YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. szeptember 7.[1]

C-307/16. sz. ügy

Stanisław Pieńkowski
kontra
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

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

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – Export-adómentességek – 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 kérik 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 Pieńkowski és az Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (biała podlaskai adóhatóság, Lengyelország) között van folyamatban az utasok személyi poggyászában az Európai Unión kívülre feladott termékek értékesítésének hozzáadottérték-adó (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 előző adóévben egy minimális forgalmi értékhatárt érjen el, vagy olyan gazdasági szereplővel kössön szerződést, amely jogosult a hozzáadottérték-adó utasoknak való visszatérítésére. A Bíróságnak alkalma nyílik arra is, hogy első alkalommal értelmezze a héairányelv 147. cikkének rendelkezéseit, és egy szokatlan helyzetben iránymutatást adjon az arányosság elvének alkalmazását illetően, még akkor is, ha a meglévő ítélkezési gyakorlat már fontos viszonyítási pontokat ad, amelyeket a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) az előzetes 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 szereplőhöz hasonló nemzeti jogszabály.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

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

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

[…]

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

[…]

(49) Lehetővé kell tenni, hogy a tagállamok – a közös rendelkezéseknek megfelelően és a szorosabb összehangolás szem előtt tartásával – továbbra is alkalmazhassák a kisvállalkozásokra vonatkozó különleges szabályozásaikat.”

5. Ugyanezen irányelv 131. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű 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 következő rendelkezést tartalmazza:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el […]”

7. A héairányelv 147. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

a) az utas a Közösségben nem telepedett le;

b) a termékeket az értékesítés hónapját követő három hónapon belül a Közösségen kívülre kiviszik;

c) az értékesítés összértéke – beleértve a héa összegét is – meghaladja a 175 EUR-t, illetve ennek az október első munkanapján érvényes átváltási árfolyam szerinti, nemzeti valutában kifejezett ellenértékét, amelyet évente egyszer kell megállapítani, és a következő év január 1-jétől kezdődően kell alkalmazni.

Mindazonáltal a tagállamok mentesíthetik az első albekezdés c) pontjában említett összegnél alacsonyabb összértékű 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 előírja:

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

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni."

B. A lengyel jog

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

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

10. E törvény 127. cikke előírja:

„(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] złoty (PLN) pénznemben az eladó biztosítja, illetve héakifizetőhely esetén az a gazdasági szereplő, akinek a tevékenysége a 126. cikk (1) bekezdésében megnevezett adóvisszatérítés.

3 Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám (a továbbiakban: héatörvény).

(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 (hozzávetőleg 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11. A héaalany vállalkozó, S. Pieńkowski 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. Pieńkowskit, 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 (hozzávetőleg 67 045 EUR), míg a 2010-es adóévben 238 429 PLN (hozzávetőleg 56 347 EUR) volt. Az adóhatóság emellett úgy vélte, hogy S. Pieńkowski semmilyen információt nem szolgáltatott a hozzáadottérték-adó 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. Pieńkowski 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. Pieńkowski 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 (hozzávetőleg 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, amelytől maga a héa eladó általi közvetlen visszatérítésének elve is függött.

15. S. Pieńkowski felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb 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 egyeztethetők össze a héairányelv rendelkezéseivel, valamint az arányosság és az adósemlegesség elvével.

16. A kérdést előterjesztő 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 előző adóévben meghatározott forgalmat érjen el.

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

18. Továbbá a kérdést előterjesztő bíróság szerint, ellentétben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (a lublini vajdasági közigazgatási bíróság) álláspontjával, az előző 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 tekinthető úgy sem, hogy a héairányelvben előírt feltételek felhatalmazzák a nemzeti jogalkotót arra, hogy a hivatkozott adómentesség alkalmazását az előző adóévre meghatározott minimális forgalom feltételének teljesítésétől tegye függővé.

20. A kérdést előterjesztő bíróság emellett emlékeztet arra, hogy a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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 Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 előző adóévben nem érte el az annak feltételét jelentő, megfelelő forgalmi határt, és aki szerződést sem kötött a hozzáadottérték-adó utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel?”

IV. Elemzés

22. A kérdést előterjesztő 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 előző adóévben elért egy meghatározott forgalmi határt, vagy ha szerződést kötött egy héa-visszatérítésre jogosult gazdasági szereplővel.

23. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a S. Pieńkowski 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 előírja, hogy a tagállamok mentesítik a héa alól a megrendelő 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 előírt feltételek teljesülnek, amely a jelen ügyben szintén nem vitatott. [5]

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 megrendelőre vonatkozó és az eladó adómentességére kiható feltételeivel kapcsolatban kifejtett megfontolásokkal.

25. Márpedig magának a héairányelv 146. cikke (1) bekezdése b) pontjának és 147. cikkének szövegéből is az következik, hogy az irányelv az export-adómentesség alkalmazásához nem írja elő azt a feltételt, hogy az adóalany köteles az előző adóévben egy meghatározott forgalmat elérni, és azt sem, hogy köteles szerződést kötni egy, a héa utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel.

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 irányelvvel, mivel e szöveg kimerítő 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 előírják, hogy e mentességeket az adómentességek helyes és egyszerű 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 tűnnek is ki egyszerűsítő 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 előírhatják, 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 célkitűzéseket és elveket.[8] A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak az uniós jogban rögzített adósemlegesség és arányosság elvével való összeegyeztethetőségét 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 jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni. Ebből 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.

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 követő pontok); 2013. december 19-i BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. és azt követő pontok).

8 Lásd ebben az értelemben, az arányosság elvét illetően: 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 adósemlegesség elvét illetően: 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).

33. A Bíróság a 2017. február 9-i Euro Tyre ítéletben [10] „alaki feltételnek” tekintette annak előírását, hogy az adóalanynak a héa-információcsererendszerben kell szerepelnie, vagy a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá kell tartoznia. A 2016. október 20-i Plöckl ítéletben [11] ugyanezt állapította meg a vevőt terhelő azon kötelezettséget illetően, hogy közölje az érkezési tagállam által adott héa-azonosítószámot. A 2007. szeptember 27-i Collée ítéletben [12] és a 2012. július 12-i 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-i Nidera Handelscompagnie ítéletben, [14] a 2012. szeptember 27-i VSTR ítéletben [15] és a 2013. március 14-i Ablessio ítéletben [16] a Bíróság alaki jellegűnek tekintette az adóalany előzetes héanyilvántartásba vételére vonatkozó feltételt.

34. Az ítélkezési gyakorlat ezen elemeire, valamint a kérdést előterjesztő 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 héairányelv által megkövetelt tartalmi feltételek.

35. Ennélfogva az, hogy a nemzeti szabályozás által megkövetelt további alaki feltételek nem teljesülnek, nem kérdőjelezheti meg az eladó héamentességhez 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 héamentességhez való jog gyakorlásának lehetősége elenyészik. [19] Ennélfogva ezen mentesség igénybevételének elutasítását nem lehet egyedül arra az indokra alapítani, hogy a héairányelv 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.

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).

39. Kiegészítő jelleggel: ha a Bíróság nem értene egyet a fenti állásfoglalásommal, az arányosság elvéről 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 héarendszer elveinek megkérdőjelezésére. [21]

40. A Lengyel Köztársaság észrevételeiben előadja, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a héa 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, e kisebb piaci szereplők gazdasági tevékenysége megszüntetésének veszélyéből, valamint a héa-visszatérítési 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 alkalma megállapítani, hogy e célok követése bizonyos, az értékesítőre vonatkozó követelményeket igazol. [22]

42. Ami az arányosság elvének a jelen ügyre történő konkrét alkalmazását illeti, az a kérdést előterjesztő bíróság feladata. [23] Mindazonáltal meg kell itt jegyezni, hogy a nemzeti szabályozás nem tekinthető aránytalannak, ha lehetetlenné teszi a héamentességet azzal az indokkal, hogy az alaki feltételek nem teljesültek, még akkor sem, ha a kérdést előterjesztő bíróság és a Lengyel Köztársaság véleménye szerint a meghatározott forgalom elérésére vonatkozó feltétel nem abszolút jellegű, mivel az adóalanynak akkor is van lehetősége a mentességre, ha szerződést köt egy, a héa 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 előírt export-adómentességi feltételek – többek között az, hogy az érintett termék elhagyja az Unió vámterületét – teljesülnek, nem vethető ki héa, és főszabály szerint nem áll fenn az adócsalásnak vagy az adóveszteségnek 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 értek el egy meghatározott forgalmat, vagy az adómentesség érvényesítésére nem kötöttek szerződést egy erre jogosult gazdasági szereplővel.

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 ítélet (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).

V. Végkövetkeztetések

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 hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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 héa utasoknak való visszatérítésére jogosult gazdasági szereplővel.