

Ideiglenes változat

YVES BOT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. szeptember 7.(1)

C-307/16. sz. ügy

Stanisław Piekowski

kontra

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – Exportadómentességek – Tagállami szabályozás, amely az adómentességet meghatározott forgalom eléréséhez, vagy a héa utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel kötött szerződéshez köti – Az adósemlegesség és az arányosság elve”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben azt kéri a Bíróságtól, hogy értelmezze a 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját, 147. cikkét, valamint 131. cikkét és 273. cikkét egy olyan jogvita keretében, amely a távközlési berendezéseket értékesítő Stanisław Piekowski és az Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (białai podlaskai adóhatóság, Lengyelország) között van folyamatban az utasok személyi poggyászában az Európai Unión kívülre feladott termékek értékesítésének hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) alóli mentességével kapcsolatban.

2. A jelen ügy alkalmat szolgáltat a Bíróság számára arra, hogy állást foglaljon abban a kérdésben, hogy ellentétes-e a héairányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az exportra szánt termékértékesítés keretében az adómentességhez az szükséges, hogy az adóalany az el?z? adóévben egy minimális forgalmi értékhatárt érjen el, vagy olyan gazdasági szerepl?vel kössön szerz?dést, amely jogosult a hozzáadottérték?adó utasoknak való visszatérítésére. A Bíróságnak alkalma nyílik arra is, hogy els? alkalommal értelmezze a héairányelv 147. cikkének rendelkezéseit, és egy szokatlan helyzetben iránymutatást adjon az arányosság elvének alkalmazását illet?en, még akkor is, ha a meglév? ítélkezési gyakorlat már fontos viszonyítási pontokat ad, amelyeket a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában helyesen kiemel.

3. Elemzésem végén azt fogom javasolni a Bíróságnak, hogy állapítsa meg, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 147. cikkének, valamint 131. cikkének és 273. cikkének rendelkezéseivel, továbbá az adósemlegesség elvével ellentétes az alapeljárásban szerepl?höz hasonló nemzeti jogszabály.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A héairányelv (5), (35) és (49) preambulumbekkezdésének szövege az alábbi:

„(5) A HÉA?rendszer akkor valósítja meg a legnagyobb egyszer?séget és semlegességet, ha az adót a lehet? legáltalánosabb módon vetik ki, és ha annak hatálya kiterjed a termelés és az értékesítés minden szakaszára, valamint a szolgáltatásnyújtás területére is. Emiatt a bels? piac és a tagállamok érdekében áll elfogadni egy, a kiskereskedelemre is érvényes közös rendszert.

[...]

(35) A saját források valamennyi tagállamban egységes módon történ? beszedése érdekében közös adómentesség?lista elkészítésére van szükség.

(49) Lehet?vé kell tenni, hogy a tagállamok – a közös rendelkezéseknek megfelel?en és a szorosabb összehangolás szem el?tt tartásával – továbbra is alkalmazhassák a kisvállalkozásokra vonatkozó különleges szabályozásaikat.”

5. Ugyanezen irányelv 131. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszer? alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

6. Ugyanezen irányelv 146. cikkének (1) bekezdése a következ? rendelkezést tartalmazza:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendel? által vagy nevében a Közösségen

kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista?repül?gépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendel? maga fuvarozta el [...]”

7. A héairányelv 147. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Amennyiben a 146. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett értékesítés az utasok személyi poggyászában szállítható termékekre vonatkozik, az adómentességet csak a következ? feltételek teljesülése mellett lehet alkalmazni:

- a) az utas a Közösségben nem telepedett le;
- b) a termékeket az értékesítés hónapját követ? három hónapon belül a Közösségen kívülre kiviszik;
- c) az értékesítés összértéke – beleértve a h?a összegét is – meghaladja a 175 EUR?t, illetve ennek az október els? munkanapján érvényes átváltási árfolyam szerinti, nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, amelyet évente egyszer kell megállapítani, és a következ? év január 1?jét?l kezd?d?en kell alkalmazni.

Mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az els? albekezdés c) pontjában említett összegnél alacsonyabb összérték? értékesítéseket.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában »a Közösségben nem letelepedett utas« az az utas, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a Közösségben található. Ebben az esetben »állandó lakóhely vagy szokásos tartózkodási hely« az a hely, amely az útlevélben, a személyi igazolványban, vagy bármilyen más olyan okmányban szerepel, amelyet személyazonosság igazolására érvényesként ismer el az a tagállam, amelynek területén az értékesítés történik.”

8. Ezen irányelv 273. cikke el?írja:

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

Az els? albekezdésben említett lehet?séget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el?írására felhasználni.”

B. A lengyel jog

9. A 2004. március 11?i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhel? adóról szóló, módosított, egységes szerkezetbe foglalt törvény)(3) 126. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Az Európai Unió területén állandó lakóhellyel nem rendelke? természetes személyek, a továbbiakban: »utasok« a (3) bekezdésre, valamint a 127. és 128. cikkekre figyelemmel héavisszatérítésre jogosultak azon belföldön vásárolt termékek vonatkozásában, amelyeket változatlan állapotban, személyi poggyászukban kivisznek az Európai Unió területér?l.”

10. E törvény 127. cikke elírja:

„(1) A 126. cikk (1) bekezdése szerinti adóvisszatérítési jogosultság azon adóalanyoktól, a továbbiakban: »eladóktól« vásárolt termékek esetében merül fel, akik:

- 1) héaalanykénti nyilvántartásba vétele megtörtént, és
- 2) pénztárgépek alkalmazásával rögzítik a forgalmat és a fizetendő adó mértékét, és
- 3) legalább egy, a (8) bekezdésben szereplő gazdasági szereplővel kötöttek adóvisszatérítésről szóló szerződéseket.

[...]

(5) Az utasoknak visszatérített adót [lengyel] zloty (PLN) pénznemben az eladó biztosítja, illetve héakifizethely esetén az a gazdasági szereplő, akinek a tevékenysége a 126. cikk (1) bekezdésében megnevezett adóvisszatérítés.

(6) Az (5) bekezdésben hivatkozott eladók a 126. cikk (1) bekezdése szerint visszatéríthetik az adót, ha az előző adóévben a forgalmuk meghaladta a 400 000 PLN (hőzzávetőleg 94 531 EUR) összeget, és az adóvisszatérítésre kizárólag olyan termékek esetén kerül sor, amelyeket az utas az adott eladótól vásárolt.”

III. A jogvita alapját képező tényállás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11. A héaalany vállalkozó, S. Piekowski távközlési berendezéseknek az Európai Unió tagállamainak területén kívül tartózkodó utasok részére történő értékesítésével kapcsolatos kereskedelmi tevékenységet folytat. A termékek így egy alkalommal, amikor a vevők birtokába kerülnek, elhagyják az Unió területét.

12. A lengyel adóhatóság 2006-ban arról értesítette S. Piekowskit, hogy a héatörvény 127. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „eladónak” minősül. E hatóság egyébként úgy vélte, hogy a héabevallásokból az derül ki, hogy a 2009-es adóévben elért nettó árbevétel 283 695 PLN (hőzzávetőleg 67 045 EUR), míg a 2010-es adóévben 238 429 PLN (hőzzávetőleg 56 347 EUR) volt. Az adóhatóság emellett úgy vélte, hogy S. Piekowski semmilyen információt nem szolgáltatott a hozzáadottértékadó visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel történő szerződéskötést illetően, hanem személyesen vagy egy munkavállalója közreműködésével járt el ezen adó utasok részére történő visszatérítése során.

13. Ebben az összefüggésben az adóhatóság úgy vélte, hogy S. Piekowski az elért árbevétel összege alapján a 2010-es és 2011-es adóévekben nem volt jogosult arra, hogy személyesen térítse vissza az utasoknak a héát, vagy hogy velük szemben 0%-os héamértéket alkalmazzon.

14. S. Piekowski a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (lublini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország, a továbbiakban: elsőfokú bíróság) előtt vitatta ezt a határozatot. E bíróság a héatörvény 126–129. cikkének, valamint a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 147. cikkének, valamint 131. cikkének és 273. cikkének a héa utasok részére történő visszatérítésére vonatkozó rendelkezései alapján úgy ítélte meg, hogy a héatörvény rendelkezései összhangban állnak a héairányelv rendelkezéseivel, amennyiben azok az említett adó utasok részére történő visszatérítését ahhoz kötik, hogy az adóalany az előző adóévben 400 000 PLN-t (hőzzávetőleg 94 531 EUR) meghaladó forgalmat érjen el. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (a lublini vajdasági közigazgatási bíróság) szerint az így rögzített forgalmi küszöb nem csupán alaki jellegű, hanem olyan tartalmi feltétel volt, amelyet

maga a héa eladó általi közvetlen visszatérítésének elve is függött.

15. S. Pie?kowski felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny S?d Administracyjnhoz (legfels?bb közigazgatási bíróság) arra hivatkozva, hogy ez a küszöb „igazgatási határt” jelent a kedvezményes 0%-os héamérték alkalmazásához, és ismét arra hivatkozott, hogy a héatörvény rendelkezései nem egyeztethet?k össze a héairányelv rendelkezéseivel, valamint az arányosság és az adósemlegesség elvével.

16. A kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy a héatörvény 127. cikkének (6) bekezdésével ellentétben a héairányelv rendelkezései az utasok személyi poggyászában szállított termékek héamentességének alkalmazhatóságához nem követelik meg, hogy az adóalany az el?z? adóévben meghatározott forgalmat érjen el.

17. Kiemeli, hogy az adómentesség alkalmazásának a héairányelv 146. és 147. cikkében meghatározott feltételei a vev?re, nem pedig az eladóra vonatkoznak, mint a héatörvény 127. cikkének (6) bekezdésének esetében.

18. Továbbá a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint, ellentétben a Wojewódzki S?d Administracyjn w Lublinie (a lublini vajdasági közigazgatási bíróság) álláspontjával, az el?z? adóévben elért, meghatározott forgalomra vonatkozó feltételt a héairányelv rendelkezéseinek fényében és bármilyen jogalap hiányában nem lehet tartalmi feltételnek tekinteni.

19. Ezenkívül ez a bíróság arra utal, hogy nem tekinthet? úgy sem, hogy a héairányelvben el?írt feltételek felhatalmazzák a nemzeti jogalkotót arra, hogy a hivatkozott adómentesség alkalmazását az el?z? adóévre meghatározott minimális forgalom feltételének teljesítését?l tegye függ?vé.

20. A kérdést el?terjeszt? bíróság emellett emlékeztet arra, hogy a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Az említett bíróság azonban arra kérdez rá, hogy a minimumküszöb követelményének egy tagállam általi bevezetése megfelel-e ezen rendelkezés céljainak.

21. E körülmények között a Naczelny S?d Administracyjn (legfels?bb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontját, 147. cikkét, valamint 131. cikkét és 273. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely kizárja az adómentesség alkalmazását olyan adóalany vonatkozásában, aki az el?z? adóévben nem érte el az annak feltételét jelent?, megfelel? forgalmi határt, és aki szerz?dést sem kötött a hozzáadottérték?adó utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szerepl?vel?”

IV. Elemzés

22. A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében annak a kérdésnek az elbírálására kéri a Bíróságot, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 147. cikkének, valamint 131. cikkének és 273. cikkének rendelkezéseivel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany csak akkor hivatkozhat az utasok általi termékexport héamentességére, ha az el?z? adóévben elért egy meghatározott forgalmi határt, vagy ha szerz?dést kötött egy héavisszatérítésre jogosult gazdasági szerepl?vel.

23. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a S. Pie?kowski által értékesített termékek az utasok

személyi poggyászában ténylegesen elhagyták az Unió területét. Ennélfogva a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának rendelkezéseit alkalmazni kell a jelen ügyben felmerült termékértékesítésre, amely ténylegesen megfelel az ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése(4) szerinti meghatározásnak.

24. Az említett irányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja el?írja, hogy a tagállamok mentesítik a héa alól a megrendel? által vagy nevében az Unión kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítését. Tekintettel azonban arra, hogy a jelen ügyben a termékeket az utasok személyi poggyászában viszik az Unión kívülre, ez a mentesség csak akkor alkalmazható, ha bizonyos, a héairányelv 147. cikkében el?írt feltételek teljesülnek, amely a jelen ügyben szintén nem vitatott.(5)

25. Márpedig magának a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának és 147. cikkének szövegéb?l is az következik, hogy az irányelv az export?adómentesség alkalmazásához nem írja el? azt a feltételt, hogy az adóalany köteles az el?z? adóévben egy meghatározott forgalmat elérni, és azt sem, hogy köteles szerz?dést kötni egy, a héa utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szerepl?vel.

26. Ennélfogva e rendelkezések tisztán szó szerinti értelmezése azt eredményezné, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást úgy kell tekinteni, hogy az nem áll összhangban az irányelvvvel, mivel e szöveg kimerít? jelleggel rögzíti a mentesség feltételeit, amely azt feltételezi, hogy e területen a tagállamok csak csekély mozgástérrel rendelkeznek.

27. Mindazonáltal a héairányelv 131. cikkének és 273. cikkének olvasata finomítja ezt az értelmezést, amennyiben e cikkek el?írják, hogy e mentességeket az adómentességek helyes és egyszer? alkalmazása, valamint az adócsalás, adókikerülés és visszaélés kockázatának megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.(6)

28. Még ha a lengyel szabályozás által meghatározott feltételek *a priori* nem különösen t?nnek is ki egyszer?sít? jellegükkel, a tagállamok e rendelkezések alapján mozgástérrel rendelkeznek a héamentesség feltételeinek meghatározásában. Az adócsalás elkerülése és az uniós jogalkotó által rögzített célok tiszteletben tartása érdekében ugyanis a tagállamok el?írhatják, hogy az adóalanyoknak a héairányelvben meghatározott feltételeken túl a tagállamok által szükségesnek ítélt további feltételeknek is meg kell felelniük.

29. Mindazonáltal a tagállamoknak az uniós jogrend általános elveit tiszteletben tartva kell e mérlegelési mozgásteret gyakorolniuk.(7)

30. A Bíróság ugyanis már megállapította, hogy a tagállamoknak mérlegelési jogkörük gyakorlása során olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozás által követett célok elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogalkotó által meghatározott célkit?zéseket és elveket.(8) A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak az uniós jogban rögzített adósemlegesség és arányosság elvével való összeegyeztethet?ségét kell megvizsgálni.

31. Ami az adósemlegesség elvét illeti, a Bíróság megállapította, hogy egy nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alaki követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné a tartalmi követelményeket, annak vizsgálata nélkül, hogy ez utóbbiak teljesültek-e. A Bíróság már korábban megállapította ugyanis, hogy az ügyleteket objektív jellemz?ik figyelembevételével kell megadóztatni. Ebb?l következik, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet biztosítsák, ha a tartalmi feltételek teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalanyok

elmulasztották.(9)

32. A Bírósághoz benyújtott észrevételekben a formai és tartalmi feltételek közötti különbségtétel vita tárgyát képezi. Mindazonáltal a Bíróságnak már minősítenie kellett bizonyos, a nemzeti szabályozások által megkövetelt „alaki feltételeket” vagy „tartalmi feltételeket”. Most idézek néhány példát a jelen ügynek a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával történő összevetése érdekében.

33. A Bíróság a 2017. február 9-ii Euro Tyre ítéletben(10) „alaki feltételnek” tekintette annak elírását, hogy az adóalanynak a hűtőinformációcsererendszerben kell szerepelnie, vagy a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá kell tartoznia. A 2016. október 20-ii Plöckl ítéletben(11) ugyanezt állapította meg a vevőt terhelő azon kötelezettséget illetően, hogy közölje az érkezési tagállam által adott hűtőazonosítószámot. A 2007. szeptember 27-ii Colléé ítéletben(12) és a 2012. július 12-ii EMS-Bulgaria Transport ítéletben(13) a Bíróság megállapította, hogy az értékesítésre vonatkozó bizonyíték bizonyos, jogvesztő határidőn belüli benyújtásának megkövetelése alaki jellegűnek minősül. A 2010. október 21-ii Nidera Handelscompagnie ítéletben,(14) a 2012. szeptember 27-ii VSTR ítéletben(15) és a 2013. március 14-ii Ablessio ítéletben(16) a Bíróság alaki jellegűnek tekintette az adóalany elzáró hűtőnyilvántartásba vételére vonatkozó feltételt.

34. Az ítélkezési gyakorlat ezen elemeire, valamint a kérdést elterjesztő bíróság által a Bíróság rendelkezésre bocsátott információkra figyelemmel viszonylag egyértelműnek tűnik, hogy a lengyel szabályozásban meglévő két vagylagos feltétel szintén alaki jelleggel rendelkezik. E vonatkozásban emlékeztetek arra, hogy nem vitatott, hogy a jelen ügyben teljesülnek a hűtőirányelv által megkövetelt tartalmi feltételek.

35. Ennélfogva az, hogy a nemzeti szabályozás által megkövetelt további alaki feltételek nem teljesülnek, nem kérdőjelezheti meg az eladó hűmentességhez való jogát.(17)

36. Csak akkor lenne más a helyzet, ha e követelmények megsértése azzal a következménnyel járna, hogy megakadályozná a tartalmi követelmények teljesülésének bizonyítását, vagy ha az adóalany szándékosan vett volna részt adócsalásban.(18)

37. Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a tartalmi követelmények teljesültek, és az adóhatóság semmilyen szándékos adócsalással nem gyanúsítja az adóalanyt, nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására a hűmentességhez való jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.(19) Ennélfogva ezen mentesség igénybevételének elutasítását nem lehet egyedül arra az indokra alapítani, hogy a hűtőirányelv 131. cikkének és 273. cikkének rendelkezéseinek alkalmazásával elfogadott nemzeti szabályozásban meghatározott további alaki feltételeket nem tartották tiszteletben.(20)

38. A fentiekből az következik, hogy úgy kell tekinteni, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás.

39. Kiegészítő jelleggel: ha a Bíróság nem értene egyet a fenti állásfoglalásommal, az arányosság elvével is döntenie kellene. E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az ilyen nemzeti intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az államkincstár érdekeinek védelméhez feltétlenül szükséges, és nem alkalmazhatók oly módon, amely alkalmas a közös hűtőrendszer elveinek megkérdőjelezésére.(21)

40. A Lengyel Köztársaság észrevételeiben eladja, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a hűtő utasoknak történő visszatérítésére vonatkozó rendszer működési zavarai

kockázatának mérséklésére irányul. E kormány szerint ilyen zavarok származhatnak többek között a kisebb piaci szereplők pénzforgalma kiegyensúlyozatlansága kockázatának növekedéséből, a kisebb piaci szereplők gazdasági tevékenysége megszüntetésének veszélyéből, valamint a héavisszatérítési kötelezettség szándékos, különösen adócsalás útján történő megsértéséből.

41. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve a visszaélések elleni küzdelem a héairányelv fő célkitűzéseit képezik. Ennélfogva a Bíróságnak már volt alkalmja megállapítani, hogy a célok követése bizonyos, az értékesítőre vonatkozó követelményeket igazol.(22)

42. Ami az arányosság elvének a jelen ügyre történő konkrét alkalmazását illeti, az a kérdést elterjesztő bíróság feladata.(23) Mindazonáltal meg kell itt jegyezni, hogy a nemzeti szabályozás nem tekinthető arányosnak, ha lehetetlenné teszi a héamentességet azzal az indokkal, hogy az alaki feltételek nem teljesültek, még akkor sem, ha a kérdést elterjesztő bíróság és a Lengyel Köztársaság véleménye szerint a meghatározott forgalom elérésére vonatkozó feltétel nem abszolút jellegű, mivel az adóalanyok akkor is van lehetőségük a mentességre, ha szerződést köt egy, a heta utasok részére történő visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel.

43. Úgy kell tekinteni továbbá, hogy az ilyen nemzeti szabályozásnak, anélkül hogy ne sértené az egyenlő bánásmód héairányelv 273. cikkében megállapított elvét, nem lehet az a hatása, hogy korlátozza az adómentesség közvetlen alkalmazására jogosult adóalanyok számát. E mechanizmusnak az a hatása, hogy a legnagyobb vállalkozásokat részesíti előnyben, miközben az adócsalás kockázata szükségszerűen arányos a tevékenység mértékével és így a forgalommal is. Ugyanis a Lengyel Köztársaság annak elfogadására irányuló érvelése, hogy a hiba és a csalás kockázata a forgalommal fordítottan arányos, számomra nem meggyőző. Ezenkívül a Bíróság megállapította, hogy abban a helyzetben, amikor a héairányelv 146. cikke (1) bekezdésének b) pontjában elírt exportadómentességi feltételek – többek között az, hogy az érintett termék elhagyja az Unió vámterületét – teljesülnek, nem vethető ki heta, és a szabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóvesztésnek az érintett ügylet adóztatását igazoló veszélye.(24)

44. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 147. cikkének, valamint 131. cikkének és 273. cikkének rendelkezéseit, továbbá az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely megakadályozza, hogy az adóalanyok maguk járjanak el az adómentesség utasokkal szembeni érvényesítése során, ha az előző adóévben nem érték el egy meghatározott forgalmat, vagy az adómentesség érvényesítésére nem kötöttek szerződést egy erre jogosult gazdasági szereplővel.

V. Véggövekeztetések

45. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 147. cikkének, valamint 131. cikkének és 273. cikkének rendelkezéseit, továbbá az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely kizárja az adómentesség alkalmazását olyan adóalany vonatkozásában, aki nem teljesíti azt a feltételt, amely megköveteli, hogy az előző adóévben elérjen egy minimális forgalmi határt, vagy aki nem kötött szerződést egy, a heta utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel.

- 1 Eredeti nyelv: francia.
- 2 A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv).
- 3 Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám (a továbbiakban: héatörvény).
- 4 Lásd analógia útján: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 31. pont); 2013. december 19?i BDV Hungary Trading ítélet (C?563/12, EU:C:2013:854, 24. pont).
- 5 Ezért nem foglalkozom a Lengyel Köztársaság által írásbeli észrevételeiben az irányelv 147. cikkének kizárólag a megrendel?re vonatkozó és az eladó adómentességére kiható feltételeivel kapcsolatban kifejtett megfontolásokkal.
- 6 Lásd analógia útján: 2015. március 26?i Macikowski ítélet(C?499/13, EU:C:2015:201, 36. és 37. pont).
- 7 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 18. és azt követ? pontok); 2013. december 19?i BDV Hungary Trading ítélet (C?563/12, EU:C:2013:854, 29. és azt követ? pontok).
- 8 Lásd ebben az értelemben, az arányosság elvét illet?en: 2013. december 19?i BDV Hungary Trading ítélet (C?563/12, EU:C:2013:854, 31. pont); analógia útján: 1997. december 18?i Molenheide és társai ítélet (C?286/94, C?340/95, C?401/95 és C?47/96, EU:C:1997:623, 45–48. pont); 2006. május 11?i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C?384/04, EU:C:2006:309, 30. pont); az adósemlenység elvét illet?en: 2000. szeptember 19?i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C?454/98, EU:C:2000:469, 59. pont); 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet(C?255/02, EU:C:2006:121, 92. pont); 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet (C?588/10, EU:C:2012:40, 28. pont); 2013. március 14?i Ablessio ítélet (C?527/11, EU:C:2013:168, 30. pont).
- 9 Lásd többek között: 2016. október 20?i Plöckl ítélet (C?24/15, EU:C:2016:791, 36–39. pont).
- 10 C?21/16, EU:C:2017:106, 32. pont.
- 11 C?24/15, EU:C:2016:791, 40. és 41. pont.
- 12 C?146/05, EU:C:2007:549, 29. pont.
- 13 C?284/11, EU:C:2012:458, 60. pont.
- 14 C?385/09, EU:C:2010:627, 50. pont.
- 15 C?587/10, EU:C:2012:592, 51. pont.
- 16 C?527/11, EU:C:2013:168, 32. pont.
- 17 Lásd analógia útján: 2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 60. pont); 2012. szeptember 27?i VSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 51. pont); 2016. október 20?i Plöckl ítélet (C?24/15, EU:C:2016:791, 40. pont); 2017. február 9?i Euro Tyre ítélet (C?21/16, EU:C:2017:106, 32. pont).
- 18 Lásd analógia útján: 2007. szeptember 27?i Collée ítélet (C?146/05, EU:C:2007:549, 31. pont); 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 71. pont); 2012.

szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 46. pont); 2013. március 14-i Ablessio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 32. pont); 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39–40. pont); 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 44. és 46. pont).

19 Lásd ebben az értelemben: 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Lásd analógia útján: 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. pont).

21 Lásd analógia útján: 2010. december 7-i R. ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 44. és 45. pont); 2010. december 22-i Dankowski ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 37. pont).

22 Lásd analógia útján: 2010. december 7-i R. ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. pont); 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 33. pont).

23 Lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 77. pont); 2013. március 14-i Ablessio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 35. pont); 2015. március 26-i Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, 53. pont).

24 Lásd ebben az értelemben: 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 40. pont).