

C-97/09. sz. ügy

Ingrid Schmelz

kontra

Finanzamt Waldviertel

(az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien [Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – 24. cikk, (3) bekezdés és 28i. cikk – 2006/112/EK irányelv – A 283. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Érvényesség – EK 12. cikk, EK. 43. cikk és EK 49. cikk – Az egyenlő bánásmód elve – Kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – HÉA-mentesség – A más tagállamban letelepedett adóalanyok adómentességének elutasítása – Az »éves forgalom« fogalma”

Az ítélet összefoglalása

1. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(EK 49. cikk; 77/388 tanácsi irányelv, 24. cikk, (3) bekezdés és 28i. cikk, valamint 2006/112 tanácsi irányelv, 283. cikk, (1) bekezdés, c) pont)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás*

(77/388 tanácsi irányelv, 24. cikk és 24a. cikk, valamint 2006/112 tanácsi irányelv, 284–287. cikk)

1. Nem ellentétes az EK 24. cikkel a 2006/18 irányelvvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke, sem pedig a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja, amely lehetővé teszi, hogy a tagállamok a belföldi kisvállalkozásoknak a levonási jog elvesztésével járó hozzáadottértékadó-mentességet biztosítsanak, kizárják azonban e lehetőséget a más tagállamban letelepedett kisvállalkozások esetében.

A hozzáadottértékadó-mentesség kizárása a valamely tagállam területén kívül letelepedett kisvállalkozások számára kevésbé vonzóvá teszi a szolgáltatásnyújtást e kisvállalkozások számára ezen államban, következésképpen korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

Mindazonáltal a hozzáadottértékadó-rendszer fejlődésének e szakaszában az adóellenőrzések hatékonyságának az adókijátszás, az adóelkerülés, és az esetleges visszaélések elleni küzdelem érdekében történő biztosítására irányuló cél, valamint a kisvállalkozásokra vonatkozó, azok versenyképességének növelésére irányuló rendszer célja igazolja azt, hogy a hozzáadottértékadó-mentességet csak az adó esedékessége szerinti tagállam területén letelepedett kisvállalkozások tevékenységére korlátozzák. Ugyanis a hozzáadottértékadó-mentességben való részesülésnek a hozzáadottértékadó-t felszámító tagállam területén letelepedett kisvállalkozásokra való korlátozása alkalmas az annak vizsgálatára irányuló hatékony adóellenőrzések biztosítására, hogy teljesüljenek-e a hivatkozott mentesség feltételei, mivel a vállalkozások főszabály szerint a letelepedésük helyén fizetnek meg valamennyi,

gazdasági tevékenységükre vonatkozó iratot. A fogadó tagállam nem tudja elvégezni a külföldön letelepedett kisvállalkozás által a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében gyakorolt tevékenységek hatékony ellenőrzését.

Továbbá ezen adómentességnek az érintett tagállamban letelepedett kisvállalkozásokra történő korlátozása szükségességét illetően a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló 1798/2003 rendeletben és a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799 irányelvben elírt közigazgatási együttműködési szabályok nem biztosíthatnak hasznos adatcserét hozzáadottértékadómentességet alkalmazó tagállam területén tevékenységet folytató kisvállalkozások esetében. Ugyanis a 2006/112 irányelv 272. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint a tagállamok a kisvállalkozásokat felmenthetik minden, az ezen irányelv 213–271. cikkében elírt formális követelmény alól, amelyek célja, hogy tájékoztassák a tagállamok adóhatóságait a területükön folytatott hozzáadottértékadóköteles tevékenységekről. Ennélfogva a kisvállalkozásokat a letelepedésük szerinti tagállamban fűszabály szerint nem veszik nyilvántartásba a hozzáadottértékadó vonatkozásában, és az utóbbi tagállam nem rendelkezik semmilyen adattal azok forgalmáról. A 77/799 irányelv illetően meg kell jegyezni, hogy ezen irányelv a jövedelmet, a tőkét terhelő adókra és a biztosítási díjakra vonatkozó információcserére irányul. Márpedig, ha nem is lehet kizárni, hogy a többek között a jövedelemre vonatkozó adatok hasznos tájékoztatást nyújtsanak különösen az esetlegesen elkövetett hozzáadottértékadókiadások felderítését illetően, ezen adatok nem tartalmazzák a hozzáadottértékadóköteles forgalmat.

(vö. 51., 53., 59–61., 64–67., 71., 76. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A 2006/18 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 irányelv 24. és 24a. cikkét, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112 irányelv 284–287. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az „éves forgalom” fogalma alatt a vállalkozásnak a letelepedése szerinti tagállamban elért éves forgalmát kell érteni.

(vö. 77. pont és rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2010. október 26.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 24. cikk, (3) bekezdés és 28i. cikk – 2006/112/EK irányelv – A 283. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Érvényesség – EK 12. cikk, EK. 43. cikk és EK 49. cikk – Az egyenlő bánásmód elve – Kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – HÉA-mentesség – A más tagállamban letelepedett adóalanyok adómentességének elutasítása – Az »éves forgalom« fogalma”

A C-97/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Ausztria) a Bírósághoz 2009. március 10-én

érkezett, 2009. március 4-ii határozatával terjesztett el? az el?tte

Ingrid Schmelz

és

a **Finanzamt Waldviertel**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot és A. Arabadjev (el?adó) tanácselnökök, Juhász E., G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ileši?, P. Lindh, T. von Danwitz és C. Toader bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. április 13-ii tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az osztrák kormány képviselőjében C. Pesendorfer és J. Bauer, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviselőjében C. Blaschke és J. Möller, meghatalmazotti min?ségben,
- a görög kormány képviselőjében M. Tassopoulou, valamint K. Georgiadis és I. Bakopoulos, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Unió Tanácsa képviselőjében A.-M. Colaert és J.-P. Hix, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és B.-R. Killmann, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2010. június 17-ii tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2006. február 14-ii 2006/18/EK tanácsi irányelvvel (HL L 51., 12. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 24. cikke (3) bekezdésének és 28i. cikkének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA?irányelv) 283. cikke (1) bekezdése c) pontjának az EK 12., EK 43., EK 49. cikkre és az egyenl? bábásmód elvére tekintettel való érvényességére vonatkozik. E kérelem a hatodik irányelv 24. cikke (2) bekezdésének és a HÉA?irányelv 287. cikkének értelmezésére is vonatkozik.

2 E kérelmet a Németországban lakóhellyel rendelkező I. Schmelz német állampolgár és a Finanzamt Waldviertel (a továbbiakban: Finanzamt) között, a Finanzamt által hozott és az I. Schmelz által, az Ausztriában lévő lakása bérbeadásából keletkező jövedelme okán a 2006. és 2007. adóévben állítólagosan fizetendő hozzáadottértékadó megállapításáról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el?

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának megfelelően a tagállamok mentesítik az adó alól az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadását.

4 A hatodik irányelvnek a különös szabályozásokra vonatkozó XVI. címe alatti, „A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások” című 24. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja lényegében lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) mentességet tartsanak fenn vagy fogadjanak el azon adóalanyok vonatkozásában, amelyek éves forgalma kevesebb, mint a nemzeti valutában kifejezett 5000 európai elszámolási egységnek megfelelő ellenérték, amelyet a hatodik irányelv elfogadása napján érvényes átváltási árfolyamon számítottak ki.

5 Az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 1994. C 241., 21. o. és HL 1995. L 1., 1. o.) XV. melléklete „Adózás” című IX. fejezete 2. pontja c) alpontjának megfelelően a hatodik irányelv 24. cikke (2)–(6) bekezdésének alkalmazásában az Osztrák Köztársaság HÉA mentességet biztosíthat azon adóalanyok számára, amelyek nemzeti valutában kifejezett éves forgalma kevesebb, mint 35 000 eurónak megfelelő összeg.

6 A hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése elírja:

„Az adómentesség [...] fogalma a kisvállalkozások által alkalmazott termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozik.

A tagállamok meghatározott ügyleteket kizárhatnak a (2) bekezdésben elírt szabályozás alól. [...]

7 A hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének j) pontja kimondja, hogy „az Osztrák Köztársaság az ingatlan lakáscélú bérbeadására vonatkozóan a 12. cikk (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésében meghatározott két kedvezményes mérték egyikét alkalmazhatja, feltéve hogy a mérték nem alacsonyabb mint 10%”.

8 A hatodik irányelvnek „A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások” című 28i. cikke ugyanezen irányelv 24. cikkének (3) bekezdését az alábbi albekezdéssel egészítette ki:

„[...] [A] nem belföldön letelepedett adóalany által végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat minden körülmények között ki kell zárni a (2) bekezdés szerinti adómentességből.”

A HÉA-irányelv

9 A HÉA-irányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának megfelelően a tagállamok mentesítik az adó alól az ingatlanok bére- és haszonbérbeadását.

10 A HÉA-irányelv 117. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy az Osztrák Köztársaság „az ingatlan lakáscélú bérbeadására vonatkozóan a 98. cikkben meghatározott két kedvezményes adómérték egyikét alkalmazhatja, feltéve, hogy ezen adómérték nem alacsonyabb, mint 10%”.

11 A HÉA-irányelv 272. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint a tagállamok azon „adóalanyok[at], akik a 282–292. cikkben a kisvállalkozások részére megállapított adómentességre jogosultak” felmenthetik az ezen irányelv XI. címe („Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei”) alatt található 2. fejezetben („Az adózó nyilvántartása”), 3. fejezetben („Számlázás”), 4. fejezetben („Az adó nyilvántartása”), 5. fejezetben („Bevallás”) és 6. fejezetben („Összesítő nyilatkozat”) említett egyes kötelezettségek vagy az összes kötelezettség alól.

12 A HÉA-irányelv „Különös szabályozásokról” szóló XII. címe tartalmazza „A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás” elnevezésű fejezetet. Az ezen 1. fejezet 1. szakaszában található, az „Egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési eljárásokról” szóló 281. cikk lényegében lehetővé teszi, hogy „a tagállamok, amelyekben a kisvállalkozások általános HÉA-szabályok szerint történő adóztatása – azok tevékenysége vagy szerkezete miatt – nehézségekbe ütközne, [...] egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat [...] alkalmazhatnak [...]”.

13 A HÉA-irányelvnek a hivatkozott 1. fejezet 2. szakaszában található, „Adómentesség és degresszív adókedvezmény” című 282. cikke pontosítja, hogy „[a]z ebben a szakaszban megállapított adómentességet és degresszív adókedvezményt a kisvállalkozások által végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kell alkalmazni”.

14 A HÉA-irányelv ugyenezen 2. szakaszában található 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint nem tartoznak az ebben a szakaszban megállapított szabályozás alá: „a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HÉA-t meg kell fizetni”.

15 A HÉA-irányelv 287. cikkének megfelelően „[a]z 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét”. Az Osztrák Köztársaság esetében ezen összeget 35 000 euróban határozták meg.

16 A HÉA-irányelv 288. cikke kimondja:

„Az ebben a szakaszban meghatározott szabályozás alkalmazásának alapjául szolgáló árbevétel az alábbi, HÉA nélküli összegekből áll:

1. az adóztatandó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ellenértéke;
2. a 110. és 111. cikk, a 125. cikk (1) bekezdése, a 127. cikk, valamint a 128. cikk (1) bekezdése értelmében az előzetesen megfizetett adó levonásának jogával járó adómentes ügyletek értéke;
3. a 146–149. és a 151., 152. vagy 153. cikk értelmében adómentes ügyletek értéke;
4. az ingatlanügyletek, a 135. cikk (1) bekezdésének b)–g) pontjában említett pénzügyi

ügyletek és a biztosítási szolgáltatások értéke, kivéve, ha ezek az ügyletek kiegészítő jellegűek.

A vállalkozás materiális vagy immateriális tárgyi eszközeinek értékesítését azonban az árbevétel kiszámításakor figyelmen kívül kell hagyni.”

17 A HÉA-irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően, ezen irányelv hatályon kívül helyezi különösen a hatodik irányelvet, és 2007. január 1-jén lép hatályba.

A nemzeti szabályozás

18 A forgalmi adóról szóló 1994. évi törvénynek (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, a továbbiakban: 1994. évi UStG) az alapügy tényállására alkalmazandó változata 6. §a (1) bekezdésének 16. pontja szerint adómentes az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása, többek között az ingatlanok lakáscélú bérbeadásának kivételével.

19 Az 1994. évi UStG-nek az alapügy tényállására alkalmazandó változata 6. §a (1) bekezdésének 27. pontja elírta, hogy adómentes „a kisvállalkozók árbevétele. »Kisvállalkozó« az a vállalkozó, aki belföldi lakóhellyel vagy székhellyel rendelkezik, és akinek az 1. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja szerinti árbevétele az adott bevallási időszakban nem haladja meg a 22 000 eurót” a 2006-ig hatályos rendelkezés szerint, és 2007-től a 30 000 eurót.

Az alapeljárás és az elzeterjesztett kérdések

20 I. Schmelz német állampolgár, lakóhelye Németországban van. Tulajdonosa egy Ausztriában lévő lakásnak, amelyet havi 330 euró és a fenntartási díjak megtérítése fejében ad bérbe.

21 Mivel álláspontja szerint az 1994. évi UStG 6. §a (1) bekezdésének 27. pontja szerinti kisvállalkozóként mentes a forgalmi adó alól, I. Schmelz nem számította fel ezen adót a hivatkozott bérleti díj után.

22 A Finanzamt véleménye szerint, tekintettel arra, hogy I. Schmelz nem rendelkezik ausztriai székhellyel vagy lakóhellyel, nem alkalmazható a kisvállalkozókat megillető adómentesség. Mivel a Finanzamt megállapította, hogy ausztriai bérbeadási tevékenysége révén I. Schmelz a 2006. évben 5890,90 euró, a 2007. évben pedig 5936,37 euró összegű nettó árbevételt ért el, a Finanzamt két adómegállapító határozatot bocsátott ki, 2008. június 19-én, illetve 2008. november 17-én, megállapítva, hogy I. Schmelz 334,93 euró, illetve 316,15 euró összegű forgalmi adó megfizetésére köteles.

23 A hivatkozott határozatok ellen I. Schmelz keresetet nyújtott be az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienhez. E bíróság kiegészítő tájékoztatást követően pontosította, hogy I. Schmelz 2009. március 10-én kijelentette, hogy az alapügyben érintett időszakban az Európai Unió más területén további bevételre nem tett szert.

24 A kérdést elterjesztő bíróság egyrészt úgy ítéli meg, hogy a Finanzamt adómegállapító határozatai megfelelnek a nemzeti törvénynek, amely maga pedig megfelel mind a hatodik irányelv, mind pedig a HÉA-irányelv rendelkezéseinek, másrészt pedig megállapítja, hogy I. Schmelz-cel ellentétben az Ausztriában lakóhellyel rendelkező személy kisvállalkozóként részesülhet forgalmiadómentességben.

25 Ennélfogva az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Wiennek kétségei vannak ezen irányelveknek az elsődleges jogból, úgymint az EK 12, az EK 43. és az EK 49. cikkből eredő hátrányos megkulnoztetes tilalmával, valamint az egyenlő bánásmód uniós jogi alapelvével való osszeegyezteteseget illeten.

26 Mivel ezenfelül kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy a kisvállalkozásokat a tobbi vállalkozástól megkulnoztetes forgalom összege csak az érintett tagállamban elért forgalmat foglaljae magában, vagy figyelembe kell venni az Unió egész területén elért forgalmat, az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Wien az eljárás felfüggesztéséről határozott és a következő kerdesseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Birosag elé:

„1) Ellentetese a [...] hatodik [...] irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke szerinti »valamint a nem belföldön letelepedett adóalany által végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat« szövegrész, valamint az e rendelkezést a nemzeti jogba átültetés szabályozás az EKSzerzedessel, különösen a hátrányos megkulnoztetes tilalmával (EK 12. cikk), a letelepedés szabadságával (EK 43. és azt követés cikkek), a szolgáltatásnyújtás szabadságával (EK 49. és azt követés cikkek) vagy a közösségi jogi alapjogokkal (az egyenleseg közösségi jogi elvével), tekintettel arra, hogy a rendelkezés eredményeképpen a nem belföldön letelepedett uniós polgárok ki vannak zárva a hatodik irányelv 24. cikkének (2) bekezdése (a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások) szerinti adómentesség alól, miközben a belföldön letelepedett uniós polgárok igénybe vehetik ezen adómentességét, ha az adott tagállam a kisvállalkozóknak az irányelvvel összhangban adómentességét biztosites?

2) Ellentetese a [HEA]irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HEAt meg kell fizetni« szövegrész, valamint e rendelkezést a nemzeti jogba átültetés szabályozás az EKSzerzedessel, különösen a hátrányos megkulnoztetes tilalmával (EK 12. cikk), a letelepedés szabadságával (EK 43. és azt követés cikkek), a szolgáltatásnyújtás szabadságával (EK 49. és azt követés cikkek) vagy a közösségi jogi alapjogokkal (az egyenleseg közösségi jogi elvével), tekintettel arra, hogy a rendelkezés eredményeképpen a nem az adott tagállamban letelepedett uniós polgárok ki vannak zárva a [HEA]irányelv 282. és azt követés cikkei (a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások) szerinti adómentesség alól, miközben az adott tagállamban letelepedett uniós polgárok igénybe vehetik ezen adómentességét, ha az adott tagállam a kisvállalkozóknak a [HEA]irányelvvel összhangban adómentességét biztosites?

3) Az 1. kérdésre adandó igenlés válasz esetén: érvénytelené a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke szerinti »valamint a nem belföldön letelepedett adóalany által végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat« szövegrész az EK 234. cikk első bekezdésének b) pontja értelmében?

4) A 2. kérdésre adandó igenlés válasz esetén: érvénytelené a [HEA]irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HEAt meg kell fizetni« szövegrész az EK 234. cikk első bekezdésének b) pontja értelmében?

5) A[z Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képezés szerzedesek kiigazításáról szolo okmány] XV. melléklete »Adózás« címet viselés IX. fejezete 2. pontjának c) alpontja, illetve a hatodik irányelv 24. cikke szerinti »éves forgalma« kifejezés alatt azt az egy év alatt abban a tagállamban elért forgalmat kelles érteni, amelynek tekintetében a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozások alkalmazását igénylik, vagy e kifejezés alatt a vállalkozó által egy év alatt a Közösség teljes

területén elért forgalmat kell-e érteni?

6) A 4. kérdésre adandó igenl? válasz esetén: a HÉA?irányelv 287. cikke szerinti »éves árbevétele« kifejezés alatt azt az egy év alatt abban a tagállamban szerzett árbevételt kell-e érteni, amelynek tekintetében a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozások alkalmazását igénylik, vagy e kifejezés alatt a vállalkozó által egy év alatt az Unió teljes területén szerzett árbevételt kell-e érteni?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések elfogadhatóságáról

27 Az Európai Unió Tanácsa úgy ítéli meg, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság a kérdései megfogalmazásakor nem rendelkezett valamennyi szükséges adatattal ahhoz, hogy megállapítsa I. Schmelz letelepedésének helyét. Ugyanis kés?bb kiderült, hogy az alapügy felperese nem folytatott gazdasági tevékenységet Németországban, és ott nem min?sült HÉA?alanynak. Mivel I. Schmelz egyetlen HÉA?köteles tevékenysége egy ausztriai lakás magánszemélyeknek történ? bérbeadása, a Tanács álláspontja szerint lehet úgy tekinteni, hogy I. Schmelz Ausztriában telephellyel rendelkezik. Ennélfogva nem bizonyított, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések relevánsak az alapügy megoldása szempontjából.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikkben említett eljárás keretében kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemz?ire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az el?zetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére és/vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság – f?szabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd ebben az értelemben a C?415/93. sz. Bosman?ügyben 1995. december 15?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?4921. o.] 59. pontját, valamint a C?317/08–C?320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 25. pontját).

29 Ily módon a nemzeti bíróságok által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd a fent hivatkozott Alassini és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 26. pontját).

30 Emellett az EK 234. cikk második bekezdéséb?l egyértelm?en kit?nik: a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az eljárás mely szakaszában terjessze el?zetes döntéshozatali kérdéseit a Bíróság elé (lásd a 36/80. és 71/80. sz., Irish Creamery Milk Suppliers Association és társai egyesített ügyekben 1981. március 10?én hozott ítélet [EBHT 1981., 735. o.] 5. pontját és a C?470/03. sz. AGM?COS.MET?ügyben 2007. április 17?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2749. o.] 45. pontját).

31 A jelen esetben, még ha feltételezzük is, hogy az I. Schmelz által a kérdést el?terjeszt? bíróságnak nyújtott tájékoztatás helytálló, abból nem következik, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, sem pedig az, hogy hipotetikus jelleg? a probléma. Ugyanis, amint azt az osztrák kormány a tárgyaláson pontosította, az a körülmény, hogy I. Schmelz egyetlen adóköteles ügylete a lakása bérbeadása, nem jár azzal, hogy az osztrák hatóságok úgy tekinthetik, hogy ? telephellyel rendelkezik Ausztriában.

32 Ebből következik, hogy válaszolni kell az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33 A kapcsolódó, és ezáltal együttesen vizsgálendő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke, valamint a HÉA-irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja – mivel lehetővé teszik, hogy a tagállamok a belföldi kisvállalkozásoknak a levonási jog elvesztésével járó HÉA-mentességet biztosítsanak, kizárják azonban e lehetőséget a más tagállamban letelepedett kisvállalkozások esetében – összeegyeztethető-e az EK 12., az EK 43. és az EK 49. cikkel, valamint az egyenlő bánásmód alapelvével.

34 A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ továbbá, hogy a hatodik irányelv 24. és 24a. cikkében, valamint a HÉA-irányelv 284–287. cikkében használt „éves forgalom” fogalma alatt a vállalkozásnak abban a tagállamban elért éves forgalmát kell-e érteni, amelynek tekintetében a HÉA-mentességet kérték, vagy az alatt az Unió teljes területén elért éves forgalmat kell-e érteni.

Az alkalmazandó szabadságról

35 Az alapügyben szereplő körülményekre alkalmazandó szabadságot illetően a kérdést előterjesztő bíróság a letelepedés és a szolgáltatásnyújtás szabadságára utal.

36 Először is a letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk biztosít az Unió polgárai számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására az illetőség szerinti tagállam joga által a saját állampolgáira előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés a Szerződés értelmében nagyon tág fogalom, amely magában foglalja az uniós állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatos módon rész vegyenek a származási helyüktől eltérő tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami elősegíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást az Unión belül a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő gyakorlása területén (a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 18. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ahhoz azonban, hogy a letelepedés jogára vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni lehessen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése (a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 19. pontja). Ezen állandó jelenlétet olyan objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmények alapján kell megállapítani, amelyek különösen az üzlethelyiségek, személyzet és berendezési tárgyak formájában megnyilvánuló fizikai jelenlét fokára vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 67. pontját).

39 Márpedig a kérdést elterjeszt? bíróság által eladott tényleírásból következik, hogy I. Schmelz nem felel meg e feltételeknek.

40 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések az alapügy tárgyát képez?höz hasonló körülmények között nem alkalmazhatóak.

41 Ezt követ?en a szolgáltatásnyújtás szabadságát illet?en egyrészt meg kell állapítani, hogy az ingatlan bérbeadása az EK 50. cikk els? bekezdése szerinti, díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásnak min?sül (lásd ebben az értelemben a C?70/09. sz., Hengartner és Gasser ügyben 2010. július 15?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 32. pontját). Másrészt az a körülmény, hogy I. Schmelz több évre bérbeadja az Ausztriában található lakását, nem ellentétes az EK 49. cikk alkalmazhatóságával.

42 E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatás Szerz?dés szerinti fogalma egészen eltér? jelleg? szolgáltatásokat foglalhat magában, beleértve olyan szolgáltatásokat is, amelyeknek a nyújtása hosszabb id?tartamra, akár több évre is kiterjed. Ugyanis a Szerz?dés egyetlen rendelkezése sem teszi lehetővé annak az id?tartamnak vagy gyakoriságnak az absztrakt módon történ? meghatározását, amit?l kezdve egy szolgáltatás vagy egy bizonyos fajta szolgáltatás nyújtása már nem tekinthet? szolgáltatásnyújtásnak a Szerz?dés értelmében (lásd a C?215/01. sz. Schnitzer?ügyben 2003. december 11?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?14847. o.] 30. és 31. pontját).

43 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy I. Schmelz bérbeadásra irányuló tevékenységére vonatkozik az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadsága.

44 Végül, ami az EK 12. cikk alapügyben szerepl? körülményekre való alkalmazhatóságát illeti, amely az állampolgárság alapján történ? bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerz?dés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (a C?311/08. sz. SGI?ügyben 2010. január 21?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 31. pontja és az ott hivatkoott ítélkezési gyakorlat).

45 Márpedig az alapügyre alkalmazandó EK 49. cikk, amint az a jelen ítélet 43. pontjában megállapításra került, ilyen hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályokat ír el?. Ebb?l következik, hogy az EK 12. cikket nem kell alkalmazni az alapügyben szerepl? körülményekre.

A szolgáltatásnyújtás szabadása korlátozásának fennállásáról

46 Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a Szerz?dés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós állampolgárok számára megkönnyítse bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását az Unió területén, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely ezen állampolgárokat hátrányosan érinti, amikor valamely másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni (a fent hivatkozott Bosman?ügyben hozott ítélet 94. pontja és a C?314/08. sz. Filipiak?ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?11049. o.] 58. pontja).

47 E tekintetben emlékeztetni kell ezért egyrészt arra, hogy az EK 49. cikk megköveteli a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó valamennyi korlátozás megszüntetését, amennyiben az akadályozza, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásait (lásd ebben az értelemben a C?233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 23. pontját és az ott

hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

48 Az ítélkezési gyakorlatból szintén kitűnik, hogy az EK 49. cikk nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltja, ezek ugyanis más megkülönböztetés ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek. Különösen ez a helyzet olyan intézkedés esetén, amely a tartózkodási helyre vonatkozó kritériumon alapuló megkülönböztetést ír elő, mivel ez főként a más tagállamok állampolgáraival szembeni hátrányos megkülönböztetés veszélyét hordozza magában, mivel azok a személyek, akiknek tartózkodási helyük nem az adott tagállam területén található, leginkább azok, akik nem ennek a tagállamnak az állampolgárai (lásd a C-388/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2003. január 16-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-721. o.] 13. és 14. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

49 Különösen akkor beszélhetünk az EK 49. cikkben tiltott korlátozások meglétééről, amikor a határokon átnyúló gazdasági tevékenységekre vonatkozó adórendelkezések kevésbé kedvezőek, mint az adott tagállam határain belül folytatott gazdasági tevékenységekre vonatkozó adórendelkezések (lásd a fent hivatkozott Filippiak-ügyben hozott ítélet 62. pontját).

50 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának a tilalma nem csupán a nemzeti intézkedésekre, hanem az uniós intézmények által hozott intézkedésekre is érvényes (lásd analógia útján az áruk szabad mozgását illetően a C-114/96. sz., Kieffer és Thill ügyben 1997. június 25-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3629. o.] 27. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

51 A jelen esetben a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke, valamint a HÉA-irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja lehetővé teszi, hogy a tagállamok a belföldi kisvállalkozásoknak a levonási jog elvesztésével járó HÉA-mentességet biztosítsanak, kizárják azonban e lehetőséget a más tagállamban letelepedett kisvállalkozások esetében.

52 Ebből következik, hogy amikor valamely tagállam HÉA-mentességet ír elő a kisvállalkozások számára, az ilyen jellegű belföldi vállalkozások a külföldi vállalkozásokhoz viszonyítva adott esetben előnyösebb feltételekkel tudják szolgáltatásaikat nyújtani, mivel a hivatkozott rendelkezések szerint a tagállamok nem terjeszthetik ki a szóban forgó adómentességet a külföldi vállalkozásokra.

53 A jelen esetben az előző pontban tett megállapításból következik, hogy a HÉA-mentesség kizárása az osztrák területen kívül letelepedett kisvállalkozások számára kevésbé vonzóvá teszi a szolgáltatásnyújtást e kisvállalkozások számára Ausztriában. Következésképpen korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

54 Ezenfelül, amint azt a főtanácsnok az indítványa 42–44. és 83. pontjában megállapította, egyrészt e korlátozás nem a tagállamoknak róható fel, ugyanis a szóban forgó irányelvek a HÉA-mentesség alkalmazását kizárólag a belföldi kisvállalkozások számára teszik lehetővé. Másrészt a HÉA esedékessége szerinti tagállam területén kívül letelepedett kisvállalkozások esetében az előzetesen felszámított adó levonásának lehetősége adott esetben nem elegendő annak ellentételezéséhez, hogy az illetékes tekintetben nem alkalmazzák a HÉA-mentességre vonatkozó szabályozást, különösen, ha az ilyen kisvállalkozások nem, vagy kevés ilyen előzetes adófelszámítással járó ügyletet teljesítenek.

55 E körülmények között meg kell vizsgálni a hivatkozott korlátozás esetleges igazolásait.

Az igazolásról

56 Az osztrák, a német és a görög kormány, valamint a Tanács és az Európai Bizottság álláspontja szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását, amely a kisvállalkozások közti, az osztrák területen való letelepedéstől függően egyenlőtlen bánásmódból áll, igazolja az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége. E kormányok és intézmények szerint az ilyen ellenőrzések csak azon tagállam által hajthatók végre hatékonyan, amelynek területén letelepedett a kisvállalkozás.

57 E tekintetben kiténik az ítélkezési gyakorlatból, hogy annak szükségessége, hogy biztosítsák az adóellenőrzések hatékonyságát, olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását (a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 52. pontja).

58 Ahhoz azonban, hogy a korlátozó intézkedés igazolható legyen, tiszteletben kell tartani az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 52. pontja).

59 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a HÉA-mentességben való részesülésnek a HÉA-t felszámító tagállam területén letelepedett kisvállalkozásokra való korlátozása alkalmas az annak vizsgálatára irányuló hatékony adóellenőrzések biztosítására, hogy teljesülnek-e a hivatkozott mentesség feltételei, mivel a vállalkozások főszerzői szerint a letelepedésük helyén várnak meg valamennyi, gazdasági tevékenységükre vonatkozó iratot.

60 Következésképpen a jelen eljárásban észrevételt elterjesztő kormányok és intézmények helyesen állapítják meg, hogy a fogadó tagállam nem tudja elvégezni a külföldön letelepedett kisvállalkozás által a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében gyakorolt tevékenységek hatékony ellenőrzését.

61 Ezen adómentességnek az érintett tagállamban letelepedett kisvállalkozásokra történő korlátozása szükségességét illetően a fenti kormányok és intézmények úgy érvelnek, hogy a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-ii 1798/2003/EK tanácsi rendeletből (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) és a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ii 77/799/EGK tanácsi irányelvből (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) következő közigazgatási együttműködési szabályok nem biztosíthatják a hasznos adatcserét.

62 Megállapítják, hogy a kisvállalkozásokra vonatkozó, az adóköteles ügyletekkel járó igazgatási terhek megkönnyítésére irányuló rendszerben e vállalkozások mentesülnek a hozzáadottértékadót érintő igazgatási alakosságok alól oly módon, hogy a letelepedés szerinti tagállam nem rendelkezik a 1798/2003 rendelet alapján közölhető adattal. Hozzáfelezik, hogy a 77/799 irányelv, amely csak a közvetett adókra vonatkozó adatokat érinti, nem teszi lehetővé sem a kisvállalkozások forgalmára vonatkozó adatok megállapítását, sem közzétételét.

63 E tekintetben meg kell állapítani, hogy egyrészt az adóellenőrzések hatékonyságának az adókijátszás, az adóelkerülés, és az esetleges visszaélések elleni küzdelem érdekében történő biztosítására irányuló cél, amelynek szükségességére a jelen ítélet 57. pontja emlékeztet, nem érhető el a vonatkozó adatok hiányában. Másrészt, amint azt a főtanácsnok az indítványa 33. pontjában megállapította, a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás igazgatási egyszerűsítéseket ír elő, amelyek célja a kisvállalkozások alapításának, tevékenységének és versenyképességének a megerősítése, valamint az adóellenőrzéshez kapcsolódó igazgatási

terhek és a vonatkozó csekély adóbevétel közti ésszerű arány fenntartása.

64 Ugyanis a HÉA-irányelv 272. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint a tagállamok a kisvállalkozásokat felmenthetik minden, az ezen irányelv 213–271. cikkében előírt formális követelmény alól, amelyek célja, hogy tájékoztassák a tagállamok adóhatóságait a területükön folytatott HÉA-köteles tevékenységekről.

65 Ennélfogva, amint azt a Tanács pontosította, a kisvállalkozásokat a letelepedésük szerinti tagállamban a szabály szerint nem veszik nyilvántartásba a HÉA vonatkozásában, és az utóbbi tagállam nem rendelkezik semmilyen adattal azok forgalmáról. Így az alapügyben a német kormány pontosította, hogy I. Schmelz vállalkozása nem szerepel Németországban a HÉA-nyilvántartásban, és e tagállam nem rendelkezik semmilyen adattal a forgalmáról.

66 A 77/799 irányelvet illetően meg kell állapítani, hogy 1. cikkének megfelelően ezen irányelv a jövedelmet, a két terhelő adóra és a biztosítási díjakra vonatkozó információcserére irányul. Márpedig, ha nem is lehet kizárni, hogy a többek között a jövedelemre vonatkozó adatok hasznos tájékoztatást nyújtsanak különösen az esetlegesen elkövetett HÉA-kijátszások felderítését illetően, ezen adatok nem tartalmazzák a HÉA-köteles forgalmat.

67 E körülmények között a jelen eljárásban részt vevő kormányok és intézmények helyesen vélik úgy, hogy az 1798/2003 rendeletben és a 77/799 irányelvben előírt közigazgatási együttműködési szabályok nem biztosíthatnak hasznos adatcserét a HÉA-mentességet alkalmazó tagállam területén tevékenységet folytató kisvállalkozások esetében.

68 Továbbá a tájékoztatás e hiánya csak a HÉA-irányelv 213–271. cikkében előírtakhoz hasonló alakiságok bevezetésével orvosolható. Márpedig, amint az a jelen ítélet 63. pontjában megállapításra került, a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás éppen ezen alakiságoktól kívánja megkímélni a kisvállalkozásokat és az adóhatóságokat.

69 Ugyanis annak biztosítása, hogy a kisvállalkozás által a letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban elért éves forgalom adóellenőrzése hatékony legyen, megköveteli egyrészt azt, hogy összetett, a vonatkozó adatokat gyűjtésére és az esetleges visszaélések azonosítására szolgáló alakiságokat írjanak elő a kisvállalkozások és az adóhatóságok számára, másrészt pedig azt, hogy a letelepedés szerinti tagállam adóhatóságait az Unió minden más tagállamának adóhatóságai a közigazgatási együttműködés keretében rendszeresen megkeressék annak érdekében, hogy a hivatkozott adatokat megosszák egymással.

70 Hozzá kell tenni, hogy a HÉA-mentességnek a mentességet biztosító tagállamban letelepedett adóalanyokra történő korlátozása lehetővé teszi annak elkerülését, hogy a többi tagállamban letelepedés nélkül tevékenységet folytató adóalanyok az ott hatályos mentességek alapján teljesen vagy nagy részben megkerüljék tevékenységeik adóztatását, jóllehet összeségükben tekintve objektíve meghaladnák a kisvállalkozások tevékenységi szintjét, amely összeegyeztethetetlen azzal a céllal, hogy az ilyen, az adózás elve alóli eltérést jelentő adómentesség útján kizárólag a kisvállalkozásokat ösztönözzék.

71 A fentiekre tekintettel úgy tűnik, hogy a HÉA-rendszer fejlődésének e szakaszában az adóellenőrzések hatékonyságának az adókijátszás, az adóelkerülés, és az esetleges visszaélések elleni küzdelem érdekében történő biztosítására irányuló cél, valamint a kisvállalkozásokra vonatkozó, azok versenyképességének növelésére irányuló rendszer célja igazolja egyrészt azt, hogy a HÉA-mentességet csak a HÉA esedékessége szerinti tagállam területén letelepedett kisvállalkozások tevékenységére korlátozzák, másrészt pedig azt, hogy a figyelembe veendő éves forgalom a vállalkozás letelepedése szerinti tagállamban elért éves forgalom legyen.

72 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a HÉA-mentességnek a HÉA esedékessége szerinti tagállamban letelepedett vállalkozásokra történő korlátozása nem haladja meg az e két cél eléréséhez szükséges mértéket.

73 Ebből következik, hogy a kérdések vizsgálata során nem merült fel semmilyen olyan körülmény, amely a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének és 28i. cikkének, valamint a HÉA-irányelv 283. cikke (1) bekezdése c) pontjának az EK 49. cikkel való összeegyeztethetőségét érinti.

74 Végül, mivel a kérdést elterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy az alapügyben érintett rendelkezések összeegyeztethetők-e az egyenlő bánásmód elvével, emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 53. pontjában megállapításra került, hogy a szóban forgó egyenlőtlen bánásmód a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozásával jár. Az tehát az EK 49. cikk hatálya alá tartozik.

75 Márpedig e körülmények között, amint azt a főtanácsnok az indítványa 75. pontjában megállapította, úgy kell tekinteni, hogy az egyenlő bánásmód elve nem alkalmazható önállóan.

76 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre, hogy azok vizsgálata során nem merült fel semmilyen olyan körülmény, amely a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének és 28i. cikkének, valamint a HÉA-irányelv 283. cikke (1) bekezdése c) pontjának az EK 49. cikkre tekintettel való érvényességét érinti.

77 A hatodik irányelv 24. és 24a. cikkét, valamint a HÉA-irányelv 284–287. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az „éves forgalom” fogalma alatt a vállalkozásnak a letelepedése szerinti tagállamban elért éves forgalmát kell érteni.

A költségekről

78 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) **A kérdések vizsgálata során nem merült fel semmilyen olyan körülmény, amely a 2006. február 14-i 2006/18/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 24. cikke (3) bekezdésének és 28i. cikkének, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 283. cikke (1) bekezdése c) pontjának az EK 49. cikkre tekintettel való érvényességét érinti.**

2) **A 2006/18 irányelvvel módosított 77/388 irányelv 24. és 24a. cikkét, valamint a 2006/112 irányelv 284–287. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az „éves forgalom” fogalma alatt a vállalkozásnak a letelepedése szerinti tagállamban elért éves forgalmát kell érteni.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.