

E. SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. április 27. 1(1)

C?128/05. sz. ügy

Az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

Osztrák Köztársaság

1. A jelen keresetben a Bizottság azt állítja, hogy a nemzetközi személyszállítási tevékenységet végző, nem Ausztriában letelepedett, ott csak alkalmanként szolgáltatást nyújtó, 22 000 eurót meg nem haladó forgalommal rendelkező szolgáltatókkal szemben Ausztriában alkalmazott egyes különleges rendelkezések ellentétesek a hatodik HÉA?irányelvvel.(2)
2. E rendelkezések értelmében az ilyen szállítók nem bocsátanak ki HÉA?-t tartalmazó számlát, illetve nem nyújtanak be HÉA?-bevallást Ausztriában. Ehelyett az e tagállamban általuk el?zetesen megfizetett adót az általuk kés?bb fizetendő adóval tekintik egyenl?nek, és nem jogosultak a többlet levonás vagy visszatérítés útján történ? visszaigénylésére.
3. Ausztria azt állítja, hogy e rendelkezésekre a hatodik irányelv 24. cikke vonatkozik, amely egyszerűsített szabályok alkalmazását teszi lehetővé a kisvállalkozások számára, feltéve, hogy ez nem vezet az adó csökkentéséhez.
4. Az, hogy e védekezés megállja-e a helyét, három alapvet? kérdésen múlik: a „kisvállalkozások” méretét abszolút mérték szerint, vagy a kérdéses tagállamban elért forgalomra tekintettel kell-e meghatározni, a HÉA?formaságok alóli mentesítés valóban „egyszer?sített szabálynak” min?sül-e, valamint adócsökkentéshez vezet-e, és ezért megengedhetetlen?

A vonatkozó közösségi HÉA?szabályok

5. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a HÉA alá tartozik a belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi szolgáltatásnyújtás. A 6. cikk szerint szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek.
6. Ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy „valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül”.(3)
7. A hatodik irányelv 17. és 18. cikke(4) rögzíti a HÉA?rendszer alapját képez? adólevonási

jog keletkezésének, alkalmazási körének és gyakorlásának szabályait. A vonatkozó rendelkezéseket az alábbiak szerint lehet összefoglalni.

8. A 17. cikk (1) és (2) bekezdése értelmében amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból (később fizetendő adó) levonni a számára nyújtott termékek és szolgáltatások után megfizetett adót (előzetesen megfizetett adó).

9. Ugyanezen feltételek esetén azok az adóalanyok, akik nem honosak abban a tagállamban, ahol az előzetesen megfizetett adó felmerült, jogosultak az adó visszatérítésére a nyolcadik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdésében foglalt rendelkezéseknek megfelelően. (5) A nyolcadik irányelv 1. cikke szerint azonban a HÉA-visszatérítési eljárás e személyekre csak akkor alkalmazható, ha emellett a kérdéses tagállamban nem végeztek adóköteles tevékenységet abban az adómegállapítási időszakban, amikor az előzetesen megfizetett adó felmerült.

10. Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak különösen a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie. Az adólevonásnál az adott adómegállapítási időszakban keletkezett, később fizetendő adó összegéből levonják az ugyanazon időszakban előzetesen megfizetett adó összegét (a 18. cikk (2) bekezdése).

11. A hatodik irányelv 22. cikke(6) az adóalanyok kötelezettségeire vonatkozik. A 22. cikk (3) bekezdése a számla kiállítására vonatkozó követelményeket határozza meg, a 22. cikk (4) bekezdése a rendszeres adóbevallás benyújtásának követelményeit határozza meg, a 22. cikk (5) bekezdése pedig előírja, hogy minden adóalany megfizeti az adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő HÉA összegét (más szavakkal: a később fizetendő adó összegéből az előzetesen megfizetett adó levonásával kiszámított összeget).

12. A hatodik irányelv 24., „[a] kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások” című cikkének (1) bekezdése így szól:

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

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

14. A 29. cikk előírja:

„(1) Létrejön a hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottság (a továbbiakban »bizottság«).

(2) A bizottság a tagállamok képviselőiből és a Bizottság képviselőjéből áll. A bizottság elnöke a Bizottság képviselője. A bizottság titkársági ügyeit a Bizottság látja el.

(3) A bizottság elfogadja saját eljárási szabályzatát.

(4) A bizottság, azon pontokon kívül, amelyekről ezen irányelv szerint konzultációt kell folytatni, a hozzáadottértékadó körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő olyan kérdéseket vizsgál meg, amelyeket az elnök saját kezdeményezésére vagy egy tagállam

képviselőjének kérelmére terjeszt elő.”

A vitatott nemzeti szabályozás

15. A Bizottság a nemzetközi személyszállítást végző külföldi vállalkozások esetében levonható adóösszegek kiszámítására vonatkozó átlagos adómértékek megállapításáról szóló, a 2002. március 31-é után keletkezett ügyletek és események tekintetében alkalmazandó szövetségi pénzügyminiszteri rendelet előírásait támadja.(8)

16. E rendelet 1. §-a lehetővé teszi, hogy azok a vállalkozók, akiknek sem lakóhelyük, sem bejegyzett székhelyük, sem telephelyük, sem szokásos tartózkodási helyük nincs Ausztriában, és amelyeknek forgalma az elszámolási időszakban(9) [Ausztriában] nem haladja meg a 22 000 eurót, az alkalmi jellegű, nem Ausztriában nyilvántartásba vett gépjárművekkel és utánfutókkal végzett nemzetközi személyszállításból eredő üzleti forgalmukat illetően levonható adóösszeget az így elért forgalom 10%-át kitevő átlagos adómértékkel számítsák ki,(10) ha a nyújtott szolgáltatás tekintetében nem állítanak ki számlát.

17. A 2. § értelmében az átlagos adómérték minden olyan levonható adóösszeget ellentételez, amely az említett szállítási szolgáltatáshoz kapcsolódik, valamint a 3. § szerint az átlagos adómérték alkalmazása esetén a vállalkozó mentesül a nyilvántartási kötelezettség alól.

18. A közigazgatási eljárás során váltott, a Bizottság keresetéhez csatolt dokumentumokból kitűnik, hogy Ausztria (megkésve, 2004 első felében) a hatodik irányelv 29. cikke alapján felállított, hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottsághoz fordult, hogy a 24. cikk (1) bekezdése szerinti formális konzultáció követelményének eleget tegyen. A Bizottság egyet nem értésének adott hangot a tanácsadó bizottságban, míg a többi tagállam nem nyilvánított véleményt. Ugyanakkor a bizottság – tanácsadó testület lévén – semmiképpen sem fogadhat el kötelező határozatot.

Kérelmek

19. Az EK 226. cikk alapján lefolytatott szabályos közigazgatási eljárást követően a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy az Osztrák Köztársaság – mivel a nem Ausztriában letelepedett, ott személyszállítási tevékenységet végző adóalanyoknak megengedi, hogy ne nyújtsanak be adóbevallást, és ne fizessék meg a HÉA nettó összegét, amennyiben az Ausztriában elért éves forgalmuk nem haladja meg a 22 000 euró összeget, abból kiindulva, hogy ebben az esetben a fizetendő HÉA megegyezik a levonható HÉA-val, valamint az egyszerűsített szabályozás alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlákon vagy a számlákat helyettesítő bizonylatokon nem tüntetik fel az említett adót – nem teljesítette a hatodik tanácsi irányelv 2. és 6. cikkéből, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjából, 17. és 18. cikkéből, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit; továbbá

– kötelezze az alperest az eljárás költségeinek megfizetésére.

20. Ausztria azt állítja, hogy a kérelmet el kell utasítani, és a Bizottságot kötelezni kell a költségek viselésére.

21. Tárgyalás tartását nem kérték, és arra nem is került sor.

Elemzés

Az állítólagos jogsértés terjedelme

22. Ausztria nem tett észrevételt azzal kapcsolatban, hogy a vitatott rendelet összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 2. és 6. cikkével, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjával, 17. és 18. cikkével, valamint 22. cikke (3)–(5) bekezdésével. A védekezését teljes egészében a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdésére alapítja.
23. Ilyen körülmények között a formális megközelítés könnyen arra az eredményre vezethet, hogy minden rendelkezés tekintetében megállapítható a tagállami kötelezettségszegés (mivel azt Ausztria hallgatólagosan elismeri), kivéve, ha a 24. cikk alapján a védekezés sikeres.
24. Ugyanakkor nem hiszem, hogy erre a következtetésre kell jutni. A felsorolt rendelkezések jelentősége különböző. Többek között a 2. és 6. cikk, a 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja, valamint a 17. cikk létrehozta azt a környezetet, amelyben a 18. és a 22. cikkben megállapított eljárási követelményeket alkalmazni kell. Az a kérdés, hogy az Ausztria által alkalmazott, ez utóbbi követelményektől való eltérés megengedhető-e, vagy sem.
25. Semmi nem utal olyasmire a Bizottság állításaiban vagy magukban a vitatott osztrák rendelkezésekben, ami a következő elvekkel ellentétes: a) a szolgáltatásnyújtás a HÉA alá tartozik (2. cikk); b) a személyszállítás szolgáltatásnyújtásnak minősül (6. cikk); c) a nemzetközi személyszállítás teljesítési helye fel van osztva az egyes tagállamokban megtett útszakasz függvényében (a 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja); és d) az adóalany jogosult az előzetesen megfizetett adót az általa később fizetendő adóból levonni, vagy adott esetben megilleti az előzetesen megfizetett adó visszatérítése (17. cikk).
26. Ezzel szemben a vitatott rendelet feltételezi, hogy mindezen elvek alkalmazandók. Lényegében elírja, hogy bizonyos meghatározott körülmények között úgy tekintik, hogy az előzetesen megfizetett és a később fizetendő adó egymást kiegyenlíti, és ebben az esetben a számlázásról, a könyvelésről és az adóbevallásról szóló, a hatodik irányelv 18. és a 22. cikkében meghatározott követelményeket nem veszik figyelembe. A 18. cikkben belül csupán az (1) bekezdés a) pontja és a (2) bekezdés vonatkozik rá, valamint a Bizottság a 22. cikkben csak a (3)–(5) bekezdésre hivatkozik.
27. Következésképpen egyedül ez utóbbi rendelkezések megsértését lehetne megállapítani vagy elismerni, amennyiben az Ausztria által előterjesztett védekezés sikertelen.
28. Emellett a hatodik irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdése szerinti visszatérítési szabályok és a nyolcadik irányelv rendelkezései nem vonatkoznak erre az esetre. Ezen intézkedések csak azokra az adóalanyokra vonatkoznak, akik nem végeztek adóköteles tevékenységet Ausztriában, a vitatott szabályok azonban csak azokra a szállítókra vonatkoznak, amelyek Ausztriában végeztek személyszállítást, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése b) pontjának megfelelően.
29. Ezért az alábbiakban megvizsgálom a felek által vitatott három kérdést: a „kisvállalkozások” és az „egyszerűsített szabályok” fogalmát, valamint az adócsökkentés lehetőségét.

Kisvállalkozások

30. Ausztria azt állítja, hogy a szabályozása megfelel a hatodik irányelv 24. cikke (1) bekezdésének, amely lehetővé teszi a „kisvállalkozások” vonatkozásában az egyszerűsített eljárások alkalmazását.
31. A Bizottság azzal érvel, hogy az osztrák rendelet által adott meghatározás – egy adott

naptári évben az Ausztriában elért forgalom nem haladja meg a 22 000 eurót – nem felel meg a „kisvállalkozások” fogalmának, mert még az Ausztriában nem honos, nagyon nagy vállalkozásoknak is lehet 22 000 eurót meg nem haladó éves forgalma. A „kisvállalkozás” fogalmát a hatodik irányelv nem határozza meg. Ezért olyan közösségi meghatározást kell adni, amely a vállalkozás egészének méretét veszi figyelembe, és nem csupán az egyik tagállamban elért éves forgalmát.

32. A Bizottság a kis? és középvállalkozások meghatározása tekintetében az 1996?os és 2003?as ajánlásaira(11) hivatkozik, amelyek szerint meglehet?sen szigorú kritériumokat kell megszabni ahhoz, hogy az ilyen vállalkozásokra vonatkozó szabályok valóban azokat részesítsék el?nyben, amelyek mérete hátrányt jelent. Az ott megadott meghatározás szerint a „kis? és középvállalkozások” 250 f?nél kevesebb alkalmazottat foglalkoztatnak, és éves forgalmuk nem haladja meg a 40 millió eurót (1996?ban; ezt az összeget 2003?ban 50 millió euróra emelték), vagy éves mérlegf?összegük nem haladja meg a 27 millió eurót (1996?ban; illetve 43 millió eurót 2003?ban). A „kisvállalkozások” 50 f?nél kevesebb alkalmazottat foglalkoztatnak, emellett éves forgalmuk nem haladja meg a 7 millió eurót, vagy éves mérlegf?összegük nem haladja meg az 5 millió eurót (1996?ban; illetve 10 millió eurót 2003?ban, mindkét összeg tekintetében) Az 1996?os ajánlás szerint a vállalkozásnak mindkét esetben függetlennek kell lennie olyan értelemben, hogy a t?kéjében nem rendelkezhet több mint 25%?os részesedéssel olyan vállalkozás, amely nem felel meg a vonatkozó meghatározásnak.

33. Ausztria arra hivatkozik, hogy a 24. cikk széles mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak annak megítélésében, hogy indokolt?e – és ha igen, milyen feltételek mellett – az egyszer?sített HÉA?megállapítási és ?beszedési szabályok bevezetése a kisvállalkozások számára,(12) továbbá azt állítja, hogy a kisvállalkozások meghatározása e mérlegelési jogkörbe tartozik. Emellett több számítást mutat be, amelyek állítása szerint alátámasztják, hogy nagyon valószínűtlen, hogy gyakorlatilag az olyan személyszállítással foglalkozó vállalkozás, amelynek teljes forgalma meghaladja a 40 millió eurót, Ausztriában kevesebb mint 22 000 euró éves forgalommal rendelkezik.

34. Ausztria emellett a hatodik irányelv 24. cikkének (2) és azt követ? bekezdéseire hivatkozik, a mentességek vagy degresszív adókedvezmények tekintetében. Az e rendelkezésekben meghatározott forgalomküszöb csak a tagállamban elért forgalomra vonatkozhat, egyszerűen azért, mert ahol adómentességr?l van szó, a mentesség csak az adott adóztatási joghatóság alá tartozó forgalom tekintetében érvényesül. Ezért a 24. cikk (1) bekezdése szempontjából csak a tagállamban elért forgalom lényeges.

35. Véleményem szerint a Bizottság észrevételei lényegében helyesek, és Ausztria nem bizonyította ennek ellenkez?jét.

36. Noha nem fogadom el, hogy feltétlenül a kisvállalkozások formális meghatározását kell alkalmazni a HÉA?val összefüggésben, amikor azt nem kifejezetten ezzel összefüggésben határozták meg, e meghatározás mégis hasznos iránymutatást jelent abból a szempontból, hogy a közösségi jogalkotó mit tekint „kis? és középvállalkozásnak” és „kisvállalkozásnak”.

37. Ausztria azt állítja, hogy a vitatott szabályokat a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése, és nem más szabályok igazolják. Ezt a kijelentést kifejezetten saját védelmében tette, és úgy t?nik, hogy amikor Ausztria a HÉA?val foglalkozó tanácsadó bizottsággal konzultált, ezt azon az alapon tette, hogy a 24. cikk (2) és azt követ? bekezdései alapján létez? lehet?ségeket csak a tagállamban letelepedett adóalanyokra lehet alkalmazni, míg a vitatott rendelkezés csak az Ausztriában nem honos személyekre vonatkozik.

38. Ebb?l következ?en az osztrák rendelkezéseket a 24. cikk (1) bekezdése alapján kell

megítélni.

39. A 24. cikk (1) bekezdése azon az el?feltevésen alapul, hogy a tagállamok számára „a kisvállalkozások általános szabályok szerint történ? adóztatása – azok tevékenysége vagy struktúrája miatt – nehézségekbe ütközne”. Bármilyen rendes olvasatban a „kisvállalkozásokra” vonatkozó hivatkozásnak olyan vállalkozásokat kell magában foglalnia, amelyek objektíve kicsik, és nem azokat a vállalkozásokat, amelyek tevékenysége egy adott tagállamban korlátozott. Ebben a rendelkezésben semmi nem támasztja alá ez utóbbi értelmezést. Semmi nem indokolja továbbá azt a feltételezést, hogy a tagállam nehézségekkel szembesülhet az olyan nagyvállalkozások általános szabályok szerinti adóztatása során, amelynek gazdasági tevékenysége a területén korlátozott, vagy alkalmi jelleg?. Az ilyen vállalkozás alighanem olyan felépítéssel rendelkezik, amely lehetővé teszi számára, hogy a tagállamban a regisztrációs és bevallási követelményeknek eleget tegyen, illetve az adó szempontjából vélhetően képes ott képviseletet biztosítani a hatodik irányelv 21. cikkének (2) bekezdésével(13) összhangban.

40. Az Ausztria által a 24. cikk (1) bekezdése alapján önmagának tulajdonított széles mérlegelési jogkör tekintetében nem gy?zött meg az általa idézett ítélkezési gyakorlat, amely teljességében így szól: „A 24. cikk a tagállamoknak széles mérlegelési jogkört biztosít annak megítélésében, hogy indokolt-e – és ha igen, milyen feltételek mellett – az átalányadózás és az egyszerűsített adómegállapítási és ?beszedési szabályok bevezetése a kisvállalkozások számára. Ennek megfelelően az, hogy valamely tagállam az érdekkörében felmerült okból nem élt e lehet?séggel, még nem zárja ki, hogy a hatodik irányelv 27. cikke szerinti eltér? intézkedések bevezetésére felhatalmazást kérhessen.”(14)

41. Véleményem szerint nem foglalja magában a kisvállalkozások meghatározásának jogkörét az a mérlegelési jogkör, amelynek keretében meghatározható, hogy a kisvállalkozásokra milyen feltételek mellett alkalmazhatók az egyszerűsített szabályok. A Bíróság a Direct Cosmetics ügyben a hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdésének értelmezésével foglalkozott. Ahogyan azt a fenti idézet világossá teszi, az csak annyiban tért ki a 24. cikkre, amennyiben szükséges volt annak megállapításához, hogy a tagállam döntése, miszerint a 24. cikkben foglalt jogköre ellenére nem vezetett be egyszerűsített szabályokat, nem akadályozta abban, hogy a 27. cikk szerinti eltér? intézkedésre felhatalmazást kérjen. Ez a pont nem tekinthet? úgy, hogy teljes és végleges módon elemezte a tagállamok a 24. cikk alapján fennálló jogkörét.

42. Emellett a Bíróság a közelmúltban kifejtette, hogy a hatodik irányelv 24. és 26. cikkét „csak a célja eléréséhez szükséges mértékben” kell alkalmazni,(15) ami azt sugallja, hogy a kérdéses jogkör nem olyan széles, mint ahogyan azt Ausztria állítja.

43. Az Ausztria által bemutatott adatok és számítások álláspontom szerint nem relevánsak. Még ha esetleg igazolhatják is, hogy csak néhány érintett szállító min?sül objektív szempontok szerint nagyvállalkozásnak, nem bizonyíthatják, hogy egyik?jük sem nagyvállalkozás.

44. A Bizottság panasza mögött rejl? kérdés nem az, hogy a vitatott rendeletben szerepl? meghatározás alkalmazható-e (esetleg akár csak f? szabályként) a kisvállalkozásokra, hanem az, hogy kizárja-e a nagyvállalkozásokat. És világos, hogy ezt nem teszi. Nagyon is lehetséges, hogy valamely (talán különösen) nagyméret? vállalkozás, amelynek székhelye Ausztrián kívül van, korlátozott számban, alkalmi személyszállítást végez Ausztriába vagy azon keresztül, és így a 22 000 eurós küszöb alá esik.

45. Azt sem hiszem, hogy Ausztria a hatodik irányelv 24. cikke (2) és azt követ? bekezdéseire bármilyen érvet alapozhat. Még ha az e rendelkezésekben meghatározott küszöb csak az egyes tagállamokban megvalósuló éves forgalomra vonatkozik is, amely feltételezésnek – amint arra a Bizottság rámutat – látszólag nincs alapja az irányelvben, e rendelkezések – amint Ausztria is

hangsúlyozta – teljesen elkülönül? szabályozási rendszert alkotnak.(16)

46. Az Ausztria által hivatkozott két kisebb kérdést gyorsan meg lehet oldani.

47. El?ször is: Ausztria a Tanács és a Bizottság jegyz?könyvbe foglalt nyilatkozatára hivatkozik a hatodik irányelv 24. cikkével összefüggésben. Ugyanakkor a töretlen ítélkezési gyakorlat szerint az irányelv elfogadásához vezet? el?készít? munka során a Tanács jegyz?könyveiben rögzített nyilatkozatok nem használhatók az irányelv értelmezéséhez, ha a kérdéses rendelkezés szövegében nincs hivatkozás a nyilatkozat tartalmára, és így e nyilatkozatoknak nincs jogi jelent?ségük.(17)

48. Másodszor: Ausztria a Gazdasági és Szociális Bizottságnak a hatodik irányelv módosítására vonatkozó bizottsági javaslatról szóló véleményére hivatkozik.(18) Mivel e javaslatot soha nem fogadták el, úgy t?nik számomra, hogy a Gazdasági és Szociális Bizottság err?l szóló véleménye nem lehet jogilag releváns.

Egyszer?sített szabályok

49. A hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy „egyszer?sített [...] szabályokat, például átalányadózási rendszereket” vezessenek be. A Bizottság lényegében azzal érvel, hogy a vitatott rendelet nem egyszer?sített szabályokat, hanem a nyilvántartásba vétel, a bevallás, a számlázás és az elszámolás kötelezettsége alóli teljes mentességet vezet be. Ausztria ismét a Direct Cosmetics ügyben(19) kifejtett széles mérlegelési jogkörre hivatkozik, és hangsúlyozza, hogy a 24. cikk (1) bekezdése nem korlátozza a megengedett egyszer?sítés jellegét, és a 24. cikk (2) bekezdése lehet?vé teszi a mentesítést.

50. Egyetértsek a Bizottsággal. Akármilyen széles az „egyszer?sített szabályok” fogalma, az nem jelentheti az eljárási szabályok teljes mell?zését. A korábban általam már kifejtett okokkal összhangban(20) nem hiszem, hogy a Direct Cosmetics ügyben hivatkozott mérlegelési jogkör magában foglalja azt a lehet?séget, hogy a HÉA-rendszer alóli teljes mentességet válasszák a különleges szabályok alkalmazása helyett. Emellett az a tény, hogy a 24. cikk (2)–(7) bekezdése keretében megengedett a mentesség, inkább meger?síti – mivel e bekezdések elkülönült szabályozási keretet alkotnak, és kifejezetten megengedik a mentesítést –, hogy a 24. cikk (1) bekezdése nem rendelkezik a mentességr?l. Végezetül a példálózó hivatkozás is – „például átalányadózási rendszereket” – megalapozza azt a következtetést, hogy a választott egyszer?sített szabályoknak mégis olyannak kell lenniük, hogy lehet?vé tegyék az adó megfelel? elszámolását, megállapítását és beszedését.

51. Érdekes azt is megemlíteni, hogy a hatodik irányelv 11. cikkét?l lehetséges eltérés szerint Ausztria 2001. január 1?je és 2005. december 31. között személyenként és kilométerenként meghatározott átlagos adóösszeg szerint beszedhette az adót a nemzetközi személyszállítás rá es? része után, amelyet a nem Ausztriában letelepedett személyek nem Ausztriában üzembe helyezett járm?vel végeztek.(21) Következésképpen már alkalmaztak egyszer?sített szabályokat, amikor a vitatott rendeletet elfogadták, ami még kevésbé teszi igazolhatóvá Ausztria állítását, miszerint mentesítheti a szállítókat minden HÉA-elszámolási kötelezettség alól, tekintettel arra, hogy egyszer?sített szabályokat vezethet be.

Az adó lehetséges csökkentése

52. A felek között vitás az a kérdés, hogy adócsökkentéshez vezet?e, ha a levonható, el?zetesen megfizetett adó mértékét a kivethet? kés?bb fizetend? adó mértékével egyenl?nek tekintik. A hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdése ezzel kapcsolatban el?írja, hogy „egyszer?sített adómegállapítási és ?beszedési szabályokat, például átalányadózási

rendszereket” vezethetnek be, „feltéve, hogy ez nem vezet az adó csökkentéséhez”. Gazdasági tevékenységet rendszerint csak akkor folytatnak, ha nyereséges, ami magában foglalja, hogy az értékesítés összege rendszerint meghaladja a beszerzések értékét. Ugyanilyen módon a későbbi fizetendő adó összege rendszerint meghaladja az előzetesen megfizetett adó összegét. Ha ez nem így lenne, a HÉA nem adó lenne, hanem haszon. Ezért logikusnak tűnik azt mondani, hogy az olyan rendelkezés, amely szerint az előzetesen megfizetett adót kiegyenlíti a későbbi fizetendő adó, rendszerint a beszedett adó csökkentéséhez vezet.

53. Ez azonban valószínűleg nem érvényes minden esetben. Noha semmilyen adó beszedésére nem kerül sor, ha úgy tekintik, hogy az előzetesen megfizetett adó kiegyenlíti a későbbi fizetendő adót, az az összeg, amelyre egyébként az adóhatóságok számíthattak volna, bizonyos körülmények között nullára vagy akár negatív összegre jön ki. Bármely gazdasági tevékenység végezhető ciklikusan vagy akár strukturálisan úgy, hogy nem nyereséges, vagy éppen veszteséges, illetve az értékesítésre alacsonyabb adókulcs vonatkozik, mint a beszerzésre, így nyereség még akkor is termelődhet, ha nem keletkezik HÉA-többlet.

54. A HÉA átlagos mértéke Ausztriában 20%, ugyanakkor 10%-os csökkentett adómérték alkalmazandó a személyszállításra.(22) Ebből eredően ha a szállító által az átlagos adómértéken beszerzett alapanyag értéke azon szolgáltatások értékének a fele, amelyeket csökkentett adómértéken értékesít, az előzetesen megfizetett adó meg fog egyezni a későbbi fizetendő adóval. Ha több mint a fele, az előzetesen megfizetett adó meg fogja haladni a későbbi fizetendő adót, és a szállító rendszerint visszaigényelheti a különbséget. Ezt természetesen nem teheti meg a vitatott szabályok esetén.

55. Az osztrák kormány álláspontja ezért lényegében az, hogy a rendszer által érintett szállítók rendszerint az alapanyagot Ausztriában az átlagos HÉA-kulcs szerint szerzik be, amely alapanyag értéke megközelítőleg fele az ott nyújtott adóköteles szállítási szolgáltatások értékének, így nincs szó adócsökkentésről.

56. E feltételezés önkényesnek tűnhet, és a Bizottság valóban annak tekinti az Ausztria által a számítások alapjául használt adatokat. Ugyanakkor – noha rendszerint feltételezhető, hogy a nem Ausztriában letelepedett és ezen országba vagy azon keresztül csak alkalmanként szállító az alapanyagot főként máshol szerzi be – az osztrák kormány rámutat, hogy a dízelolaj ára Ausztriában annival olcsóbb, mint a szomszédos országokban, hogy arra bátorítja a szállítókat, hogy az ott megtett útszakaszhoz képest aránytalanul nagy tételben vásároljanak belőle.(23) Emellett Ausztria azzal is érvel, hogy autópálya/matrix díja, más úthasználati díjak, a parkolás és az esetleges javítás költsége is felmerül. Ezért megalapozottan feltehető, hogy a vitatott rendszer, amely lényegében az értékesítés összegének 10%-ánál „rögzíti” a levonható, előzetesen megfizetett HÉA-t – ahelyett hogy a jelenlegi szintjén lehetővé tenné annak levonását – valószínűleg nem vezet adócsökkentéshez.

57. Nem hiszem, hogy szükséges, vagy akár lehetséges, hogy a Bíróság bármilyen részletes elemzést végezzen az Ausztria által megadott adatok alapján. Ezen adatok megválasztása – a megtett távolság, az utasok száma, az üzemanyag fogyasztás stb. – valamennyire mindenképpen önkényes.(24) Ugyanakkor a számításokat alátámasztó feltételezések – az Ausztriában alkalmazott általános és csökkentett HÉA-kulcsok, az Ausztria és a szomszédos államok között az üzemanyagár tekintetében fennálló különbségek – érvényesnek tűnnek, és látszólag megalapozzák azt a következtetést, hogy nem lehet biztosan megállapítani az adó csökkentését.

58. Ausztria emellett egy másik érvre is hivatkozik, amelyet a Bizottság szintén elutasít. Nevezetesen: ahol az esetlegesen elvesztett adó összege alacsony, lényeges figyelembe venni a felmerülő igazgatási költségeket, amikor felméri, hogy megvalósult-e bármilyen adócsökkentés. A Bizottság azzal válaszol, hogy a 24. cikk (1) bekezdése az adócsökkentést zárja ki, nem pedig a

nettó bevétel csökkenését, és nincs arra bizonyíték, hogy a vitatott rendelet hatálya alá tartozó esetekben az igazgatási költségek ténylegesen meghaladják a bevételt.

59. Egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a 24. cikk (1) bekezdésének szövege világos. Az egyszer?sített szabályok nem vezethetnek a felszámított és beszedett adók, azaz a bruttó adóbevétel csökkenéséhez. Más kérdés, hogy vezethetnek-e a nettó adóbevétel csökkenéséhez, ez azonban nem merült fel. Mégis abszurdnak t?nne az egyszer?sített szabályok bevezetését lehetővé tev? rendelkezés olyan értelmezése, hogy az arra kötelezi a tagállamokat, hogy e szabályokat mell?zzék, ha az általános szabályok nagyobb bruttó, de kisebb nettó bevételt eredményeznek. Ebb?l következ?en nem gondolom, hogy az igazgatási költségeket ki lehet zárni a számításból annak értékelésénél, hogy valamely intézkedés megfelel-e a hatodik irányelv 24. cikkének (1) bekezdésében szerepl? feltételnek.

60. Ennek ellenére teljesen igaz, hogy Ausztria az érintett típusú alkalmi személyszállító szolgáltatáshoz kapcsolódó HÉA kezelése során felmerül? igazgatási költségek relatív fontosságáról szóló, valószínűnek t?n? állításoktól eltekintve nem mutatott be bizonyítékot.

61. Összefoglalóan ebb?l a szempontból álláspontom szerint a Bizottság nem tudta bizonyítani azon feltétel megszegését, amely szerint az adó csökkentésére nem kerülhet sor. Ausztria észrevétele, noha nem zár ki minden kétséget, valószínűnek t?nik, és a Bizottság nem cáfolta meg.(25)

A tagállami kötelezettségszegésre vonatkozó következtetés

62. A fenti megfontolásokra tekintettel egyértelm?nek t?nik számomra, hogy a vitatott osztrák szabályok eltérnek a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjától, (2) bekezdését?l és a 22. cikk (3)–(5) bekezdését?l.

63. Ausztria arra hivatkozik, hogy az eltéréseket megalapozza a 24. cikk (1) bekezdése, és egyetértés van a tekintetben, hogy az e rendelkezés által megkövetelt konzultációs eljárást, bár megkésve, de lefolytatták.

64. Ennek ellenére a vitatott szabályok nem esnek a 24. cikk (1) bekezdése által felállított korlátok közé, tekintettel arra, hogy nem korlátozódnak a kisvállalkozásokra, és nem lehet egyszer?sített szabályoknak tekinteni ?ket.

65. Ilyen körülmények között lényegtelen, hogy tényleges adócsökkentés nem következik be, mivel a 24. cikk (1) bekezdésének rendszerében ez olyan feltétel, amely akkor alkalmazható, ha a szabályok már a meghatározott korlátok közé esnek.

A költségekr?l

66. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. E szabályzat 69. cikkének 3. §-a alapján részleges pernyertesség esetén a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.

67. Jelen ügyben a Bizottság kérte a költségek megtérítését. Noha úgy gondolom, hogy a Bizottság igénye eltúlzott volt a kötelezettségszegéssel összefüggésben a hatodik irányelv 2. és 6. cikke, valamint a 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja, illetve a 17. cikke tekintetében, és nem teljes egészében cáfolta meg Ausztria védekezésének egy részét, az a véleményem, hogy a kötelezettségszegés megvalósult, és nincs ok az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-ában megfogalmazott általános szabálytól való eltérésre.

Végkövetkeztetések

68. Következésképpen javasolom, hogy a Bíróság

- a keresetet a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. és 6. cikkére, 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjára és 17. cikkére vonatkozó részében utasítsa el;
- állapítsa meg, hogy az Osztrák Köztársaság – mivel a nem Ausztriában letelepedett, Ausztriában személyszállítást végző adóalanyoknak megengedi, hogy ne nyújtsanak be adóbevallást, és ne fizessék meg a hozzáadottértékadó nettó összegét, ha az általuk elért éves forgalom nem haladja meg a 22 000 eurót, abból kiindulva, hogy ebben az esetben a fizetendő adó összege megegyezik a levonható adó összegével, valamint az egyszerűsített szabályozás alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlákon vagy a számlákat helyettesítő bizonylatokon nem tüntetik fel az említett adót – nem teljesítette az irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjából és (2) bekezdéséből, valamint 22. cikkének (3)–(5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit; és
- kötelezze az Osztrák Köztársaságot a költségek viselésére.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii, 77/388/EGK hatodik, többször módosított tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv).

3 – Ezért például egy Münchenből Veronába tartó buszos utazás részben Németországban, részben Ausztriában, részben Olaszországban teljesülne. A szolgáltatás értéke az egyes tagállamokban megtett út arányában oszlana meg, és a HÉA-t minden útszakasz tekintetében a kérdéses tagállamban alkalmazandó adókulcsnak megfelelően állapítanák meg. Az így kiszámított HÉA-t mindhárom tagállam adóhatóságával szemben el kellene számolni.

4 – Mindkettőt, meglehetősen zavaros módon, ugyanazon irányelv 28f. cikke módosította, amelyet a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) illesztett be; ezt az irányelvet is számos alkalommal módosították a későbbiekben.

5 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-ii 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

6 – A hatályos szöveget, amely a 28h. cikkben található, szintén a 91/680/EGK irányelv iktatta be, és ezt követően szintén számos alkalommal módosították.

7 – F? szabály szerint; ugyanakkor ez az összeg a jelen ügyben nem lényeges körülmények esetén valójában egyes tagállamokban ennél magasabb lehet.

8 – BGBl II, 166/2002. sz.

9 – Itt: naptári év.

10 – Ausztriában a személyszállítás után fizetendő HÉA mértéke 10%, amelynek eredményeképpen e rendelkezés szerint a levonható, elzeteresen megfizetett adó és a késbb fizetendő adó mértéke megegyezik, függetlenül attól, hogy ténylegesen milyen HÉA-mértéket alkalmaztak bármilyen, a szolgáltatást nyújtó által megvásárolt alapanyag, például a dízelolaj esetében.

11 – A kis- és középvállalkozások meghatározásával kapcsolatban 1996. április 3-án kibocsátott 96/280/EK bizottsági ajánlás (HL L 107., 4. o.) – lásd a (22) preambulumbekendést és a melléklet 1. cikkének (1) és (3) bekezdését; a mikro-, kis- és középvállalkozások meghatározásával kapcsolatban 2003. május 6-án kibocsátott 2003/361/EK bizottsági ajánlás (HL L 124., 36. o.) – lásd a melléklet 2. cikkének (1) és (2) bekezdését. Az elbbi ajánlást a kis- és középvállalkozások és a kézműveságazat támogatásáról szóló integrált program keretében fogadták el, míg ez utóbbit közösségi és nemzeti szinten, különösen a strukturális alapokkal és a kutatással összefüggésben elterjedt, kis- és középvállalkozásokra vonatkozó meghatározások közötti eltérések csökkentése érdekében.

12 – A 138/86. és 139/86. sz., Direct Cosmetics egyesített ügyekben 1988. július 12-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3937. o.) 41. pontja.

13 – Ennek szövegét jelenleg a 28g. cikk tartalmazza.

14 – A Direct Cosmetics ügyben hozott, a 12. sz. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 41. pontja.

15 – A C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7101. o.) 27 pontja; a C-280/04. sz., Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10683. o.) 35. pontja.

16 – Megjegyzendő az is, hogy a 24. cikk (1) bekezdésének e rendelkezései nem szerepeltek a hatodik irányelv-rl szóló eredeti javaslatban (HL 1973. C 80., 1. o., 25. cikk), és a jelenleg javasolt átdolgozott irányelvben (COM(2004) 246 végleges) a rendelkezések két csoportja különböz szakaszokban található (274. illetve 275–285. cikk).

17 – Lásd például a C-375/98. sz., Epson Europe ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4243. o.) 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

18 – A Gazdasági és Szociális Bizottság véleménye a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvjavaslatról (HL 1987. C 83., 9. o.), a tervezet száma: COM(86) 444 végleges (HL 1986. C 272., 12. o.).

19 – Hivatkozás a 12. lábjegyzetben és a 40. pontban.

20 – Hivatkozás a 40. és 42. pontban.

21 – A 2001. március 19-i 2001/242/EK tanácsi határozat (HL L 88., 14. o.).

22 – Lásd a Bizottságnak *Az Európai Közösségben alkalmazott HÉA-kulcsok* című dokumentumát, DOC/1636/2005.

23 – Az árakra vonatkozó feltételezést a monitoring szervezetek által publikált adatok rendszerint alátámasztják, lásd például az International Road Transport Union internetes honlapját: <http://www.iru.org/Services/FuelWel.E.html>.

24 – Szintén lényeges lehet itt az az eltérő intézkedés, amely szerint Ausztria a külföldi szállítók által végzett nemzetközi személyszállítás esetén a HÉA-t átlagos adóalap után számíthatja fel (lásd az 51. pontot).

25 – Lásd például a C-6/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2005. október 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-9017. o.) 75. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.