



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. április 11.\*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (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 kezelő nemzeti szabályozás – Büntető jelleg”

A C-122/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes 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 elő

a **Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravljenie 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,

főtanácsnok: 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. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: bolgár.

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

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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 (héa) 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, amely őt 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 elő:

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

Az első albekezdésben 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 hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 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, jöllehet 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 számítani, 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 számítani, 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 (hozzávetőleg 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 (hozzávetőleg 29 100 euró) értékben, amelyeket ugyanilyen módon könyveltek le.
- 18 2018. szeptember 3-án e társaság kötelező héányilvántartásba 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 héányilvántartásba.
- 19 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a 2018. augusztus 21-i számlák közül az egyik kibocsátása, amely 34 202 BGN (hozzávetőleg 17 500 euró) összegről szólt, az 50 000 BGN (hozzávetőleg 25 600 euró) adóköteles árbevételi határ túllépéséhez vezetett, amelytől kezdve kötelező a héányilvántartásba 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 héányilvántartásba 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 (hozzávetőleg 25 600 euró) adóköteles árbevétel túllépéséhez vezettek e túllépés időpontjától addig az időpontig, amíg őt 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) összegű, valamint 3 218,33 BGN (hozzávetőleg 1650 euró) összegű héatartozást állapított meg az e társaság által 2018. augusztus 21-től 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 (szófia városi közigazgatási bíróság, Bulgária) elé.
- 23 2020. június 30-án egy másik ügyben a Visshia advokatski savet (legfelsőbb ügyvédi tanács, Bulgária) kérelmét elbíráló 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 héát 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 héafizetési kötelezettség ilyen esetben nem szankciónak vagy büntetésnek, hanem az adóalany jogellenes magatartásával az államkincstárnak okozott károk megtérítésének minősül.

- 24 Az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaei városi közigazgatási bíróság, Bulgária) megsemmisítette az alapügyben szóban forgó utólagos adómegállapításról szóló határozatot, mivel úgy ítélte meg, hogy azt az alkalmazandó anyagi jog, konkrétan pedig a Bíróság által a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletben (C-183/14, EU:C:2015:454) értelmezett, héára vonatkozó uniós jog megsértésével bocsátották ki.
- 25 A Konstitutsionen sad (alkotmánybíróság) 2020. június 30-i ítélete ellenére az Administrativen sad – Sofia grad (szófiaei városi közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy ítélte meg, hogy a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése büntető jellegű a kötelező héanyilvántartásba 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 héanyilvántartásba 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 (szófiaei 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 héairányelv 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 főszabály szerint adómentes értékesítést von a héa hatálya alá abban az esetben, ha az értékesítő nem tett eleget az ezen adó szempontjából az előírt határidőn belüli nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségének, nem büntető jellegű, hanem olyan anyagi jogi szabálynak tekintendő, amely ebben az esetben előírja a kisvállalkozások tekintetében a héairányelv XII. címe 1. fejezetének rendelkezéseiben szereplő adómentesség alkalmazásának mellőzését és héatartozás keletkezését.
- 29 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 eltérő bánásmódban részesíti az adóalanyokat attól függően, hogy milyen gyorsan érik el a kötelező 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 értékesítő határidőn belül teljesíti-e a kötelező héanyilvántartásba vétel kérelmezésére vonatkozó kötelezettségét?

- 3) Milyen, a héairányelv értelmezéséből eredő kritériumok alapján kell értékelni, hogy szankciós jelleggel rendelkezik-e az az említett nemzeti szabályozás, amely adófizetési kötelezettség keletkezését írja elő a kötelező héanyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása esetén?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

### *Az első és a második kérdésről*

- 30 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, az előterjesztő 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 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.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv lehetővé 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 előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást a héairányelv 287. cikkének 17. pontja alapján fogadták el, amely lehetővé 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 megfelelően az adóalanyok kötelesek héanyilvántartásba vételi nyilatkozatot benyújtani hét napos határidőn belül, amely azon adóalanyok csoportja esetében, amelyek egy tizenkét hónapos időszakban 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-i AJPF Caraş-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, főszabály 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 főszabály 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 megfelelő beszédésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében a tagállamok többek között nemzeti jogszabályaikban jogszerűen írhatnak elő megfelelő 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 megfelelő beszédésének 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 adóalanyok betudható csalás esetleges fennállására vagy az alkalmazandó jogszabályok esetleges megkerülésére tekintettel. Ugyanezen elvek vonatkoznak a késedelmi pótléokra is, amely – ha adószankció jellegű – az adóalany által kötelezettségei megszegésének súlyosságához viszonyítva nem lehet túlzott mértékű (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 büntetendő 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 erejű 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 előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, a nyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása esetén azok az adóalanyok, akiknek az éves árbevétele meghaladja azt az értékhatárt, amelytől kezdve e kérelem benyújtása kötelező, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak megfelelően kötelesek a héa megfizetésére azon hétnapos határidő lejártát követően teljesített adóköteles értékesítések után, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot ki kellett volna bocsátani az adóhatóság általi nyilvántartásba vételük időpontjáig.
- 45 E határidő azon adózási időszak végén kezdődik, amelynek során ezen árbevételt elérték.
- 46 E tekintetben, amint arra az Európai Bizottság helyesen rámutatott, az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezés nem tekinthető szankciónak a Bíróságnak a jelen ítélet 41–43. pontjában említett ítélkezési gyakorlata értelmében, mivel annak kizárólagos célja az azon időszakban teljesített ügyletek utáni héa beszedése, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany az előírt határidőn belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét.
- 47 Másrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az is kitűnik, hogy azon adóalanyokat illetően, akiknek két egymást követő hónapban mért árbevétele meghaladja a szóban forgó értékhatárt, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás előírja, hogy a héanyilvántartásba vétel iránti kérelem hétnapos határidőn belüli benyújtására vonatkozó kötelezettség be nem tartása esetén ezen adóalanyok az árbevétel túllépésének időpontjától a teljesített adóköteles értékesítések után héafizetésre kötelezettnek minősülnek az adóhatóság általi nyilvántartásba vételük időpontjáig, vagy azon időpontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok.
- 48 Ezen adóalanyok esetében ez a határidő az említett árbevétel elérésének napján kezdődik.
- 49 E tekintetben a kérdést előterjesztő 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 héa 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 héa beszédésére korlátozódik, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany határidőn belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét – egyrészt tiszteletben tartja a héa 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-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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 hozzáadottérték-adó (héa) 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 rendelkező rész 1. pontjában említett esetekben a hozzáadottérték-adó (héa) 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 héa beszédésére korlátozódik, amelynek során ezen adót kiszámlázták volna, ha az adóalany határidőn belül teljesítette volna a héanyilvántartásba vételi kötelezettségét – egyrészt tiszteletben tartja a héa területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem hatékonyságának elvét, másrészt pedig megfelel az arányosság követelményeinek, összhangban a Bíróság ítélkezési gyakorlatával.**

## Alíráások