

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. április 11.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Forgalmi adók – Kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – Éves árbevétel – Adóalanyok közötti eltérő bánásmód – Valamely személyt a nyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása esetén a héa alanyaként kezelni nemzeti szabályozás – Büntető jelleg”

A C-122/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2023. március 1-jén érkezett, 2023. január 25-i határozatával terjesztett el

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

és

a **„Legafact” EOOD**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, J. Passer és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

előtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében T. Mitova és R. Stoyanov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében D. Drambozova és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, 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 2012. L 249., 15. o.; HL 2015. L 323., 31. o., HL 2018. L 125., 15. o., HL 2018. L 225., 1. o., HL 2018. L 329., 53. o., HL 2019. L 245., 9. o., HL 2023. L 30., 37. o.) (a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság szófiai „jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási” igazgatóságának igazgatója, Bulgária) (a továbbiakban: Direktor) és a „Legafact” EOOD között az e vállalkozás hozzáadottérték-adó (héta) tartozását rögzítő utólagos adómegállapításról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (49) preambulumbekkezdése így szól:

„Lehetővé kell tenni, hogy a tagállamok – a közös rendelkezéseknek megfelelően és a szorosabb összehangolás szem előtt tartásával – továbbra is alkalmazhassák a kisvállalkozásokra vonatkozó különleges szabályozásaikat.”

4 A héairányelv 2. cikke meghatározza a héa hatálya alá tartozó ügyleteket.

5 Az említett irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe tartalmazza „Az adózó nyilvántartása” című 2. fejezetet, amelyben ugyanezen irányelv 213. és 214. cikke szerepel. E címnek a „Vegyes rendelkezések” című 7. fejezete tartalmazza a héairányelv 273. cikkét.

6 Ezen irányelv 213. cikke szerint:

„(1) Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik, és meg is követelhetik az elektronikus úton történő bejelentést.

(2) Az (1) bekezdés első albekezdésének sérelme nélkül minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 3. cikk (1) bekezdése szerinti, a HEA hatálya alá nem tartozó Közösségen belüli termékbeszerzést végez, köteles bejelenteni az ilyen termékbeszerzést, amennyiben az említett cikkben meghatározott azon feltételek, amelyek alapján az ügylet a nem tartozik a HÉA hatálya alá, már nem teljesülnek.”

7 Az említett irányelv 214. cikkének szövege a következő:

„(1) Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyben a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a HÉA-t a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a HÉA hatálya alá vonta;

c) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén Közösségen belüli termékbeszerzést végez a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az érintett területen kívül végzett tevékenységekhez kapcsolódó ügyletei számára;

d) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan szolgáltatásban részesül, amely után a HÉA megfizetésére a 196. cikk alapján kötelezett;

e) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén letelepedett, és egy másik tagállam területén olyan szolgáltatást nyújt, amely után a HÉA megfizetésére kizárólag a szolgáltatás igénybe vevője kötelezett a 196. cikk alapján.

(2) A tagállamoknak nem kell nyilvántartaniuk a 12. cikkben említett egyes, eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyokat.”

8 Ugyanezen irányelv 273. cikke a következőket írja el:

„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 kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

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

9 A héairányelv „Különös szabályozások” című XII. címe tartalmazza „A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás” című 1. fejezetet, amelyben ezen irányelv 281–292. cikke szerepel.

10 Az említett irányelv 287. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[...]

17. Bulgária: 25 600 EUR;

[...]”

A bolgár jog

11 A zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottértékadórról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-én 63. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: ZDDS) 96. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden bulgáriai illetőségű jogalany, akinek adóköteles árbevétele a folyó hónapot megelőző tizenkét egymást követő hónapban eléri vagy meghaladja az 50 000 [bolgár levát (BGN)], köteles

a jelen törvény alapján nyilvántartásba vételi nyilatkozatot benyújtani azon adómegállapítási időszak lejártát követő hét napon belül, amelynek során ezen árbevételt elérte. Amennyiben az árbevételt két egymást követő hónapot meg nem haladó időtartamon keresztül – ideértve a folyó hónapot is – érik el, az érintett személynek az árbevétel elérésétől számított hét napon belül be kell nyújtania a nyilatkozatát.”

12 A ZDDS 102. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóhatóság megállapítja, hogy valamely személy nem teljesítette határidőn belül a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettségét, e személyt nyilvántartásba vételi határozatával nyilvántartásba veszi, ha teljesülnek a nyilvántartásba vétel feltételei.

(2) Az (1) bekezdésben említett határozatnak tartalmaznia kell a nyilvántartásba vételi kötelezettség keletkezésének alapját és időpontját.

(3) [...] Azon személy adótartozásának megállapítása céljából, aki az előírt határidőn belül nem nyújtott be nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, e személyt az általa végzett adóköteles termékértékesítések és Közösségen belüli beszerzések, valamint az általa igénybe vett azon adóköteles szolgáltatások utáni adó megfizetésére kötelezettnek kell tekinteni, amelyek esetében az adót az igénybevevőnek kell megfizetnie:

1. [...] azon határidő lejártát követő időszakra, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot el kellett volna fogadni, ha az érintett személy a határidőn belül benyújtotta volna a nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, addig az időpontig, amikor az adóhatóság nyilvántartásba vette;

2. [...] azon határidő lejártát követő időszakra, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot el kellett volna fogadni, ha az érintett személy a határidőn belül benyújtotta volna a nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, addig az időpontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok.

(4) [...] A 96. cikk (1) bekezdésének második mondata szerinti esetekben azon személy adótartozásának megállapítása céljából, aki nem nyújtott be határidőn belül nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, jóllehet erre köteles volt, e személyt azon adóköteles értékesítés utáni adó megfizetésére kötelezettnek kell tekinteni, amely az 50 000 BGN adóköteles árbevétel túllépését eredményezi az árbevétel túllépésének időpontjától az adóhatóság általi nyilvántartásba vétel időpontjáig, vagy azon időpontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok. Az árbevétel túllépését eredményező adóköteles értékesítés után adót kell fizetni. Az érintett személy köteles továbbá adót fizetni azon adóköteles szolgáltatások után, amelyeket igénybe vett, és amely után adót kell fizetnie a szolgáltatás igénybevevőjének, valamint az ezen időszak alatt teljesített, Közösségen belüli adóköteles beszerzések után.

[...]”

13 A ZDDS 178. cikke a következőket írja elő:

„A jelen törvény szerinti adóalany, aki annak ellenére, hogy erre köteles lett volna, a jelen törvényben előírt határidőn belül nem nyújtott be nyilvántartásba vételi nyilatkozatot vagy nyilvántartásba vétel megszüntetésére vonatkozó nyilatkozatot, a nem vállalkozó természetes személyek esetében pénzbírsággal, jogi személyek, valamint egyéni vállalkozók esetében bírsággal sújtható, amelynek összege 500 BGN-től 5 000 BGN-ig terjed.”

14 A ZDDS 180. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) [...] A nyilvántartásba vett személy, aki annak ellenére, hogy erre köteles lett volna, a jelen törvényben előírt határidőn belül nem számított fel adót, a nem vállalkozó természetes személyek esetében pénzbírsággal, jogi személyek, valamint egyéni vállalkozók esetében bírsággal sújtható, amelynek összege a fel nem számított adónak felel meg, de nem lehet alacsonyabb 500 BGN-nél. A jogsértés megismétlődése esetén a bírság vagy a pénzbírság összege a fel nem számított adó kétszerese, de nem lehet alacsonyabb 1 000 BGN-nél.

(2) Az (1) bekezdést akkor is alkalmazni kell, ha az érintett személy azért nem számított fel adót, mert nem nyújtott be nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, és a jelen törvény szerinti határidőn belül nem került nyilvántartásba vételre.

(3) [...] Az (1) bekezdés szerinti jogsértés esetén, ha a nyilvántartásba vett személy az adót azon hónap végétől számított hat hónapon belül számította fel, amelyben az adót fel kellett volna számítania, a bírság vagy adott esetben a pénzbírság az adó öt százaléka, de nem lehet alacsonyabb 200 BGN-nél, a jogsértés megismétlődése esetén pedig 400 BGN-nél.

(4) [...] Az (1) bekezdés szerinti jogsértés esetén, ha a nyilvántartásba vett személy az adót a (3) bekezdésben említett határidő lejártát követően, de legkésőbb azon hónap végétől számított 18 hónapon belül számította fel, amelyben az adót fel kellett volna számítania, a bírság vagy adott esetben a pénzbírság az adó 10%-a, de nem lehet alacsonyabb 400 BGN-nél, a jogsértés megismétlődése esetén pedig 800 BGN-nél.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 A Legafact üzletviteli tanácsadási tevékenységet végez. E társaság eredetileg nem volt héanyilvántartásba véve.

16 2018. augusztus 21-én négy számlát állított ki „a 2012. november 30-i szerződés szerinti díjazás” tárgyában, összesen 114 708 BGN (hózzávetőleg 58 600 euró) értékben, amelyeket „szolgáltatások értékesítéséből származó bevételként” könyveltek le.

17 2018. augusztus 23-án és 24-én a Legafact két másik, azonos tárgyú számlát állított ki összesen 57 004 BGN (hózzávetőleg 29 100 euró) értékben, amelyeket ugyanilyen módon könyveltek le.

18 2018. szeptember 3-án e társaság kötelező héanyilvántartásba vételi nyilatkozatot nyújtott be. Az adóhatóság 2018. szeptember 14-én kötelező nyilvántartásba vételi határozatot bocsátott ki, amely alapján e társaságot 2018. szeptember 19-től bejegyezték a héanyilvántartásba.

19 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a 2018. augusztus 21-i számlák közül az egyik kibocsátása, amely 34 202 BGN (hózzávetőleg 17 500 euró) összegről szólt, az 50 000 BGN (hózzávetőleg 25 600 euró) adóköteles árbevételi határ túllépéséhez vezetett, amelyetől kezdve kötelező a héanyilvántartásba vétel, és hogy az e számlán szereplő értékesítés a ZDDS 102. cikke (4) bekezdésének második mondata alapján adóköteles.

20 E hatóság úgy ítélte meg, hogy a ZDDS 96. cikke (1) bekezdésének második mondata értelmében a Legafactnak a héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet attól az időponttól számított hét napon belül kellett volna benyújtania, amikor az adóköteles árbevétele elérte ezt a határértéket, azaz legkésőbb 2018. augusztus 28-ig, amit nem tett meg. A ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése alapján az említett hatóság úgy ítélte meg, hogy e vállalkozás köteles volt héát fizetni azon adóköteles értékesítések után, amelyek az 50 000 BGN (hózzávetőleg 25 600 euró)

adóköteles árbevétel túllépéséhez vezettek e túllépés időpontjától addig az időpontig, amíg azt héányilvántartásba nem vették.

21 Következésképpen az adóhatóság 2019. december 27-én utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozott, amelyben a Legafact terhére a 2018. augusztusi adómegállapítási időszak tekintetében 24 701,66 BGN (hozzávetőleg 12 600 euró) összeg, valamint 3 218,33 BGN (hozzávetőleg 1650 euró) összeg heatartozást állapított meg az e társaság által 2018. augusztus 21-én a héányilvántartásba vételének időpontjáig teljesített adóköteles értékesítések miatt (a továbbiakban: szóban forgó utólagos adómegállapításról szóló határozat).

22 Mivel a Direktor 2020. március 19-i határozata helybenhagyta a szóban forgó utólagos adómegállapításról szóló határozatot, a Legafact keresetet terjesztett ezen utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaiai városi közigazgatási bíróság, Bulgária) elé.

23 2020. június 30-án egy másik ügyben a Visshia advokatski savet (legfelsőbb ügyvédi tanács, Bulgária) kérelmét elbírók Konstitutsionen sad (alkotmánybíróság, Bulgária) megállapította, hogy a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése összeegyeztethető a bolgár alkotmánnyal. E bíróság úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés, mivel előírja, hogy a heat olyan személyeknek kell megfizetniük, akik ezen adó szempontjából a saját felelősségi körükben felmerült okból nincsenek nyilvántartásba véve, lehetővé teszi annak biztosítását, hogy az államkincstár javára olyan adót szedjenek be, amelyet jogellenesen nem számítottak fel és nem is szedtek be. A heatfizetési kötelezettség ilyen esetben nem szankciónak vagy büntetésnek, hanem az adóalany jogellenes magatartásával az államkincstárnak okozott károk megtérítésének minősül.

24 Az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaiai városi közigazgatási bíróság, Bulgária) megsemmisítette az alapügyben szóban forgó utólagos adómegállapításról szóló határozatot, mivel úgy ítélte meg, hogy azt az alkalmazandó anyagi jog, konkrétabban pedig a Bíróság által a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletben (C-183/14, EU:C:2015:454) értelmezett, heatra vonatkozó uniós jog megsértésével bocsátották ki.

25 A Konstitutsionen sad (alkotmánybíróság) 2020. június 30-i ítélete ellenére az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaiai városi közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy ítélte meg, hogy a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése büntető jellegű a kötelező héányilvántartásba vételi nyilatkozat késedelmes benyújtása esetén, és hogy az e rendelkezés alkalmazásából eredő szankció a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454) értelmében csak akkor szabható ki, ha tiszteletben tartják az arányosság elvét. Ez utóbbi bíróság úgy ítélte meg, hogy tekintettel arra, hogy a jelen ügyben a Legafact részéről a héányilvántartásba vételi nyilatkozat benyújtásával kapcsolatban felmerült késedelem csak három nap volt, és hogy az alapügy iratai nem tartalmaztak az e társaság magatartásának csalárd jellegére utaló bizonyítékokat, a vele szemben kiszabott szankció aránytalan volt.

26 A Direktor felülvizsgálati kérelmet terjesztett az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaiai városi közigazgatási bíróság, Bulgária) ítéletével szemben a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) elé, amely a kérdést előterjesztő bíróság.

27 Ez utóbbi pontosítja, hogy a ZDDS 102. cikkét a bolgár jogalkotó a heatairányelv 213. és 214. cikkének átültetése érdekében fogadta el, amelyek arra kötelezik a tagállamokat, hogy tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy főszabály szerint minden olyan adóalanyt, aki az érintett tagállam területén adólevonásra jogosító termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, egyedi adószámmal tartsanak nyilván.

28 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése, amely

f?szabály szerint adómentes értékesítést von a héa hatálya alá abban az esetben, ha az értékesít? nem tett eleget az ezen adó szempontjából az el?írt határid?n belüli nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségének, nem büntet? jelleg?, hanem olyan anyagi jogi szabálynak tekintend?, amely ebben az esetben el?írja a kisvállalkozások tekintetében a héairányelv XII. címe 1. fejezetének rendelkezéseiben szerepl? adómentesség alkalmazásának mell?zését és héatartozás keletkezését.

29 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes?e az Európai Unió közös héarendszerének elveivel az olyan nemzeti szabályozás, amely a [héairányelv] XII. címének 1. fejezete szerinti adómentesség esetében eltér? bánásmódban részesíti az adóalanyokat attól függ?en, hogy milyen gyorsan érik el a kötelez? héanyilvántartásba vétel árbevételi határát?

2) Ellentétes?e a [héairányelvvel] az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint valamely értékesítésnek [ezen] irányelv XII. címének 1. fejezete szerinti adómentessége attól függ, hogy az értékesít? határid?n belül teljesíti?e a kötelez? héanyilvántartásba vétel kérelmezésére vonatkozó kötelezettségét?

3) Milyen, a héairányelv értelmezéséb?l ered? kritériumok alapján kell értékelni, hogy szankciós jelleggel rendelkezik?e az az említett nemzeti szabályozás, amely adófizetési kötelezettség keletkezését írja el? a kötelez? héanyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása esetén?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? és a második kérdésr?l

30 Els? és második kérdésével, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, az el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelyet valamely tagállam az ezen irányelv 287. cikke alapján fogadott el, és amely az említett irányelvben a kisvállalkozások számára el?írt héamentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany, amelynek éves vagy két egymást követ? hónapban mért árbevétele meghaladja az e rendelkezésben az e tagállam tekintetében meghatározott összeget, az el?írt határid?n belül héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet nyújtson be.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy a kisvállalkozásokra alkalmazzák a különös szabályozásaikat, amint azt ezen irányelv (49) preambulumbekkezdése kimondja (lásd ebben az értelemben: 2018. május 17?i Vámos ítélet, C?566/16, EU:C:2018:321, 30. pont).

32 A jelen ügyben, amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást a héairányelv 287. cikkének 17. pontja alapján fogadták el, amely lehet?vé teszi a Bolgár Köztársaság számára, hogy adómentességet biztosítson azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg a 25 600 euró bolgár levában kifejezett ellenértékét.

33 E szabályozásnak megfelel?en az adóalanyok kötelesek héanyilvántartásba vételi nyilatkozatot benyújtani hét napos határid?n belül, amely azon adóalanyok csoportja esetében, amelyek egy tizenkét hónapos id?szakban elérik az 50 000 BGN árbevételi határt, annak az

adózási időszaknak a végén kezdődik, amelynek során ezen árbevételt elérték, az ezen értékhatárt két egymást követő hónapban elérő adóalanyok csoportja esetében pedig az említett árbevétel elérésének napján kezdődik.

34 A héairányelv értelmében a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás olyan adminisztrációs egyszerűsítéseket ír elő, amelyek célja a kisvállalkozások alapításának, tevékenységének és versenyképességének a megerősítése, valamint az adóellenőrzéshez kapcsolódó adminisztratív terhek és a várható csekély adóbevétel közti észszerű arány fenntartása (2020. július 9-ii AJPF Cara-ii Severin és DGRFP Timișoara ítélet, C-716/18, EU:C:2020:540, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamok számára e különös szabályozás alkalmazásának módját illetően.

36 Márpedig az olyan kötelezettség, mint amelyet az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás előír, amely szerint az adóalanyoknak héanyilvántartásba vételi nyilatkozatot kell benyújtaniuk, ha éves árbevételük meghaladja a héairányelv 287. cikkében az érintett tagállam tekintetében előírt értékhatárt, fűszabály szerint e mérlegelési mozgástérbe illeszkedik, és lehetővé teszi az adóellenőrzéshez kapcsolódó adminisztratív terhek és a várható csekély adóbevétel közti észszerű arány fenntartását.

37 Ami azt az időpontot illeti, amikor létrejön a héanyilvántartásba vételi nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettség, a jelen ítélet 33. pontjában említett nemzeti szabályozás eltérő bánásmódot vezet be az adóalanyok két csoportja, azaz egyrészt azon személyek között, akik egy tizenkét hónapos időszak alatt érik el a szóban forgó értékhatárt, másrészt azon személyek között, akik azt két egymást követő hónapon belül érik el. A jelen ügyben nem vitatott, hogy ezen eltérő bánásmód figyelembe veszi többek között a szezonális tevékenységek jellemzőit, amelyek keretében a nyilvántartásba vételi kötelezettséget megalapozó árbevételi határt rövid időn belül gyorsabban érik el.

38 Következésképpen az adóalanyok e két csoportja közötti, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által bevezetett, említett eltérő bánásmód fűszabály szerint szintén a héairányelv által a tagállamok számára biztosított mérlegelési mozgástérbe illeszkedik.

39 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelyet valamely tagállam az ezen irányelv 287. cikke alapján fogadott el, és amely az említett irányelvben a kisvállalkozások számára előírt héamentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany, amelynek éves vagy két egymást követő hónapban mért árbevétele meghaladja az e rendelkezésben az e tagállam tekintetében meghatározott összeget, az előírt határidőn belül héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet nyújtson be.

A harmadik kérdésről

40 Harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a jelen ítélet 39. pontjában említett esetekben a héanyilvántartásba vétel iránti kérelem határidőben történő benyújtására vonatkozó kötelezettség adóalany általi megsértése adótartozás keletkezését eredményezi.

41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, noha az adó megfelelés beszédésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében a tagállamok többek között nemzeti jogszabályaikban jogszerűen írhatnak elő megfelelés szankciókat

a héaalanyok nyilvántartásába való felvétel kezdeményezésére vonatkozó kötelezettség elmulasztásának esetére, az ilyen szankciók azonban nem mehetnek túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy a szankció összege nem megy-e túl az adó megfelel? 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. Ugyanezen elvek vonatkoznak a késedelmi pótléokra is, amely – ha adószankció jelleg? – az adóalany által kötelezettségei megszegésének súlyosságához viszonyítva nem lehet túlzott mérték? (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 51. és 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Annak megítélése során, hogy valamely szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetend? jogsértés jellegét és súlyát, valamint a szankció összege meghatározásának módjait (2019. május 8?i EN.SA. ítélet, C?712/17, EU:C:2019:374, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy a szankciók kiválasztása során a tagállamok kötelesek tiszteletben tartani a tényleges érvényesülés elvét, amely a héa területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem és az Unió pénzügyi érdekeinek védelme érdekében hatékony és visszatartó erej? szankciók alkalmazását követeli meg (2023. május 17?i Cezam ítélet, C?418/22, EU:C:2023:418, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A jelen ügyben egyrészt, amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, a nyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása esetén azok az adóalanyok, akiknek az éves árbevétele meghaladja azt az értékhatárt, amelyet?l kezdve e kérelem benyújtása kötelez?, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak megfelel?en kötelesek a héa megfizetésére azon hétnapos határid? lejártát követ?en teljesített adóköteles értékesítések után, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot ki kellett volna bocsátani az adóhatóság általi nyilvántartásba vételük id?pontjáig.

45 E határid? azon adózási id?szak végén kezd?dik, amelynek során ezen árbevételt elérték.

46 E tekintetben, amint arra az Európai Bizottság helyesen rámutatott, az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezés nem tekinthet? szankciónak a Bíróságnak a jelen ítélet 41–43. pontjában említett ítélkezési gyakorlata értelmében, mivel annak kizárólagos célja az azon id?szakban teljesített ügyletek utáni héa beszedése, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany az el?írt határid?n belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét.

47 Másrészt az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az is kit?nik, hogy azon adóalanyokat illet?en, akiknek két egymást követ? hónapban mért árbevétele meghaladja a szóban forgó értékhatárt, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás el?írja, hogy a héanyilvántartásba vétel iránti kérelem hétnapos határid?n belüli benyújtására vonatkozó kötelezettség be nem tartása esetén ezen adóalanyok az árbevétel túllépésének id?pontjától a teljesített adóköteles értékesítések után héafizetésre kötelezettnek min?sülnek az adóhatóság általi nyilvántartásba vételük id?pontjáig, vagy azon id?pontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok.

48 Ezen adóalanyok esetében ez a határid? az említett árbevétel elérésének napján kezd?dik.

49 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata – amely bíróság kizárólagos

hatáskörrel rendelkezik a nemzeti jog értelmezésére és alkalmazására – annak vizsgálata, hogy a jelen ítélet 47. pontjában említett adóalanyok tekintetében az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett szankciót ír-e elő?

50 E célból a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy e szabályozás egyrészt tiszteletben tartja-e a hía területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem hatékonyságának elvét, másrészt pedig megfelel-e az arányosság követelményeinek, összhangban a Bíróság jelen ítélet 41–43. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatával.

51 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a jelen ítélet 39. pontjában említett esetekben a héanyilvántartásba vétel iránti kérelem határidőben történő benyújtására vonatkozó kötelezettség adóalany általi megsértése adótartozás keletkezését eredményezi, feltéve hogy e szabályozás – ha és amennyiben az nem az azon időszakban teljesített ügyletek utáni hía beszedésére korlátozódik, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany határidőn belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét – egyrészt tiszteletben tartja a hía területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem hatékonyságának elvét, másrészt pedig megfelel az arányosság követelményeinek, összhangban a Bíróság ítélkezési gyakorlatával.

A költségekről

52 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2009. december 22-ii 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelyet valamely tagállam az e módosított irányelv 287. cikke alapján fogadott el, és amely az említett módosított irányelvben a kisvállalkozások számára előírt hozzáadottértékadó (hía) mentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany, amelynek éves vagy két egymást követő hónapban mért árbevétele meghaladja az e rendelkezésben az e tagállam tekintetében meghatározott összeget, az előírt határidőn belül héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet nyújtson be.

2) A 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvet

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy a jelen rendelkezés rész 1. pontjában említett esetekben a hozzáadottértékadó (hía) nyilvántartásba vétel iránti kérelem határidőben történő benyújtására vonatkozó kötelezettség adóalany általi megsértése adótartozás keletkezését eredményezi, feltéve hogy e szabályozás – ha és amennyiben az nem az azon időszakban teljesített ügyletek utáni hía beszedésére korlátozódik, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany határidőn belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét – egyrészt tiszteletben tartja a hía területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem hatékonyságának elvét, másrészt pedig megfelel az arányosság követelményeinek, összhangban a Bíróság

ítélkezési gyakorlatával.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.