

62016CC0262  
MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. június 28. ( 1 )

C?262/16. sz. ügy

Shields & Sons Partnership

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(az Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [fels?bírótság {adóügyi és kancelláriai tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – A 296. cikk (2) bekezdése és a 299. cikk – A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszer – A mez?gazdasági termel?k rendszerb?l való kizárása – Feltételek”

Bevezetés

1.

A hozzáadottérték?adó (h?a) alkalmazása jelent?s igazgatási kötelezettségekkel jár az adóalanyok számára. E kötelezettségek végrehajtása néhányuk számára túlterheltséget okozhat, különösen, ha aránylag szerényebb gazdasági tevékenységet gyakorolnak. A héaszabályozás tehát az adóalanyok egyes csoportjai számára egyszer?sített szabályokat írt el?. Ez különösen a mez?gazdasági termel?ket érinti, akik számára térítésiátalány?rendszert hoztak létre. E rendszer alkalmazása nem kötelez? a tagállamok számára. Ha azonban az alkalmazása mellett döntenek, nem rendelkeznek teljes szabadsággal formájának meghatározását illet?en. A szóban forgó ügyben a Bíróságnak arra lesz lehet?sége, hogy tisztázza az alapelveket ezen a területen.

Jogi háttér

Az uniós jog

2.

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében: ( 2 )

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

A 2006/112 irányelv 297. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

4.

Ezen irányelv 298. cikkének első bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A térítésiátalány?mértékek kizárólag a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?kre vonatkozó, utolsó három évi makrogazdasági statisztikai adatokon alapulnak.”

5.

Végezetül a 2006/112 irányelv 299. cikke értelmében:

„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

6.

A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszert a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi törvény) 54. cikke vezette be az Egyesült Királyság jogába. A Value Added Tax (Flat?rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 (a hozzáadottérték?adóról [a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszer] [a kiegészítés mértéke] szóló 1992. évi 1992/3221. sz. rendelet) 4%-ban határozza meg a térítési átalány mértékét. E mérték alkalmazandó a rendszerhez csatlakozott összes mez?gazdasági termel?re. A Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet) 206. cikke, amely e rendelet XXIV. részében található, és az 1994. évi törvény végrehajtását szolgálja, meghatározza azokat a körülményeket, amelyek mellett a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (az Egyesült Királyság adó? és vámügyi hivatala, a továbbiakban: adóhatóság) visszavonhatja a mez?gazdasági vállalkozás térítésiátalány?rendszerbeli tagságára vonatkozó igazolást. Ezek a körülmények magukba foglalják azt a helyzetet is, amikor az adóhatóság az igazolás visszavonását az adóbevételek védelme érdekében szükségesnek tartja.

7.

Az adóhatóság tájékoztatásokat tesz közzé az adóalanyok számára a héára vonatkozó rendelkezések értelmezésével kapcsolatban („VAT Notices”, a továbbiakban: héaértesít?k). Az

elzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő információk alapján ezek az értesítők nem kötelező jellegűek, de az adóhatóság a gyakorlatban hivatkozik azokra az adóalanyokkal való kapcsolataiban. Az alapeljárás tárgyát képező határozatban az adóhatóság a 700/46. sz. héa-értesítőre hivatkozik, amely a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszerrel kapcsolatos. Ezen értesítő 7.2. pontja értelmében a mezőgazdasági termelőknek el kell hagynia a rendszert, ha „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőként jelentősen nagyobb összeghez jut ahhoz képest, mintha szokásos módon héanyilvántartásba lenne véve”.

A tényállás, az eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8.

A Shields & Sons Partnership vállalkozás (a továbbiakban: Shields & Sons) Castlewellanban (Egyesült Királyság) működtet mezőgazdasági vállalkozást. A gazdaságban szarvasmarhateryésztéssel foglalkoznak, tehát olyan tevékenységről van szó, amelyre az Egyesült Királyságban vonatkozik a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer.

9.

A Shields & Sonsra a 2004/2005-ös pénzügyi évről vonatkozik a mezőgazdasági termelők közös térítésiátalányrendszere. A Shields & Sons által ugyanezen pénzügyi év folyamán térítési átalány címen kapott visszatérítés lényegében megfelelt azon héa-visszatérítés összegének, amely e vállalkozást megillette volna, ha szokásos módon nyilvántartásba lett volna véve. Az ezt követő pénzügyi években azonban ez az összeg jelentősen változni kezdett úgy, hogy a 2004–2005 és 2011–2012 közötti pénzügyi évek során térítés címen felhalmozott többlet elérte a 374884,23 GBP-t. ( 3 )

10.

E körülmények között az adóhatóság a 2012. október 15-i határozatával visszavonta a Shields & Sons mezőgazdasági termelők közös térítésiátalányrendszerbeli tagságát lehetővé tevő igazolást, azzal az indokkal, hogy ez a vállalkozás térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőként jelentősen nagyobb összeghez jutott ahhoz képest, mintha szokásos módon héanyilvántartásba lenne véve. Ezt a határozatot a 2012. december 21-i határozat helybenhagyta.

11.

2014. október 8-i ítéletével a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elutasította a Shields & Sons által e határozattal szemben indított keresetet. A Shields & Sons az említett ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be az Upper Tribunalhoz (Tax and Chancery Chamber) (felsőbíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság), amely a kérdést elterjesztő bíróság a jelen ügyben.

12.

A kérdést elterjeszt? bíróság szerint az alapeljárás felei a 2006/112 irányelvnek a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszerrel kapcsolatos rendelkezéseinek helyes értelmezésében nem értenek egyet. E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (fels?bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„1.

A [2006/112] irányelv XII. címének 2. fejezete által létrehozott, a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszert illet?en úgy kell?e értelmezni a 296. cikk (2) bekezdését, hogy az kimerít?en szabályozza azokat az eseteket, amelyekben a tagállam kizárhatja a mez?gazdasági termel?t a közös mez?gazdasági térítésiátalány?rendszerb?l? Különösen:

1.1

Csak a 296. cikk (2) bekezdése alapján zárhatja?e ki a tagállam a mez?gazdasági termel?ket a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszerb?l?

1.2

A 299. cikket alkalmazva is kizárhatja?e a tagállam a mez?gazdasági termel?t a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszerb?l?

1.3

Lehet?vé teszi?e az adósemlegesség elve a tagállam számára a mez?gazdasági termel?nek a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszerb?l való kizárását?

1.4

Kizárhatják?e a tagállamok bármilyen más indokkal a mez?gazdasági termel?ket a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszerb?l?

2.

Hogyan kell értelmezni a [2006/112] irányelv 296. cikkének (2) bekezdésében szerepl? »a mez?gazdasági termel?k [...] csoportjait« kifejezést? Különösen:

2.1

Objektív jellemz?k alapján azonosíthatónak kell?e lennie a mez?gazdasági termel?k releváns csoportjának?

2.2

Azonosítható lehet?e gazdasági megfontolások alapján a mez?gazdasági termel?k releváns csoportja?

2.3

Mekkora pontossággal kell azonosítani a mezőgazdasági termelők tagállam által kizárni kívánt csoportját?

2.4

Lehet-e teszi-e az említett rendelkezés a tagállam számára, hogy releváns csoportként kezelje »azon mezőgazdasági termelők[et], amelyekről megállapítást nyert, hogy a térítésiátalányrendszer tagjaiként jelentősen nagyobb összeghez jutnak ahhoz képest, mintha héanyilvántartásba lennének véve«?

13.

Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2016. május 12-én érkezett a Bírósághoz. A Shields & Sons, az Egyesült Királyság kormánya, a francia kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Shields & Sons, az Egyesült Királyság kormánya és a Bizottság képviseltették magukat a 2017. március 15-én tartott tárgyaláson.

Értékelés

14.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egy tagállam kizárhatja-e a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszerből azokat a mezőgazdasági termelőket, amelyek térítésátalány címén jelentősen nagyobb összeghez jutnak e rendszerben azon hévisszatérítés összegéhez képest, amelyre akkor lennének jogosultak, ha a szokásos módon héanyilvántartásba lennének véve, és e tagállam ezt milyen alapon teheti. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre vonatkozó elemzésemet a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer jellemzőinek rövid felidézésével fogom kezdeni.

A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszer

15.

A hía hatálya alá tartozik f szabály szerint – bizonyos típusú adómentes tevékenységeket kivéve – az adóalanyok által gazdasági tevékenységük keretében megvalósított valamennyi ügylet. Ezen adószabályozás azonban jelentős igazgatási kötelezettségeket ró az adóalanyokra, különösen a könyvelés területén. Ez elengedhetetlen a hía helyes működésének biztosítása érdekében: ez utóbbi ugyanis nagymértékben a könyvelésen, illetve az adóalanyok által teljesített adókötelezettségek ellenőrzésén nyugszik. Emiatt azonban a gazdasági szereplők bizonyos csoportjai, különösen azok, amelyeknek a tevékenysége szerényebb mértékű, nincsenek abban a helyzetben, hogy valamennyi igazgatási kötelezettségnek eleget tegyenek, illetve e kötelezettségek jelentős nehézséget jelentenek számukra. Következésképpen a 2006/112 irányelv egy egyszerűsített híaelszámolási rendszert állapít meg.

16.

A mezőgazdasági termelők jelentik az adóalanyok azon csoportjainak egyikét, amelyek számára egy ilyen egyszerűsített rendszer megállapítására került sor. A 2006/112 irányelv 295–305. cikke szabályozza a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszert. Összefoglalva, a mezőgazdasági termelő (a 2006/112 irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja értelmében „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő”) e rendszer keretében nem köteles a híaát megfizetni az államkincstár számára, de nem is jogosult levonni a

tevékenységéhez szükséges termékek és szolgáltatások beszerzése során megfizetett adót. A különböz? tagállamokban elfogadott megoldások alapján a mez?gazdasági termel? a más adóalanyoknak értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások árában térítési átalányt érvényesíthet, amelynek mértékét a 2006/112 irányelv 297. cikke értelmében a tagállam határozza meg. Az Egyesült Királyságban ez a mérték 4%. Ezen termékek beszerz?i és e szolgáltatások igénybevev?i ezt a térítési átalányt el?zetesen felszámított héaként kezelik, és jogosultak azt levonni a fizetend? adóból. A térítést közvetlenül az államkincstár is megfizetheti a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?knek.

17.

A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszer célja kett?s. ( 4 ) El?ször is, igazgatási egyszer?sítést kell jelentenie a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?knek. A héa államkincstárnak való megfizetésének hiánya és ehhez kapcsolódóan az el?zetesen felszámított héa le nem vonhatósága olyan jelent?s igazgatási kötelezettségekt?l mentesíti a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?ket, mint a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások nyilvántartásának vezetése, könyvelés vezetése, számlakiállítás stb.

18.

Másodszor, ennek a rendszernek lehet?vé kell tennie a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?k érdekében a tevékenységükhöz szükséges termékek beszerzése vagy szolgáltatások igénybevétele során el?zetesen kifizetett héaköltség kompenzálását. Ilyen kompenzálás hiányában ?k fizetnék meg a héaterhet, amely ellentétes lenne a héa adóalanyok tekintetében való semlegességének elvével, amely szerint a fogyasztók fizetik meg a héaterhet. Ugyanakkor, mivel a térítés mértékét egységesen állapítják meg a térítési átalányban részesül? valamennyi mez?gazdasági termel? számára, az adósemlegesség megtartására is csak egységes módon kerülhet sor. Ez azt jelenti, hogy egy adott – térítési átalányban részesül? – mez?gazdasági termel? esetében a térítés valójában magasabb vagy alacsonyabb is lehet az adott pénzügyi évben megfizetett héa összegénél.

19.

A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésiátalány?rendszer kivételt képez a 2006/112 irányelv általános elvei alól, és ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben a fent említett célok eléréséhez szükséges. ( 5 ) El?ször tehát, nincs helye az alkalmazásának azon mez?gazdasági termel?k esetében, amelyek számára az általános szabályozás vagy esetlegesen a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás ( 6 ) nem jelentene igazgatási nehézséget. Másodszor, a térítésiátalány?rendszer alkalmazása nem járhat együtt azzal, hogy valamely tagállam térítési átalányban részesül? valamennyi mez?gazdasági termel?je számára magasabb összeget térítsenek vissza térítési átalány címén, mint azon visszatérített héa összege, amely akkor illetné meg e mez?gazdasági termel?ket, ha szokásos módon héanyilvántartásba lennének véve.

20.

Figyelembe véve a fenti megfontolásokat, a következ?képpen kell elemezni a jelen ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés

21.

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett első kérdés a mezgazdasági termelő térítésiátalányrendszerből való kizárásának lehetőségét érinti. A kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy erre a kizárásra csak a 2006/112 irányelv 296. cikke (2) bekezdésében foglalt feltételek alapján kerülhet-e sor, vagy más indok – különösen ugyanezen irányelv 299. cikke vagy a héasemlegesség elvének megsértése – is megalapozhatja-e azt.

22.

Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdése a mezgazdasági termelő térítésiátalányrendszerből való kizárásának két esetét írja elő. Az első esetben a mezgazdasági termelők egyes csoportjainak a tagállam általi általános kizárásáról van szó. Minthogy e csoportok tagállam általi meghatározásának módja az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett második kérdésnek képezi tárgyát, arra a jelen indítvány következő részében fogok kitérni.

23.

A kizárás második esete azokat a mezgazdasági termelőket érinti, amelyek esetében az általános szabályozás vagy az egyszerűsített szabályozások alkalmazása igazgatási nehézségeket jelentene. Egy ilyen kizárás általában a mezgazdasági vállalkozás méretéhez vagy az árbevétel nagyságához kapcsolódik, ( 7 ) és azon a vélelmen alapul, hogy egy meghatározott méretű mezgazdasági vállalkozásnak lehetősége van arra, hogy vállalja a héalanyiságból eredő igazgatási kötelezettségeket.

24.

Ezek a feltételek f szabály szerint nyilvánvalóan elzeteres kizárásra vonatkoznak, abban az értelemben, hogy a térítésiátalányrendszer alkalmazásából kizárt csoportokba tartozó mezgazdasági termelőre nem vonatkozhat e rendszer. Az utólagos kizárásnak – azaz olyan mezgazdasági termelők kizárásának, amelyekre már vonatkozik a térítésiátalányrendszer – az esetei abból a tényből eredhetnek, hogy a térítési átalányban részesülő mezgazdasági termelő egy olyan csoportból, amelyre vonatkozik a rendszer, egy olyanba kerül, amelyre az nem vonatkozik, például a tevékenységei b vülése vagy a termelés jellegének megváltozása miatt. Ebben az esetben a mezgazdasági termelő már nem teljesíti a térítésiátalányrendszerbe való tartozás feltételeit, ami indokolja az e rendszerből való kizárását.

25.

Ellenben nem hiszem, hogy egy térítési átalányban részesülő mezgazdasági termelő más indokkal, különösen a kérdést elterjesztő bíróság által az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett első kérdésben megjelölt okokból kizárható lenne a rendszerből. E tekintetben a Shields & Sons vállalkozás, a francia kormány és a Bizottság által jelen ügyben tett észrevételekben kifejtett állásponttal értek egyet.

26.

Ami a héasemlegesség elvét illeti, ahogyan arra már emlékeztettem, az uniós jogalkotó szándékosan egyfajta általánosításra alapozta a mezgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésiátalányrendszert. Az igazgatási kötelezettségek egyszerűsítése céljából a jogalkotó lemondott a tökéletes adósemlegességről a térítési átalányban részesülő minden egyes mezgazdasági termelő vonatkozásában, a rendszernek a mezgazdasági termelők összességét érintő, általános semlegessége érdekében. Ezért a térítésiátalányrendszer keretében a

mezőgazdasági termelők az elzeteresen felszámított hea összegénél magasabb vagy alacsonyabb térítésben részesülhetnek, ami nem ellentétes a héasemlegesség elvével, vagy ahogyan azt a Bizottság is kifejti az észrevételeiben, a jogalkotó által célzott eltérést jelent ezen elv?l. ( 8 )

27.

Ami a 2006/112 irányelv 299. cikkét illeti, ez a rendelkezés vezérelvként szolgál a tagállamok számára a térítési átalány mértékének megállapítása során. A tagállamoknak olyan módon kell megállapítaniuk ezt a mértéket, hogy a térítés ne haladja meg az elzeteresen felszámított hea általános összegét. Ezen irányelv 298. cikkének (1) bekezdése értelmében a térítési átalány mértéke a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összességére vonatkozó makrogazdasági statisztikai adatokon alapul. Ezen irányelv 299. cikke tehát nem szolgálhat alapul olyan egyedi határozatok elfogadásához, amelyek külön-külön vonatkoznak a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre. A térítési átalány mértéke megállapításának módjára vonatkozó szabályozások ugyanis a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összességét érintik, nem pedig mindegyiküket külön-külön. Ezenkívül, ahogyan a Bizottság helyesen megjegyzi, a 2006/112 irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 6. pontja a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó rendelkezések alkalmazása érdekében úgy határozza meg az elzeteresen felszámított héát, mint a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összessége által termékeknek és szolgáltatásoknak a tevékenységük céljára történő beszerzése, illetve igénybevétele címén megfizetett összes héaterhet. Ez a cikk tehát nem jelenti azt, hogy tilos lenne, hogy a térítési átalányban részesülő egyes mezőgazdasági termelők az általuk ténylegesen megfizetett héánál magasabb térítésben részesüljenek.

28.

Ahogyan a Shields & Sons vállalkozás helyesen jegyzi meg a jelen ügyben tett észrevételeiben, a tagállamok számára rendelkezésre állnak bizonyos eszközök, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők ne jussanak magasabb térítéshez a rendszerhez való csatlakozásuk által, mint azon visszatérített hea összege, amely akkor illetné meg őket, ha szokásos módon héanyilvántartásba lennének véve. Hozzáteszem, hogy véleményem szerint a tagállamoknak nem csupán lehetőségük van alkalmazni ezen eszközöket, de alkalmazniuk is kell azokat. Egy ilyen túlzott mértékű térítés – az általános elvek és a 2006/112 irányelv 299. cikkének világos szabályozása alóli kivételként – ellentétes a térítésiátalányrendszer természetével. Ezenkívül a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők (vagy néhányuk) számára nyújtott támogatást is jelenthet. ( 9 )

29.

Így tehát elször is, a tagállamoknak így csak azon mezőgazdasági termelők számára kell térítésiátalányrendszert létrehozniuk, amelyek esetében az általános szabályozás vagy az egyszerűsített szabályozások alkalmazása igazgatási nehézségeket jelentene (2006/112 irányelv 296. cikkének (1) bekezdése). Egy tagállam ki is zárhatja e rendszerből azon mezőgazdasági termelőket, amelyek számára – például a tevékenységük kapacitásából adódóan – mindez nem jelent vagy többé már nem jelent nehézséget (ezen irányelv 296. cikkének (2) bekezdése). Másodszor, egy tagállam elzeteresen kizárhatja a rendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait (ugyanott). Harmadszor, a tagállamok eltérő térítésiátalánymértékeket állapíthatnak meg különböző típusú mezőgazdasági tevékenységekre vonatkozóan (ezen irányelv 297. cikke első bekezdésének első mondata). Egy ilyen különbségtétel különösen abban az esetben lehet helytálló, ha a mezőgazdasági termelés hozzáadott értéke és az e tevékenység céljából beszerzett termékek, illetve igénybe vett szolgáltatások értéke közötti jelentős különbségből adódóan jelentős aránytalanságok jelentkeznek a térítés azon összegében, amelyben a tevékenységüket a különféle termelési ágazatokban kifejtő mezőgazdasági termelők

ténylegesen részesülnek. Végül negyedszer, a térítési átalány mértékét a tagállamok az utolsó három évi makrogazdasági statisztikai adatok alapján határozzák meg (ezen irányelv 298. cikkének első bekezdése), ami azt is jelenti, hogy az módosítható, ha a makrogazdasági statisztikai adatok túlzott mértékű térítést mutatnak.

30.

Az előbbi megfontolásokra tekintettel nehéz nem megkérdőjelezni az Egyesült Királyság joga mezőgazdasági termelők térítésiátalányrendszerére vonatkozó szabályozásának jogszerűségét. A kérdést előterjesztő bíróság megállapításaiból következik, hogy e szabályozás alkalmazásából adódóan a nagy termelési kapacitással rendelkező mezőgazdasági vállalkozás, ( 10 ) amely részletes könyvelést vezet, ( 11 ) a térítésiátalányrendszer keretében az azon előzetesen felszámított héa háromszorosát meghaladó mértékű térítésben részesül, amely akkor illetné meg ezt a mezőgazdasági vállalkozást, ha szokásos módon héanyilvántartásba lenne véve. Ha megállapítást nyerne, hogy széles körben elterjedtek a hasonló helyzetek, az azt jelentené, hogy az Egyesült Királyságnak a mezőgazdasági termelők térítésiátalányrendszerére vonatkozó szabályozása szerkezetileg összeegyeztethetetlen a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel.

31.

Ezzel szemben egy tagállam nem orvosolhatja eljárása (vagy annak hiánya) makrogazdasági szinten érvényesülő negatív hatásait olyan intézkedésekkel, amelyek egyes gazdasági szereplők ellen irányulnak. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó térítésiátalányrendszer fakultatív jellege, amelyre az ezzel kapcsolatos korábbi indítványomban is felhívtam a figyelmet, e tekintetben szintén nem bír jelentőséggel. ( 12 )

32.

Amikor ugyanis egy tagállam elhatározta a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó térítésiátalányrendszernek a helyes felfogás szerinti megvalósítását – azaz ez a rendszer csak azon mezőgazdasági termelőket célozza, amelyek számára az általános szabályozás vagy az egyszerűsített szabályozások alkalmazása nehézségeket jelentene, és a térítési átalány mértékének megállapítására megfelelő szinten került sor – az a mezőgazdasági termelő, amely teljesíti a rendszerhez való csatlakozás követelményeit, ésszerűen várhatja el, hogy jogosult legyen csatlakozni, illetve a rendszerben maradni, függetlenül a rendszerbe való tartozás tényleges pénzügyi eredményétől a következő pénzügyi évek során. Ellenkező esetben nem valósulna meg a térítésiátalányrendszernek az eljárások megkönnyítésére irányuló, illetve azon célja, hogy csökkenjenek az igazgatási terhek azon gazdasági szereplők számára, amelyeknek az általános adószabályozás nehézségeket jelentene.

33.

A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 295–305. cikkét, hogy egy térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő – e rendelkezések által szabályozott közös térítésiátalányrendszerből való – kizárásának egyedüli elfogadható feltételei ezen irányelv 296. cikkének (2) bekezdéséből következnek.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

34.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság

lényegében azt kívánja tisztázni, hogy kizárhatja-e egy tagállam a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdése alapján a térítésiátalányrendszerből a mezőgazdasági termelők azon csoportját, amelyet úgy határoztak meg, mint „azon mezőgazdasági termelők, amelyekről megállapítást nyert, hogy a térítésiátalányrendszer tagjaiként jelentősen nagyobb összeghez jutnak ahhoz képest, mintha héanyilvántartásba lennének véve”.

35.

Ez a kérdés az adóhatóság által az alapeljárásban kifejtett, és az Egyesült Királyság kormánya jelen ügyben benyújtott írásbeli észrevételeiben fenntartott állásponttal összefüggésben jelent meg, amely szerint a mezőgazdasági termelők ezen körülírt csoportját az Egyesült Királyság joga határozta meg, és a térítésiátalányrendszerből való kizárására a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdésével összhangban került sor.

36.

Ahogy azt fentebb is jeleztem, ( 13 ) a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kizárják a térítésiátalányrendszerből a mezőgazdasági termelők egyes csoportjait. Ez a rendelkezés vezérelvként szolgál a tagállamok számára a térítésiátalányrendszer nemzeti jogban való szabályozásának módjait illetően. Az előírt kizárásnak – mint e rendszer alapelemének – tehát elzetes jellegnek kell lennie, abban az értelemben, hogy a kizárással érintett csoportot elzetesen és elvontan kell meghatározni, úgy, hogy egy mezőgazdasági termelő a rendszerhez történő csatlakozásáról való esetleges döntése esetén megítélhesse, hogy a kizárással érintett csoportba tartozik-e, illetve, hogy a továbbiakban is ebbe a csoportba tartozhat-e. A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvei ezt követelik meg.

37.

A 2006/112 irányelv 296. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából is következik, amely itt „a mezőgazdasági termelők [...] csoportjai[nak]” fogalmát említi, míg később azon „mezőgazdasági termelők” rendszerből való kizárását teszi lehetővé, amelyek esetében az általános szabályozás vagy az egyszerűsített szabályozások alkalmazása nem kellene, hogy gondot okozzon. Következésképpen, míg ebben a második esetben az egyes mezőgazdasági termelők helyzetének egyedi elemzésére kerülhet sor, egyértelmű, hogy az első esetben egy elzetesen és elvontan meghatározott csoportról van szó.

38.

Természetesen az is lehetséges, hogy az a mezőgazdasági termelő, amely eredetileg nem tartozik a kizárással érintett csoportba, utóbb részét képezze annak. Ez az eset fordulhat elő például a tevékenységek bővülése vagy azok jellegének megváltoztatása miatt. Olyan helyzetekről van szó, amelyek az érdekelt döntésétől függenek, és amelyekben lehetőség van előre látnia az ilyen döntéseknek a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő jogállására gyakorolt hatásait. Ugyanakkor számomra nem tűnik a térítésiátalányrendszer logikájával összhangban állónak az, hogy a rendszerből való kizárásra automatikusan sor kerülhessen a mezőgazdasági termelő által – a rendszerhez való csatlakozás miatt – elért pénzügyi eredményekre tekintettel.

39.

Ezenkívül ez a kizárás azon a feltételen alapul, hogy meghatározott arányban álljon a térítési átalány címén megkapott összeg, és azon visszatérített heta összege, amelyre akkor lett volna elméletileg jogosult az érdekelt, ha úgy járt volna el, mintha a szokásos módon héanyilvántartásba lett volna véve. Márpedig ez a feltétel először is nagymértékben az érdekelt döntésétől függetlenül

jelentkezik, mivel az elért árbevétel összege (amelytől az árbevétel százalékában meghatározott térítés összege is függ) csak részben függ a tevékenység érdekében beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások értékétől, és így a megfizetett hűa összegétől.

40.

Másodszor, normál körülmények között egy mezőgazdasági termelő nincs sem abban a helyzetben, hogy előre lássa, sem abban, hogy megállapítsa a rendszerből való kizárás ezen feltételének fennállását. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a térítésiátalányrendszer azokat a mezőgazdasági termelőket célozza, amelyek esetében az általános szabályozás alkalmazása igazgatási nehézségeket jelentene. Éppen ezért a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők mentesülnek bizonyos kötelezettségek betartása alól, különösen a nyilvántartások és könyvelés vezetése terén. A térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőnek tehát nem áll módjában kiszámítani azon visszatérített hűa összegét, amelyre akkor lenne jogosult, ha szokásos módon hűanyilvántartásba lenne véve, mivel a térítésiátalányrendszer célja éppen az, hogy ne legyen köteles számításokat végezni. Márpedig, ha a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő – mint az alapeljárás tárgyát jelentő ügyben is – olyan könyvelést vezet, amely lehetővé teszi számára ezen adatok felhasználását, az igen valószínűleg arra utal, hogy a térítésiátalányrendszer alkalmazására olyan módon került sor, amely meghaladja az elérni kívánt célhoz szükséges mértéket.

41.

Úgy vélem következésképpen, hogy ha úgy is tekintenénk, hogy az Egyesült Királyság joga kizárja a térítésiátalányrendszerből a mezőgazdasági termelők egy, az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésben meghatározotthoz hasonló csoportját, e csoport meghatározására e rendszer logikájával összeegyeztethetetlen módon kerülne sor, és az e csoportba való tartozás nem szolgálhat alapul a rendszerből való kizáráshoz.

42.

Ezenkívül a Bizottság helyesen emeli ki az észrevételeiben, hogy a mezőgazdasági termelők fent említett csoportjának a rendszerből való kizárására vonatkozó adóhatósági hivatkozás nem felel meg az egyértelműség és a pontosság – az uniós jog nemzeti jogba való átültetése során megkívánt – követelményének.

43.

A Bíróság ítélezési gyakorlatának ( 14 ) megfelelően ugyanis az a tény, hogy a tagállamot illeti az irányelv által biztosított lehetőség, a jogbiztonságból adódóan kifejezett jogszabályi rendelkezés elfogadását, valamint az egyediség, meghatározottság és egyértelműség bírósági felülvizsgálatot lehetővé tevő követelményeinek megtartását követeli meg.

44.

Márpedig a térítésiátalányrendszerből való kizárással érintett mezőgazdasági termelők csoportjának az adóhatóság által hivatkozott megkülönböztetése nem jogszabályi rendelkezésekből ered: ezek a jogszabályi rendelkezések ( 15 ) ugyanis csak az adóhatóság arra történő felhatalmazására korlátozódnak, hogy kizárjanak egy mezőgazdasági termelőt a rendszerből, ha azt az adóbevételek védelme érdekében szükségesnek ítéli meg. Kizárólag az adóalanyoknak címzett, nem kötelező jellegű tájékoztatások jelölik meg, hogy olyan mezőgazdasági termelőkről van szó, amelyek a rendszer keretében jelentősen nagyobb összegű térítéshez jutnak ahhoz képest, mintha szokásos módon hűanyilvántartásba lennének véve. ( 16 )

Ahogy az az elzeteres döntéshozatal iránti kérelemből is következik, ezek a tájékoztatások nem jogi normák, inkább az adóhatóság igazgatási gyakorlatát megvilágító iránymutatásokról van szó.

45.

Helyesen állítja tehát a Shields & Sons a jelen ügyben tett észrevételeiben, hogy azon mezgazdasági termelők kizárása a térítésiátalányrendszerből, amelyek jelentősen nagyobb összegű térítésben részesülnek annál, mintha szokásos módon héanyilvántartásba lennének véve, inkább az adóhatóságnak az egyes mezgazdasági termelők kizárására irányuló lehetőségét jelenti, nem pedig a mezgazdasági termelők elzeteresen és elvontan meghatározott csoportjának a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdése szerinti kizárási szabályát.

46.

A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdését, hogy a mezgazdasági termelők egy csoportja, amelyekre tekintettel megállapították, hogy az az összeg, amelyben a térítésiátalányrendszer tagjaiként részesülnek, jelentősen nagyobb összegű ahhoz képest, mintha héanyilvántartásba lettek volna véve, nem jelenti a mezgazdasági termelők olyan csoportját, amelynek megállapítására annak megfelelően került volna sor, ami e rendelkezés alkalmazásához szükséges.

Végkövetkeztetések

47.

A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (felsőbíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 295–305. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy térítési átalányban részesülő mezgazdasági termelő – e rendelkezések által szabályozott közös térítésiátalányrendszerből való – kizárásának egyedüli elfogadható feltételei ezen irányelv 296. cikkének (2) bekezdéséből következnek.

2)

A 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a mezgazdasági termelők azon csoportjának a térítésiátalányrendszerből való kizárását, amelyet úgy határoztak meg, mint azon mezgazdasági termelők, amelyek vonatkozásában megállapították, hogy az az összeg, amelyben a térítésiátalányrendszer tagjaiként részesülnek, jelentősen nagyobb annál, mintha héanyilvántartásba lettek volna véve.

( 1 ) Eredeti nyelv: lengyel.

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

( 3 ) Ezek az adatok nem vitatottak. A Shields & Sons saját könyvelésének számításai szerint a térítés címén visszafizetett összeg – különösen a 2008–2009 és 2011–2012 közötti pénzügyi évek során – gyakorlatilag meghaladta azon hálózati visszatérítés összegének háromszorosát, amely e vállalkozást a szokásos rendszer keretében megillette volna.

( 4 ) Lásd: 2016. október 12-én Nigl és társai ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

( 5 ) Lásd: 2016. október 12-én Nigl és társai ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

( 6 ) A 2006/112 irányelv 281–292. cikke szabályozza.

( 7 ) Mint ahogyan ez a helyzet a francia jog esetében, és közvetetten (a könyvelés vezetésének más rendelkezésekből eredő kötelezettségén keresztül) a lengyel vagy az osztrák jog esetében is.

( 8 ) Nyilvánvalóan lehetséges egy ilyen eltérés, mivel a semlegesség elve – az egyenlő bánásmód elvétől eltérően, amelyet az a hálózati területén megvalósít – nem alkotmányos jellegű (lásd: 2009. október 29-én NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 42. és 43. pont).

( 9 ) Lásd: Kokott főtanácsnok Bizottság kontra Portugália ügyre vonatkozó indítványa (C-524/10, EU:C:2011:613, 36. pont).

( 10 ) Ahogyan az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből is következik, a Shields & Sons térítési átalány címén a 2011/2012-es pénzügyi évre 200000 GBP-t meghaladó összegben részesült, amely a 4%-os mértéket figyelembe véve körülbelül 5000000 GBP árbevételnek felel meg.

( 11 ) Ezek az információk ugyanis a Shields & Sons könyvelésje által megállapított adatokból származnak.

( 12 ) Lásd: a Nigl ügyre vonatkozó indítványom (C-340/15, EU:C:2016:505, 49. pont).

( 13 ) Lásd: a jelen indítvány 22. pontja.

( 14 ) 2009. június 4-én SALIX Grundstücksvermietungsgesellschaft ítélet (C-102/08, EU:C:2009:345, 51–58. pont).

( 15 ) Konkrétan a Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet) 206. cikke (lásd: a jelen indítvány 6. pontja).

( 16 ) 700/46. sz. hálózati értesítés (VAT Notice), 7.2 pont (lásd: a jelen indítvány 7. pontja).