A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2025. április 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az adókötelezettségek rendszeres megsértése Az adóalany törlése a nyilvántartásból a hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében – Az arányosság elve”

A C-164/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2024. március 1-jén érkezett, 2024. február 20-i határozatával terjesztett elő

a **„Cityland” EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, M. L. Arastey Sahún, az ötödik tanács elnöke (előadó) és B. Smulders bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „Cityland” EOOD képviseletében B. Velev advokat,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo képviseletében B. M. Nikolov,

– az Európai Bizottság képviseletében P. Carlin és D. Drambozova, 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 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelvvel (HL 2017. L 348., 7. 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 213., 37. o.) (a továbbiakban: héairányelv) 213. és 273. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „Cityland” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (a Veliko Tarnovo „a Veliko Tarnovo-i „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóság igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: Direktor) között a „Cityland” hozzáadottérték-adó (héa) nyilvántartásból való törlése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a héa hatálya alá tartozó ügyleteket állapítja meg.

4 Ezen irányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

5 Az említett irányelv 214. cikkének (1) bekezdése szerint:

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

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 273. cikkének szövege a következő:

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

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

7 A héairányelv XII. címe tartalmazza a 6. fejezetet, amely tartalmazza „A[z Európai] Közösség területén nem letelepedett adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó különös szabályozás” című 2. szakaszt, amelynek részét képezi ezen irányelv 362. és 363. cikke.

8 Az említett irányelv 362. cikke kimondja:

„Az azonosítót kiadó tagállam az e különös szabályozás alkalmazásához szükséges egyedi héaazonosító számmal látja el a nem a Közösségben letelepedett adóalanyt, és az azonosító számról elektronikus úton tájékoztatja az adóalanyt. […]”

9 Ugyanezen irányelv 363. cikkének szövege a következő:

Az azonosítót kiadó tagállam törli a Közösségben nem letelepedett adóalanyt az azonosítási nyilvántartásból az alábbi esetekben:

[…]

d) ha tartósan nem tartja be az e különös szabályozásra vonatkozó előírásokat.”

10 E 6. fejezet tartalmazza a „Harmadik területekről vagy harmadik országokból importált termékek távértékesítésére vonatkozó különös szabályozás” című 4. szakaszt, amelyben a héairányelv 369q. és 369r. cikke szerepel.

11 Ezen irányelv 369q. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az azonosítót kiadó tagállam az e különös szabályozás alkalmazásához szükséges egyedi héaazonosító számot állapít meg az e különös szabályozást alkalmazó adóalany részére, és ezen azonosító számról elektronikus úton tájékoztatja az adóalanyt.

[…]

(4) Az (1), a (2) és a (3) bekezdés alapján megállapított héaazonosító szám kizárólag e különös szabályozás céljára alkalmazható.”

12 Az említett irányelv 369r. cikke a következőket írja elő:

„(1) Az azonosítót kiadó tagállam a közvetítőt igénybe nem vevő adóalanyt az alábbi esetekben törli az azonosítási nyilvántartásból:

[…]

d) ha a szóban forgó adóalany tartósan nem tartja be az e különös szabályozásra vonatkozó előírásokat.”

A bolgár jog

13 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynostnak (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma) az alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: ZDDS. cikke (106) bekezdése értelmében:

„(1) Az e törvény szerinti nyilvántartásban való szereplésnek a megszüntetése (a nyilvántartásból való törlés) olyan eljárás, amelynek eredményeként az érintett személy a nyilvántartásból való törlés időpontját követően nem jogosult a héa felszámítására és levonására, kivéve ha e törvény eltérően rendelkezik.

(2) A nyilvántartásban való szereplés megszűnik:

1. az érintett személy kezdeményezésére, amennyiben indokolt a nyilvántartásból való – kötelező vagy önkéntes – törlés;

2. az adóhatóság kezdeményezésére, amennyiben:
   a) megállapította a nyilvántartásból való kötelező törlés indokoltságát;
   b) a 176. cikk szerinti körülmény áll fenn.”

14 A ZDDS 176. cikke a következőket írja elő:

„Az adóhatóság megtagadhatja annak a személynek a nyilvántartásba vételét vagy törölheti a nyilvántartásból azt a személyt, aki:

[…]

3. rendszeresen elmulasztja az e törvény szerinti kötelezettségeinek teljesítését;

[…]

15 A ZDDS kiegészítő rendelkezéseinek (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E törvény alkalmazásában:

[…]

42. »Rendszeres jogsértés«: a személyre azonos jellegű jogsértés miatt kiszabott közigazgatási szankciót kiszabó határozat hatálybalépésétől számított egy éven belül elkövetett jogsértés.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A „Cityland” egy bolgár jog szerinti társaság, amely 2019-ig az építőipar területén tevékenykedett.

17 2022-ben e társaságot adóellenőrzésnek vetették alá, amelynek eredményeként az organ po prihodite priitorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (a nemzeti adóhatóság Veliko Tarnovó-i területi igazgatóságának bevételi szolgálata, Bulgária) 2022. szeptember 27-i határozatával a ZDDS 176. cikke 3. pontjának megfelelően törölte e társaságot a héanyilvántartásból.

18 E hatóság ugyanis arra a következtetésre jutott, hogy az említett társaság rendszeresen nem teljesítette a ZDDS alapján fennálló kötelezettségeit azáltal, hogy nem fizette meg a 2013. szeptember 1. és 2018. június 30. közötti, összesen öt adómegállapítási időszakban fizetendő és bevallott héát.

19 2022. december 19-i határozatával a Direktor helybenhagyta a 2022. szeptember 27-i határozatot.

20 Határozatában megállapította, hogy a „Cityland” héa címén meg nem fizetett tartozásai a 2013. szeptemberi adómegállapítási időszakban 4144,59 bolgár leva (BGN), a 2017. májusi adómegállapítási időszak tekintetében 0,46 BGN, a 2018. márciusi adómegállapítási időszak tekintetében 365,50 BGN, a 2018. áprilisi adómegállapítási időszak tekintetében 49,66 BGN, a 2018. júniusi adómegállapítási időszak tekintetében pedig 27 506,73 BGN volt.

21 Az e határozat elfogadásához vezető eljárás során a „Cityland” azt állította, hogy a szóban forgó héa, amelyet bevallott, de nem fizetett meg, a „Terem Ivaylo” EOOD részére kiállított számlákra vonatkozott, amelyek bírósági eljárás tárgyát képezték azon okból, hogy a „Terem Ivaylo” EOOD nem fizette meg az azokon feltüntetett héát. Miután a „Cityland” vitatta az elsőfokú adóhatóság megállapításait, a Direktor megállapította, hogy a szóban forgó fizetendő héát 2022. október 27-én megfizették, és csak 6 264,02 BGN összegű kamatot kell megfizetni.

22 A „Cityland” keresetet nyújtott be a 2022. december 19-i határozattal szemben az Administrativen sad Veliko Tarnovóhoz (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária), a kérdést előterjesztő bírósághoz. E bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az a bolgár szabályozás, amely lehetővé teszi egy társaság héanyilvántartásból való törlését, mivel a héairányelv nem írja elő az adóalany héarendszerből való kizárásának lehetőségét.

23 A bolgár szabályozás ugyanis nem kötelezi az illetékes adóhatóságokat arra, hogy teljeskörűen vizsgálják meg az adóalany magatartását annak megállapítása érdekében, hogy fennáll-e az adóbevételeket érintő kockázat és az adócsalás valószínűsége. Éppen ellenkezőleg, a héaszabályok három alaki jogsértés – többek között az adóbevallás késedelmes benyújtása, a héa késedelmes megfizetése vagy a héaszámla késedelmes kiállítása – puszta megállapítása elegendő ahhoz, hogy egy ilyen adóalanyt kizárjanak a héarendszerből.

24 A jelen ügyben az illetékes adóhatóságok a „Cityland” által elkövetett jogsértések rendszeres jellegét egy közel tízéves folyamatos időszakot, valamint a meg nem fizetett héa jelentéktelen összegeire, mint például a 2017-es év tekintetében 0,46 BGN összegre vonatkozó kötelezettségszegéseket figyelembe véve állapították meg.

25 E körülmények között az Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo-i közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [ZDDS] 106. cikke (2) bekezdése 2. pontjának b) alpontja és 176. cikkének 3. pontja a [héairányelv] 213. cikkének (1) bekezdésével?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: Közvetlen hatállyal rendelkezik-e a [héairányelv] 213. cikk[e] (1) bekezdés[ének első albekezdése]?

3) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Lehetővé teszi-e a [héairányelv] 213. cikk[e] (1) bekezdés[ének első albekezdése] és 273. cikke, valamint a jogbiztonság és az arányosság elve a héarendszerből való kizárást formai jogszerűtlenségek esetében, anélkül, hogy a jogsértés időpontját, a jogsértés jellegét, az érintett személy későbbi magatartását és további szubjektív körülményeket, mint például a fizetendő adó határidőben történő megfizetésének elmulasztásával kapcsolatos kereskedelmi jellegű jogvitát figyelembe vennék?

4) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Lehetővé teszi-e a [héairányelv] 213. cikk[e] (1) bekezdés[ének első albekezdése] és 273. cikke, valamint az arányosság elve a héarendszerből való kizárást a késedelmi kamatoknak a bevallott adó késedelmes megfizetése miatti kiszabásával egyidejűleg, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne megvizsgálni a társaság tevékenységének jellegét és típusát, valamint az adóalanyként tanúsított magatartását és az egyes javasolt intézkedések súlyosságát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 273. cikkét, valamint a jogbiztonság és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok értelmezése szerint lehetővé teszi az illetékes adóhatóság számára, hogy egy adóalanyt azzal az indokkal töröljön a héanyilvántartásból, hogy nem teljesítette a héával kapcsolatos kötelezettségeit, anélkül hogy megvizsgálná az elkövetett jogsértések jellegét és a szóban forgó adóalany magatartását.

27 Ahhoz, hogy választ lehessen adni e kérdésre, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint minden adóalany köteles bejelenteni az adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését. Ezen irányelv 214. cikkének (1) bekezdése kötelezi a tagállamokat arra, hogy megtegyék a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a személyeket egyedi adószámmal tartsák nyilván.

28 Az adóalanyoknak az említett irányelv 214. cikkében előírt azonosítása fő célja a héarendszer megfelelő működésének a biztosítása. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy az ilyen azonosítószám kiadása bizonyítja az adóalany adójogi helyzetét a héa alkalmazása szempontjából, és leegyszerűsíti az adóalanyoknak az adó pontos beszedése tekintetében történő ellenőrzését (2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 18. és 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A héa-azonosítószám a végrehajtott ügyletek fontos bizonyítéka. A héairányelv ugyanis számos vonatkozó rendelkezésben előírja többek között a számlázás, a bevallás és az összesítő nyilatkozat tekintetében, hogy az adóalanynak, a termék beszerzőjének vagy a szolgáltatás igénybe vevőjének ezen azonosítószámát kötelezően fel kell tüntetni e dokumentumokon (2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 20. pont).

30 A Bíróság megállapította, hogy egyrészt a héairányelv 213. és 214. cikkéből az következik, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amikor elfogadják az adóalanyok héaazonosításának biztosításához szükséges intézkedéseket, másrészt pedig az, hogy e mérlegelési mozgástér nem lehet korlátlan. Ugyanis a tagállam, bár elutasíthatja az egyedi azonosítószám kiadását az adóalany részére, ezt nem teheti meg jogos indok nélkül (lásd ebben az értelemben: 2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 22. és 23. pont; 2021. november 18-i Promexor Trade ítélet, C-358/20, EU:C:2021:936, 41. pont).

31 Ezzel szemben a korábban kiadott héa-azonosítószámok törlésére irányuló intézkedések elfogadását illetően meg kell állapítani, hogy a héairányelv nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek általános jelleggel felhatalmaznák a tagállamokat arra, hogy nemzeti szabályozásaikban előírják a héanyilvántartásból való törlést.

32 Kétségtelen, hogy ezen irányelv 363. és 369r. cikke előírja azokat az eseteket, amelyekben a tagállam törli az adóalanyt az Unió területén nem letelepedett adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó különös szabályozás vagy a harmadik területekről vagy harmadik országokból importált termékek távértékesítésére alkalmazandó különös szabályozás keretében előírt nyilvántartásból. E törlésre különösen akkor kerül sor, ha az adóalany rendszeresen nem tartja tiszteletben a szóban forgó különös szabályozásra vonatkozó szabályokat. Az ilyen törlés azonban nem az említett irányelv 214. cikke alapján kiadott héa-azonosítószámra vonatkozik, hanem kizárólag az e különös szabályozások alkalmazásában az adóalanyhoz rendelt azonosítószámra, amint az ugyanezen irányelv 362. és 369q. cikkéből következik.

33 Mindemellett egyrészt a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) 17. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 23. cikke abban az esetben hivatkozik a kiadott, de már nem érvényes héa-azonosítószámokra, és különösen a törölt számokra, ha a személyek a héa-azonosítószám megszerzése érdekében valótlan adatokat közöltek, vagy nem jelentették be adataik módosítását.

34 Másrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a héairányelvnek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. és 273. cikkéből először is az következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen (2018. május 2-i Scialdone ítélet, C-574/15, EU:C:2018:295, 26. pont; 2023. május 17-i Cezam ítélet, C-418/22, EU:C:2023:418, 26. pont).

35 Ezenfelül, szintén a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok jogos érdeke pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozni, és az adókijátszás, az adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik (2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A jelen ítélet 30–35. pontjában említett rendelkezésekre és ítélkezési gyakorlatra tekintettel meg kell állapítani, hogy a tagállamok az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozására irányuló intézkedések elfogadására vonatkozó mérlegelési mozgásterük gyakorlása során adott esetben előírhatják egy adóalanynak a héanyilvántartásból való törlését.

37 Mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást, amely az adóalany héanyilvántartásból való törlését írja elő, úgy alakították ki, mint egy, az ezen adóalannyal szemben a héából eredő kötelezettségeinek ismételt megsértése miatt kiszabott szankciót, emlékeztetni kell arra, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása (2023. május 17-i Cezam ítélet, C-418/22, EU:C:2023:418, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennélfogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (2023. május 17-i Cezam ítélet, C-418/22, EU:C:2023:418, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). 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 (2024. április 11-i Legafact ítélet, C-122/23, EU:C:2024:293, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Másrészt e hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak ügyelniük kell a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő követelmények tiszteletben tartására, amely az uniós jog egy olyan általános elvét tükrözi, amelyet adóellenőrzési eljárások keretében kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2024. május 16-i Slovenské Energetické Strojárne ítélet, C-746/22, EU:C:2024:403, 50. pont).

40 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 (2024. április 11-i Legafact ítélet, C-122/23, EU:C:2024:293, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Márpedig a héanyilvántartásból való, a nemzeti szabályozásban az ezen adó jogcímén fennálló kötelezettségeiket megsértő adóalanyok tekintetében előírt, az elkövetett jogsértések jellegének elemzése nélkül történő törlés nem tekinthető olyan szankciónak, amely tiszteletben tartja a jelen ítélet 38–40. pontjában említett elveket és követelményeket.

42 Tekintettel ugyanis a héa-azonosítószám által az adóalany adójogi helyzetének, valamint a teljesített ügyletek valódiságának bizonyítása tekintetében betöltött, a jelen ítélet 28. és 29. pontjában felidézett fontos szerepre, a héanyilvántartásból törölt, tehát héa-azonosítószámmal nem rendelkező adóalany által nyújtott termékek beszerzői és szolgáltatásainak igénybe vevői elsősorban abban nem lesznek bizonyosak, hogy bizonyítani tudják, hogy jogosan vonják le az e termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során előzetesen felszámított héát.

43 E körülmények között a termékek potenciális vevői és a szolgáltatások potenciális igénybe vevői bizonytalanná válhatnak a tekintetben, hogy ügyleteket kössenek-e a héanyilvántartásból törölt adóalannyal.

44 A héanyilvántartásból való törlés e gyakorlati negatív következménye azt jelenti, hogy az adóalany megszüntetheti tevékenységét, és így az az e tevékenység gyakorlásától való átmeneti vagy állandó eltiltáshoz hasonlítható. Ebből következik, hogy ha a héanyilvántartásból való törlést amiatt kiszabott szankciónak kellene tekinteni, hogy az adóalany ismételten megsértette a héából eredő kötelezettségeit, különösen súlyos szankcióról lenne szó.

45 A jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az ilyen szankció nem tekinthető az arányosság elvével összeegyeztethetőnek, mivel azt az adóalany által elkövetett jogsértések jellegének és súlyának az annak meghatározására irányuló vizsgálata nélkül szabják ki, hogy igazolt-e egy ilyen szigorú szankció, illetve az e szankció kiszabásához vezető körülményekre figyelemmel elegendő lenne-e egy másik, kevésbé szigorú szankció.

46 Egy olyan szabályozás ugyanis, amely anélkül teszi lehetővé az adóhatóságok számára az adóalany héanyilvántartásból való törlését, hogy e hatóságok számára előírná ezen adóalany magatartásának teljes körű vizsgálatát annak értékelése céljából, hogy fennáll-e az adóbevételeket érintő kockázat és a héacsalás valószínűsége, meghaladja a héa teljes összegének beszedéséhez és a héacsalás elleni küzdelemhez szükséges mértéket.

47 A szóban forgó adóalany magatartásának ilyen teljes körű vizsgálata nélkül lehetetlen teljes bizonyossággal megállapítani az általa esetlegesen elkövetett adócsalás jellegét és mértékét, következésképpen pedig lehetetlen annak értékelése, hogy ezen adóalanynak a héanyilvántartásból való törlése megfelelő szankciónak minősül-e a héa teljes összegének beszedése és a héacsalás elleni küzdelem szempontjából.

48 Ezenkívül, a megfelelő ügyintézéshez való jogból eredő, a jelen ítélet 39. pontjában említett követelményeket illetően a Bíróság kimondta, hogy a nemzeti adóhatósághoz hasonló közigazgatási hatóságnak a rá háruló ellenőrzési kötelezettségek keretében valamennyi releváns körülményre kiterjedő gondos és pártatlan vizsgálatot kell lefolytatnia, ily módon megbizonyosodva arról, hogy a határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb információk állnak-e rendelkezésére (2024. május 16-i Slovenské Energetické Strojárne ítélet, C-746/22, EU:C:2024:403, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Végül emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2024. december 5-i Modexel ítélet, C-680/23, EU:C:2024:1000, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Márpedig a jelen ítélet 42. pontjából kitűnik, hogy az a szankció, amelynek lényege az adóalanynak a héanyilvántartásból anélkül való törlése, hogy formálisan megtiltaná ezen adóalany számára azon héaköteles tevékenység gyakorlását, amely tekintetében ezen adóalany nyilvántartásba vetette magát, alkalmas arra, hogy folyamatosan és ismételten megkérdőjelezze mind magának az említett adóalanynak, mind pedig az általa nyújtott termékek beszerzőinek és szolgáltatásai igénybe vevőinek adójogi helyzetét. Következésképpen egy ilyen szankció a jogbiztonság elvével sem tekinthető összeegyeztethetőnek.

51 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 273. cikkét, valamint a jogbiztonság és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok értelmezése szerint lehetővé teszi az illetékes adóhatóság számára, hogy egy adóalanyt azzal az indokkal töröljön a héanyilvántartásból, hogy nem teljesítette a héával kapcsolatos kötelezettségeit, anélkül hogy megvizsgálná az elkövetett jogsértések jellegét és a szóban forgó adóalany magatartását.

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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdését, valamint 273. cikkét, továbbá a jogbiztonság és az arányosság elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok értelmezése szerint lehetővé teszi az illetékes adóhatóság számára, hogy egy adóalanyt azzal az indokkal töröljön a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó nyilvántartásból, hogy nem teljesítette a héával kapcsolatos kötelezettségeit, anélkül hogy megvizsgálná az elkövetett jogsértések jellegét és a szóban forgó adóalany magatartását.

Aláírások