen a konkrétan kiszabott összegre, valamint a nyilvántartásba vételének kezdeményezését elmulasztó adóalanynak betudható csalás esetleges fennállására vagy az alkalmazandó jogszabályok esetleges megkerülésére tekintettel.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: lett.