A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. szeptember 28. *

A C-128/05. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2005. március 18-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviseli: D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

az **Osztrák Köztársaság** (képviseli kezdetben: H. Dossi, később: M. Fruhmann, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (előadó), U. Lõhmus és A. Ó Caoimh bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a főtanácsnok indítványának a 2006. április 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetlevelében azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy az Osztrák Köztársaság – mivel a nem Ausztriában letelepedett, Ausztriában személyszállítási tevékenységet végző adóalanyoknak megengedi, hogy ne nyújtsanak be adóbevallást, és ne fizessék meg a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) nettó összegét, amennyiben az Ausztriában elért éves forgalmuk nem haladja meg a 22 000 euró összeget, abból kiindulva, hogy ebben az esetben a fizetendő HÉA megegyezik a levonható HÉA-val, valamint az egyszerűsített szabályozás alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlákon vagy a számlákat helyettesítő bizonylatokon nem tüntetik fel az említett adót – nem

teljesítette 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 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 2. és 6. cikkéből, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjából, 17. és 18. cikkéből, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

2 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA alá tartozik a belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi szolgáltatásnyújtás.

3 Az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint „»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek".

4 Ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy „valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül".

5 A hatodik irányelv 17. és 18. cikke rögzíti a HÉA-rendszer alapját képező adólevonási jog keletkezésének, alkalmazási körének és gyakorlásának szabályait.

6 A 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja különösen azt írja elő, hogy ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak „a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie". Ugyanezen cikk (2) bekezdésének első albekezdése szerint „[a]z adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni".

7 A hatodik irányelv 22. cikkének (3), (4) és (5) bekezdése rögzíti a számlakiállítás feltételeit, illetve a rendszeres adóbevallás benyújtásának szabályait, valamint az adóalanyok azon kötelezettségét, hogy a fizetendő HÉA nettó összegét a rendszeres adóbevallás minden egyes benyújtásakor meg kell fizetni.

8 Ezen irányelvnek „[a] kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások" címet viselő 24. cikkének az (1) bekezdése így szól:

„Azon tagállamok, amelyekben a kisvállalkozások általános szabályok szerint történő adóztatása – azok tevékenysége vagy struktúrája miatt – nehézségekbe ütközne, az általuk megállapított korlátozások és előfeltételek mellett, de a 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat, például átalányadózási rendszereket, alkalmazhatnak az adó megállapítására és beszedésére, feltéve, hogy ez nem vezet az adó csökkentéséhez."

9 Ezenkívül a 24. cikk (2)–(7) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy HÉA-mentességeket vagy degresszív adókedvezményeket tartsanak fenn, illetve vezessenek be olyan adóalanyok vonatkozásában, amelyek éves forgalma nem éri el az 5 000 eurót.

A nemzeti szabályozás

10 A nemzetközi személyszállítást végző külföldi vállalkozások esetében levonható adóösszegek kiszámítására vonatkozó átlagos adómértékek megállapításáról szóló szövetségi pénzügyminiszteri rendelet (BGBl. II., 166/2002., a továbbiakban: pénzügyminiszteri rendelet) így rendelkezik:

„A BGBl. I., 56/2002. szerinti szövetségi törvénnyel módosított, 1994. évi Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, BGBl. 663/1994) 14. §-a (1) bekezdésének 2. pontja alapján a következőket rendelem el:

1. § Azok a vállalkozók, akiknek sem lakóhelyük (székhelyük), sem szokásos tartózkodási helyük vagy telephelyük nincs belföldön, és akiknek az 1. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja szerinti forgalma az elszámolási időszakban nem haladja meg a 22 000 eurót, az alkalmi jellegű, nem Ausztriában nyilvántartásba vett gépjárművekkel és utánfutókkal végzett nemzetközi személyszállításból eredő üzleti forgalmukat illetően az 1994. évi forgalmi adóról szóló törvény 12. §-a szerint levonható adóösszeget a fenti tevékenységből elért forgalom (az 1994. évi forgalmi adóról szóló törvény 1. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja) 10%-át kitevő átlagos adómértékkel számíthatják ki, ha a fent említett egyik nemzetközi személyszállítási szolgáltatás tekintetében sem állítanak ki az 1994. évi forgalmi adóról szóló törvény szerinti számlát.

2. § Az átlagos adómérték minden olyan levonható adóösszeget ellentételez, amely az 1. §-ban említett nemzetközi személyszállítási szolgáltatáshoz kapcsolódik.

3. § Amennyiben a levonható adóösszeget az 1. § szerint számítják ki, a vállalkozó ennyiben mentesül az 1994. évi forgalmi adóról szóló törvény 18. §-a (2) bekezdésének 5. és 6. pontja szerinti nyilvántartási kötelezettség alól.

4. § E rendeletet először a 2002. március 31-ét követően végzett ügyletekre és bekövetkezett eseményekre kell alkalmazni."

A pert megelőző eljárás

11 A Bizottság 2000. március 13-i, illetve 2003. október 17-i leveleiben felszólítást, illetve kiegészítő felszólítást küldött az Osztrák Köztársaságnak, és azt kérte, hogy a tagállam a második levél kézbesítésétől számított két hónapon belül ismertesse vele észrevételeit.

12 A Bizottság, miután megkapta az Osztrák Köztársaságnak az említett levélre adott válaszát, 2004. július 9-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben felhívta e tagállamot, hogy az értesítéstől számított két hónapon belül tegye meg a véleménynek való megfeleléshez szükséges intézkedéseket. Az osztrák hatóságok 2004. szeptember 6-án adtak választ az említett indokolással ellátott véleményre.

13 Mivel úgy ítélte meg, hogy e válasz nem kielégítő, a Bizottság a jelen kereset megindításáról döntött.

A keresetről

A jogvita tárgyáról

14 A Bizottság azt kifogásolja, hogy az Osztrák Köztársaság a pénzügyminiszteri rendelettel megsértette a hatodik irányelv 2. és 6. cikkét, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját, 17. és 18. cikkét, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdését. Az említett tagállam teljes egészében a hatodik irányelv 24. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseire alapítja védekezését.

15 Amint a főtanácsnok is hangsúlyozza indítványa 24–26. pontjában, a Bizottság által hivatkozott rendelkezések közül nem mindegyik releváns az általa benyújtott kereset szempontjából. A hatodik irányelv 2. és 6. cikke, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja és 17. cikke ugyanis azokat az elveket fogalmazza meg, amelyek alapján az ezen irányelv 18. és 22. cikkében foglalt eljárási feltételek alkalmazandók. Márpedig a Bizottság írásbeli beadványaiban nincs megjelölve, hogy mennyiben sértette a pénzügyminiszteri rendelet azokat az elveket, amelyek szerint a szolgáltatásnyújtások a HÉA alá tartoznak (az említett irányelv 2. cikke); a személyszállítás szolgáltatásnyújtás (6. cikk); a nemzetközi személyszállítás helyét az egyes tagállamban megtett szállítási útszakasz határozza meg (a 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja); és az adóalany jogosult levonni az előzetesen megfizetett HÉA-t a később fizetendő adóból, adott esetben pedig jogosult visszaigényelni az előzetesen megfizetett adót (17. cikk). A fent említett rendelettel bevezetett szabályozás ellenben feltételezi mindezen elvek alkalmazását. Mindazonáltal a rendelet ellentétesnek bizonyulhat ugyanezen irányelvnek a HÉA számlázására, nyilvántartására és az adóbevallás benyújtására vonatkozó 18. és 22. cikkének rendelkezéseivel.

16 Következésképpen egyedül a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának és (2) bekezdésének, valamint 22. cikke (3)–(5) bekezdésének megsértését lehetne megállapítani, amennyiben el kellene utasítani az Osztrák Köztársaság által védekezésként előterjesztett jogalapokat, amelyek teljes egészében arra támaszkodnak, hogy az említett szabályozásra kizárólag a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése alkalmazandó.

17 A Bizottság indokolása három fő érvre épül, amelyekkel azt kívánja kifejezni, hogy a pénzügyminiszteri rendelettel bevezetett különös szabályozás nem tartozik a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdésének hatálya alá. E szabályozás mindenekelőtt azokra a vállalkozásokra vonatkozik, amelyek Ausztriában 22 000 eurónál kisebb forgalmat érnek el, ami nem felel meg az e rendelkezésben foglalt „kisvállalkozások" fogalmának. Továbbá az Osztrák Köztársaság nem bizonyította, hogy e szabályozás nem vezet az adó csökkentéséhez. Végül az említett rendelkezés egyszerűsítések alkalmazására hatalmazza fel a tagállamokat, és nem arra, hogy teljes körű mentességet biztosítsanak az érintett vállalkozásoknak.

18 Az Osztrák Köztársaság cáfolja ezeket az érveket, és előadja, hogy a nemzetközi személyszállítási tevékenységet végző, 22 000 eurónál kisebb forgalommal rendelkező, nem Ausztriában letelepedett vállalkozókra vonatkozó külön szabályozás a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

19 A kereset megalapozottságának megítéléséhez ezért meg kell vizsgálni, hogy olyannak tekinthető-e a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében a pénzügyminiszteri rendelettel bevezetett szabályozás, mint amely „egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat" hoz létre, adócsökkentéshez vezet,

illetve kizárólag „kisvállalkozásokra" vonatkozik. E tekintetben ahhoz, hogy az említett rendelkezés ne legyen alkalmazható, már az is elegendő, hogy e szabályozás nem felel meg e feltételek valamelyikének.

Az adómegállapítás és -beszedés egyszerűsített szabályairól

A felek érvei

20 A Bizottság előadja, hogy a pénzügyminiszteri rendelettel bevezetett szabályozás felmenti az érintett vállalkozásokat a számlaadási és a HÉA-nyilvántartási kötelezettség alól, valamint ennek megfelelően a HÉA bevallása és megfizetése alól. Mivel a személyszállításra vonatkozó adókulcs 10%, és ugyanezen hányad levonható, a Bizottság megítélése szerint ebből az következik, hogy az adótartozás nullára csökken. Így tehát e szabályozás nem a HÉA-megállapítás és -beszedés szabályainak egyszerűsítésével, hanem olyan mentességgel egyenértékű, amely meghaladja azt, amit a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése megenged.

21 Azon érvvel szemben, miszerint az említett szabályozással bevezetett felmentés a túlzott egyszerűsítés olyan megjelenési formája, amely egyenértékű a mentességgel, az Osztrák Köztársaság előadja, hogy a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése ezzel kapcsolatban nem ír elő korlátozást. E tekintetben egyébként a 138/86. és 139/86. sz., Direct Cosmetics és Laughtons Photographs egyesített ügyekben 1988. július 12-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3937. o.) 41. pontjára hivatkozva úgy érvel, hogy e rendelkezés széles mérlegelési jogkört biztosít ahhoz, hogy a kisvállalkozások számára átalányadózást vagy más egyszerűsített HÉA-megállapítási és -beszedési szabályokat vezessenek be.

A Bíróság álláspontja

22 Elöljáróban rögzíteni kell, hogy a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a kisvállalkozásokra olyan különös szabályozást alkalmazzanak, amely kivételt képez az említett irányelvvel bevezetett általános szabályok alól (ebben az értelemben lásd a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 34. pontját). Csakúgy, mint az ugyanezen irányelv 25. és 26. cikkében megállapított különös szabályokat, az említett 24. cikkben előírt szabályozást is kizárólag a célja eléréséhez szükséges mértékben szabad alkalmazni (ebben az értelemben lásd a C-280/04. sz., Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 35. pontját). Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az általános szabálytól való minden eltérést vagy kivételt megszorítóan kell értelmezni (a C-83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-455. o.] 19. pontja és a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7101. o.] 27. pontja).

23 Egyébként az Osztrák Köztársaság állításával ellentétben a Direct Cosmetics et Laughtons Photographs ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletből nem lehet arra következtetni, hogy a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a HÉA terén általuk bevezetni kívánt egyszerűsített adóztatási szabályok megválasztásában. Az említett ítélet 41. pontjából ugyanis az következik, hogy a Bíróság ott kizárólag azon mérlegelési jogkör terjedelmét vizsgálta, amellyel a tagállam azon döntése során rendelkezik, hogy elfogadjon-e egyszerűsített intézkedéseket a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése keretében, vagy sem.

24 A pénzügyminiszteri rendelettel bevezetett szabályozás mentesíti a nemzetközi személyszállítási tevékenységet végző és bizonyos feltételeknek megfelelő vállalkozókat azon kötelezettség alól, hogy HÉA-nyilvántartást vezessenek. Mivel fel vannak mentve a HÉA-t tartalmazó számlák kibocsátása alól, e vállalkozók a levonható adóval megegyező mértékű átlagos adómértéket alkalmazhatnak az Ausztriában

elért forgalmukra, de ebben az esetben más levonható adóösszegeket már nem érvényesíthetnek a visszaigénylési eljárás során. Az ilyen mentesség azt eredményezi, hogy a HÉA-t nem kell sem bevallani, sem megfizetni, amit egyébként az Osztrák Köztársaság sem vitat.

25 Márpedig a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a tagállamok „egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat, például átalányadózási rendszereket, alkalmazhatnak". E rendelkezés szövegéből nem következik, hogy teljes egészében mentesíthetik a kisvállalkozásokat a HÉA-fizetési kötelezettségük alól, az adóztatási szabályokat pusztán egyszerűsíteni lehet, anélkül hogy e rendelkezés utalna arra, hogy az érintett vállalkozások HÉA-kötelezettségét teljesen meg lehet szüntetni. A pénzügyminiszteri rendeletben előírthoz hasonló mentesség esetében egyébként a HÉA-t be sem szedik, így nem is lehet szó – még nagyon leegyszerűsített – „beszedési szabályokról" sem, amelyekre pedig az említett rendelkezés kifejezetten hivatkozik. Továbbá az egyszerűsített adóztatási szabályok példájaként említett „átalányadózási rendszerek" szemléltetik azt a tényt, hogy a hivatkozott rendelkezésben említett szabályozás hatálya alá tartozó vállalkozások valójában kötelesek HÉA-t fizetni. Így tehát az „egyszerűsített [...] szabályok" fogalma nem foglalhatja magában ezen adó megállapításának és beszedésének teljes hiányát.

26 Ezt az értelmezést erősítik a hatodik irányelv 24. cikke (2)–(5) bekezdésének rendelkezései is, amelyek kifejezetten megemlítik azt a lehetőséget, hogy a tagállamok „adómentességet" alkalmazhatnak, míg e kifejezés nem szerepel ugyanezen cikk (1) bekezdésében. Az adómentesség említésének hiánya azt vonja maga után, hogy az adómentesség nem tartozik az adókivetés azon egyszerűsített szabályai közé, amelyeket a tagállamok az említett (1) bekezdése alapján bevezethetnek.

27 A fenti megfontolásokból következik, hogy a pénzügyminiszteri rendelettel bevezetett szabályozás meghaladja azt a hatáskört, amellyel a tagállamok rendelkeznek a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése alapján, mivel nem „egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat" hoz létre, hanem mentesíti az érintett vállalkozásokat a HÉA-bevallási és HÉA-fizetési kötelezettség alól. Ilyen feltételek mellett nem szükséges megvizsgálni a Bizottság többi érvének megalapozottságát, amelyet annak bizonyítása érdekében hozott fel, hogy e szabályozás – az Osztrák Köztársaság állításával szemben – nem indokolható az említett rendelkezéssel.

28 Ezért az említett szabályozás ellentétes a hatodik irányelv rendelkezéseivel.

29 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az Osztrák Köztársaság – mivel a nem Ausztriában letelepedett, Ausztriában személyszállítást végző adóalanyoknak megengedi, hogy ne nyújtsanak be adóbevallást, és ne fizessék meg a HÉA nettó összegét, ha az általuk elért éves forgalom nem haladja meg a 22 000 eurót, abból kiindulva, hogy ebben az esetben a fizetendő HÉA összege megegyezik a levonható HÉA összegével, valamint az egyszerűsített szabályozás alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlákon vagy a számlákat helyettesítő bizonylatokon nem tüntetik fel az említett adót – nem teljesítette a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjából és (2) bekezdéséből, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

30 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Osztrák Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az Osztrák Köztársaság – mivel a nem Ausztriában letelepedett, Ausztriában személyszállítást végző adóalanyoknak megengedi, hogy ne nyújtsanak be adóbevallást, és ne fizessék meg a hozzáadottérték-adó nettó összegét, ha az általuk elért éves forgalom nem haladja meg a 22 000 eurót, abból kiindulva, hogy ebben az esetben a fizetendő adó összege megegyezik a levonható adó összegével, valamint az egyszerűsített szabályozás alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlákon vagy a számlákat helyettesítő bizonylatokon nem tüntetik fel az említett adót – nem teljesítette 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. cikke (1) bekezdésének a) pontjából és (2) bekezdéséből, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) A Bíróság az Osztrák Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások