

C?283/06. és C?312/06. sz. egyesített ügyek

KÖGÁZ Rt. és társai

kontra

a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je

és

OTP Garancia Biztosító Rt.

kontra

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(a Zala Megyei Bíróság és a Legfels?bb Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 33. cikk (1) bekezdése – A »forgalmi adó« fogalma – Helyi ipar?zési adó”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Más forgalmiadó?jelleg? nemzeti adók kivetésének tilalma*

(77/388 tanácsi irányelv, 33. cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Más forgalmiadó?jelleg? nemzeti adók kivetésének tilalma*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (2) bekezdés és 33. cikk, (1) bekezdés)

1. Annak megállapításához, hogy a 91/680 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 33. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó?jelleg??e, különösen azt kell vizsgálni, hogy veszélyezteti-e a közös hozzáadottértékadó?rendszer m?ködését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a kereskedelmi ügyleteket az említett adóra jellemz?höz hasonló módon terheli.

E tekintetben minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a hozzáadottérték?adóhoz hasonló módon terhel?nek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek az említett adó alapvet? jellemz?ivel rendelkeznek, még ha minden szempontból nem is egyeznek meg ez utóbbival.

Ezzel szemben nem ellentétes a hatodik irányelv 33. cikkével az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, amely nem rendelkezik a hozzáadottérték?adó valamely alapvet? jellemz?jével.

Négy ilyen jellemz? létezik: a hozzáadottérték?adó olyan ügyletekre történ? általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a hozzáadottérték?adó összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében

kapott árral arányos megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő kivetése, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő hozzáadottértékadóból oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje.

(vö. 34–37. pont)

2. A 91/680 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint a magyar helyi iparügyi adó. Ugyanis az ilyen adó oly módon különbözik a hozzáadottértékadótól, hogy nem minősíthető az említett rendelkezés szerinti forgalmiadójellegű adónak.

Mindenekelőtt, amíg a hozzáadottértékadó ügyletenként kerül kivetésre a forgalomba hozatal szakaszában, és összege arányos az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás árával, addig az érintetthez hasonló adó alapja egyrészt az adózási időszakban értékesített termékek, illetőleg végzett szolgáltatások árbevétele, másrészt az eladott áruk beszerzési értéke, a közvetített szolgáltatások értéke, valamint az anyagköltség közötti különbség, amelyet a számviteli szabályok alapján kell megállapítani. Mivel az ilyen adót adott időszaki árbevétele alapján számítják ki, nem lehet pontosan megállapítani ezen adó azon összegét, amelyet az egyes termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások alkalmával adott esetben az ügyfélre hárítanak, úgyhogy az ilyen adó nem tekinthető olyan adónak, amely az értékesített termékek, illetőleg végzett szolgáltatások árával arányos.

Továbbá, míg a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján az adóalany jogosult az általa fizetendő hozzáadottértékadóból levonni az adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő hozzáadottértékadót, a szóban forgó adó általános szabályai szerint a levonásra – az adóalapmeghatározás szakaszában – az eladott áruk beszerzési értéke, a közvetített szolgáltatások értéke, valamint az anyagköltség erejéig kerül sor. A szóban forgó adó alapja tehát nem a termelés vagy a forgalmazás valamely szakaszában hozzáadott értékre korlátozódik, hanem az adóalany teljes – kizárólag az említett tételekkel csökkentett – árbevételére kiterjed.

Végül, amíg a jelen esetben a hatodik irányelv 17–20. cikkében előírt levonási mechanizmus útján a hozzáadottértékadó kizárólag a végső fogyasztót terheli, és teljes mértékben semleges a végső adófelszámítást megelőző termelési és forgalmazási folyamatban részt vevő adóalanyok szempontjából, függetlenül az előzetesen teljesített ügyletek számától, addig a szóban forgó adó esetében nem ez a helyzet. Ugyanis nem biztos, hogy a hozzáadottértékadóhoz hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végső fogyasztó fogja ezen adó terheit viselni.

(vö. 39–40., 44–45., 47., 51–52., 60–61. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. október 11.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 33. cikk (1) bekezdése – A »forgalmi adó« fogalma – Helyi ipar?zési adó”

A C?283/06. és C?312/06. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Zala Megyei Bíróság (Magyarország) (C?283/06) a Bírósághoz 2006. június 29?én érkezett 2006. január 16?i határozatával, illetve a Legfels?bb Bíróság (Magyarország) (C?312/06) a Bírósághoz 2006 július 18?án érkezett 2006. július 10?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **KÖGÁZ Rt.**,

az **E?ON IS Hungary Kft.**,

az **E?ON DÉDÁSZ Rt.**,

a **Schneider Electric Hungária Rt.**,

a **TESCO Áruházak Rt.**,

az **OTP Garancia Biztosító Rt.**,

az **OTP Bank Rt.**,

az **ERSTE Bank Hungary Rt.**,

a **Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Rt. (C?283/06)**

és

a **Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je**,

valamint

az **OTP Garancia Biztosító Rt. (C?312/06)**

és

a **Vas Megyei Közigazgatási Hivatal**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (el?adó), G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

f?tanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. június 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a KÖGÁZ Rt., az E.ON IS Hungary Kft., az E.ON DÉDÁSZ Rt., a Schneider Electric Hungária Rt., a TESCO Áruházak Rt., az OTP Garancia Biztosító Rt., az OTP Bank Rt. és az ERSTE Bank Hungary Rt. képviseletében Oszkó P. ügyvéd,
- a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Rt. képviseletében Deák D. ügyvéd,
- a magyar kormány képviseletében Fazekas J. és Somssich R., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és Bottka V., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 A C-283/06. sz. ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyfelől a Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2003. L 236., 33. o., a továbbiakban: csatlakozási okmány) X. melléklete 4. fejezete 3. pontja a) alpontjának, másfelől a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalapmegállapításról 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) 33. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet kilenc – magyar jog alá tartozó – társaság, a KÖGÁZ Rt., az E.ON IS Hungary Kft., az E.ON DÉDÁSZ Rt., a Schneider Electric Hungária Rt., a TESCO Áruházak Rt., az OTP Garancia Biztosító Rt., az OTP Bank Rt., az ERSTE Bank Hungary Rt., valamint a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Rt. (a továbbiakban együttesen: a C-283/06. sz. ügy alapeljárásának felperesei) és a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (a továbbiakban: a C-283/06. sz. ügy alapeljárásának alperese) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgyát a 2005. évi helyi iparűzési adóelőleg megfizetésére vonatkozóan az említett társaságokkal szemben kibocsátott fizetési meghagyások képezik.

3 A C-312/06. sz. ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyfelől a csatlakozási okmány X. melléklete 4. fejezete 3. pontja a) alpontjának, másfelől a hatodik irányelv 33. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

4 E kérelmet továbbá a magyar jog alá tartozó OTP Garancia Biztosító Rt. (a továbbiakban: a C-312/06. sz. ügy alapeljárásának felperese) és a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (a továbbiakban: a C-312/06. sz. ügy alapeljárásának alperese) között folyamatban lévő eljárásban

terjesztették el?, amelynek tárgyát a 2005. szeptember 15?vel, illetve 2006. március 15?vel végz?d? adózási id?szak tekintetében a helyi ipar?zési adóel?leg megfizetésére vonatkozóan e társasággal szemben kibocsátott fizetési meghagyás képezi.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A csatlakozási okmány

5 A csatlakozási okmánynak a „Csatlakozási okmány 24. cikkében hivatkozott lista: Magyarország” cím? X. melléklete alatt található a „Versenypolitika” elnevezés? 4. fejezet, amely az EK?Szerz?dés VI. címének 1. fejezetére vonatkozik, amely a versenyszabályokról szól.

6 A 4. fejezet „Helyi adókedvezmények formájában nyújtott támogatások” cím? 3. pontjának a) alpontja el?írja:

„Az EK?Szerz?dés 87. és 88. cikkében foglaltak ellenére Magyarország 2007. december 31?ig fenntarthatja a pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2001. évi L. törvény 79. §-ának (1) és (2) bekezdésével és az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekr?l szóló törvények módosításáról szóló 2002. évi XLII. törvény 158. §-ával módosított, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény 6. §-a és 7. §-a alapján az adóalap 2%-áig a helyi önkormányzatok által meghatározott ideig nyújtott ipar?zési adókedvezményeket.”

A hatodik irányelv

7 A hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellen?rzésére vonatkozó általános, hatályban lév? közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerz?désekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelembe nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben.”

A nemzeti szabályozás

8 Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésekben foglaltakból kit?nik, hogy a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban: az 1990. évi törvény) felhatalmazza Magyarországi önkormányzatait, hogy illetékességi területükön helyi ipar?zési adót (a továbbiakban: HIPA) vezessenek be.

9 A fenti végzésekben foglaltak szerint:

- a HIPA az ország területére nézve nem általános jelleg?, hanem ún. helyi adó, amelynek bevezetése, hatályon kívül helyezése, és módosítása az önkormányzatok mérlegelési jogkörébe tartozik;
- amennyiben az adót bevezették, adóköteles az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel végzett ipar?zési tevékenység; az adó alanya a vállalkozó;
- ezen adó alapja az állandó jelleggel végzett ipar?zési tevékenység esetén az adott

időszakban értékesített termék, illetve végzett szolgáltatás nettó árbevétele, az eladott áruk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével, valamint az anyagköltséggel csökkentve;

- egyéni vállalkozó és mezőgazdasági kistermelő esetében a szóban forgó adó alapja a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti átalányadó alapjának 20%-kal növelt összege;
- az egyszerűsített vállalkozói adó hatálya alá tartozó vállalkozó az adó alapját ettől eltérően az egyszerűsített vállalkozói adó 50%-ában is megállapíthatja;
- az önkormányzat, amely bevezette a HIPA-t, jogosult adómentességet és adókedvezményt megállapítani; adómentesség és adókedvezmény csak azt a vállalkozót illeti meg, amelynek esetében ezen adó alapja nem haladja meg a 2,5 millió forintot vagy az önkormányzat által ezen értéknél alacsonyabban meghatározott összeget;
- különös kedvezmény vehető igénybe (1 millió forint/fő összegű adóalap-csökkentés) abban az esetben, ha a foglalkoztatottak száma az adóév során nő;
- állandó jelleggel végzett ipari, kereskedelmi tevékenység esetén a HIPA évi mértékének felső határa az adóalap 2%-a;
- az adóalanyok nem kötelesek feltüntetni a HIPA összegét a számlán vagy a számviteli bizonylatokon; az adóalany által beszerzett termékek és szolgáltatások árában esetlegesen megjelenő adó levonására az 1990. évi törvény nem nyújt lehetőséget;
- az 1990. évi törvény nem tartalmaz olyan kifejezett rendelkezést, amely szerint a HIPA áthárítható a fogyasztóra, ugyanakkor a HIPA a fogyasztói árba beépíthető;
- Magyarországon a HIPA-val egyidejűleg létezik hozzáadottérték-adó (az általános forgalmi adó), amelyet az 1992. évi LXXIV. törvény szabályoz.

Az alapügyek és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C/283/06. sz. ügy

10 A C/283/06. sz. ügy alapeljárásának alperese több, a 2005. év során hozott határozatával helyben hagyta a különböző önkormányzati adóhatóságok által a szóban forgó ügy alapeljárásának felperesei ellen a 2005. évi HIPA-ellátás megfizetésére vonatkozóan kibocsátott fizetési meghagyásokat.

11 Az alapeljárás említett alperese határozatait az 1990. évi törvény 41. §-ának (1) és (2) bekezdésére, valamint a HIPA bevezetéséről szóló egyes önkormányzati rendeletekre alapítja. Úgy véli, hogy a C/283/03. sz. ügy alapeljárásának felperesei az adóbevallásuk benyújtásával elismerték adókötelezettségüket, és mindebből adóelőleg-fizetési kötelezettségük is következik. Az alapeljárás alperese egyes határozataiban cáfolta azt az érvelést, miszerint – forgalmiadó-jellegű adóról lévén szó – a hatodik irányelv 33. cikke folytán a HIPA-nak nincs jogalapja.

12 Az alapeljárás felperesei keresetet nyújtottak be a Zala Megyei Bírósághoz az említett határozatok ellen. Lényegében azt állítják, hogy a határozatok jogszabálysértőek, mert 2004 májusától kezdődően a hatodik irányelv 33. cikkének közvetlen hatálya folytán nem volt adófizetési kötelezettségük.

13 A kérdést elterjesztő bíróság véleménye szerint a csatlakozási okmány X. melléklete 4. fejezete 3. pontjának a) alpontját akként lehet értelmezni, hogy annak célja a HIPA átmeneti

derogációja, illetve legalább akként, hogy a kedvezményekhez fűződő, 2007. december 31-ig fennálló mentességgel a szerződő felek elismerték a HIPA-nak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét.

14 Amennyiben a Bíróság osztja e véleményt, a kérdést elterjeszt bíróságnak nincs további kérdése. Az ellenkező esetben úgy véli, hogy a hatodik irányelv 33. cikke szerinti nem forgalmiadó-jelleg közterhek fogalma értelmezésre szorul.

15 Ilyen körülmények között a Zalai Megyei Bíróság felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé.

„1) A [csatlakozási okmány] [...] [X. melléklete 4. fejezete 3. pontjának a) alpontja] [...] értelmezhető-e akként, hogy:

- Magyarország átmeneti mentességet kapott [a HIPA] fenntartására; avagy akként, hogy:
- a Csatlakozási szerződés a [HIPA-kedvezmények] fenntartásának lehetőségével elismerte Magyarország (átmeneti) jogát magának az ipari adónemnek a fenntartására is?

2) Amennyiben az Európai Bíróság válasza az 1) pontban foglalt kérdésre nemleges, [...] [a hatodik irányelv] [...] helyes értelmezése szerint mely ismérvek alapján minősül egy adófajta az [ezen] irányelv 33. cikkében említett nem forgalmiadó-jellegű adónak?”

A C-312/06. sz. ügy

16 A C-312/06. sz. ügy alapeljárásának alperese a 2005. évben hozott határozatában helyben hagyta az illetékes önkormányzati adóhatóság által a szóban forgó ügy alapeljárásának felperese ellen a 2005. szeptember 15-vel, illetve 2006. március 15-vel végződő adózási időszak tekintetében a HIPA-ellátás megfizetésére vonatkozóan kibocsátott fizetési meghagyást.

17 E határozatot, amely az 1990. évi törvény 39. §-ának (1) bekezdésén, 41. §-ának (2) bekezdésén, valamint a 13/2003. (III. 27.) önkormányzati rendelet 8. §-ának (1) bekezdésén alapul, az alapeljárás alperese azzal indokolta, hogy a csatlakozási tárgyalások során a HIPA átvilágításra került, és a csatlakozási okmányban Magyarország engedélyt kapott az ezen adó alóli kedvezmények 2007. december 31-ig történő fenntartására. A C-312/06. sz. ügy alapeljárásának alperese szerint a csatlakozási okmány rögzíti a szóban forgó adó konstrukcióját, így ez az Európai Unió által elfogadottnak tekintendő.

18 A C-312/06. sz. ügy alapeljárásának felperese keresetet nyújtott be a Vas Megyei Bírósághoz az említett határozat ellen. Azzal érvelt, hogy a határozat jogszabálysértő, mivel a HIPA forgalmi adónak minősül, amelynek a Magyar Köztársaság részéről történő fenntartása az Európai Unióhoz való csatlakozását követően a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdésébe ütközik, és egyébként nem lehet úgy tekintetni, hogy a csatlakozási okmány átmenetileg engedélyezi.

19 A Vas Megyei Bíróság e keresetet lényegében azzal az indokolással utasította el, hogy az a tény, hogy a csatlakozási okmány átmeneti mentességet biztosított a Magyar Köztársaság számára a HIPA tekintetében, szükségszerűen azt jelenti, hogy az Európai Unió elfogadta ezen adó ideiglenes fenntartását.

20 A C-312/06. sz. ügy alapeljárásának felperese felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Legfelsőbb Bírósághoz a Vas Megyei Bíróság ítélete ellen.

21 A kérdést elterjesztő bíróság véleménye szerint a csatlakozási okmány X. melléklete 4.

fejezete 3. pontjának a) alpontját akként lehet értelmezni, hogy a szerződő felek a HIPA-kezdmények fenntartására vonatkozó átmeneti mentességek biztosításával egyúttal ezen adóra vonatkozóan is mentességet biztosítottak, az tehát 2007. december 31-ig összeegyeztethető a közösségi joggal. Ezzel ellentétes értelmezés esetén viszont a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése tükrében azt kell eldönteni, hogy lényegi ismérvei alapján az olyan adó, mint a HIPA, forgalmi jellegű adónak minősül-e.

22 Ilyen körülmények között a Legfelsőbb Bíróság felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé.

„1) A [csatlakozási okmány X. melléklete 4. fejezete 3. pontjának a) alpontja] értelmezhető-e akként, hogy Magyarország átmeneti mentességet kapott [a HIPA] fenntartására, azaz úgy, hogy a [csatlakozási okmány [a HIPA-kezdmények] fenntartásával elismerte Magyarország átmeneti jogát magának az iparűzési adónemnek a fenntartására is?

2) A [hatodik irányelv 33. bekezdésének (1) cikkét] úgy kell-e értelmezni, hogy az megtiltja a vállalkozói minőségben végzett nyereség- és jövedelemszerzésre irányuló tevékenység adóztatására irányuló olyan (helyi iparűzési) adó fenntartását, amelynek egyik fő jellemzője, hogy a nettó árbevételre kerül kivetésre oly módon, hogy az csökkentésre kerül az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével és az anyagköltséggel, azaz az ilyen jellegű adó e cikk szempontjából meg nem engedett forgalmi jellegű adónak minősül-e?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

23 Amint a KÖGÁZ Rt., az E.ON IS Hungary Kft., az E.ON DÉDÁSZ Rt., a Schneider Electric Hungária Rt., a TESCO Áruházak Rt., az OTP Garancia Biztosító Rt., az OTP Bank Rt. és az ERSTE Bank Hungary Rt. (a továbbiakban együttesen: a KÖGÁZ és társai), a magyar kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága javasolta, először a kérdést elterjesztő bíróságok által feltett második kérdést kell megvizsgálni, amely a hatodik irányelv 33. cikkének értelmezésére irányul.

24 A C-283/06. sz. ügyben e kérdés azokra az ismérvekre irányul, amelyek alapján valamely adófajta a hatodik irányelv 33. cikke szerint nem minősül forgalmiadó-jellegűnek.

25 Összefüggéseit is tekintve az említett kérdés a C-312/06. sz. ügyben feltett második kérdéshez hasonlóan arra irányul, hogy akként kell-e értelmezni az említett 33. cikket, hogy akadályozza az olyan adó fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint a HIPA.

26 A hatodik irányelv 33. cikkének értelmezéséhez e rendelkezést jogalkotási háttérrel együtt kell vizsgálni. Ennek érdekében célszerű mindenekelőtt emlékeztetni a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) közös rendszerének létrehozásával követett célokra (a C-475/03. sz., Banca Popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 18. pontja).

27 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-én 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első irányelv) preambulumbekkezdéseiből következik, hogy a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok összehangolásának lehetővé kell tennie az olyan közös piac létrehozását, amelyen belül egészséges verseny folyik, és amelynek jellemzői hasonlóak a belső piac jellemzőihez, megszüntetve az adóztatás azon eltéréseit, amelyek torzíthatják a versenyt, és akadályozhatják a kereskedelmet (a C-338/97., C-344/97. és C-390/97. sz., Pelzl és társai egyesített ügyekben 1999. június 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-3319. o.] 14. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet

19. pontja).

28 A közös HÉA?rendszert a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó?rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11?i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o., a továbbiakban: második irányelv) és a hatodik irányelv hozta létre (a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 15. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 20. pontja).

29 A 67/227 els? irányelv 2. cikkének megfelelően a közös HÉA?rendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelő?z?en valósultak meg (lásd különösen a 295/84. sz., Rousseau Wilmot ügyben 1985. november 27?én hozott ítélet [EBHT 1985., 3759. o.] 15. pontját, a 252/86. sz. Bergandi?ügyben 1988. március 3?án hozott ítélet [EBHT 1988., 1343. o.] 15. pontját, a 93/88. és 94/88. sz., Wisselink és társai egyesített ügyekben 1989. július 13?án hozott ítélet [EBHT 1989., 2671. o.] 18. pontját, a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 16. pontját, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 21. pontját).

30 Mindazonáltal az egyes ügyletek során a HÉA csak az ár különböz? összetev?it közvetlenül terhel? HÉA összegének levonását követ?en számítandó fel; a levonás mechanizmusát a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szabályozza oly módon, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetend? HÉA?ból a HÉA azon összegeit, amelyeket az el?zetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és az adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, és annak terheit végül a végs? fogyasztó viselje (a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 17. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 22. pontja).

31 Azon cél elérése érdekében, hogy az azonos ügyletek adózási feltételei egyenl?k legyenek, függetlenül attól, hogy az ügyleteket melyik tagállamban teljesítik, a 67/228 második irányelv preambulumbekkezdéseinek megfelelően a HÉA?nak fel kellett váltania a különböz? tagállamokban hatályos forgalmi adókat (lásd különösen a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 18. pontját, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 23. pontját).

32 E gondolatmenetet követve a hatodik irányelv a 33. cikkében kizárólag akkor engedi meg a termékértékesítést, a szolgáltatásnyújtást és a behozatalt terhel? adók, illetékek és terhek valamely tagállam általi fenntartását vagy bevezetését, ha azok nem forgalmiadó?jelleg?ek (lásd különösen a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 19. pontját, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 24. pontját).

33 Ezzel szemben a közösségi jog a jelen állapotában nem tartalmaz egyetlen olyan különös rendelkezést sem, amely arra irányul, hogy kizárja vagy korlátozza a tagállamok azon lehet?ségét, hogy a forgalmi adóktól eltér? adót, illetéket vagy terhet vezessenek be (a Wisselink és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 13. pontja, valamint a C?318/96. sz. SPAR?ügyben 1998. február 19?én hozott ítélet [EBHT 1998., I?785. o.] 21. pontja). S?t, a hatodik irányelv 33. cikkéb?l következik, hogy a közösségi jog megengedi a HÉA?val verseng? adószabályozást is (a Wisselink és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 14. pontja, a C?109/90. sz. Giant?ügyben 1991. március 19?én [EBHT 1991., I?1385. o.] 9. pontja, valamint a SPAR?ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 21. pontja; lásd szintén ebben az értelemben a 73/85. sz. Kerrutt?ügyben 1986. július 8?án hozott ítélet [EBHT 1986., 2219. o.] 22. pontját).

34 Annak megállapításához, hogy a hatodik irányelv 33. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó?jelleg??e, különösen azt kell vizsgálni, hogy veszélyezteti?e a közös HÉA?rendszer m?ködését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a kereskedelmi ügyleteket a HÉA?ra jellemz?höz hasonló módon terheli (a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 20. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 25. pontja; lásd szintén ebben az értelemben a C?437/97. sz., EKW és Wein & Co, ügyben 2000. március 9?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?1157. o.] 20. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 A Bíróság e tekintetben leszögezte, hogy minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a HÉA?hoz hasonló módon terhel?nek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek a HÉA alapvet? jellemz?ivel rendelkeznek, még ha minden szempontból nem is egyeznek meg ez utóbbival (a C?200/90. sz., Dansk Denavit és Poulsen Trading ügyben 1992. március 31?én hozott ítélet [EBHT 1992., I?2217. o.] 11. és 14. pontja; a C?308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4777. o.] 32. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. pontja).

36 Ezzel szemben nem ellentétes a hatodik irányelv 33. cikkével az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, amely nem rendelkezik a HÉA valamely alapvet? jellemz?jével (a C?130/96. sz., Solisnor?Estaleiros Navais ügyben 1997. szeptember 17?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?5053. o.] 19. és 20. pontja, a GIL Insurance és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 34. pontja, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 27. pontja).

37 A Bíróság pontosította, hogy melyek a HÉA alapvet? jellemz?i. A megfogalmazásban rejl? néhány eltérést?l eltekintve a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy négy ilyen jellemz? létezik: a HÉA olyan ügyletekre történ? általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a HÉA összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történ? kivetése, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az el?zetes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetend? HÉA?ból oly módon történ? levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 28. pontja).

38 Annak érdekében, hogy elkerülhet?ek legyenek a közös HÉA?rendszer által követett – a jelen ítélet 27–34. pontjában említett – céllal összeegyeztethetetlen eredmények, minden esetben e célra tekintettel kell elvégezni az olyan adó jellemz?inek a HÉA jellemz?ivel történ? összehasonlítását, mint a HIPA. Ebben a körben különös figyelmet kell fordítani arra a követelményre, hogy a közös HÉA?rendszer semlegessége mindig biztosítva legyen (a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 29. pontja).

39 A jelen esetben a HÉA második alapvet? jellemz?jét illet?en meg kell állapítani, hogy amíg a HÉA ügyletenként kerül kivetésre a forgalomba hozatal szakaszában, és összege arányos az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás árával (a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontja), addig az olyan adónak, mint a HIPA, egyrészt?l az adózási id?szakban értékesített termékek, illet?leg végzett szolgáltatások árbevétele, másrészt?l az eladott áruk beszerzési értéke, a közvetített szolgáltatások értéke, valamint az anyagköltség közötti különbség az alapja, amelyet a számviteli szabályok alapján kell megállapítani.

40 Mivel az ilyen adót adott id?szak árbevétele alapján számítják ki, nem lehet pontosan megállapítani ezen adó azon összegét, amelyet az egyes termékértékesítések vagy

szolgáltatásnyújtások alkalmával adott esetben az ügyfélre hárítanak, úgyhogy nem teljesül az a feltétel, miszerint ezen összegnek az adóalany által bevételezett vételárral kell arányosnak lennie (lásd ebben az értelemben a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 25. pontját).

41 Továbbá – amint azt a Bizottság is hangsúlyozta – a HIPA-ról szóló szabályozás egyes esetekben az adóalap-meghatározás tekintetében egyszerűsített, általános jellegű szabályokat tartalmaz, amelyek vagy valamely másik adó alapjának meghatározott százalékkal növelt összegére (az egyéni vállalkozók és a mezőgazdasági kistermelők esetében), vagy valamely másik adó meghatározott részére hivatkoznak (az egyszerűsített vállalkozói adó alá tartozó vállalkozások esetében).

42 Ezekben az esetekben a HIPA alapját nyilvánvalóan a termékek vagy szolgáltatások ügyfelek által megfizetett árától eltérő tényező határozzák meg (lásd analógia útján a C-347/90. sz. Bozzi-ügyben 1992. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-2947. o.] 15. pontját).

43 E külön szabályok is alátámasztják az adóalany által megfizetett HIPA-összeg és az ezen adóalany által értékesített termékek, illetve végzett szolgáltatások ára közötti arányossági viszony teljes hiányát.

44 E feltételek mellett az ilyen adó nem tekinthető olyan adónak, amely az értékesített termékek, illetve végzett szolgáltatások árával arányos.

45 A HÉA negyedik alapvető jellemzője kapcsán első sorban arra kell emlékeztetni, hogy míg a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján az adóalany jogosult az általa fizetendő HÉA-ból levonni az adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő HÉA-t, a HIPA általános szabályai szerint a levonásra – az adóalap-meghatározás szakaszában – az eladott áruk beszerzési értéke, a közvetített szolgáltatások értéke, valamint az anyagköltség erejéig kerül sor.

46 A tárgyaláson elhangzott szóbeli előterjesztésekből – az adóalany által végzett szolgáltatásokat illetően – tehát kitűnik, hogy az adóalany csak az irányadó jogszabályban rögzített feltételeknek megfelelő költségeket, azaz az alvállalkozók vagy közvetítő által végzett szolgáltatások költségeit vonhatja le a HIPA alapján, illetve levonhatja még azon szolgáltatások költségeit is, amelyeket az adóalany vásárolt, majd változatlan formában továbbértékesített ügyfeleinek (ún. „továbbszámlázott” szolgáltatások). Ellenben az említett adóalap nem csökkenthető a szakértői szolgáltatások költségével, illetve azon szolgáltatások költségével, amelyeket az adóalany az adóköteles tevékenységéhez vett igénybe, és amelyeket változatlan formában nem hoz újra forgalomba (ún. „vásárolt” szolgáltatások).

47 A HIPA alapja tehát nem a termelés vagy a forgalmazás valamely szakaszában hozzáadott értékre korlátozódik, hanem az adóalany teljes – a jelen ítélet 45. pontjában meghatározott tételekkel csökkentett – árbevételeire kiterjed (lásd analógia útján a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 23. pontját).

48 Másodsorban egészen bizonyos, hogy az előzetesen megfizetett adó levonásának kiszámítására szolgáló módszer tekintetében fennálló különbségek nem vonhatnak ki valamely adót a hatodik irányelv 33. cikkében rögzített tilalom alól, ha az eltérések inkább technikai jellegűek, és nem akadályozzák meg azt, hogy ezen adó alapvetően a HÉA-val azonos módon érvényesüljön (a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. pontja).

49 Az is igaz, hogy – amint azt a KÖGÁZ és társai, valamint a Vodafone megjegyezte – ahhoz, hogy valamely adó forgalmiadó jellegű legyen, a rá vonatkozó nemzeti jogszabályoknak nem kell kifejezetten előírniuk, hogy az adót a fogyasztókra lehet hárítani (a C-370/95–C-372/95. sz.,

Careda és társai egyesített ügyekben 1997. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1997., I?3721. o.] 18. pontja), és az érintett adót az ügyfél részére kibocsátott számlán sem kell külön feltüntetni (lásd ebben az értelemben a Dansk Denkvit és Poulsen Trading ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 13. és 14. pontját, valamint a Careda és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 23. és 26. pontját).

50 Ezzel szemben a hatodik irányelv 33. cikkének alkalmazási körén kívül kerülhet az olyan adó, amely a termelési tevékenységet úgy terheli, hogy nem biztos, hogy a HÉA-hoz hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végső fogyasztó fogja annak terheit viselni (a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. pontja).

51 Amíg a jelen esetben a hatodik irányelv 17–20. cikkében elírt levonási mechanizmus útján a HÉA kizárólag a végső fogyasztót terheli, és teljes mértékben semleges a végső adófelszámítást megelőző termelési és forgalmazási folyamatban részt vevő adóalanyok szempontjából, függetlenül az előzetesen teljesített ügyletek számától (lásd ebben az értelemben a C-317/94. sz., Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996., I?5339. o.] 19., 22. és 23. pontját, a C-427/9815. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I?8315. o.] 29. pontját, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 32. pontját), addig az olyan adó esetében, mint a HIPA, nem ez a helyzet.

52 Amint ugyanis a Bizottság is megjegyezte: az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban foglaltakból kitűnik, hogy nem biztos, hogy a HÉA-hoz hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végső fogyasztó fogja a HIPA terheit viselni.

53 A kérdést előterjesztő bíróságok azt is hangsúlyozzák, hogy az adó természetéből következően a HIPA áthárítása nem szükségszerű. Hozzáteszik, hogy az adó áthárítását a vevő nem feltétlenül ismerheti fel, és amennyiben az adó beépül azon termékek vagy szolgáltatások árába, amelyeket adóalanyként szerzett be, nem feltétlenül fogja azt az ügyfelei részére értékesített termékek vagy szolgáltatások árába beépíteni.

54 Ezen túlmenően, amint azt a magyar kormány is hangsúlyozta, mivel a HIPA-t egy adott időszak árbevétele alapján számítják ki, az adóalany nem képes pontosan meghatározni sem a beszerzett termékek és az igénybevett szolgáltatások árában foglalt HIPA összegét (lásd analógia útján a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 33. pontját), sem a HIPA-nak azt a hányadát, amelyet az egyes termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások alkalmával adott esetben a fogyasztóra hárítanak (lásd ebben az értelemben a Giant-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 14. pontját, valamint a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 25. pontját).

55 Amint ugyanis e kormány megjegyezte, ha a saját tevékenységével kapcsolatban fizetendő adónak a következő forgalmazási vagy fogyasztási szakaszra történő áthárítása érdekében az adóalany beépítené e terhet eladási áraiba, a HIPA alapja a továbbiakban magát az adót is tartalmazná, így a HIPA-t olyan összeg alapján kellene kiszámítani, amelyet a fizetendő adót már előzetesen tartalmazó eladási ár alapján határoztak meg (lásd analógia útján a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 33. pontját).

56 Mindenesetre még ha feltételezhető is, hogy a HIPA azon alanya, aki a végső fogyasztó részére értékesít, az árai megállapításakor figyelembe veszi az általános ráfordításaiban foglalt adót, nem minden adóalany számára lehetséges az adóteher ilyen módon történő – vagy teljes – áthárítása (lásd analógia útján a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 24. pontját, valamint a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 34. pontját).

57 A fenti megfontolásokból következik, hogy a fenti jellemzőkre tekintettel az olyan adó, mint a

HIPA, nem úgy került kialakításra, hogy azt a HÉA-ra jellemző módon a végző fogyasztóra hárítsák.

58 Ebből a szempontból az ilyen adó különbözik az olyan hozzájárulástól, amely a Dansk Denavit és Poulsen Trading ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet tárgyát is képezte, és amelyet ezen ítélet 14. pontja a HÉA közös rendszerével összeegyeztethetetlennek minősített, mivel e hozzájárulást arra szánták, hogy – amint az említett ítélet 3. pontjából következik – a végző fogyasztóra hárítsák. A szóban forgó hozzájárulást a HÉA esetében alkalmazottal azonos adóalapra vetették ki, és az utóbbival párhuzamosan igényelték vissza, amint az az ítélet 8. pontjából is következik.

59 Következésképpen: még ha feltételezzük is, hogy – amint a KÖGÁZ és társai, valamint a Vodafone eladta – a HIPA-t általánosan alkalmazzák a HIPA-t bevezető önkormányzatok, e körülmény nem elegendő ahhoz, hogy az ilyen adó a hatodik irányelv 33. cikke szerinti forgalmi adónak minősüljön, mivel az ügyleteket nem a HÉA-ra jellemzőhöz hasonló módon terheli (lásd ebben az értelemben a Pelzl és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 27. pontját).

60 A fenti megfontolások összességére tekintettel úgy tűnik, hogy a HIPA jellemzőivel bíró adó oly módon különbözik a HÉA-tól, hogy nem minősíthető a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerinti forgalmiadó-jellegű adónak.

61 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróságok által előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint az alapeljárásban szereplő adó.

62 E körülmények között nem szükséges határozni az első kérdésről, amelyet e bíróságok a csatlakozási okmány X. melléklete 4. fejezete 3. pontjának a) alpontjával kapcsolatban tettek fel.

A költségekről

63 Mivel ezek az eljárások az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróságok előtt folyamatban lévő eljárások egy szakaszát képezik, ezek a bíróságok döntenek 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelvvel 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 33. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint az alapeljárásban szereplő adó.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.