PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. március 11. [1]

1. A jelen ügyben a Bundesfinanzhof (Németország) kérte a Bíróságot, hogy pontosan határozza meg a 77/388/EGK irányelvnek [2] a mezőgazdasági termékek közös átalányadózási rendszerére vonatkozó 25. cikkének alkalmazási körét. A kérés egy nemzeti adóhatóság és egy tejtermelő vállalkozásának egy részét haszonbérbe adó mezőgazdasági termelő közötti jogvitából ered. Meg kell határozni, hogy az ebből a haszonbérletből származó bevétel a hatodik irányelv 25. cikke által szabályozott közös átalányadózási rendszer vagy az általános hozzáadottértékadó-szabályok [3] hatálya alá tartozik, vagy esetleg teljes mértékben adómentes.

I — Jogi háttér

2. A közösségi jogalkotó a hatodik irányelvben egy, az Európai Közösség teljes területére érvényes egységes hozzáadottértékadó-alap létrehozásával kívánta ezen adófajta alkalmazási területét a tagállamokban harmonizálni. Ezen túl az adó hatályát igen tágan határozza meg. Így ezt az adót kell alkalmazni egy gazdasági szereplő által valamely gazdasági tevékenység keretében önállóan, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén [4]. Ezen gazdasági tevékenységek között a mezőgazdasági tevékenységek is szerepelnek [5].

3. A hozzáadottérték-adót a háztartások végső fogyasztására kivetett adóként hozták létre. Így a gazdasági szereplőkre nézve semlegesnek kell maradnia. Mindamellett alkalmazza minden olyan gazdasági szereplő, aki megjelenik a termelési és értékesítési vagy szolgáltatási láncban. Gyakorlatilag ez azt jelenti, hogy minden gazdasági szereplő érvényesíti a hozzáadottérték-adót a termékei és szolgáltatásai árában, majd időszakonként megfizeti az államkincstárnak az ily módon beszedett adót, amelyből előzőleg levonta a gazdasági tevékenységéhez szük-

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — 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).

3 — A továbbiakban: hozzáadottérték-adó.

4 — 2. és 4. cikk.

5 — 4. cikk (2) bekezdés.

séges termékek és szolgáltatások általa befizetett hozzáadottérték-adóját. Egy ilyen rendszer létrehozása megköveteli tehát, hogy az adóalanyok kellően pontos és részletes könyvelést vezessenek, amely egyszerre teszi lehetővé a hozzáadottérték-adó alkalmazását és az adóhatósági ellenőrzést [6].

4. Bizonyos gazdasági szereplők számára, mint amilyenek a kisebb vállalkozások és a mezőgazdasági termelők többsége, rendkívül nehéz egy ilyen könyvelés fenntartása. A közösségi jogalkotó a hatodik irányelvben kívánta tehát harmonizálni azokat az egyedi rendszereket, amelyeket a tagállamok vezettek be ezen szakmai kategóriákra tekintettel [7]. Így a hatodik irányelv 24. cikke kimondja, hogy a tagállamok a kisvállalkozásokra adómentességi rendszeren alapuló egyszerűsített rendszert alkalmazhatnak.

5. A hatodik irányelv 25. cikkében a közösségi jogalkotó azt is lehetővé tette, hogy a tagállamok azokra a mezőgazdasági termelőkre, akiknek a forgalmi adóra vonatkozó általános szabályok vagy az adott esetben az ugyanezen irányelv 24. cikkében meghatározott egyszerűsített rendszer alá rendelése nehézségekbe ütközhet, a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó terhének kiegyenlítésére egy közös átalányadózási rendszert alkalmazzanak. Ezeket a mezőgazdasági termelőket „átalányadót fizető mezőgazdasági termelőknek" nevezi [8].

6. A hatodik irányelv 25. cikke előírja, hogy ez a közös átalányadózási rendszer a következő szabályoknak van alávetve. A tagállamok az említett irányelvben meghatározott számítási módszerrel rögzítik az átalányadótérítési adókulcsokat. Ez nem jelentheti azt, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők összességében olyan térítésben részesüljenek, amely meghaladja az előzetesen felszámított hozzáadottértékadó-terhet [9].

7. A hatodik irányelv 25. cikkének (5) bekezdése értelmében ezeket az átalányadótérítési kulcsokat azon mezőgazdasági termékek és mezőgazdasági szolgáltatások adó nélkül vett árára alkalmazzák, amelyeket az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők olyan adóalanyoknak értékesítettek, amelyek nem átalányadót fizető mezőgazdasági termelők. E térítés kizárja az adólevonás minden egyéb formáját.

8. Az átalányadó-térítést vagy a terméket megvásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő adóalany, vagy a hatóság fizeti meg a mezőgazdasági termelőknek. Az első esetben

6 — A hatodik irányelv 22. cikke.

7 — Tizenötödik preambulumbekezdés.

8 — 25. cikk, (2) bekezdés, harmadik franciabekezdés.

9 — 25. cikk, (3) bekezdés.

az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő kiszámlázza a terméket megvásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő adóalanynak a tagállam által meghatározott átalányadó-térítési kulccsal számított összeget, és az így beszedett hozzáadottérték-adót a saját számláján visszatartja. A második esetben a hatóságok megfizetik az említett mezőgazdasági termelőknek az átalányadó-térítés összegét, amely az említett kulcsnak a mezőgazdasági termelő hozzáadottértékadó-bevételére való alkalmazásával számítható ki.

9. A hatodik irányelv 25. cikke (8) bekezdésének megfelelően, amikor a mezőgazdasági termelő terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt olyan vásárlók, illetve szolgáltatást igénybe vevők részére, akik nem alanyai a hozzáadottérték-adónak, vagy más átalányadót fizető mezőgazdasági termelők részére, úgy tekintik, hogy az előzetesen megfizetett átalányadó-térítés megfizetése a vásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő által történik meg.

10. A hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése értelmében „mezőgazdasági szolgáltatásnak" tekintendő a „B. mellékletben felsorolt szolgáltatások bármelyike, amelyet a mezőgazdasági termelő munkaerejének [helyesen: munkaerejének felhasználásával] és/vagy mezőgazdasági [...] vállalkozások [helyesen: vállalkozásának] rendes felszerelésével végez".

11. A hatodik irányelv mezőgazdasági szolgáltatások listáját tartalmazó B. mellékletének rendelkezése szerint „mezőgazdasági szolgáltatásnak minősülnek az olyan szolgáltatások, amelyek rendszerint a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen a [...] rendszerint mezőgazdasági [...] vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása".

12. A német jogba a hatodik irányelv 25. cikke szerinti átalányadó-térítési mechanizmust az 1991. évi Umsatzsteuergesetz [10] 24. cikke ültette át. E cikk alkalmazásában a mezőgazdasági termelők termékeire és szolgáltatásaira fizetendő 8%-os adó kiegyenlíti az előzetesen megfizetendő hozzáadottértékadót, így nem kell adót fizetni.

II — Tényállás

13. Detlev Harbs mezőgazdasági termelő, aki 1992. november 15-től 2005. június 30-ig terjedő időre fiának haszonbérletbe adta saját tejtermelő vállalkozása elemeit, azaz 31,2 ha területű földet, egy tehénistállót, 65 tejelő tehenet és több mint 300 000 kg-os tejkvótáját. A földek és az istálló haszonbérletének éves díját 9360 és 10 200 DEM-ben, a tejelő tehenek és a tejkvóta éves díját 6000 és 32 136,70 DEM-ben állapították meg. E szerződést követően Harbs folytatta

10 — A forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG.

tevékenységét mezőgazdasági vállalkozása fennmaradó részén, amely 61,4 ha területű földből, épületekből, körülbelül 60 állatot kitevő hízóbika-állományból és 120 szarvasmarhát kitevő tenyészetből áll.

14. Harbs úgy vélte, hogy a haszonbérlet teljes egészében az UStG 24. cikkében foglalt közös átalányadózási rendszerbe tartozik. A Finanzamt Rendsburg (Németország) ezzel szemben úgy ítélte, hogy ha a föld és az istálló haszonbérbe adása adómentes is a német jog szerint, ezzel szemben a tejelő tehenek és a tejkvóta rendelkezésre bocsátásából származó bevételek az általános hozzáadottérték-adó rendszerébe tartoznak. Az 1992. évben fizetendő hozzáadottérték-adónak megfelelő 361 DEM kivetéséről szóló határozatot hozott D. Harbsszal szemben.

15. A Finanzgericht (Németország) D. Harbs keresetének helyt adott, megállapítva, hogy a kérdéses haszonbérletből származó díj az UStG 24. cikkének hatálya alá tartozik. A Finanzamt Rendsburg felülvizsgálati eljárást kezdeményezett a Bundesfinanzhof előtt.

III — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16. A Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában előadott érvelésében előfeltevésként elfogadta, hogy Harbs a vitás haszonbérlet ellenére a hatodik irányelv 25. cikkének értelmében vett mezőgazdasági termelő maradt, mivel folytatta tevékenységét a bérletbe nem adott, viszonylag jelentős javaival.

17. Az alkalmazandó hozzáadottérték-adózási rendszert illetően a Bundesfinanzhof megállapította egyrészről, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének alapjául szolgáló egyszerűsítés célkitűzésével ellentétes lehet a fenti mezőgazdasági termelő esetén a két különböző, azaz saját vállalkozására a közös átalányadózási és a kérdéses haszonbérletre az általános adózási rendszer alkalmazása.

18. A Bundesfinanzhof másrészről kétségeinek ad hangot a tekintetben, hogy ez a haszonbérbe adás a hatodik irányelv 25. cikkének értelmében vett „mezőgazdasági szolgáltatás" nyújtásának tekinthető-e. Ráadásul abban az esetben, ha az említett haszonbérlet nem tartozik a közös átalányadózás rendszerébe, fel kell tenni a kérdést, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének szelleme és célja figyelembevételével az ebből a haszonbérletből származó jövedelem nem adómentes-e teljes mértékben oly módon, hogy a használt mezőgazdasági eszköz átengedéséből származó bevétel nem lehet sem a közös átalányadózás keretében, sem az általános rendszer keretében megállapított adó tárgya.

19. A fentiekre tekintettel a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést intézi a Bírósághoz:

„Egy mezőgazdasági vállalkozás tulajdonosa,

— aki vállalkozásának egy részével (amely a tejtermelési állomány egészét képezi) felhagy, és az ennek folytatásához szükséges gazdasági javakat haszonbérbe adja egy másik gazdának, és

— aki a haszonbérbe adást követően is jelentős mezőgazdasági tevékenységet folytat,

alkalmazhatja-e a 77/388/EGK irányelv 25. cikke szerinti, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert a haszonbérletből — csakúgy mint az egyéb tevékenységéből — származó bevételeire, vagy a haszonbérletből származó bevételek a forgalmi adóra vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartoznak?"

IV — Álláspont

20. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a Bundesfinanzhof lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy egy mezőgazdasági termelő, aki mezőgazdasági vállalkozása elemeinek egy részét haszonbérbe adta, és annak fennmaradó részén folytatta az ezen cikk szerinti közös átalányadózási rendszer hatálya alá tartozó mezőgazdasági termelői tevékenységét, alkalmazhatja-e a haszonbérletből származó bevételére a közös átalányadózási rendszert, vagy ez a bevétel a hozzáadottérték-adóra vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartozik.

21. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kitűnik, hogy ezzel a kérdéssel a Bundesfinanzhof két különböző kérdést kívánt a Bírósághoz intézni. Az első arra keresi a választ, hogy a vitás haszonbérletből származó bevétel a mezőgazdasági termelők átalányadózási rendszerének hatálya alá tartozik-e. A második arra vonatkozik, hogy az első kérdésre adott nemleges válasz esetén egy ilyen haszonbérletből származó bevétel az általános hozzáadottérték-adó rendszerének hatálya alá tartozik-e, vagy teljes mértékben adómentes. Ebben a sorrendben vizsgáljuk a két kérdést.

A — *A közös átalányadózási rendszer alkalmazásáról*

22. A német kormánnyal és az Európai Közösségek Bizottságával egyetértve az alapügy alperesével szemben úgy véljük, hogy a

vitás haszonbérletből származó bevétel nem tartozik a hatodik irányelv 25. cikkében foglalt közös átalányadózási rendszer hatálya alá. Ez a következtetés véleményünk szerint logikusan következik a közösségi jog rendelkezéseinek értelmezése során a Bíróság részéről általában figyelembe vett kritériumoknak, azaz az érintett rendelkezések szövegének, a közös átalányadózási rendszer szerkezetének és az ezen rendszer bevezetése alapjául szolgáló célkitűzéseknek az elemzéséből [11].

1. A vonatkozó rendelkezések szövege

23. Láthattuk, hogy a hatodik irányelv 25. cikke szerint a mezőgazdasági termelők közös átalányadózási rendszerét csak azon termelőkre lehet alkalmazni, akik mezőgazdasági termelői vagy mezőgazdasági szolgáltatói tevékenységet folytatnak.

24. E rendszernek a teljes Közösség területén történő egységes alkalmazásának biztosítása érdekében a közösségi jogalkotó gondoskodott arról, hogy pontosan meghatározza a „mezőgazdasági szolgáltatások" jelentését. A hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése értelmében a „B. mellékletben felsorolt szolgáltatások bármelyike, amelyet a mezőgazdasági termelő munkaerejének [helyesen: munkaerejének felhasználásával] és/vagy mezőgazdasági [...] vállalkozások [helyesen: vállalkozásának] rendes felszerelésével végez".

25. Ebből a definícióból tehát elég világosan következik, hogy azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő a saját munkaerejével és a saját mezőgazdasági területén folytatott vállalkozásában rendszerint használt felszerelésével képes nyújtani. Következésképp a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése fényében az irányelv B. melléklete ötödik franciabekezdésének hivatkozását a „rendszerint mezőgazdasági [...] vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadására" az átalányadózó mezőgazdasági termelő által a saját mezőgazdasági területén folyatott vállalkozásában rendszeresen használt eszközei bérbeadásaként kell érteni.

26. Ez magában foglalja azt is, hogy a bérbe adott elemet a bérleti szerződés ellenére továbbra is az átalányadót fizető termelő által a saját mezőgazdasági területén végzett vállalkozásában rendesen használt eszköznek lehet tekinteni. Ennek a feltételnek a megvalósulása szerintünk tehát két, együttesen teljesülő kritériumtól függ: az egyik a bérlet időtartamát, a másik a tárgyát érinti. Így mindenekelőtt szükséges, hogy a bérlet

11 — Ezen értelmezési módszernek a hozzáadottérték-adó kapcsán történt alkalmazására lásd a C-315/00 sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-563. o.) 27. pontját.

időtartama elég rövid legyen ahhoz, hogy a bérbeadó vagy bérbeadók ne lehessenek a kérdéses eszköz kizárólagos használói. Ez a feltétel nem teljesül, ha például egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő az aratás teljes idejére bérbe adja arató-cséplő gépét, és nem használja a saját javára. Ezt követően szükséges még, hogy a bérbe adott elemek ne haladják meg az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő saját vállalkozásához szükséges mértéket. Ez a feltétel nem teljesül, ha ez a vállalkozó több arató-cséplő gépet ad bérbe, és ezeket váltogatva a saját hasznára használja, holott a saját területén való gazdálkodásához egy is elég volna.

27. Mindebből következik véleményünk szerint, hogy a „mezőgazdasági szolgáltatás" kifejezés a hatodik irányelv 25. cikke értelmében nem vonatkozik olyan szerződésre, mint amilyen a jelen ügyben megkötött haszonbérlet, azaz olyan megállapodásra, amelyben egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő egy másik termelő részére több évre átadja a saját vállalkozása meghatározott elemei fölötti jogok gyakorlását, hogy a hasznokat ez utóbbi szedje be. Valójában az alperes azzal, hogy vállalkozásának a tejtermelésre szolgáló összes elemét, azaz az épületeket, a legelőket, a tejelő tehéncsordát és tejkvótáját tizenkét és fél éves időszakra bérbe adta egy másik termelőnek, a bérlet teljes időtartamára átengedte ezeknek az elemeknek a kizárólagos használatát és hasznaik szedésének jogát erre a termelőre. Egy ilyen megállapodás tehát nem tekinthető egy átalányadót fizető mezőgazdasági vállalkozó által a vállalkozásának rendes felszerelésével nyújtott szolgáltatásnak, mivel ebben az esetben tizenkettő és fél éven keresztül ezen felszerelése egyik elemét sem tudja használni mezőgazdasági tevékenységéhez. Más szóval, a fenti szerződés hatálybalépésétől kezdődően mindezen elemek kikerülnek a mezőgazdasági javaival folytatott vállalkozásában rendesen használt eszközök köréből.

28. A hatodik irányelv 25. cikke és B. melléklete szövegének fenti elemzését megerősíti az a tény, hogy a nyelvi változatok [12] némelyikében az irányelv a 13. cikk B. részének b) pontjában és C. részének a) pontjában kifejezetten említi a „haszonbérlet" és „bérlet" kifejezéseket a hozzáadottértékadó-mentesség esetei között [13]. Amint arra Jacobs főtanácsnok a „Goed Wonen" ügyben [14] előterjesztett végkövetkeztetésének 76. pontjában felhívta a figyelmet, a dán, német, francia, olasz, holland és svéd változatban ez a két kifejezés a belső jogban olyan megállapodásokat jelöl, amelyeknek tartalma abban tér el, hogy míg a bérlet tárgya más tulajdonán fennálló használat jogának a bérlő részére történő átengedése, addig a haszonbérletnél ehhez az ingatlan hasznai szedésének a haszonbérlő részére történő átenge-

12 — A dán, a német, a spanyol, a francia, az olasz, a holland, a svéd és az angol változatról van szó. A görög, a portugál és a finn változat egyetlen kifejezést használ.

13 — A 13. cikk úgy rendelkezik, hogy a tagállamok az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül mentesítik az adó alól az „ingatlanok lízingjét [helyesen: haszonbérletét] és bérbeadását" (B. rész b) pont), és megengedhetik az adóalanyaiknak, hogy az „ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérlete] és bérbeadása" (C. rész a) pont) esetén az adózást válasszák.

14 — A C-326/99. sz. ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6831. o.).

dése is társul. Természetesen, amint azt a Bíróság is megállapította, a hatodik irányelv 13. cikkében említett „haszonbérlet" és a „bérbeadás" kifejezések nem értelmezhetőek a belső jogban élő meghatározásuk alapján. Ezeknek a közösségi jog önálló jogintézményeit kell alkotniuk, így biztosítva a hozzáadottérték-adó egységes jellegét [15]. Ugyanakkor az a körülmény, hogy ezekben a nyelvi változatokban az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által nyújtott mezőgazdasági szolgáltatások listája csupán a „rendszerint mezőgazdasági [...] vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása" meghatározást tartalmazza, kirekesztve bárminemű haszonbérbe adást, mégis arra enged következtetni, hogy a közösségi jogalkotó nem akarta a közös átalányadózási rendszerbe tartozó szolgáltatások közé bevenni azokat a megállapodásokat, amelyekkel egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő, mint a jelen esetben is, másnak engedi át tevékenységének vagy termelőeszközeinek egy részét.

29. Ugyanilyen elemzésre vezet a mezőgazdasági termelők közös átalányadózási rendszerének vizsgálata.

15 — Ugyanott (47. pont).

2. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer felépítése

30. Amint az a hatodik irányelv 25. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, biztosított a tagállamok számára annak lehetősége, hogy a közösségi átalányadózási rendszert alkalmazzák azon mezőgazdasági termelők vonatkozásában, amelyeknél az általános szabályok alapján történő hozzáadottértékadó-rendszer vagy az egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna. Ebből következően a mezőgazdasági termelők általában az általános hozzáadottértékadó-szabályok vagy az egyszerűsített szabályozás hatálya alá tartoznak, és a közös átalányadózási rendszer ezektől való olyan eltérés, amelynek alkalmazásáról a tagállamok döntenek.

31. A közös átalányadózási rendszer kivételes jellegét megerősíti a hatodik irányelv 25. cikkének (9) és (10) bekezdése, amelyek szerint a tagállamok kizárhatják a mezőgazdasági termelők némely csoportját ezen átalányadózási rendszer alól, és az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők a tagállamok által meghatározott feltételek keretein belül maguk választhatnak a hozzáadottérték-adó általános rendszere vagy az egyszerűsített adózási rendszer között.

32. A mezőgazdasági termelők általános vagy egyszerűsített adózásának szabályaitól való eltérésként a közös átalányadózási rendszer alkalmazási területe megszorító

jogértelmezés tárgya kell, hogy legyen [16]. Egy ilyen értelmezésnek az irányadó alapelvek egyike, a hozzáadottérték-adó semlegessége elve biztosításának célját kell szem előtt tartania. Ez az alapelv valójában azt követeli meg, hogy az ugyanazon műveletet megvalósító személyeket és a hasonló műveleteket kölcsönösen ugyanolyan módon kezeljék [17]. Így, amint azt a hatodik irányelv negyedik preambulumbekezdésében megerősítette, a hozzáadottérték-adó semlegessége a javak és a szolgáltatások eredetének tekintetében egyike az egészséges versenyre alapozott közös piac megvalósulási feltételeinek. Mindebből következik, hogy megszorító jogértelmezés tárgyává kell tenni azoknak a mezőgazdasági szolgáltatásoknak a meghatározását, amelyekre a mezőgazdasági termelők közös átalányadózási rendszere alkalmazható, és amelyek így kikerülnek a hozzáadottérték-adó általános rendszeréből. Következésképpen a közös átalányadózási rendszert nem lehet alkalmazni azokra a szolgáltatásokra, amelyeket a jogalkotó nem szándékozott kifejezetten e rendszerbe bevenni, mivel ellenkező esetben sérül a fent hivatkozott alapelv.

33. Közelebbről láthattuk, hogy a közös átalányadózási rendszer a hatodik irányelv 25. cikkének (3) bekezdésében meghatározott számítási módszerrel az egyes tagállamok által külön megállapított „átalányadótérítési adókulcsok" alapján működik. Ennek a számítási módnak a célja annak elkerülése, hogy ezek az adókulcsok, amelyeket hatályba-lépésük előtt a Bizottság tudomására kell hozni, lehetővé tegyék az átalányadót fizető mezőgazdasági termelőknek az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó összegét meghaladó visszatérítés igénybevételét. A közös átalányadózási rendszer tehát nem vezethet odáig, hogy az átalányadózó mezőgazdasági termelők a mezőgazdasági tevékenységükhöz szükséges termékek megszerzése és szolgáltatások igénybevétele után fizetendő hozzáadottérték-adót túlzott mértékben visszaigényelhessék. Más szóval a közös átalányadózási rendszer nem juttathatja előnyhöz vagy hátrányhoz az átalányadót fizető mezőgazdasági termelőket, mert ez ellentétes lenne a hatodik irányelv célkitűzéseivel, amelyek a hozzáadottérték-adó egységes beszedésének biztosítására és a fenti rendszert alkalmazó tagállamok közötti verseny torzulásának elkerülésére irányulnak. Márpedig úgy véljük, hogy ezek az elvárások, és ennélfogva a közös átalányadózási rendszer kerülne veszélybe, ha az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők vállalkozásuk egy részét haszonbérletbe adhatnák, és az ebből a haszonbérletből származó bevételt ennek a rendszernek vethetnék alá, amelynek továbbra is alanyai maradnak területüknek bérbe nem adott részén folytatott tevékenységük révén.

34. Tudjuk, hogy a közös átalányadózási rendszerben az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő visszatérítés formájában valójában visszakapja a saját termékei és szolgáltatásai adó nélkül vett árára alkalmazott, az illetékes nemzeti hatóságok által megállapított adókulcs alapján megállapított, a mezőgazdasági tevékenységéhez beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen lerótt hozzáadottérték-adót. A mezőgazdasági termelő tevékenysége egy részének más személynek történő átadásával egyben megszabadul az ezen tevékenységhez szükséges költségek alól. Így, mint a jelen esetben is, minden tejtermelésre szolgáló

16 — Lásd többek között a C-453/93. sz. Bulthuis-Griffioen-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2341. o.) 19. pontját és a C-150/99. sz., Stockholm Lindöpark-ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 25. pontját.

17 — Lásd e tekintetben a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontját.

elemnek tizenkét és fél éves időszakra történő haszonbérbe adásával az alapügy alperese mentesül ezen termelés költségei alól. Például nem kell többé felvállalnia a tejelő tehéncsorda takarmányozását és fenntartását sem. Az előzetesen viselendő hozzáadottértékadó-teher tehát ennyivel csökken. Ellenben, amennyiben a vitatott haszonbérlet bevétele a közös átalányadózási rendszer hatálya alá kerül, az érintett mezőgazdasági termelőnek járó átalányadótérítés összege megnövekszik az erre a bevételre alkalmazott, az illetékes nemzeti hatóságok által megállapított adókulccsal számolt összeggel. Ez azt jelenti, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő térítést kap, miközben nem kell a vállalkozásának a bérbe adott részén folytatott tevékenység után előzetesen hozzáadottértékadót fizetnie.

35. Ez az elemzés igazolódik be akkor is, ha — mint a jelen esetben — a haszonbérlet egy olyan termelővel kerül megkötésre, aki szintén a közös átalányadózás rendszerének hatálya alatt áll. Így, amint azt a Bíróság a Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. június 28-án hozott ítéletében [18] megállapította, és amint arra írásbeli észrevételeiben maga az alperes is rámutat [19], amikor egy mezőgazdasági termelő terméket ad el vagy szolgáltatást nyújt olyan személynek, aki a hozzáadottérték-adónak nem alanya, vagy más átalányadót fizető mezőgazdasági termelőnek, az előzetesen megfizetett hozzáadottértékadó-visszatérítést termékeinek és szolgáltatásainak a fenti adót tartalmazónak tekintett „teljes ára" megfizetésével kapja meg. Még egy ilyen esetben is hozzájuthat tehát egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő a termékei és szolgáltatásai árát növelő, előre megfizetett hozzáadottértékadó visszatérítéséhez, ha a piac feltételei ezt megengedik.

36. Mindezért, véleményünk szerint, komoly veszélye léphet fel az előre megfizetett hozzáadottérték-adó túlkompenzációjának, amennyiben a hatodik irányelv 25. cikke úgy értelmezendő, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők vállalkozásuk egy részét haszonbérbe adhatják, és ennek a haszonbérletnek a bevételeire a közös átalányadózási rendszert alkalmazhatják.

37. Ezenfelül a közös átalányadózási rendszernek, nézetünk szerint, nem célja olyan esetek lefedése, amikor a mezőgazdasági termelő vállalkozásának egy részét haszonbérbe adja.

3. Célkitűzések

38. Amint azt a Bundesfinanzhof kiemelte, a hatodik irányelv 25. cikke valóban az egy-

18 — A 3/86. sz. ügy (EBHT 1988., 3369. o.) 21. pontja.
19 — 3. oldal.

szerűsítés követelményének kíván megfelelni. Mindemellett emlékeztetni kell arra, miért vezette ez a célkitűzés a közösségi jogalkotót odáig, hogy felruházza a tagállamokat egy közös átalányadózási rendszer alkalmazásának lehetőségével.

39. Amint arra a hatodik irányelv 25. cikke (1) bekezdésének szövege kifejezetten rámutat, ez a rendszer azon mezőgazdasági termelők javára került bevezetésre, akik esetén az általános szabályok alapján történő hozzáadottérték-adó vagy adott esetben az egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségekbe ütközne. Így, amint az a hatodik irányelvnek a Bizottság által a Tanács elé 1973. június 29-én előterjesztett javaslata [20] indokolásából kiderül, ezt a kivételes rendszerként létrehozott szabályozást lényegében azokra a mezőgazdasági kistermelőkre kell alkalmazni, akik képtelenek eleget tenni az általános vagy egyszerűsített rendszerhez kapcsolódó követelményeknek [21]. Ezt a rendszert átmeneti jelleggel hozták létre, amelynek feladata a mezőgazdasági kistermelők mentesítése az egyéb adóalanyokat terhelő könyvelési, számlaadási, bevallási és befizetési kötelezettségek alól, amelyeket a hatodik irányelv hatálybalépésének idején feltételezhetően képtelenek teljesíteni [22].

40. Mindezek folytán a közös átalányadózási rendszer hatályát a szolgáltatások nyújtása tekintetében megszorítóan határozták meg oly módon, hogy kizártak minden rendszeresen vagy a kérdéses mezőgazdasági vállalkozás szükségleteit, méreteit és jellemzőit meghaladónak tekinthető felszereléssel nyújtott szolgáltatást. E tekintetben a Bizottság azt is javasolta, hogy a hatodik irányelv kifejezetten rögzítse, hogy a tevékenységek e típusánál az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő — mivel a kereskedőkkel, az ipari termelőkkel és más szolgáltatókkal lép versenybe — a hozzáadottérték-adó általános szabályainak vagy az egyszerűsített szabályoknak a hatálya alá kerül az egyes tagállamok által meghatározott részletes alkalmazási szabályok alapján [23]. Ezzel a logikával a Bizottság az irányelv javaslata B. mellékletének ötödik franciabekezdésében foglalt mezőgazdasági szolgáltatások listájába csupán a „mezőgazdasági eszközök bérbeadását" vette fel.

20 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, hatodik tanácsi irányelv javaslata (Európai Közösségek Értesítője, 11/73. kiegészítés).

21 — Lásd ugyanígy a Bizottságnak a közös hozzáadottértékadó-rendszer működéséről a hatodik irányelv 34. cikkének megfelelően a Tanács elé terjesztett első jelentését (COM/83/426 végleges).

22 — A hatvanas években a Közösség mezőgazdaságát a mezőgazdasági, többségben kisvállalkozások magas száma jellemezte. 1967. január 1-jén megközelítőleg 6,2 millió vállalkozás 1 hektáros volt; 85%-uk 20 hektárnál kisebb területen működött; csupán 170 600 vállalkozás területe haladta meg az 50 hektárt. Ráadásul ezeknek a vállalkozásoknak a többsége vegyes növénytermesztésen alapult, és termésének jelentős részét a farmon, emberi és állati fogyasztásra használta fel (Ries, A.: „A hozzáadottérték-adó alkalmazása az EGK-ban", *Revue du marché commun*, 1968., 560. o.).

23 — Irányelvjavaslat, 27. cikke (12) bekezdésének b) pontja.

41. Mindebből következik, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének alapjául szolgáló egyszerűsítés célkitűzése szerintünk nem vezethet az ebben a cikkben említett „mezőgazdasági szolgáltatások" fogalmának olyan szerződésre történő kiterjesztésére, amellyel az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő más átalányadót fizető mezőgazdasági termelőnek engedi át vállalkozásának egy részét.

42. Ráadásul nem tartható fenn komolyan az sem, hogy — figyelembe véve azokat a könyvelési és adminisztratív formalitásokat, amelyek jelenleg egy ilyen mezőgazdasági vállalkozást a tagállamok területén terhelnek — az a mezőgazdasági termelő, aki — mint a jelen esetben is — haszonbérletbe ad 31,2 ha földet, egy tehénistállót, 65 tejelő tehenet és egy több mint 300 000 kg-os tejkvótát, és aki továbbfolytatja saját vállalkozását javainak fennmaradó, 61,4 ha földből, épületekből, egy körülbelül 60 állatot kitevő hízóbika-állományból és 120 borjút kitevő tenyészetből álló részén, képtelen lenne egymás mellett alkalmazni a haszonbérletre a hozzáadottérték-adó általános szabályait és a saját vállalkozására a közös átalányadózási rendszert.

43. Következésképp úgy véljük, hogy a hatodik irányelv 25. cikke úgy értelmezendő, hogy az a mezőgazdasági termelő, aki vállalkozása némely elemeit haszonbérbe adja, és aki közben a birtoka fennmaradó részén folytatja mezőgazdasági tevékenységét, amely tekintetében a fenti cikk által szabályozott közös átalányadózási rendszer alanya, a haszonbérlet bevételére nem alkalmazhatja ezt a közös átalányadózási rendszert.

B — *Az általános szabályok alkalmazásáról*

44. A Bundesfinanzhof második kérdésére adandó válasz részben következik a fent kifejtettek elemeiből. Láttuk, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének megfelelően a hozzáadottérték-adót kell alkalmazni minden adóalany által nyújtott szolgáltatásra. A hatodik irányelv 4. cikke értelmében adóalanynak kell tekinteni mindenkit, aki önálló gazdasági tevékenységet folytat, és az említett 4. cikk (2) bekezdése szerint gazdasági tevékenységnek kell tekinteni többek között azon tevékenységeket, amelyek bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalják magukban.

45. Egy olyan megállapodás, amellyel egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő ellenérték fejében vállalkozása bizonyos elemeinek kizárólagos használatát bérleti vagy a hasznok szedésére is vonatkozó haszonbérleti szerződés formájában másnak adja át, eleve a fenti meghatározás szerinti gazdasági tevékenységet valósít meg. A jelen esetben egy mezőgazdasági termelő által tejtermelésre szolgáló vállalkozása elemeinek tizenkét és fél évre történő haszonbérbe adása mindenképpen önálló tevékenységnek nyilvánul, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítására

irányul. A Bundesfinanzhof előzetes döntéshozatalra utaló határozatában felhozott példához visszatérve egy ilyen szolgáltatásnyújtás nem illeszthető a tisztán alkalmi vagy célzott jellegű műveletek közé, mint amilyen egy használt mezőgazdasági eszköz átruházása.

46. Ráadásul a bíróság állandó joggyakorlata alapján attól az általános alapelvtől, hogy a hozzáadottérték-adót az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatásra ki kell vetni, csak a hatodik irányelvben kifejezetten megjelölt esetekben lehet eltérni, és az efféle eltérést lehetővé tevő rendelkezéseket megszorítóan kell értelmezni [24]. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az ingatlanok haszonbérbe adása és bérlete elvileg mentesül a hozzáadottérték-adó alól, azonban semmilyen mentesség nem vonatkozik az olyan materiális vagy immateriális ingó javak ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátására, mint amilyen egy tejelő tehéncsorda vagy egy tejkvóta. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság korábban megállapította, hogy egy, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja által az ingatlan javakra fenntartott hozzáadottértékadó-mentességet ingó javak bérletére kiterjesztő nemzeti rendelkezés ellentétes ezen irányelv rendelkezéseivel [25].

47. Ha egy átalányadót fizető mezőgazdasági termelő ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásai nem felelnek meg a hatodik irányelv 25. cikke szerinti meghatározásnak, akkor az általános szabályok hatálya alá tartoznak. Az a körülmény, hogy a bérbeadó vállalkozásának a saját maga által végzett tevékenységével érintett része a közös átalányadózási rendszer hatálya alá tartozik, nem indokolja a haszonbérlet bevételének adómentességét. Ebből következően a tejelő tehéncsorda és a tejkvóta bérbeadása az általános hozzáadottértékadó-szabályok alá, azaz az általános vagy egyszerűsített adózási rendszerbe tartozik.

48. Tehát javasoljuk a Bíróságnak, állapítsa meg, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő által mezőgazdasági vállalkozása egy részének haszonbérbe adása az általános hozzáadottértékadó-szabályozás hatálya alá tartozik.

24 — Lásd többek között a fent hivatkozott „Goed Wonen" ítélet 46. pontját és a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 36. pontját.

25 — A C-60/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-3827. o.) 16. pontja.

V — Végkövetkeztetések

49. A fenti megállapításokra tekintettel javasoljuk a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre az alábbi választ adja:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 25. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy mezőgazdasági termelő, aki haszonbérbe adta mezőgazdasági vállalkozásának egyes elemeit, és annak fennmaradó elemeivel folytatja mezőgazdasági tevékenységét, amelynek tekintetében a fenti cikk szerinti közös átalányadózási rendszer alanya, nem alkalmazhatja ezt az átalányadózási rendszert az ilyen haszonbérletből származó bevételére. Az ebből származó bevételek a hozzáadottérték-adóra vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartoznak."