

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2017. október 12.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – A 296. cikk (2) bekezdése – 299. cikk – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalányrendszer – A közös rendszerből való kizárás – Feltételek – A »mezőgazdasági termelők [csoportjai]« kifejezés fogalma”

A C-262/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (felső bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. május 12-én érkezett, 2016. május 10-i határozatával terjesztett el

a **Shields & Sons Partnership**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby és M. Vilaras (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. március 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Shields & Sons Partnership képviseletében G. Edwards, segítője: M. C. P. Thomas barrister,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében G. Brown és J. Kraehling, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Chapman barrister,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung, R. Lyal és M. Wilderspin, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. június 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 296. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Shields & Sons Partnership és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (adó? és vámügyi hivatal, Egyesült Királyság) (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amelynek tárgya, hogy utóbbi visszavonta a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszer (a továbbiakban: térítésiátalány?rendszer) alkalmazása céljából az alapeljárás felperese részére kiadott igazolást.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv XII. címe tartalmazza a hozzáadottérték?adó (héta) kivetésére vonatkozó különös szabályozásokat. E cím 2. fejezete, amely a 295–305. cikket foglalja magában, a térítésiátalány?rendszerre vonatkozik.

4 A héairányelv 296. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Azokra a mez?gazdasági termel?kre, amelyek esetében az általános héaszabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?k által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után elzetiesen felszámított héát kiegyenlít? átalányadózási rendszert [helyesen: térítésiátalány?rendszert] alkalmazhatnak.

(2) A tagállamok kizárhatják a térítésiátalány?rendszerb?l a mez?gazdasági termel?k meghatározott csoportjait, valamint azokat a mez?gazdasági termel?ket, amelyek esetében az általános héaszabályozás vagy adott esetben a 281. cikkben meghatározott egyszer?sített szabályozás alkalmazása nem jelent igazgatási nehézségeket.

(3) Minden térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel? jogosult – figyelemmel a tagállamok által megállapított szabályokra és feltételekre – az általános héaszabályozás vagy adott esetben a 281. cikkben meghatározott egyszer?sített szabályozás alkalmazását választani.”

5 Ezen irányelv 297. cikke értelmében:

„A tagállamok szükség esetén megállapítják a térítési átalány mértékeit. A tagállamok eltér? térítésiátalány?mértékeket állapíthatnak meg az erdészetre, a mez?gazdaság különböz? ágazataira és a halászatra vonatkozóan.

A tagállamok az els? [bekezdés] értelmében megállapított térítésiátalány?mértékeket azok alkalmazását megelőz?en közlik a Bizottsággal.”

6 Az említett irányelv 298. cikke elírja:

„A térítésiátalány?mértékek kizárólag a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?kre

vonatkozó, utolsó három évi makrogazdasági statisztikai adatokon alapulnak.

A mértékeket a legközelebbi fél százalékpontonra felfelé vagy lefelé lehet kerekíteni. A tagállamok ezeket a térítésiátalány?mértékeket nullára is csökkenthetik.”

7 Ugyanezen irányelv 299. cikkének szövege a következő:

„A térítésiátalány?mértékek alkalmazásának eredményeként a térítési átalányban részesül?mez?gazdasági termel?k nem részesülhetnek az el?zetesen felszámított [héát] meghaladó térítésben.”

Az Egyesült Királyság joga

8 A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi törvény) 54. cikke, amely a „Mez?gazdasági termel?k, stb.” címet viseli, így szól:

„(1) [Az adóhatóság] – az általa elfogadott rendelet el?írásaival összhangban – a jelen cikk alkalmazása céljából igazolást adhat ki annak a személynek, aki bizonyítja, hogy

- a) egy vagy több kijelölt tevékenységet magában foglaló gazdasági tevékenységet folytat;
- b) megfelel a meghatározott jellemz?knek és követelményeknek; [...]

[...]

(3) [Az adóhatóság] rendeletben el?írhatja, hogy

- a) a gazdasági tevékenységének vonatkozó része keretében vagy érdekében a releváns id?pontban a jelen cikk szerinti engedéllyel rendelkező személy által;
- b) olyan id?pontban, amikor ezen személy nem adóalany; és
- c) adóalany részére

teljesített adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékében foglalt bizonyos összeget a terméket beszerző vagy szolgáltatást igénybe vevő személynek a 25. és 26. cikk szerinti adólevonásra való jogosultságának megállapítása szempontjából úgy kell kezelni, mint az említett személy részére teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő héát.

4) A fenti (3) bekezdés alapján elfogadott rendelkezés alkalmazásában a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékében foglalt összeg azon összegnek a Treasury [(államkincstár)] által rendeletben meghatározott százalékos mértékének felel meg, amely – az ellenértékben foglalt említett összeggel együtt – a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi.

5) [Az adóhatóság] arra vonatkozó hatásköre, hogy a 39. cikk szerinti rendelet útján el?írja azon héának az említett cikk hatálya alá tartozó személyek részére történő visszatérítését, amely általuk el?zetesen megfizetett adónak min?sülne, ha adóalanyok lennének az Egyesült Királyságban, az arra vonatkozó hatáskört is magában foglalja, hogy [az adóhatóság] el?írja azon összegeknek az említett cikk hatálya alá tartozó személyek részére történő megfizetését, amelyek, ha e személyek adóalanyok lennének az Egyesült Királyságban, általuk el?zetesen megfizetett adónak min?sülnének a jelen cikk alapján elfogadott rendelkezések értelmében; a héa visszatérítésére vonatkozó, az említett cikkben vagy bármely más jogszabályban szereplő

hivatkozásokat ennek megfelelően kell értelmezni.

(6) A jelen cikk alapján elfogadott rendelkezések a következőket szabályozhatják:

[...]

b) azokat az eseteket, amelyekben [az adóhatóság] visszavonhatja a valamely személy részére kiadott igazolást, és ennek módját;

[...]

(8) A jelen cikk alkalmazásában »kijelölt tevékenységek«: a Treasury által rendeletben kijelölt, és olyan személy által folytatott tevékenységek, aki e tevékenységek folytatása miatt mezőgazdasági termelőnek minősül [a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó–rendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.)] 25. cikkének (a) mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer alkalmazásában.”

9 A Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 (a hozzáadottértékadóról [a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer] [kijelölt tevékenységek] szóló 1992. évi rendelet) az állattenyésztést azon tevékenységek között sorolja fel, amelyek lehetővé teszik valamely személy számára a térítésiátalányrendszer alkalmazását.

10 A Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (a hozzáadottértékadóról [a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer] [a kiegészítés mértéke] szóló 1992. évi rendelet) 4%-ban határozza meg a térítési átalány mértékét, amely minden mezőgazdasági termelőre vonatkozik, amely az említett rendszert alkalmazza.

11 A Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet) XXIV. részét az 1994. évi törvény 54. cikkének végrehajtása céljából fogadták el, és e rész alatt található a 202–211. cikk.

12 A hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet 203. cikke, amely a „Térítésiátalányrendszer” címet viseli, így rendelkezik:

„(1) [Az adóhatóság] a 204. cikkben foglalt feltételek teljesülése esetén igazolást ad ki arról, hogy a térítésiátalányrendszer céljából valamely személy térítési átalányban részesül? mezőgazdasági termelő [...]

(2) Ha valamely személy a vonatkozó időszak tekintetében a jelen cikk szerinti igazolással rendelkezik (függetlenül attól, hogy e személy adóalany, vagy sem), minden olyan termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, amelyet a tevékenysége vonatkozó része keretében vagy céljából végez, figyelmen kívül kell hagyni annak megállapítása során, hogy a vonatkozó időszak tekintetében vagy a jövőben köteles vagy jogosult-e [az 1994. évi törvény] 1. melléklete alapján a nyilvántartásba vételre, vagy erre már nem köteles vagy nem jogosult.”

13 E rendeletnek „A rendszer alkalmazási feltételei” című 204. cikke a következőket írja elő:

„A 203. cikkben említett feltételek a következők:

a) a kérelmező igazolja [az adóhatóság felé], hogy a kijelölt tevékenységek közül egy vagy több

tevékenységet folytat;

b) az igazolás iránti kérelmét megel?z? három évben:

i) a kérelmez?t nem marasztalták el héával kapcsolatos jogsértésért;

ii) a kérelmez? nem vett részt az [1994. évi törvény] 72. cikke (12) bekezdésének alkalmazásában a Customs and Excise Management Act 1979 (a vám? és jövedéki igazgatásról szóló 1979. évi törvény) 152. cikke szerinti héarendezési eljárásban;

iii) a kérelmez?vel szemben nem került kiszabásra az [1994. évi törvény] 60. cikkében foglalt szankció;

c) a kérelmez? az igazolási kérelmét a jelen rendelet 1. mellékletében foglalt 14. sz. nyomtatványon nyújtja be, és

d) bizonyítja [az adóhatóság felé], hogy az igazolás id?pontját követ? adóévben végezni kívánt értékesítések tekintetében a 209. cikkben említett teljes összeg legfeljebb 3000 [font sterlinggel (GBP) (megközelít?leg 3410 euróval)] haladja meg azon el?zetesen felszámított adó összegét, amely tekintetében különben abban az évben visszaigénylésre vagy levonásra lenne jogosult.”

14 A hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet 206. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerint az adóhatóság visszavonhatja a térítésiátalány?rendszer alkalmazása céljából a kérelmez? részére kiadott igazolást, ha ezt az adóbevételek védelme érdekében szükségesnek tartja.

15 A VAT Notice 700/46/12 (700/46/12. sz. héaértesít?, a továbbiakban: héaértesít?) 7.2. pontja értelmében, amely dokumentum a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint nem bír jogi köt?er?vel, de amelyet az adóhatóság úgy tekint, hogy az meghatározza a mez?gazdasági termel?k azon csoportját, amelyet ki kell zárni a térítésiátalány?rendszerb?l:

„El kell hagynia a rendszert, ha [...] Önr?l megállapítást nyert, hogy térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?ként jelent?sen nagyobb összeghez jut ahhoz képest, mintha szokásos módon héanyilvántartásba lenne véve.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

16 Az alapeljárás felperese egy személyegyesít? társaság, amelynek tagjai ugyanazon család tagjai, és amely mez?gazdasági tevékenységet folytat Észak?Írországban (Egyesült Királyság). Szarvasmarhákat tenyészt, amelyeket egy kapcsolt vállalkozástól, a Shield Livestock Limitedt?l szerez be, azokat felhizlalja, majd egy vágóhidat üzemeltet? társaságnak, az Anglo Beef Processors?nak továbbértékesíti ?ket.

17 Utóbbi tanácsára az alapeljárás felperese kérelmezte a térítésiátalány?rendszerbe való felvételét, amely kérelemnek 2004. május 1?jén helyt adtak. Így jogosulttá vált arra, hogy az értékesített szarvasmarhák eladási árát 4%-os térítésiátalány?mértékkel növelje, amely felár tekintetében az ügyfelei levonásra lettek jogosultak. A felvételi kérelmében 700 000 GBP?re (megközelít?leg 795 760 euróra) becsülte a felvételét követ? els? adóévének forgalmát. A 2003. június 30?án lezárult üzleti évben 633 718 GBP (megközelít?leg 720 410 euró) összeg? értékesítésre került sor.

18 2012. június 27?én az adóhatóság tisztvisel?i találkoztak az alapeljárás felperesének könyvszakért?jével annak megállapítása céljából, hogy e társaság alkalmazhatja-e a továbbiakban a térítésiátalány?rendszert. E megbeszélés során több pénzügyi kimutatást, így például az alapeljárás felperesének eredménykimutatása és mérlegbeszámolója mellett egy

táblázatot is megvizsgáltak, amely összehasonlítja a 4%-os térítésiátalány-mérték alkalmazásával kapott összegeket azokkal az összegekkel, amelyeket elzetiesen felszámított adóként levonhatott volna, ha az általános héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalany lett volna.

19 Az adóhatóság tisztviselői megállapították, hogy a 2004/2005 és 2011/2012 közötti üzleti években az alapeljárás felperese 374 884,23 GBP (megközelítőleg 426 170 euró) összegű pénzügyi elnyre tett szert a térítésiátalány-rendszer alkalmazásából.

20 2012. október 15-ii határozatával az adóhatóság visszavonta az alapeljárás felperesének a térítésiátalány-rendszer alkalmazása céljából kiadott igazolást azzal az indokkal, hogy a térítésiátalány-mérték alkalmazásából húzott haszon jelentsen meghaladta azt az elzetiesen felszámított adót, amelyet akkor vonhatott volna le, ha az általános héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalany lett volna.

21 Az alapeljárás felperesének jogorvoslati kérelme nyomán az adóhatóság helybenhagyta e határozatot.

22 2014. október 8-ii ítéletével a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elutasította az alapeljárás felperesének keresetét, így e társaság fellebbezést nyújtott be az Upper Tribunalhoz (Tax and Chancery Chamber) (felsőbíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság).

23 Ez utóbbi bíróság megállapítja, hogy az alapeljárásban részt vevő felek az alapügy keretében a héairányelv értelmezése kapcsán két pontban nem értenek egyet.

24 Az első pont az, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdése kimerítően szabályozza-e azokat az eseteket, amelyekben a mezőgazdasági termelőt ki lehet zárni a térítésiátalány-rendszerből.

25 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy az alapeljárás felperesének érvelése szerint e cikk kimerítően szabályozza azokat a feltételeket, amelyek mellett a tagállam kizárhatja a mezőgazdasági termelőket a térítésiátalány-rendszerből, mivel a héairányelv egyáltalán nem biztosít mérlegelési jogkört a tagállamok számára valamely konkrét személy kizárására. Az alapeljárás felperese szerint a térítésiátalány-rendszert a tagállamok úgy kötelesek alkalmazni, hogy elérjék a hía semlegességét a héairányelv releváns rendelkezéseinek alkalmazásában. E rendelkezések között megemlíti, hogy ezen irányelv 296. cikkének (2) bekezdése nem arra ad lehetőséget, hogy konkrét mezőgazdasági termelőket zárjanak ki, hanem arra, hogy a mezőgazdasági termelők csoportjait, valamint azokat a mezőgazdasági termelőket zárják ki, amelyek esetében az általános héaszabályozás alkalmazása nem jelent igazgatási nehézségeket. Végül kifejti, hogy a héairányelv 299. cikke csak a térítésiátalány-mértékek meghatározásával foglalkozik annak biztosítása érdekében, hogy a rendszer összességében adósemleges legyen, és e cikk nem teszi lehetővé, hogy egy konkrét mezőgazdasági termelőt zárjanak ki e rendszerből.

26 Az adóhatóság azon a véleményen van, hogy a hiasemlegesség biztosításához a tagállamok a térítésiátalány-rendszer alkalmazását más feltételekhez köthetik, mint amelyeket az alapeljárás felperese megjelölt, feltéve hogy ez nem sérti a héairányelv egyetlen rendelkezését sem. Szerinte a térítésiátalány-rendszer célja a lehető legnagyobb mértékű semlegesség megteremtése mind egyedi, mind általános szinten. Úgy véli, hogy az e rendszerben maradás lehetővé tétele azon mezőgazdasági termelők számára, amelyek ebből túl jelentős hasznot húznak, a mezőgazdasági termelők összessége tekintetében torzítja a hiasemlegességet.

27 A második pont, amelyet a kérdést elterjesztő bíróság nevesített, és amely tekintetében az

alapeljárásban részt vevő felek álláspontja eltér egymástól, a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdésének értelmében vett, „mezőgazdasági termelők [csoportjai]” kifejezés fogalmának értelmezésére vonatkozó kérdés.

28 Az alapeljárás felperese szerint az adóhatóság ezt egyedi helyzetére tekintettel zárta ki a térítésiátalányrendszerből, nem pedig amiatt, hogy mezőgazdasági termelőknek a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdésében meghatározott valamely csoportjához tartozik. Márpedig a „csoport” kifejezés olyan kategóriát jelent, amely objektív jellemzők alapján azonosítható, és lehetővé teszi valamennyi mezőgazdasági termelő számára, hogy kellő bizonyossággal megállapítsa, hogy az adott csoportba tartozik-e, vagy sem. A jelen esetben az adóhatóság a termelők egyetlen csoportját sem azonosította kellő pontossággal. Az adóhatóság által javasolt csoport elfogadása mezőgazdasági termelők – e 296. cikk (2) bekezdésének értelmében vett – csoportjaként, az adóhatóság számára mérlegelési jogkört biztosítana, mivel az e csoportot leíró kifejezések pontatlanok, illetve szabad teret engednek az említett hatóságnak arra, hogy döntését szubjektív tényezőkre alapozva hozza meg.

29 Az adóhatóság úgy véli, hogy a javasolt csoport kellően pontos ahhoz, hogy a mezőgazdasági termelők héairányelv 296. cikkének (2) bekezdése szerinti csoportja legyen, és kifejti, hogy azt a 700/46/12. sz. háaéertesítő 7.2. pontja határozza meg, amely szerint ki lehet zárni a térítésiátalányrendszerből azokat a mezőgazdasági termelőket, amelyek tekintetében megállapítást nyert, hogy térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőként jelentősen nagyobb összeghez jutnak ahhoz az összeghez képest, amelyet az általános héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalanyként visszaigényelnének. A hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet 206. cikke (1) bekezdésének i) pontja is ebben az értelemben fogalmazódott meg.

30 E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (felső bíróság [adójogi és kancelláriai tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héairányelv] XII. címének 2. fejezete által létrehozott, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszert illetően úgy kell-e értelmezni [ezen irányelv] 296. cikk (2) bekezdését, hogy az kimerítően szabályozza azokat az eseteket, amelyekben a tagállam kizárhatja a mezőgazdasági termelőt a közös mezőgazdasági térítésiátalányrendszerből? Különösen:

a) Csak [az említett] 296. cikk (2) bekezdése alapján zárhatja-e ki a tagállam a mezőgazdasági termelőket a [térítésiátalányrendszerből]?

b) A [héairányelv 299. cikkét] alkalmazva is kizárhatja-e a tagállam a mezőgazdasági termelőt a [térítésiátalányrendszerből]?

c) Lehetővé teszi-e az adósemlegesség elve a tagállam számára a mezőgazdasági termelőnek a [térítésiátalányrendszerből] való kizárását?

d) Kizárhatják-e a tagállamok bármilyen más indokkal a mezőgazdasági termelőket a [térítésiátalányrendszerből]?

2) Hogyan kell értelmezni a [héairányelv] 296. cikkének (2) bekezdésében szereplő „a mezőgazdasági termelők [csoportjai]” kifejezést? Különösen:

a) Objektív jellemzők alapján azonosíthatónak kell-e lennie a mezőgazdasági termelők releváns csoportjának?

- b) Azonosítható lehet-e gazdasági megfontolások alapján a mezőgazdasági termelők releváns csoportja?
- c) Mekkora pontossággal kell azonosítani a mezőgazdasági termelők tagállam által kívánt csoportját?
- d) Lehet-e tesztelni az említett rendelkezés a tagállam számára, hogy releváns csoportként kezelje »azon mezőgazdasági termelőket, amelyekről megállapítást nyert, hogy a térítésiátalányrendszer tagjaiként jelentősen nagyobb összeghez jutnak ahhoz képest, mintha héányilvántartásba lennének véve«?

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

Az első kérdés

- 31 A kérdést elterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az kimerítően szabályozza mindazon eseteket, amelyekben a tagállam kizárhat valamely mezőgazdasági termelőt a térítésiátalányrendszerből, vagy ezen irányelv 299. cikke, az adósemlegesség elve vagy más indok alapozhatja-e meg az ilyen kizárást.
- 32 Bevezetésképpen rögzíteni kell, hogy az alapügyben az adóhatóság egyedileg vontatott vissza az alapeljárás felperesének a térítésiátalányrendszer alkalmazása céljából kiadott igazolást azzal az indokkal, hogy a térítésiátalánymérték alkalmazásából húzott haszon jelentősen meghaladta azt az elzetesen felszámított adót, amelyet akkor vonhatott volna le, ha az általános héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalany lett volna.
- 33 Emlékeztetni kell arra, hogy a térítésiátalányrendszer egy eltérő rendszer, amely kivételt képez a héairányelv általános rendszere alól, és amelyet ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ezen irányelv céljának az eléréséhez szükséges (2004. július 15-ii Harbs ítélet, C-321/02, EU:C:2004:447, 27. pont; 2012. március 8-ii Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 49. pont; 2016. október 12-ii Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 37. pont).
- 34 E rendszer két célkitűzése közül az egyik az érintett mezőgazdasági termelők részére szóló adminisztratív egyszerűsítés célkitűzése, amelyet össze kell hangolni a mezőgazdasági termelők által a tevékenységeik céljára felhasznált termékek beszerzésekor elzetesen megfizetett héateher kompenzálására vonatkozó célkitűzéssel (lásd ebben az értelemben: 2012. március 8-ii Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 50. pont; 2016. október 12-ii Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 38. pont).
- 35 E körülményeket figyelembe véve kell választ adni az első kérdésre.
- 36 E tekintetben meg kell említeni, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdése kizárólag azt a lehetőséget említi, hogy ki lehet zárni a térítésiátalányrendszer alkalmazásából a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait, valamint azokat a mezőgazdasági termelőket, amelyek esetében az általános héaszabályozás vagy az ezen irányelv 281. cikkében meghatározott egyszerűsített szabályozás alkalmazása nem jelent igazgatási nehézségeket.
- 37 Márpedig sem az említett térítésiátalányrendszer céljai, sem azon szövegösszefüggés, amelybe a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdése illeszkedik, nem támasztja alá azt az álláspontot, hogy a jogalkotó más kizárási okokat is meg kívánt volna engedni.

38 Nem vitatott, hogy a térítésiátalány?rendszerrel követett célok közül az egyik arra irányul, hogy az e rendszer hatálya alá tartozó mez?gazdasági termel?k számára lehet?vé tegye a tevékenységük miatt általuk viselt héaköltségek kompenzációját. Ugyanakkor ezen irányelv 299. cikke figyelembe veszi a héa túlkompenzációjának kockázatát valamennyi térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel? vonatkozásában. E tekintetben e cikk tiltja a tagállamok számára, hogy olyan térítésiátalány?mértékeket állapítsanak meg, amelyek eredményeként valamennyi térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel? az el?zetesen felszámított héát meghaladó térítésben részesülhet.

39 Továbbá az említett irányelv 297–299. cikke el?írja, hogy e térítésiátalány?mértékeket minden tagállamnak kizárólag a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?kre vonatkozó, utolsó három évi makrogazdasági statisztikai adatok alapján összességében kell meghatároznia. Ezért ugyanezen irányelv 299. cikke nem igazolhat egy olyan egyedileg meghozott határozatot, amely a térítésiátalány?rendszerb?l kizár egy mez?gazdasági termel?t az említett térítésiátalány?mértékek alkalmazása révén kapott visszatérítések alapján.

40 Végül, jóllehet a kérdést el?terjeszt? bíróság megemlíti a térítésiátalány?rendszer alkalmazása céljából kiadott igazolás visszavonásának lehet?ségét azon okból, hogy olyan helyzetben, mint amilyen az alapügybeli, e rendszer alkalmazása esetleg sérti a héasemlegesség elvét, meg kell jegyezni, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 26. pontjában is említette, hogy az uniós jogalkotó szándékosan egyfajta általánosításra alapozta ezt a rendszert, eltérve ett?l az elvt?l, amint ezt jogszer?en megtehetette, mivel az adósemlegesség, abban az értelemben, amellyel e fogalom az alapügyben bír, nem képez önálló jogelvet, hanem a héairányelv által követett célok egyike, amelyet például ezen irányelv 167. és azt követ? cikkei konkretizálnak, amelyek felállítják az el?zetesen felszámított héa levonásához való jogra vonatkozó elvet.

41 Másfel?l a Bíróság már elvi jelleggel kimondta, hogy a térítésiátalány?rendszer nem biztosíthatja a héa teljes semlegességét, mivel e rendszer éppen arra irányul, hogy ezt a célt összehangolja a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?kre vonatkozó szabályok egyszer?sítésének céljával (lásd ebben az értelemben: 2012. március 8?i Bizottság kontra Portugália ítélet, C?524/10, EU:C:2012:129, 53. pont).

42 E feltételek mellett nem tekinthet? az uniós joggal ellentétesnek, ha az e rendszert alkalmazó mez?gazdasági termel? – mint a jelen esetben – nagyobb héakompenzációt kap, mint azon el?zetesen felszámított héa összege, amelyet akkor vonhatott volna le, ha ezen adónak az általános vagy az egyszer?sített adószabályozás szerint lett volna alanya.

43 Következésképpen az adósemlegesség elve nem igazolhat a térítésiátalány?rendszerb?l való kizárásról szóló olyan intézkedést, mint amilyen az e rendszer alkalmazásáról szóló igazolás visszavonása.

44 A fenti megfontolások összességéb?l következik, hogy az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az kimerít?en szabályozza mindazon eseteket, amelyekben a tagállam kizárhat valamely mez?gazdasági termel?t a térítésiátalány?rendszerb?l.

A második kérdés?l

45 A kérdést el?terjeszt? bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a mez?gazdasági termel?k e rendelkezés értelmében vett csoportját képezhetik azok a mez?gazdasági termel?k, amelyek tekintetében megállapítást nyert, hogy a térítésiátalány?rendszer tagjaként jelent?sen

nagyobb összeghez jutnak ahhoz az összeghez képest, amelyet az általános vagy az egyszer?sített héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalanyként visszaigényelnének.

46 E tekintetben a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdése nevesíti a mez?gazdasági termel?k térítésiátalány?rendszerb?l való kizárásának lehet?ségeit, kimondva azt, hogy az ilyen kizárás többek között a mez?gazdasági termel?k csoportjaira vonatkozhat, anélkül azonban, hogy meghatározná a „mez?gazdasági termel?k [csoportjai]” kifejezés fogalmát.

47 Nem vitatott, hogy e fogalom az érintett mez?gazdasági termel?k által végzett tevékenységre utal, amely termel?knek ahhoz, hogy csoportot alkossanak, egy vagy több közös jellemz?vel kell bírniuk.

48 Ugyanakkor a jogbiztonság elvére tekintettel a mez?gazdasági termel?k e 296. cikk (2) bekezdésében említett csoportjait a nemzeti jognak vagy adott esetben a nemzeti jogalkotó által e célból felhatalmazott végrehajtó hatóságnak objektív, világos és pontos kritériumok alapján kell meghatároznia. Továbbá, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 36. pontjában is említette, e kritériumokat el?zetesen kell rögzíteni abban az értelemben, hogy azt a csoportot, amelyre a kizárás vonatkozik, *a priori* és *in abstracto* kell meghatározni annak érdekében, hogy a mez?gazdasági termel? a rendszerhez való csatlakozásról való esetleges döntésekor képes legyen megítélni, hogy a kizárás körébe tartozó csoporthoz tartozik-e, és hogy ezt követ?en továbbra is e csoporthoz fog-e tartozni.

49 Ennélfogva a mez?gazdasági termel?nek *ex ante* kell tudnia elvégezni saját helyzetének egyedi elemzését annak megállapítása céljából, hogy az ezen jogszabályban rögzített objektív kritériumok alapján a termel?k olyan csoportjához tartozik-e, amely ki van zárva a térítésiátalány?rendszerb?l. Viszont a mez?gazdasági termel?knek a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdésében említett csoportjait nem lehet olyan kritériumra hivatkozással meghatározni, amely nem teszi lehetővé az érintett személyeknek, hogy ilyen egyedi elemzést végezzenek, különben sérülnek a jogi helyzetek egyértelm?ségére és bizonyosságára vonatkozó követelmények.

50 Pontosan ez az eset merül fel a térítésiátalány?rendszerb?l való kizárás azon kritériumával kapcsolatban, amely a „jelent?sen nagyobb” összeg fogalmán alapul.

51 A fenti megfontolások összességéb?l következik, hogy a héairányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem képezhetik a mez?gazdasági termel?k e rendelkezés értelmében vett csoportját azok a mez?gazdasági termel?k, amelyek tekintetében megállapítást nyert, hogy a térítésiátalány?rendszer tagjaként jelent?sen nagyobb összeghez jutnak ahhoz az összeghez képest, amelyet az általános vagy az egyszer?sített héaszabályozás hatálya alá tartozó adóalanyként visszaigényelnének.

A költségekr?

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az kimerít?en szabályozza mindazon eseteket, amelyekben a tagállam kizárhat valamely mez?gazdasági termel?t a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány**

rendszert.

2) A 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem képezhetik a mezőgazdasági termelők e rendelkezés értelmében vett csoportját azok a mezőgazdasági termelők, amelyek tekintetében megállapítást nyert, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer tagjaként jelentősen nagyobb összeghez jutnak ahhoz az összeghez képest, amelyet az általános vagy az egyszerűsített hozzáadottértékadó-szabályozás hatálya alá tartozó adóalanyként visszaigényelnének.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.