JÁN MAZÁK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2008. február 26. [1]

1. A Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regionális közigazgatási bíróság, Wroclaw) (Lengyelország) előzetes döntéshozatal iránti kérelmében az EK 5. cikk harmadik bekezdésének, illetve ezzel összefüggésben az első HÉA-irányelv [2] 2. cikkének, valamint a hatodik HÉA-irányelv [3] 18. cikke (4) bekezdésének és 27. cikke (1) bekezdésének értelmezését kéri.

2. A kérdést előterjesztő bíróságnak különösen abban a tekintetben vannak kétségei, hogy összeegyeztethetők-e a közösségi joggal a lengyel jog azon rendelkezései, amelyek a fizetendő összeg felett megfizetett előzetesen felszámított adó (a továbbiakban: HÉA-túlfizetés) közösségi HÉA-alanyok [4] bankszámlájára történő visszatérítésének időtartamát határozzák meg a nyilvántartásba vételüket követő első 12 hónapban, illetve ezen időtartam lerövidítésének feltételeit.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első irányelv).

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

4 – Vagyis azok az adóalanyok, akik tájékoztatták az adóhivatalt, hogy teljesíteni kívánják első Közösségen belüli termékértékesítésüket vagy szolgáltatásnyújtásukat, illetve első Közösségen belüli beszerzésüket. Az ilyen körülmények fennállása esetén a lengyel jog által szabályozott bejelentési kötelezettségre vonatkozó rendelkezéseket lásd alább.

I – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

3. Az EK 5. cikk harmadik bekezdése szerint „[a] Közösség intézkedései nem léphetik túl az e szerződés célkitűzéseinek eléréséhez szükséges mértéket.”

4. Az első irányelv 2. cikke a következőket rögzíti:

„A közös [HÉA-]rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [HÉA-t] minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a

különböző költségelemek által közvetlenül viselt [HÉA-]összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös [HÉA-]rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5. A hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdése a következőket tartalmazza:

„Amennyiben a megengedett levonások összege túllépi az adómegállapítási időszakra fizetendő adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

[…]”

6. A hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése végül a következőket rögzíti:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

B – *A nemzeti jog*

7. A forgalmi adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (Ustawa o podatku od towarów i usług, a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló törvény) [5] 87. cikkének a kérdést előterjesztő bíróság előtti esetre alkalmazandó szövegváltozata előírja:

„(1) Ha az […] előzetesen felszámított adó összege meghaladja a fizetendő adó összegét, az adóalany jogosult arra, hogy a következő elszámolási időszakokban fizetendő adót a megfelelő különbözettel csökkentse, vagy jogosult a különbözet bankszámlán történő visszatérítésére.

(2) […] az adókülönbözetet az adóalany elszámolásának benyújtásától számított 60 napon belül […] térítik vissza.

Ha a visszatérítési jog megállapításához kiegészítő vizsgálat szükséges, az adóhivatal vezetője e határidőt a vizsgálati eljárás befejezéséig meghosszabbíthatja. Amennyiben a vizsgálat során megállapítják, hogy az előző mondatban szereplő visszatérítés indokolt, az adóhivatal megfizeti az adóalanynak ennek összegét, olyan összegű kamattal, amely megegyezik azzal a kamattal, amelyet az adóalanynak kellett volna fizetnie, ha fizetési halasztást vagy részletfizetést engedélyeztek volna részére.

5 – *Dziennik Ustaw* (Hivatalos Lap), 54. sz., 535. sz. címsor.

(3) Amennyiben a visszatérítendő adókülönbözet összege meghaladja az azon áruk vagy szolgáltatások beszerzését terhelő előzetesen felszámított adó összegét, amelyet az adóalany a jövedelemadóra vonatkozó rendelkezések szerint értékcsökkenés alá eső tárgyi eszközként, immateriális javakként vagy követelésként tart nyilván, […] megnövelve az adóalany olyan adóköteles forgalmának 22%-ával, amely a 41. cikk (1) bekezdésében meghatározott kulcsoknál alacsonyabb kulcs alá tartozik, valamint a 86. cikk (8) bekezdésének 1. pontjában meghatározott termékértékesítésből vagy szolgáltatásnyújtásból származó forgalommal, a fent említett különbözetet az adóbevallás benyújtásától számított 180 napon belül vissza kell téríteni.

(3a.) A (3) bekezdésben szereplő forgalom fogalma magában foglalja az olyan kereskedelmi követelések átvállalt összegét, amelyek a 19. cikk (12) bekezdésével vagy a 20. cikk (3) bekezdésével összhangban adókötelezettség alá esnek, feltéve hogy a kereskedelmi követeléssel érintett termékek exportját vagy a Közösségen belüli értékesítését igazoló okiratok benyújtásáig olyan összegű biztosítékot helyeztek letétbe az adóhatóságnál, amely megegyezik annak az adónak az összegével, amelyet akkor kellene megfizetni, ha a forgalom az ország területén végzett termékértékesítéssel állna összefüggésben. […]”

8. A forgalmi adóról szóló törvény 97. cikke a következőket rögzíti:

„(1) A 15. cikkben említett adóalanyoknak, akik aktív HÉA-alanyként adóhatósági bejelentésre kötelesek, az első Közösségen belüli értékesítés vagy beszerzés lebonyolításának napját megelőzően az adóhivatal vezetőjével a 96. cikkben említett nyilvántartási bejelentőn közölniük kell, hogy szándékukban áll ilyen tevékenységet megkezdeni.

[…]

(5) A 87. cikk (2) bekezdésében, illetve (4)–(6) bekezdésében említett adókülönbözet visszatérítési határideje 180 napra hosszabbodik annál az adóalanynál, aki az 5. cikkben említett tevékenységet megkezdte, illetve annál az adóalanynál, aki e tevékenységet az (1) bekezdésben említett bejelentést megelőző tizenkét hónapon belül kezdte meg, és közösségi adóalanyként [6] vették nyilvántartásba [7].

[…]

(7) Az (5) bekezdés nem alkalmazható, ha az adóalany az adóhivatal javára 250 000 PLN összegű i. kauciót, ii. vagyoni biztosítékot vagy iii. bankgaranciát nyújt [a továbbiakban: biztosíték].”

6 – A továbbiakban „az új közösségi HÉA-alanyokként” hivatkozom rájuk.

7 – A 87. cikk (2) bekezdésének második és harmadik mondata, amelyek olyan esetekre vonatkoznak, ahol kiegészítő vizsgálat szükséges, megfelelően alkalmazandó.

II – Ténybeli és eljárási háttér, valamint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. A 2006 januárjára vonatkozó „HÉA-7” bevallásában a felperes (Alicja Sosnowska) 44 782 PLN összegű HÉA-túlfizetést mutatott ki. Többek között a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésére hivatkozva azt kérte a świdnicai adóhivataltól, hogy a bevallás benyújtásától számított 60 napon belül térítse vissza számára e túlfizetést.

10. A świdnicai adóhivatal azonban a forgalmi adóról szóló törvény 87. cikk (1) és (2) bekezdésére, valamint a 97. cikk (5) és (7) bekezdésére hivatkozva elutasította a kérelmet. A határozat indokolásában az adóhatóság megállapította, hogy a felperes nem felel meg a forgalmi adóról szóló törvényben a HÉA-különbözet 60 napon belüli bankszámlára való megfizetésére megállapított feltételeknek, mivel nem nyújtott 250 000 PLN (kb. 62 000 euró) összegű kauciót, vagyoni biztosítékot, illetve bankgaranciát az adóhatóságnak.

11. A felperes a határozat ellen közigazgatási úton jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu-hoz (a wroclawi adóhivatal igazgatója, walbrzych-i részleg, a továbbiakban: adóhivatal), amely azonban helybenhagyta az elsőfokú hatóság határozatát. A felperes ennek következtében keresettel támadta meg az adóhivatal határozatát a wroclawi Wojewódzki Sąd Administracyjny előtt.

12. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a szóban forgó nemzeti rendelkezések közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően, ezért úgy határozott, hogy felfüggeszti az előtte folyamatban lévő eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1. Feljogosítja-e az [első HÉA-irányelv] 2. cikkével és a [hatodik HÉA-irányelv] 18. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett EK [5. cikk (3) bekezdése] a tagállamot arra, hogy a [forgalmi adóról szóló] nemzeti szabályozásban olyan rendelkezéseket írjon elő, mint a [forgalmi adóról szóló törvény] 97. cikkének (5) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések?

2. Az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak megakadályozására szolgáló, a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti különös intézkedések közé tartoznak-e a [forgalmi adóról szóló törvény] 97. cikkének (5) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések?”

13. A lengyel kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, illetve a 2007. november 22-én tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is tett. A felperes a maga részéről nem terjesztett elő észrevételeket, hanem általánosan utalt a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejtett álláspontjára, amelyet maga is oszt.

III – Értékelés

A – *Az első kérdésről*

14. Bár az első kérdésben a nemzeti bíróság azt kérdezi, hogy feljogosítja-e az első irányelv 2. cikkével és a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett EK 5. cikk harmadik bekezdése a tagállamot arra, hogy a forgalmi adóról szóló nemzeti szabályozásban olyan rendelkezéseket írjon elő, mint a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (5) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések, én a magam részéről úgy értelmezem a kérdést, hogy az valójában arra vonatkozik, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítésére vonatkozó lengyel szabályok – amelyek lényegében véve az új közösségi HÉA-alanyok esetében az ilyen visszatérítés időtartamát 60 napról 180 napra hosszabbítják meg, kivéve ha azok 250 000 PLN összegű biztosítékot nyújtanak – összeegyeztethetők-e a közösségi joggal, különösen a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével, figyelemmel az adósemlegesség és arányosság elvére.

15. Először meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv nem határozza meg azokat a pontos feltételeket, amelyek szerint a tagállamok a HÉA-túlfizetésnek az adóalany bankszámlájára történő visszafizetését teljesíteni kötelesek.

16. Ugyanakkor arra is emlékeztetni kell, hogy a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak mindenképpen figyelemmel kell lenniük azokra az általános jogelvekre, amelyek a közösségi jogrend részét képezik, így az arányosság elvére is. Emellett a hatodik irányelv értelmezése és alkalmazása során figyelemmel kell lenni az annak alapját képező adósemlegessége elvére.

17. Ezzel összefüggésben ki kell emelni, hogy – bár a Bíróság megállapítása szerint a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a HÉA-túlfizetés visszatérítése feltételeinek meghatározása terén – mivel a HÉA-túlfizetés visszatérítése az adósemlegesség elve alkalmazásának az egyik alapvető tényezője a közös HÉA-rendszerben, a tagállamok által megállapított feltételek nem sérthetik a közös HÉA-rendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. [8]

18. A Bíróság megállapította, hogy a tagállam által a HÉA-túlfizetés visszatérítésére megállapított feltételeknek lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltelek mellett az e HÉA-túlfizetésből származó teljes követelését visszakapja. Ez azzal jár, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül, pénzben vagy egyenértékű módon kell történnie. A visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot. [9]

8 – Lásd a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8195. o.) 32. és 33. pontját.

9 – Ugyanott, 34. pont.

19. Itt meg kell jegyezni, hogy a lengyel kormány érvelése szerint a szóban forgó nemzeti intézkedések az adókijátszás és az adókikerülés megakadályozása érdekében szükségesek. Ezzel összefüggésben elismerem, hogy az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelem valódi cél. [10] A tagállamoknak valóban jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak, a Bíróság pedig megállapította, hogy „az adókijátszás, az adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a hatodik HÉA-irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik” [11].

20. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanakkor kitűnik, hogy az arányosság elvének megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a nemzeti jogszabályok által kitűzött cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit. Ennek megfelelően bár jogszerű, ha a tagállamok által elfogadott intézkedések az államkincstár jogainak lehető leghatékonyabb védelmét célozzák, azonban nem haladhatják meg az e célok eléréshez szükséges mértéket. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok rendszerszerűen veszélyeztessék a HÉA levonásának jogát, ami a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi. [12].

21. Ami azt a kérdést illeti, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítésére vonatkozó, szóban forgó nemzeti szabályok megfelelnek-e ezeknek a követelményeknek, ezzel kapcsolatban először is meg kell jegyezni, hogy az adóalanyoknak azt a jogát, hogy visszakapják a HÉA-túlfizetés teljes összegét, önmagában nem kérdőjelezték meg. Emellett az ilyen jellegű visszatérítésre az alapeljárásban vizsgált ügyben úgy is lehetőség volt, hogy a HÉA-túlfizetést át lehetett vinni a következő bevallási időszakra. [13] Ennek megfelelően a jelen ügyben azokat az eljárásokat vizsgáljuk, amelyek a visszatérítés jogát érintik.

22. A forgalmi adóról szóló törvény 87. cikkének (3) és (3a) bekezdése szerint a HÉA-túlfizetést 60 napon belül az adóalany bankszámlájára kell utalni. Új közösségi HÉA-alanyként a felperes a HÉA-túlfizetés visszatérítésére 180 napon belül jogosult. Azzal a feltétellel ugyanakkor, hogy az adóalany az adóhivatal javára 250 000 PLN

10 – Ezzel kapcsolatban lásd Fennelly főtanácsnok C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. március 20-án ismertetett indítványának (EBHT 1997., I-7281. o.) 37–39. pontját.

11 – Lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 71. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.) 54. pontját; valamint a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.) 76. pontját. Lásd még Cosmas főtanácsnok C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. március 23-án ismertetett indítványának (EBHT 2000., I-7013. o.) 70. és 72. pontját; a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját; valamint Poiares Maduro főtanácsnok C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én ismertetett indítványának (EBHT 2006., I-483. o.) 43. pontját.

12 – Lásd a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. és 47. pontját. Példaként lásd még – figyelemmel a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdésére – a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. A csalás megelőzése kapcsán lásd a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.) 26. pontját, valamint Cosmas főtanácsnok C-361/96. sz., Société générale des grandes sources ügyben 1998. február 12-én ismertetett indítványának (EBHT 1998., I-3495. o.) 14. pontját.

13 – A jelen ügyben a felperes a lengyel joggal összhangban azt kérte, hogy a HÉA-túlfizetést a bankszámlájára fizessék vissza (ún. közvetlen visszatérítés). A másik lehetőséget, amely szerint a HÉA-túlfizetést átviszik a következő bevallási időszakra, közvetett visszatérítésnek nevezik.

összegű biztosítékot nyújt, az utóbbi időszak 60 napra rövidíthető. [14]

23. Meg kell jegyeznem, hogy a felek által előadottakkal ellentétben nem tartom döntőnek a jelen összefüggésben azt, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítésének két határideje – tehát a 60 és a 180 nap – közül melyik tekintendő „alaphatáridőnek". Ezzel szemben úgy vélem, hogy a lengyel szabályozás egészét kell értékelni, különös figyelemmel az új közösségi HÉA-alanyokra vonatkozó határidőre (annak meghosszabbítására).

24. Véleményem szerint a szóban forgó szabályozás nem felel meg a HÉA-túlfizetés visszatérítésére vonatkozó, fent kifejtett követelményeknek.

25. Először meg kell jegyezni, hogy a 60 napos határidő minden új közösségi HÉA-alany esetében (automatikusan) 180 napra hosszabbodik, kivéve ha biztosítékot nyújtanak az adóhatóság részére. A szóban forgó nemzeti intézkedés tehát átfogóan és szilárdan állapítja meg a 180 napos határidőt, a határidő tekintetében az új közösségi HÉA-alanyok „alrendszerébe" tartozó különböző adóalanycsoportok közötti bármilyen differenciálás nélkül. Ezzel tehát általános jelleggel és bármilyen objektív alap nélkül azt feltételezik, hogy ezen adóalanyok tevékenysége az államkincstár érdekeinek megsértésére irányulhat [15].

26. Másodszor, egyetértek a kérdést előterjesztő bírósággal abban, hogy figyelemmel arra a tényre, hogy a 180 napos határidő – amely alatt az adóalanynak a HÉA levonásához fűződő jogát de facto felfüggesztik – (i) hatszor hosszabb, mint a vonatkozó HÉA-bevallási időszak (egy hónap), és (ii) háromszor hosszabb, mint a különösen bonyolult ügyek esetében alkalmazott határidő (két hónap) [16], az mindezek következtében ésszerűtlennek tekinthető. A biztosíték összege, amelynek célja az államkincstár érdekeinek védelme, körülbelül 62 000 euró, ami a lengyel gazdaságban jellemző havi átlagbér százszorosa.

27. Emellett – azon összefüggést vizsgálva, amelyben az új közösségi HÉA-alanyt arra hívják fel, hogy nyújtson biztosítékot annak érdekében, hogy jogosulttá váljon a 60 napos

14 – A biztosíték nyújtása nem feltétele a HÉA-túlfizetés visszatérítésének. Azt azok számára szabják feltételként, akik a 180 napnál rövidebb határidő lehetőségével kívánnak élni. Egy olyan 12 hónapos időszak elteltével, amelynek során az adóalany bevallást nyújtott be, és határidőben megfizetett minden adót, ideértve természetes személyek esetében a jövedelemadót is, kérheti a biztosíték felszabadítását vagy visszatérítését.

15 – Ahogy arra a kérdést előterjesztő bíróság is helyesen rámutat, az, hogy a 180 napos határidő kapcsán minden új közösségi HÉA-alanyt (tevékenységük első 12 hónapjában) abba a kategóriába sorolnak, amelynek tevékenysége veszélyt jelent az államkincstár érdekeire nézve, rendkívül mechanikus megközelítésnek tűnik, tekintve hogy a vonatkozó nemzeti rendelkezések nem veszik figyelembe azokat a feltételeket, amelyek bekövetkezése esetén tárgyilagosan meg lehetne állapítani, hogy ezen adóalanyok tevékenysége az államkincstár megkárosítására irányulhat. E megállapítás igazolhatná a „tisztességtelen" adóalanyok szankcionálását, illetve a velük szemben alkalmazott kedvezőtlenebb bánásmódot, nemcsak azon személyek esetében, akik a bejegyzés időpontjától számított 12 hónapnál hosszabb időn keresztül folytatnak HÉA hatálya alá tartozó tevékenységet, hanem azon személyek vonatkozásában is, akik tevékenységük első évében megfelelően fizetik a HÉA-t.

16 – Ahogy azt a lengyel adózás rendjéről szóló törvény rögzíti. A nemzeti bíróság a 1997. augusztus 29-i Ustawa Ordynacja Podatkowa (az adózás rendjéről szóló törvény) 139. cikkének (1) bekezdésére utal.

határidőre – a vállalkozó ebben a fázisban még éppen fejleszti gazdasági tevékenységét, ami – a gyakorlati tapasztalatok alapján – jelentős befektetésekkel jár, valamint gyakran még nem rendelkezik széles körű tevékenységgel. Ennek megfelelően az, hogy 180 napot kell várnia a HÉA-túlfizetés visszatérítésére, és/vagy az, hogy nem rendelkezik 250 000 PLN-nel, kifejezett hatással járhat az adóalany pénzügyi eredményeire. [17] Emellett egy nagyobb lengyel társaság könnyebben férhetne hozzá a közösségi piachoz, mint egy kisebb lengyel kereskedő (valójában a fenti összeg áthághatatlan akadályt jelent az utóbbi számára).

28. A 250 000 PLN összegű biztosíték előírása, illetve ennek hiányában az, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítésére csak 180 nap múlva kerül sor, a gyakorlatban ténylegesen akadályt jelenthet a közösségi piacon kereskedni kívánó kis- és középvállalkozások számára. Mindenképpen egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a rögzített 250 000 PLN [18] összegnek minden új közösségi HÉA-alany részére való, annak érdekében történő előírásáról, hogy jogosulttá váljanak a 60 napos határidőn belüli visszatérítésre, általánosságban kimondható, hogy túllépi a csalás megakadályozásához és az államkincstár érdekeinek védelméhez szükséges mértéket.

29. Ami azt az érvet illeti, hogy a 180 nap (illetve a biztosíték nyújtása) szükséges a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzéséhez [19], ezzel kapcsolatban mindenekelőtt ki kell emelni, hogy a lengyel kormány nem indokolta megfelelően, hogy miért kell ehhez főszabályként 180 napot fenntartania magának. Még ha igaz is, ahogy állítja, hogy a többi tagállam által a lengyel hatóságoknak adott válaszok az esetek 60%-ában három hónapot meghaladó időtartam eltelte után érkeznek meg, ebből akkor sem következik automatikusan az, hogy ne lehetne 180 napnál (vagyis hat teljes hónapnál) kevésbé terhes időtartamot az adókijátszás vagy adókikerülés érdekében meghatározni.

30. Emlékeztetni lehet arra is, hogy a tagállami hatóságok igénybe vehetik a HÉA helyes megállapítása, valamint az adókijátszások és adóelkerülések elleni küzdelem érdekében elfogadott, az együttműködésre és a közigazgatási segítségnyújtásra vonatkozó olyan közösségi eszközöket, mint az 1798/2003/EK tanácsi rendeletben, [20] valamint az 1925/2004/EK bizottsági rendeletben [21] említett intézkedések.

31. Emellett, analógia útján felhasználva az N-ügyben ismertetett főtanácsnoki indítvány érvelését, egyetértek azzal, hogy bár az együttműködés tagállamok által igénybe vehető különböző eszközei a gyakorlatban

17 – Mivel az nyilvánvaló, hogy egy ekkora összeg kétségtelenül pénzügyi terhet jelent.

18 – Mivel az adóhatóságoknak nincs lehetőségük arra, hogy az adott ügy körülményeihez képest határozzák meg a biztosíték összegét.

19 – A lengyel kormány előadja, hogy a 180 napos határidőre a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzéséhez van szükség, többek között a VIES (HÉA-információcsere-rendszer) keretében, ez pedig, érvelésük szerint, időigényes.

20 – A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.).

21 – A hozzáadottérték-adó területén való közigazgatási együttműködésről szóló 1798/2003/EK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 2004. október 29-i 1925/2004/EK bizottsági rendelet (HL L 331., 13. o.). Ezzel kapcsolatban lásd a C-73/06. sz. Planzer Luxembourg ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-5655. o.) 48. pontját.

nem mindig működnek feltétlenül gördülékenyen és kielégítő módon, a tagállamok nem hivatkozhatnak az adóhatóságaik közötti együttműködés hiányosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolják a közös HÉA-rendszer olyan alapvető elvének korlátozását, mint a levonáshoz fűződő jog. [22]

32. Ennél is fontosabb azonban, hogy az említett szükségszerűséget – vagyis hogy legyen elegendő idő az ellenőrzésre – már figyelembe vették a forgalmi adóról szóló törvény 87. cikke (2) és (3) bekezdésében és 97. cikke (5) bekezdésében foglalt szabályok során. [23] Ennek megfelelően a lengyel kormány 180 napos határidő (illetve a biztosíték nyújtása) melletti érvelése nem különösebben meggyőző.

33. Ilyen körülmények között, annak ellenére, hogy a tagállamok elvben jogosultak olyan elővigyázatossági intézkedések elfogadására, amelyek célja az adóalany által benyújtott bevallásban szereplő információkból kitűnő, állítólagos HÉA-túlfizetés valóságtartalmának ellenőrzése, a szóban forgó nemzeti intézkedések véleményem szerint aránytalanok, mivel különösen nagy terhet rónak az új közösségi HÉA-alanyokra. Nem teszik lehetővé ezen adóalanyok számára, hogy a megfelelő feltételek mellett – különösen ésszerű határidőn belül – kapják vissza teljes követelésüket.

34. Véleményem szerint a tagállamok számára nem engedhető meg az, hogy oly módon védjék meg magukat az adókikerüléssel és adókijátszással szemben, hogy valamennyi – vagy akár csak néhány – új közösségi HÉA-alanyt kötelezik a HÉA-teher viselésére. Amennyiben a határidők túlságosan hosszúak, az azzal jár, hogy – akár csak részben – az adóalanyok viselik a HÉA terhét, ami veszélyezteti a rendszer semlegességét. Ehelyett elsősorban az államnak kellene viselnie: (i) az adórendszerének működtetésével járó felelősséget, ideértve az adókikerülés és az adókijátszás megelőzését is, valamint (ii) az ezzel kapcsolatos kockázatokat.

35. Ehhez hozzátenném, hogy „[b]ár nem a Bíróság feladata megítélni az adókikerülés és kijátszás elleni küzdelem elképzelhető más eszközeinek megfelelőségét,” [24] mindenképpen léteznie kell kevésbé terhes és korlátozó módszereknek a kincstár ilyen érdekeinek védelmére. Például elképzelhető lenne, hogy a biztosíték összege arányban álljon a visszatérítendő HÉA-túlfizetéssel, [25] vagy az függhetne az adóalany vállalkozásának

22 – Bár Kokott főtanácsnok ezt az érvet az alapvető szabadságok korlátozása kapcsán alkalmazza. Lásd a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. március 30-án ismertetett indítványának (EBHT 2006., I-7409. o.) 114. pontját.

23 – Különösen abban az esetben, ha a visszatérítés indokoltsága kiegészítő vizsgálatot igényel. E meghosszabbításnak nincsenek időbeli korlátai. Amennyiben a visszatérítést végül jogszerűnek találják, az adóhatóságok a fizetendő összeg mellett kamatot is fizetnek az adóalany számára.

24 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben hozott ítélet 62. pontját.

25 – Úgy tűnik, hogy ezt a biztosíték vonatkozásában eredetileg elő is irányozták egy, a forgalmi adóról szóló lengyel törvény módosítására irányuló, viszonylag friss javaslatban. Ezek a megfontolások (melyek szerint a biztosítéknak arányban kellene állnia a HÉA-túlfizetéssel) már csak arra a tényre tekintettel is felmerülnek, hogy a biztosíték összege (jelenleg) semmilyen módon nem felel meg annak a tényleges vagy valós kockázatnak, amellyel az államkincstár valamely új közösségi HÉA-alany kapcsán szembesül. Lásd például a C-262/99. sz. Louloudakis-ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-5547. o.) 69. pontját. Ehhez hozzátehető, hogy jelenleg a 250 000 PLN összegű biztosítékot ténylegesen az olyan Közösségen belüli ügyletek esetében is teljesíteni kell, amelyek egyébként teljesen jelentéktelen értékkel bírnak. Mellesleg jelzem, hogy a jelen ügyben a biztosíték összege négyszer magasabb, mint a felperes részére visszafizetendőként megjelölt HÉA-túlfizetés összege.

méretétől és/vagy fizetőképességétől, ami az adóbevallásból feltehetően kiderül. Egy másik megoldás lehetne, ha ehelyett küszöbértékeket alkalmaznának.

36. Összefoglalva tehát a fentieket, a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével főszabály szerint ellentétesek az olyan nemzeti intézkedések, mint az alapeljárásban szereplő intézkedés, mivel azok aránytalanok, és veszélyeztetik a közös HÉA-rendszer alapvető elveinek, így különösen a levonáshoz fűződő jognak az érvényesülését.

37. A fenti megfontolásokra tekintettel a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása és értékelése – figyelembe véve az előtte folyamatban lévő ügy minden lényeges körülményét –, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedések összeegyeztethetők-e a semlegesség és arányosság elveivel, szükség esetén eltekintve az ezzel ellentétes nemzeti rendelkezéseinek alkalmazásától [26].

26 – Az alkalmazástól való eltekintés kapcsán lásd a C-357/06. sz., Frigerio Luigi & C. ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-12311. o.) 28. pontját, amely a 157/86. sz., Murphy és társai ügyben 1988. február 4-én hozott ítélet (EBHT 1988., 673. o.) 11. pontjára, illetve a C-208/05. sz. ITC-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-181. o.) 68. és 69. pontjára utal.

B – *A második kérdésről*

38. Második kérdésével a nemzeti bíróság azt kívánja megtudni, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedések ennek ellenére az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak megakadályozására szolgáló, a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti különös intézkedéseknek minősülhetnek-e.

39. Véleményem szerint a második kérdés rövid választ igényel. Tekintet nélkül arra, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedések e különös intézkedések közé tartoznak-e, vagy sem, semmiképpen nem tekinthetők ilyennek, egész egyszerűen mivel – ahogy az a Bíróságnak bemutatott dokumentumokból is kitűnik, illetve közvetetten a lengyel kormány által előterjesztett érvelésből [27] is kiderül – a Lengyel Köztársaság nem alkalmazta azt a formális eljárást, amit a hatodik irányelv 27. cikke kifejezetten előír, és így nem is kapta meg a 27. cikk (1) bekezdésében említett felhatalmazást. [28]

27 – Amelyben fenntartja, hogy a szóban forgó intézkedések nem tekinthetők „különös intézkedésnek” a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében, ugyanis az utóbbi nem tartalmaz szabályozást a HÉA-túlfizetés visszatérítésére alkalmazandó eljárásokat és határidőket illetően. Ezek olyan kérdések, amelyek a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartoznak.

28 – Lásd az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 22. pontját; Slynn főtanácsnok 123/87. és a 330/87. sz., Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben 1988. május 31-én ismertetett indítványát (EBHT 1988., 4517. és 4535. o.); az 5/84. sz., Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet (EBHT 1985., 617. o.) 37. pontját; valamint a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 33–35. pontját. Lásd még a 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítéletet (EBHT 1984., 1861. o.).

IV – Végkövetkeztetések

40. Mindezekek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a következő válaszokat adja a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu által feltett kérdésekre:

(1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével főszabály szerint ellentétesek az olyan nemzeti intézkedések, mint az alapügyben szóban forgó intézkedések, amelyek aránytalanok, és veszélyeztetik a közös HÉA-rendszer alapvető elveinek, így különösen a levonáshoz fűződő jognak az érvényesülését.

(2) Az olyan rendelkezéseket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem lehet a 77/388 irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti eltérő különös intézkedéseknek tekinteni, amelyek célja az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak a megakadályozása, mivel nem alkalmazták a hatodik irányelv 27. cikke által kifejezetten előírt formális eljárást.