

NILS WAHL

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. november 23.(1)

C?566/16. sz. ügy

Vámos Dávid

kontra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – 2006/112/EK irányelv – 281–294. cikk – A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások – Adómentességi szabályozás – Adóköteles tevékenységek megkezdésére vonatkozó bejelentés során a különös szabályozás alkalmazásának választására vonatkozó kötelezettség – Adóköteles tevékenységek megkezdésére vonatkozó bejelentés elmaradása – A szabályozás visszaható hatályú alkalmazása”

1. A jelen ügyben a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) arra vár választ a Bíróságtól, hogy ellentétes?e az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely tiltja a kisvállalkozások számára adómentességet nyújtó, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) XII. címe 1. fejezete 2. szakaszának rendelkezései alapján elfogadott különös szabályozás olyan adóalanyra való visszaható hatállyal történ? alkalmazását, amelynek tekintetében minden anyagi jogi feltétel teljesült, ugyanakkor a megfelel? id?ben nem jelentette be az adóhatóságnál a tevékenysége megkezdését, és nem választotta e mentesség alkalmazását.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

2. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

3. A héairányelv 213. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése a következ?ket írja el?:

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

[...]

4. A héairányelv 282. cikkének megfelelően:

Az ebben a szakaszban megállapított adómentességet és degresszív adókedvezményt a kisvállalkozások által végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kell alkalmazni.

5. A héairányelv 287. cikke elírja:

„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:

[...]

Magyarország: 35 000 EUR;

[...]

6. Az említett irányelv 289. cikke kimondja:

„Az adómentességet élvező adóalanyok nem jogosultak a 167–171. cikknek és a 173–177. cikknek megfelelő HÉA-levonásra, és számláikon nem tüntethetnek fel HÉA-t.”

7. Ezen irányelv 290. cikke szerint:

„Az adómentességet élvező adóalanyok vagy az általános HÉA-szabályozást, vagy a 281. cikkben megállapított egyszerűsített szabályokat választhatják. Ez esetben jogosultak a nemzeti jogszabályokban esetlegesen szereplő degresszív adókedvezményekre.”

B. A magyar jog

1. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény

8. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény)
2. §-ának a) pontja kimondja:

„E törvény alapján adót kell fizetni:

a) adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása, [...]

után.”

9. Az áfatörvény 187. §-a kimondja:

„(1) Az az adóalany, aki (amely) gazdasági céllal belföldön telepedett le, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van belföldön, jogosult az e fejezetben meghatározottak szerint alanyi adómentességet választani.

(2) Abban az esetben, ha az adóalany él az (1) bekezdésben említett választási jogával, az

alanyi adómentesség időszakában az adóalany alanyi adómentes minőségében

- a) adófizetésre nem kötelezett;
- b) elzárólag felszámított adó levonására nem jogosult;
- c) kizárólag olyan számla kibocsátásáról gondoskodhat, amelyben áthárított adó, illetőleg a 83. §-ban meghatározott százaléktétel nem szerepel.”

10. Az áfatörvény 188. §-ának (1) bekezdése szerint:

„Alanyi adómentesség abban az esetben választható, ha az adóalany 2. § a) pontja szerinti összes termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása fejében megtérített vagy megtérítendő ellenértéknek – forintban kifejezett és éves szinten göngyöltet – összege

- a) sem a tárgy naptári évet megelőző naptári évben ténylegesen,
- b) sem a tárgy naptári évben észszerűen várhatóan, illetőleg ténylegesen nem haladja meg a (2) bekezdésben meghatározott felső értéktart.

11. Ugyanezen törvény 2012. december 31-ig alkalmazandó változata szerinti 188. §-ának (2) bekezdése kimondta, hogy az alanyi adómentesség választására jogosító felső értéktart 5 000 000 forintnak (HUF) megfelelő pénzüsszeg. 2013. január 1-jétől ez az értéktart 6 000 000 HUF-ra emelkedett.

2. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

12. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) 16. §-ának szövege a következő:

„(1) Adóköteles tevékenységet csak adószámmal rendelkező adózó folytathat, a 20–21. §-ban foglalt kivétellel.

(2) Az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó adószám megállapítása végett köteles az állami [adó]hatóságnál bejelentkezni.”

13. Az adózás rendjéről szóló törvény 17. §-a (1) bekezdésének a) pontja kimondja, hogy „[a]z adózó, ha adókötelezettsége, adóköteles tevékenysége az egyéni vállalkozóról szóló törvény szerinti egyéni vállalkozói tevékenység, az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatos ügyekben eljáró hatósághoz intézett bejelentés (megfelelően kitöltött bejelentési űrlap) benyújtásával kéri az adószám megállapítását, amellyel az adózó teljesíti az állami [adó]hatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségét”.

14. E törvény 22. §-a (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„Az általános forgalmi adó alanya az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg nyilatkozik arról, hogy [...] alanyi adómentességet választ.”

15. E törvény 172. §-a (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„A (2) bekezdésben foglalt eltéréssel a magánszemély adózó 200 ezer [HUF-ig], más adózó 500 ezer [HUF-ig] terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha bejelentési (bejelentkezési, változásbejelentési), adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségét, továbbá bevallási kötelezettségét nem teljesíti.”

II. A tényállás, az eljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16. Vámos Dávid a 2007-től 2014. január 22-ig terjedő időszakban két online platformon 778 m?szaki cikket értékesített. Nem jelentkezett be adóalanyként, ezen értékesítésekből származó bevételeit pedig nem szerepeltette a bevallásaiban.

17. A magyar adóhatóság ellenrztést folytatott le Vámos D.-nél. Az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság megállapította, hogy az adózó nem teljesítette a nemzeti jogszabályban meghatározott bejelentési kötelezettségét, amelynek következményeként mulasztási bírságot szabott ki vele szemben. Az adóhatóság szintén megállapította, hogy Vámos D. a tevékenységét engedély nélkül végezte, adószámmal nem rendelkezett, gazdasági társaságnak nem volt tagja, az értékesítésekről bizonylatot, nyugtát, számlát nem állított ki.

18. 2014. január 22-én Vámos D. adóalanyként bejelentkezett a hozzáadottértékadó hatálya alá, és alanyi adómentességet választott, amely olyan kisvállalkozások részére megállapított, az áfatörvény 187. és azt követő s?aiban meghatározott adómentesség, amelyet a magyar jogalkotó a héairányelv 281–292. cikke alkalmazásában fogadott el. Ezen időpontot követően Vámos D. heti 36 órát meghaladó munkaviszony mellett egyéni vállalkozói tevékenységet végzett.

19. Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabását eredményező első eljárástól függetlenül a 2012–2014. adóévekre vonatkozóan egy második, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárást kezdeményezett Vámos D.-vel szemben. E vizsgálat eredményeképpen az adóhatóság a 2012. I. negyedév és 2014. I. negyedév közötti időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó (áfa) adónemben (ezenkívül személyi jövedelemadó, valamint százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben) adókülönbözetet állapított meg, valamint adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki Vámos D.-vel szemben.

20. A határozat elleni közigazgatási fellebbezés keretében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Magyarország) megállapította, hogy Vámos D. üzletszerűen, tartósan, rendszeresen végzett ingó értékesítési tevékenységet, amely gazdasági tevékenységnek minősül, ami pedig áfa adóalanyiságot eredményez. Az alanyi mentességet illetően az adóhatóság arra hivatkozott, hogy a nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé az adóalanyok számára e mentesség visszaható hatállyal történő választását. Ebből következően megállapította, hogy mivel Vámos D. 2014. január 22-ig nem jelentkezett be az adóhatóságnál, az ezen időpontot megelőző időszak tekintetében nem volt jogosult alanyi adómentességre.

21. Vámos D. a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt megtámadta e határozatot, arra hivatkozva, hogy az adóhatóságnak nyilatkoznia kellett volna arról, hogy alanyi adómentesség alkalmazását kívánja-e választani azon értékesítésekre, amelyeket az adóalanyként való bejelentkezését megelőzően teljesített, mivel minden anyagi jogi feltétel teljesült a tekintetében ahhoz, hogy ezen mentesség kedvezményezettje legyen.

22. Mivel kétségei támadtak a héairányelv vonatkozó rendelkezéseinek értelmezését illetően, a kérdést elterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján az adóhatóság utólagos adóellenrzés keretében kizárhatja az alanyi adómentesség választásának lehetőségét arra hivatkozva, hogy a választás lehetősége az adóalanyt az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg illeti meg[?]”

23. A magyar kormány és a Bizottság írásbeli észrevételt nyújtott be. A Bíróság eljárási

szabályzata 76. cikke (2) bekezdésének megfelelően tárgyalásra nem került sor.

III. Elemzés

24. Előljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv XII. cikkének 1. fejezete a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás három típusának bevezetését (vagy fenntartását) teszi lehetővé a tagállamok számára: i. egyszerűsített héamegállapítási és beszedési szabályok (az irányelv 281. cikke); ii. adómentesség (az irányelv 282–290. cikke); iii. degresszív adókedvezmény (az irányelv 282–285. és 291. cikke).

25. A jelen ügy a magyar jogalkotó által bevezetett azon különös szabályozásra vonatkozik, amely mentességet biztosít olyan vállalkozások részére, amelyek forgalma nem lép túl egy bizonyos felső határt (a továbbiakban: adómentesség). A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a héairányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja, hogy valamely adóalany az adómentesség visszaható hatályú alkalmazását kérelmezze, amennyiben ezen adóalany tekintetében a mentességre vonatkozó minden anyagi jogi feltétel teljesült, ugyanakkor a megfelelő időben nem jelentette be az adóhatóságnál a tevékenysége megkezdését, és nem választotta kifejezetten e mentesség alkalmazását.

26. E kérdés megválaszolásához meg kell vizsgálni, hogy a tagállamok, amennyiben úgy határoznak, hogy a héairányelv XII. címe 1. fejezete 2. szakaszának rendelkezéseivel összhangban kisvállalkozások részére megállapított adómentességet vezetnek be, függővé tehetik-e az ilyen mentesség alkalmazását azon körülménytől, hogy az adóalany szabályosan bejelentette a tevékenysége megkezdését, és kifejezetten e mentesség alkalmazását választotta.

27. Az alábbiakban kifejtésre kerülő okokból úgy gondolom, hogy e kérdést igenlően kell megválaszolni.

A. Bejelentési kötelezettség

28. A héairányelv 272. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a tagállamok a kisvállalkozások részére megállapított adómentesség hatálya alá tartozó adóalanyokat szabadon felmenthetik a héairányelv XI. címének 2–6. fejezetében említett egyes kötelezettségek vagy az összes kötelezettség alól. E kötelezettségek között szerepel többek között a tevékenység megkezdésének adóalanyként való bejelentése, amit a héairányelv 213. cikke ír elő. A magyar jogalkotó ugyanakkor úgy határozott, hogy nem él ezzel a lehetőséggel, e döntés jogszerűségét pedig a Bíróság a Balogh ügyben⁽³⁾ mondta ki.

29. Ebben az ügyben – amelynek tárgyául ugyanezen adómentesség szolgált, és amelyet ugyanazon bíróság terjesztett a Bíróság elé, mint a jelen ügyben – a Bíróság kimondta, hogy nem ellentétes a héairányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely abban az esetben is előírja az adóalanyokkal szemben valamely gazdasági tevékenység megkezdésének bejelentését, ha az e tevékenységből származó bevétel nem lépi túl a kisvállalkozások tekintetében előírt mentesség felső határát. A Bíróság továbbá azt is kimondta, hogy a tagállamok e kötelezettség adóalany által való elmulasztásának szankcionálásaként közigazgatási bírságot vethetnek ki, azzal a feltétellel, hogy e bírság arányos.⁽⁴⁾

30. Egyértelmű tehát, hogy a jelen ügyben a magyar jog szerint Vámos D.-vel szemben fennálló azon követelmény, hogy a tevékenységének megkezdését bejelentse a helyi adóhatóságnak, az uniós jog alapján jogszerű. Mivel e kötelezettségnek nem tett eleget, az adóhatóság erre tekintettel jogosult volt vele szemben bírság kiszabására.

31. E körülmények között ezután azt kell tisztázni, hogy vannak-e olyan uniós jogi

rendelkezések, amelyek kizárják, hogy a tagállamok i. arra kötelezzék a tevékenységük megkezdését bejelentő adóalanyokat, hogy ezzel összefüggésben a rájuk alkalmazható adószabályozás közül válasszák ki azt, amely alá tartozni kívánnak, és ii. meghatározzák, hogy bármely e tekintetben hozott választás csak a jövőre nézve fejthet ki joghatásokat.

B. A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások

32. Először is, a héairányelv 281., 284., 285., 286. és 287. cikkének szövege értelmében a tagállamok az e cikkekben előírt különös adózási szabályozások bármelyikét bevezethetik, ugyanakkor arra nem kötelesek. Ezt az irányelv (49) preambulumbekzdése is megerősíti, amelynek értelmében lehetővé kell tenni a tagállamok számára, hogy „továbbra is alkalmazhassák a kisvállalkozásokra vonatkozó különleges szabályozásaikat”.

33. E preambulumbekzdés azt is egyértelművé teszi, hogy e szabályozásokat a „közös rendelkezéseknek megfelelően és a szorosabb összehangolás szem előtt tartásával” kell alkalmazni. Következésképpen a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások jelenleg(5) olyan területnek minősülnek, amely uniós szinten nem teljes mértékben harmonizált,(6) és amelyben a tagállamok szükségszerűen rendelkeznek bizonyos mozgástérrel, amennyiben nemzeti jogszabályaik összhangban állnak a vonatkozó uniós jogi rendelkezésekkel. Pontosabban a héairányelv csupán korlátozott számú, az ilyen szabályozások kialakításának és alkalmazásának módját szabályozó rendelkezést tartalmaz, így módon széles mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamok számára.

34. Álláspontom szerint e rendelkezések egyike sem értelmezhető úgy, mint amely *kifejezetten* korlátlan jogot biztosít a kisvállalkozások számára a tekintetben, hogy valamely különös szabályozás alkalmazása alá kerüljenek. A héairányelv szövege különösen nem támasztja alá azt az álláspontot, hogy az adóalanyt megilletné az a jog, hogy a részéről történt kifejezett választás hiányában *visszaható hatállyal* valamely mentességi szabályozás hatálya alá kerüljön. Erre tekintettel a magyar jogalkotó arra irányuló döntése, hogy ilyen szabályozást vezet be, ugyanakkor annak alkalmazását bizonyos eljárásjogi követelményeknek rendeli alá, álláspontom szerint a héairányelv által a tagállamok számára fenntartott mérlegelési jogkörbe tartozik.

35. Ennélfogva e megállapítás összhangban áll a héairányelv XII. címének 1. fejezetében foglalt, a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozásokra vonatkozó hatáskörmegosztással.

36. Másodszor, nem meggyőzőek számomra a Bizottság által előadott azon érvek, amelyek szerint a mentességre irányuló korlátlan jog (ideértve, szükség esetén, annak visszaható hatályú alkalmazását) hallgatólagosan a héairányelv más rendelkezéseinek rendszertani értelmezéséből következik, és/vagy az adósemlegesség és az arányosság elveiből vezethető le. Úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság által hivatkozott rendelkezések és elvek, különösen a fennálló ítélkezési gyakorlatnak megfelelően értelmezve, éppen az ellenkező álláspontot támasztják alá.

C. A héairányelv 290. cikke

37. Mind a Bizottság, mint pedig a magyar kormány rámutatott arra, hogy a héairányelv 290. cikkéből az következik, hogy amennyiben valamely tagállam a kisvállalkozások részére mentességet állapít meg, e mentességnek az arra jogosult adóalanyok tekintetében való alkalmazása *fakultatív*, nem kötelező. Ugyanis az adóalanyok úgy is dönthetnek, hogy az általános héaszabályok vagy a 281. cikkben előírt különös szabályozás (feltéve, hogy létezik ilyen szabályozás az érintett tagállamban) hatálya alá kívánnak tartozni. Amennyiben ez utóbbi szabályozás mellett döntenek, és a releváns feltételek teljesülnek, az adóalany degresszív adókedvezményre is jogosult lehet (ismét feltéve, hogy létezik ilyen kedvezmény az érintett tagállamban). Ennélfogva a héairányelv 290. cikke alapján a kisvállalkozások – a vonatkozó

nemzeti szabályozás függvényében – legfeljebb három különböző héaszabályozás közül választhatnak.

38. Amint azt a Bizottság elismeri, f?szabály szerint a három szabályozás közül egyik sem el?nyösebb vagy kedvez?bb az összes adóalany számára. Ugyanis annak eldöntése, hogy az adóalany számára egyik vagy másik szabályozás a pénzügyi szempontból hatékonyabb, számos tényez?t?, különösen pedig attól függ, hogy az adóalany hogyan szervezi és m?ködteti a gazdasági tevékenységét.

39. Közelebb?l, mivel a mentesség alkalmazása a héairányelv 289. cikke alapján megfosztja az adóalanyokat a héalevonás lehet?ségét?, nem feltételezhet?, hogy minden mentességre jogosult adóalany a részér?l történt kifejezett választás hiányában e mentességet kívánja választani. Például azon kisvállalkozások, amelyeknek a tevékenységük megkezdéséhez jelent?s befektetéseket kell végezniük, bizonyosan az általános szabályozás alkalmazását részesítik el?nyben, hogy levonásba helyezhessék a jelent?s összeg? el?zetesen felszámított héát. Más szavakkal, nem megalapozott az a feltételezés, hogy a kisvállalkozások részére megállapított valamely adómentesség fennállása esetén e mentességnek a követelményeket teljesít? adóalanyokra való alkalmazása automatikus, vagy annak kellene lennie.

40. Mivel a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások az általános szabályozás alóli (fakultatív) kivételnek min?sülnek, nem látom indokoltnak, hogy miért nem engedhet? meg a tagállamok számára, hogy úgy tekintsék, az adóalany kifejezett választása hiányában az általános héaszabályozást kell alkalmazni.

41. A magyar kormány e tekintetben kifejti, hogy sajátos okok miatt követelik meg a kisvállalkozásoktól, hogy kifejezetten és *ex ante* válasszák ki azon adószabályozást, amelynek hatálya alá kívánnak tartozni. Kiemeli különösen, hogy valamely konkrét szabályozás választása mind az adóhatóságra, mint pedig az adóalanyra nézve számos következménnyel jár. Az adóalany számára többek között különböz? eljárásjogi kötelezettségeket (például a számlázás, a könyvelés és a bevallás terén) jelenthet, az adóhatóságnak pedig eltér? eljárásokat kell követnie a héaszabályok alkalmazása és e szabályok tiszteletben tartásának biztosítása (például a fizetend? h?a megállapítása és beszedése) során.

42. Valamely adószabályozásra vonatkozó választás visszaható hatályú alkalmazása meghatározott következményekkel jár azon vállalkozók tekintetében, akik ügyleti kapcsolatban álltak a szóban forgó adóalannal. Például a mentességben részesül? adóalanyok általában nem fizetnek héát, ennél fogva pedig nem kell héát áthárítaniuk a vev?ikre. Ezzel szemben az általános szabályozás (vagy az egyszer?sített héamegállapításra és az adókedvezményre vonatkozó szabályozás hatálya) alá tartozó adóalanyoknak héát kell fizetniük, ezen adót pedig ily módon a számláikon is szerepeltetik. Ez utóbbi esetben, szemben az el?bbivel, az adóalany vev?i levonásba helyezhetik a héát. Az eredetileg alkalmazottól eltér? adószabályozás visszaható hatályú alkalmazása ennél fogva bizonytalansághoz vezethet e tranzakciók héaszempontú megítélése szempontjából.

43. A fent kifejtettekre tekintettel észszer?nek t?nnek számomra a magyar kormány által annak indokolása érdekében felhozott – különösen a megfelel? ügyintézés és a jogbiztonság elveire vonatkozó – érvek, hogy miért követeli meg az adóhatóság az adóalanyoktól, hogy kifejezetten és *ex ante* válasszák ki azon héaszabályozást, amelynek hatálya alá kívánnak tartozni.

D. Az adósemlegesség elve

44. A Bizottság ugyanakkor továbbá azzal érvel, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás ellentétes az adósemlegesség elvével. Hivatkozik H. Saugmandsgaard Øe

f?tanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványára,(7) amelyben a f?tanácsnok az adósemlegesség elvéb?l levezeti az uniós héajog elvét, amelyet „a formalizmus elutasítása elvének” nevez. A Bizottság szerint a formalizmus elutasításának elve azt jelenti, hogy a mentességhez való jog nem tagadható meg az adóalanytól pusztán amiatt, hogy az nem teljesíti valamely mentesség alaki követelményeit.

45. E tekintetben úgy vélem, hogy H. Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok számos olyan ügygel támasztotta alá ezen elv fennállását, amelyekben a Bíróság például megállapította, hogy az adólevonási jog(8) vagy a Közösségen belüli értékesítések héamentessége(9) nem tagadható meg pusztán amiatt, hogy a tartalmi követelmények tiszteletben tartása ellenére az adóalanyok egyes alaki követelményeknek nem tesznek eleget.(10)

46. Ugyanakkor függetlenül az ilyen elv fennállásától és terjedelmét?l, álláspontom szerint egyértelm?, hogy a jelen helyzet alapvet?en eltér a H. Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok által vizsgált ügýtípusoktól. Mind az adólevonási jog,(11) mind pedig a Közösségen belüli értékesítések héamentességéhez való jog(12) olyan jog, amelyet az adóalanyok közvetlenül az uniós jogból vezetnek le, és amelyet a nemzeti szabályozás egyszer?en érvényre juttat. Ezzel szemben, amint azt fent kifejtettem, a kisvállalkozások részére megállapított adómentesség elfogadása pusztán a tagállamok számára nyitva álló lehet?ség, amelyek a fent hivatkozott keretek között maguk is széles kör? mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek azok kialakítását és alkalmazását illet?en.

47. Azokban az ügyekben, amelyekben a Bíróság elvetette a formalista megközelítést, annak biztosítása volt a cél, hogy az adóalany által vétett kisebb jelent?ség? eljárási hiba ellenére az ügyleteket továbbra is az objektív jellemz?ik figyelembevételével adóztassák meg.(13) A tagállamok az alaki követelmények szigorú betartásának elmaradását nem szankcionálhatják olyan módon, hogy az a rendszer semlegességének veszélyeztetésével, így például a versenytárs vállalkozásokkal szemben való eltér? bánásmóddal vagy a héairányelv kulcsfontosságú rendelkezéseinek a hatékony érvényesülését?l való megfosztásával járjon.

48. Ugyanakkor a jelen ügyben ez a gondolatmenet nem alkalmazható. El?ször is kétséges, hogy a tevékenységek megkezdésére vonatkozó, a héairányelv 213. cikkének (1) bekezdésében el?írt bejelentési kötelezettség teljesítésének az elmulasztása minden esetben kisebb jelent?ség? eljárási hibának tekinthet?: e kötelezettség az adó pontos beszedésének és az adókijátszás elkerülésének a biztosítása érdekében fontos szerepet tölthet be.(14) Kétségtelenül *alaki* követelményr?l van szó, ugyanakkor az nem min?sül – úgymond – *formalista* követelménynek.

49. Ezenkívül a tevékenység megkezdésére vonatkozó bejelentésnek és valamely különös adózási szabályozás kifejezett választásának az elmulasztása nem eredményezi azt, hogy bármely ügyletet objektív jellemz?i figyelmen kívül hagyásával adóztatnának meg. Ugyanis a Vámos D.?hez hasonló adóalany által a múltban kötött ügyletek tekintetében nem történik más, mint hogy azokat egyszer?en valamely adószabályozás helyett egy másik adószabályozás alapján adóztatják meg, mivel mindkét szabályozás alkalmazására lehet?ség van, és mindkett? jogszer?.

50. Ezenkívül úgy t?nik számomra, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás összhangban van az adósemlegesség elvével, amely a héa területén az egyenl? bánásmód elvének a kifejez?dése.(15) Ezen elvvel ellentétes, ha hasonló, egymással versenyz? árukat a héa szempontjából eltér?en kezelnek,(16) torzítva ezzel a versenyt.(17)

51. A jelen ügyben úgy t?nik, hogy annak lehet?vé tételével, hogy a tevékenységük megkezdésére vonatkozó bejelentést elmulasztó adóalanyok visszaható hatállyal válasszák a mentességet, azokat tisztességtelen el?nyben részesítenék, el?nyükre torzítva ezzel a versenyt. Amennyiben valamely adóalany bejelentkezik, és valamely különös adójogi szabályozás alkalmazása mellett dönt, választása szükségszer?en a jöv?beli üzletére vonatkozó

elrejelzéseken alapul. Ezzel szemben az az adóalany, amely soha nem jelentkezett be, és amely választását csak később – például amikor az adóhatóság vele szemben ellenőrzést kezdeményez – hozza meg, azon szabályozást választhatja, amely utólagosan nézve a legkedvezőbbnek tűnik a számára.

52. A végeredmény ellentmondásos: az eljárási hibát vétó adóalany gyakorlatilag hasznot húzhat e hibából, és így kedvezőbb helyzetbe kerülhet, mint versenytársai, akik, vele ellentétben, szabályszerűen eleget tettek a vonatkozó nemzeti jogszabályokban előírt összes eljárásjogi kötelezettségnek.

53. Az ilyen elny másfelől arra ösztönözheti az adóalanyokat, hogy jogsértést kövessenek el azzal, hogy a tevékenységük megkezdését nem jelentik be, ami növeli az adóelkerülés valószínűségét. E tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy 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 [...]”.

54. Ezért elfogadhatónak tűnik a számomra a magyar kormány által előadott azon érv, amely szerint az adómentességi szabályozáshoz hasonló szabályozás visszaható hatályú alkalmazásának tilalma nemcsak összhangban áll az adósemlegesség elvével, de az adókikerülés és az adócsalás megelőzésére is irányul.

E. Az arányosság elve

55. A Bizottság végül azzal érvel, hogy valamely adóalany az általa a tevékenysége bejelentését megelőzően teljesített értékesítések után való háafizetésre kötelezése a közigazgatási bíróság mellett túlzott mértékben szankcionálja a tevékenység megkezdésére vonatkozó bejelentés elmulasztását, ami sérti az arányosság elvét.

56. Ahogyan a fentiekben kifejtettem, a Balogh ügyben⁽¹⁸⁾ a Bíróság kimondta, hogy a tevékenység megkezdésének bejelentésére vonatkozó kötelezettség elmulasztásának szankcionálásaként közigazgatási bíróság szabható ki, feltéve hogy e bíróság arányos. A bíróság arányosságának az értékelése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.⁽¹⁹⁾

57. E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy a héa beszedése f szabály szerint nem vehető figyelembe a bíróság arányosságának a nemzeti bíróság által való értékelése során. Az a kötelezettség ugyanis, hogy meg kell fizetni a héát az olyan, múltban megvalósult értékesítések után, amelyek háakötelesek, de amelyek után nem fizették meg a héát, nem szankciónak, hanem pusztán a meg nem fizetett adók beszedésének minősül.

58. Attól kezdve, hogy Vámos D. valamely, a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenység gyakorlásába kezd, adóalannyá válik, ebből következően pedig vonatkoznak rá a héa területén releváns jogszabályokban előírt kötelezettségek. E kötelezettségek között szerepel – aligha szükséges hangsúlyozni – a fizetendő adó kiegyenlítésére vonatkozó kötelezettség.⁽²⁰⁾

59. Hasznos lehet még egyszer emlékeztetni arra, hogy semmilyen jogszer?tlen vagy kivételes nincs abban, hogy kifejezett választás hiányában Vámos D.?re az általános szabályozás vonatkozott. Ugyanis az adószabályozások közül ez volt az, amelyet alkalmazni lehetett rá, és amelyet a nemzeti szabályozás *alapértelmezett* szabályozásnak rendelt. Vámos D. azzal, hogy elmulasztotta a tevékenysége megkezdésének és azon mentességnek a megfelel? id?ben történ? bejelentését, amelynek a hatálya alá kívánt tartozni, megfosztotta magát attól a lehet?ségt?l, hogy bizonyos számú évre nézve e mentességet válassza.

60. Mellékesen emlékeztetek arra is, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás alapján a mentességre jogosult adóalanyok egyik adóévr?l a másikra eltér? szabályozás alkalmazását választhatják. Következésképpen a kisvállalkozások a tevékenységük megkezdésére vonatkozó bejelentés és az általuk el?nyösnek tartott héaszabályozás kifejezett választásának kezdeti elmulasztásával nem „kerülnek csapdába”. Minden évben lehet?ségük nyílik arra, hogy eleget tegyenek a bejelentési kötelezettségnek, és a jövőre nézve kérelmezzék a mentesség alkalmazását, ami lehet?vé teszi a számukra a súlyosabb következmények elkerülését.

IV. Végkövetkeztetések

61. A fentiek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdést a következ?képpen válaszolja meg:

Nem ellentétes az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely tiltja a kisvállalkozások számára adómentességet nyújtó, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv XII. címe 1. fejezete 2. szakaszának rendelkezései alapján elfogadott különös szabályozás olyan adóalanyra való visszaható hatállyal történ? alkalmazását, amelynek tekintetében minden anyagi jogi feltétel teljesült, ugyanakkor a megfelel? id?ben nem jelentette be az adóhatóságnál a tevékenysége megkezdését, és nem választotta e mentesség alkalmazását.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

3 2015. szeptember 30?i Balogh végzés, C?424/14, nem tették közzé, EU:C:2015:708.

4 2015. szeptember 30?i Balogh végzés, C?424/14, nem tették közzé, EU:C:2015:708., 29. és 33–36. pont.

5 A héairányelv 293. cikke a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások kapcsán hivatkozik „a nemzeti szabályozások hosszú távú konvergenciájának szükségességé[re]”, ugyanezen irányelv 294. cikke pedig lehet?vé teszi a Tanács számára, hogy határozzon arról, hogy a „végleges szabályozás keretében szükség van?e a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozásra”, és adott esetben „megállapít[s]a az említett különös szabályozás alkalmazásának korlátait és közös végrehajtási feltételeit”.

6 Ezt a héairányelv (7) preambulumbekkezdése is meger?síti, amelynek szövege a következ?: „A közös HÉA?rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie *még akkor is, ha* adómértékek és *adómentességek teljes összehangolása elmarad*, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni” (kiemelés t?lem).

7 C?24/15, EU:C:2016:204.

8 2004. április 1?jei Bockemühl ítélet, C?90/02, EU:C:2004:206, 49–52. pont; 2015. július 9?i Salomie and Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 58–61. pont. Lásd továbbá: H. Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványa, C?24/15, EU:C:2016:204, 20. lábjegyzet.

9 2007. szeptember 27?i Collée ítélet, C?146/05, EU:C:2007:549, 29–31. pont; 2014. október 9?i Traum ítélet, C?492/13, EU:C:2014:2267, 35., 36. és 43. pont. Lásd továbbá: H. Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványa, C?24/15, EU:C:2016:204, 20. lábjegyzet.

10 H. Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványa, C?24/15, EU:C:2016:204, 87. pont.

11 A héairányelv 167. cikke.

12 A héairányelv 3. cikke.

13 Lásd ebben az értelemben: 2016. január 29?i Promusicae ítélet, C?24/15, EU:C:2008:791, 37. pont.

14 Lásd ebben az értelemben: 2012. január 29?i R?dlihs ítélet, C?263/11, EU:C:2008:497, 45. pont.

15 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet, C?309/06, 49. pont.

16 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet, C?309/06, 47. pont.

17 Lásd a héairányelv (7) preambulumbekkezdését, valamint lásd ebben az értelemben: 2011. november 10?i Rank Group ítélet, C?259/10 és C?260/10, EU:C:2011:719, 35. pont.

18 2015. szeptember 30?i Balogh végzés, C?424/14, nem tették közzé, EU:C:2015:708.

19 Lásd a jelen indítvány 29. pontját.

20 A héairányelv 193– 212. cikke.