



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. szeptember 5.¹

C-385/12. sz. ügy

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

(a Székesfehérvári Törvényszék [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog — Letelepedés szabadsága — A 2006/112/EK irányelv 401. cikke — Bizonyos gazdasági ágazatokban folytatott bolti kiskereskedelmi tevékenységre kivetett nemzeti adó — Progresszív adómérték árbevételén alapuló adóalagnál — Csoport tagjaként vagy franchise-rendszerben működő vállalkozások összehasonlítása”

I – Bevezetés

1. Az utóbbi években jelentkező pénzügyi és gazdasági válság okán a tagállamok ismét jelentősebben vesznek igénybe egy hagyományos bevételi forrást: az adókivetést. Ez nemcsak a már fennálló adók alapjának megnövelése formájában történik. Azokon kívül új adók bevezetése is megfigyelhető.
2. Ilyen új adó a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya. A megnövekedett állami pénzügyi szükséglet kielégítése érdekében Magyarország korlátozott ideig olyan adót vetett ki, amely bizonyos vállalkozások árbevételét vette figyelembe, és az ilyen adó vonatkozásában szokatlan progresszív adómérték jellemezte.
3. Az új adóra vonatkozó kritika természetesen nem meglepő. A Bíróság azonban elsősorban azt a kérdést vizsgálja, hogy a bírálat az ilyen adó uniós joggal való összeegyeztethetősége vonatkozásában is megalapozott-e. E vonatkozásban az adóalanyok különösen úgy érvelnek, hogy az adó a progresszív adómérték okán a külföldi vállalkozások hátrányára torzítja a versenyt. Vizsgálni kell, hogy az ilyen versenytorzulás csak kedvezőtlen gazdasági hatást gyakorol, vagy azon túlmenően még az uniós joggal is összeegyeztethetetlen-e.

II – Jogi háttér

4. Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvénnyel (a továbbiakban: 2010. évi XCIV. törvény) Magyarországon adót vezettek be többek között egyes gazdasági ágazatokban a bolti kiskereskedelmi tevékenységre (a továbbiakban: különadó). A törvény 2010. december 4-én lépett hatályba, és visszaható hatállyal az adóalany teljes 2010. évben folytatott tevékenységét, valamint egy azt követő meghatározott időtartamot érintett.

¹ — Eredeti nyelv: német.

5. Ezen adó alapját az adóalany adóévben elért nettó árbevétele képezi. Az adómérték az adóalap mértékétől függ. Az 500 millió HUF-ot (kb. 1,7 millió eurót) meg nem haladó nettó árbevételig az adómérték 0%, ezt követően az adómérték három fokozatban 0,1%-ról 0,4%-ra, végül 100 milliárd HUF-ot (kb. 333 millió eurót) meghaladó nettó árbevétel után 2,5%-ra nő. Ezen progresszív adómérték okán bizonyos árbevételig nem kerül sor adókiivetésre. Ha sor kerül azonban adókiivetésre, az átlagos adómérték, és azáltal a százalékos adóteher annál magasabb, minél nagyobb az árbevétel.

6. A 2010. évi XCIV. törvény 7. §-a szerint a magyar társaságiadó-jog szerinti kapcsolt vállalkozások esetén az adóteher oly módon kerül kiszámításra, hogy először az adómértéket a kapcsolt vállalkozási viszonyban álló minden adóalany árbevételének összegére kell kivetni. Az egyes adóalanyok adóterhét a kapcsolt vállalkozási viszonyban álló minden adóalany árbevételének összegében képviselt arány adja meg. Az eddig alkalmazandó társaságiadó-jog szerint kapcsolt vállalkozásnak minősülnek többek között az olyan adóalanyok, amelyek közül az egyik többségi befolyást gyakorol a másik felett.

III – Az alapügy és a Bíróság előtti eljárás

7. A magyar Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (a továbbiakban: Hervis), sporteszközök forgalmazásával foglalkozik, és ezáltal a különadó hatálya alá tartozik.

8. A Hervis a 2010. évi XCIV. törvény 7. §-a szerinti, az Osztrák Köztársaságban székhellyel rendelkező olyan anyavállalathoz tartozik, amely Magyarországon vagy maga, vagy további kapcsolt vállalkozások révén különösen az élelmiszer-kiskereskedelem területén törekszik árbevétel elérésére, amely szintén különadó alá tartozik. Az adómérték alkalmazása esetében a csoport teljes árbevételének figyelembevétele okán a Hervis lényegesen magasabb átlagos adómérték alá tartozik, mintha csak a saját árbevétele képezné az adó kiszámításának alapját.

9. A Hervis azzal az indokkal kifogásolja a 2010. évi adóztatását, hogy a különadó kivetése sérti az uniós jog különböző rendelkezéseit. Az adó a magyar tulajdonban álló vállalkozásokhoz viszonyítva ugyanis hátrányosan megkülönbözteti a külföldi tulajdonban álló vállalkozásokat, valamint a franchise-formában működő vállalkozásokhoz viszonyítva pedig a saját üzleti modellben tevékenykedő vállalkozásokat. Így éppen az élelmiszer-kereskedelemben a magyar taggal rendelkező társaságok franchise-formában működtetik a boltjaikat, és ezáltal a különadó keretében kikerülnek az árbevételek összegzését, mivel az adó kiszámításakor csak az egyes franchise-vevő árbevétele bír jelentőséggel.

10. Ebben az összefüggésben az időközben a Hervis keresetét elbíráló Székesfehérvári Törvényszék az EUMSZ 267. cikk szerint az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Az EK-Szerződésnek az általános diszkrimináció elvét, (az EUMSZ 18. cikk és [EUMSZ] 26. cikk) a letelepedés szabadságának elvét (EUMSZ 49. cikk) az egyenlő elbánásban részesülés elvét, (EUMSZ 54. cikk) az 54. cikk értelmében vett társaságok tőkéjében való egyenlő részesedés elvét, (EUMSZ 55. cikk) a szolgáltatások szabadsága elvét, ([EUMSZ] 56. cikk) a tőke szabad mozgásának elvét (EUMSZ 63. és [EUMSZ] 65. cikk) és a vállalkozásokra egyenlő adó kivetés elvét (EUMSZ 110. cikk) szabályozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy a bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató adózónak különadót kell fizetnie az 500 millió [HUF]-ot meghaladó éves nettó árbevétele után?

11. A Bíróság előtti eljárásban a Hervis, Magyarország, az Osztrák Köztársaság, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt, és vett részt a 2013. június 18-i tárgyaláson.

IV – A jogkérdésről

A – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága

12. Először is az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Magyarország által vitatott elfogadhatóságát kell vizsgálni.

13. Magyarország azt kifogásolja, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat az ítélkezési gyakorlat követelményeivel szemben nem indokolja meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság miért tartja szükségesnek az uniós jog előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben hivatkozott rendelkezéseinek értelmezését. Különösen nem hivatkozik arra, hogy a magyar különadó milyen módon jár hátrányosan megkülönböztető hatással.

14. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróságnak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában meg kell határoznia az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis ki kell fejtenie azokat a ténybeli körülményeket, amelyekben e kérdések alapulnak. Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meg kell jelölnie azon okokat, amelyek a nemzeti bíróságot arra indították, hogy felvesse az uniós jog értelmezésének kérdését, és meg kell magyaráznia az uniós jogi rendelkezések és az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály közötti kapcsolatot.²

15. E követelményekhez két cél kapcsolódik. Egyrészt ezáltal biztosított, hogy a Bíróság hasznos értelmezést nyújt a nemzeti bíróság számára. Másrészt a minimális mértékű magyarázat lehetővé teszi az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárásban részt vevő tagállamok és más résztvevők számára, hogy hasznos módon állást foglaljanak. Mivel a résztvevők számára csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot továbbítják, annak tartalmaznia kell minden információt ahhoz, hogy a résztvevők az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerint észrevételeket tegyenek.³

16. Valóban kétséges azonban, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem önmagában megfelel a minimális magyarázat követelményének. Így a kérdést előterjesztő bíróság különösen nem mutatja be teljesen, hogy az alapügyben a Hervis által állított hátrányos megkülönböztetés mely jogi és ténybeli körülményeken alapul. Nemcsak a 2010. évi XCIV. törvény 7. §-a vonatkozásában hiányoznak adatok, hanem hiányoznak továbbá a Hervis csoportszerkezetbe történő bevonására, valamint a bel- és külföldi tulajdonban álló vállalkozások, illetve a franchise-rendszerben vagy azon kívül működő vállalkozások adóztatására vonatkozó adatok is.

17. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalma bizonyos körülmények között az előzetes döntéshozatalra utaló határozathoz kapcsolódó célokra vonatkozó alaki követelmények lényeges korlátozása nélkül kiegészíthető azonban további információk forrásokkal.

18. Így különösen a résztvevők írásbeli észrevételei teszik lehetővé a Bíróság számára, hogy az uniós jog hasznos értelmezését nyújtsa.⁴ A jelen eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott adatokat jogi és ténybeli szempontból is kellően kiegészítették a Hervis és Magyarország írásbeli észrevételei.

2 — Lásd a C-242/10. sz. Enel Produzione ügyben 2011. december 21-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-13665. o.) 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. E követelményeket a Bíróság 2012. szeptember 25-i eljárási szabályzatának (HL L 265., 1. o.) 94. cikke is szabályozza, amely azonban a jelen eljárásban még mindenesetre nem alkalmazandó.

3 — Lásd a C-370/12. sz. Pringle-ügyben 2012. november 27-én hozott ítélet 84. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

4 — Lásd ebben az értelemben a C-316/93. sz. Vaneetveld-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-763. o.) 14. pontját.

19. Ezenkívül a jelen eljárásban más résztvevők is tehetek hasznos észrevételeket az előzetes döntéshozatal iránti kérelem vonatkozásában. Ezt először is megerősíti az, hogy az Osztrák Köztársaság és a Bizottság az írásbeli észrevételeikben hasznos módon foglalt állást.⁵ Ráadásul az ott jelentőséggel bíró jogi kérdések részben már nyilvános vita tárgyát képezték, különösen parlamenti kérdés, valamint a Bizottság válasza formájában.⁶ Mivel a jelen ügyben ezenkívül tárgyalásra is sor került, legkésőbb Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételek tudomásulvételét követően végül a többi résztvevő is abban a helyzetben volt, hogy a tárgyalás során hasznos módon állást foglaljon.⁷

20. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tehát elfogadható.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott válasz

21. A kérdést előterjesztő bíróság arra szeretne választ kapni, hogy az EUMSZ különböző rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy az adóalanyok magyar különadót kötelesek fizetni, ha az évi nettó árbevételük meghaladja az 500 millió HUF-ot.

22. A Hervis és az Osztrák Köztársaság előadta, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nem kellő pontossággal került előterjesztésre, és annak átfogalmazását javasolják. Többek között nem említi ugyanis a kérdés az adó különös jellegét, amely az adómérték erős progresszivitása, valamint a franchise-rendszerekre és a leányvállalati rendszerekre vonatkozó eltérő bánásmód okán a külföldi tag kiskereskedelmi vállalkozásait hátrányban részesíti.

23. Nincs lehetőség azonban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés átfogalmazására. A különadó kivetésének a Hervis és az Osztrák Köztársaság által hivatkozott tényleges hatását az uniós jog értelmezésének keretében kell megfelelően figyelembe venni.

24. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben hivatkozott rendelkezéseken kívül a Bíróságnak mindenesetre a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv⁸ (a továbbiakban: héairányelv) 401. cikkének a jelen eljárásra vonatkozó értelmét is vizsgálnia kell annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon.⁹ Ugyanis e rendelkezés éppen az árbevételre kivetett adók uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozik.¹⁰

25. Először is mindazonáltal az elsődleges jognak a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott rendelkezéseit vizsgálom.

1. A termékek adójogi hátrányos megkülönböztetésének tilalma

26. Elsőként azt kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 110. cikk szerinti hátrányos megkülönböztetés tilalma tiltja-e különadó kivetését. E rendelkezés szerint a tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót.

5 — Lásd ebben az értelemben a C-115/97-C-117/97. sz., Brentjens' egyesített ügyekben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6025. o.) 40. pontját és a C-345/06. sz. Heinrich-ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1659. o.) 35. pontját.

6 — Lásd különösen a 2010. december 20-i (E-010535/2010), a 2011. február 2-i (E-000576/2011) és a 2012. január 19-i (O-000009/2012) parlamenti kérdést, valamint a Bizottságnak az E-000576/11 és E-000955/11 kérdésre 2011. március 15-én adott válaszát.

7 — Lásd ebben az értelemben a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Brentjens' egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontját és a C-51/96. és C-191/97. sz., Deliège egyesített ügyekben 2000. április 11-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-2549. o.) 38. pontját.

8 — HL L 347., 1. o.

9 — Lásd a Bíróság e hatásköréhez a 35/85. sz. Tissier-ügyben 1986. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontját és a C-342/12. sz. Worten-ügyben 2013. május 30-án hozott ítélet 30. pontját.

10 — Lásd e tekintetben a Bizottságnak az E-000576/11 és E-000955/11 kérdésre 2011. március 15-én adott válaszát is, amelynek következtében a Bizottság egy vonatkozó panasz alapján már vizsgálta annak lehetőségét, hogy a különadó sérti a héairányelv 401. cikkét.

27. Bár e cikk a termékekre kivetett közvetett adókra is vonatkozik, e rendelkezés hatálya alá nemcsak a termékekre mint olyanra kivetett adók tartoznak. Az EUMSZ 110. cikket olyan adók esetében is tiszteletben kell tartani, amelyeket a termékkel kapcsolatos elválaszthatatlan tevékenységre vetnek ki, amennyiben az adó azonnal megjelenik a termék költségében.¹¹

28. Kétségtelenül lehetséges, hogy a különadó az árbevételen alapuló adóalapja okán közvetlenül megjelenjen a termék költségében, ha nem visszaható hatállyal kerül kivetésre a 2010. naptári évre. Mindenesetre az adó csak akkor sérti az EUMSZ 110. cikk első bekezdését, ha a behozott és a hasonló belföldi termék esetében – legalábbis közvetve¹² – eltérő módon kerül kiszámításra, és ezáltal a behozott terméket legalábbis bizonyos esetekben súlyosabban terheli.¹³ A jelen esetben nem állapítható meg, hogy a különadó miatt a más tagállamokból származó termékekre magasabb adóteher hárul a belföldi termékekhez viszonyítva. Még ha a külföldi tulajdonban álló vállalkozásokra a belföldi tulajdonban álló vállalkozásokhoz viszonyítva magasabb adóteher vonatkozik is, nem nyilvánvaló, hogy a jelen ügyben érintett külföldi tulajdonban álló vállalkozások elsősorban külföldi származású termékeket forgalmazznak.

29. Az EUMSZ 110. cikkel tehát nem ellentétes az olyan különadó, mint amelyet a kérdést előterjesztő bíróság bemutat.

2. A letelepedési jog

30. A továbbiakban vizsgálni kell, hogy az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e a magyar különadó kivetése. E cikk értelmében a tagállamok számára tilos a valamely tagállamban letelepedett társaság más tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. A szabad letelepedés az EUMSZ 49. cikk második bekezdése szerint a gazdasági tevékenység gyakorlására is kiterjed.

31. A jelen ügyben a Hervis anyavállalatát a magyarországi szabad letelepedésben tiltott módon korlátozhatta a különadó kivetése. Ebben az esetben a Hervis is hivatkozhatna az anyavállalat letelepedési jogára az uniós joggal ellentétes különadó számára történő kivetésének megtiltása érdekében.¹⁴

11 — Lásd a C-221/06. sz. Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9643. o.) 43. pontját és a C-206/06. sz. Essent Network Noord és társai ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5497. o.) 44. pontját, mindkét esetben az EK 90. cikk vonatkozásában.

12 — Lásd a 112/84. sz. Humblot-ügyben 1985. május 9-én hozott ítélet (EBHT 1985., 1367. o.) 14. pontját az EGK 95. cikk vonatkozásában, lásd ebben az értelemben a 433/85. sz. Feldain-ügyben 1987. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1987., 3521. o.) 16. pontját és a 252/86. sz. Bergandi-ügyben 1988. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1343. o.) 28. pontját az EGK 95. cikk vonatkozásában.

13 — A 11. lábjegyzetben hivatkozott Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten ügyben hozott ítélet 49. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat az EK 90. cikk vonatkozásában.

14 — Lásd ebben az értelemben a C-1/93. sz. Halliburton Services ügyben 1994. április 12-én hozott ítéletet (EBHT 1994., I-1137. o.).

a) A hátrányos megkülönböztetés

32. A letelepedés szabadsága főszabály szerint tiltja a társaság székhelyén alapuló mindenféle hátrányos megkülönböztetést.¹⁵ Hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása.¹⁶ Ezért tiltja az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk a külföldi és a belföldi székhelyű társaságokra vonatkozó eltérő adójogi bánásmódot, amennyiben a vonatkozó nemzeti intézkedés szempontjából az érintett társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak.¹⁷

33. Első pillantásra nem tűnik ki az olyan magyar adóköteles társaságokra, mint a Hervisre vonatkozó, az anyavállalat székhelyén alapuló eltérő bánásmód a különadóra vonatkozó szabályozásból. A kivetésének módjai nem különböznek az anyavállalat székhelye szerint. A magyar 2010. évi XCIV. törvény tisztán formális szempontból a belföldi társaságok leányvállalatait nem kezeli eltérően a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok leányvállalataihoz viszonyítva.

34. Mindenesetre az EUMSZ 49. cikk tilt a társaság székhelyén alapuló minden közvetett vagy leplezett hátrányos megkülönböztetést is. A leplezett hátrányos megkülönböztetés esetében a társaság székhelyétől eltérő megkülönböztető ismérv alkalmazásáról van szó, amely valójában ugyanahhoz a hátrányosan megkülönböztető eredményhez vezet.¹⁸

35. A Hervis, az Osztrák Köztársaság és a Bizottság különböző állításokat tettek, amelyek arra utalnak, hogy a külföldi társaságokkal szemben leplezett hátrányos megkülönböztetés érvényesül Magyarországon. Ezen állítások az adóköteles külföldi és belföldi tagokkal szembeni állítólagos eltérő bánásmódra vonatkoznak a leányvállalati vagy franchise-rendszerben történő szervezés, valamint a csoportszerkezethez vagy a franchise-rendszerhez történő kapcsolódás alapján. Maguk az eljárás résztvevői csak részben foglalkoztak a 2010. évi XCIV. törvény szabályozásával, és ahelyett túlnyomó részben a különadónak az eltérő forgalmazási rendszerekre kifejtett gyakorlati gazdasági hatásait vitatták meg.

36. A leplezett hátrányos megkülönböztetés vélelmezésekor azonban csak azok a szempontok döntőek, amelyek alapján eltérnek a különadó szabályai. E szabályok a leányvállalati és a franchise-rendszereket, mint olyanokat, nem kezelik eltérően, hanem azon szabályozás következménye az eltérő adóeredmény, amely az adóalany árbevételének mértéke alapján tesz különbséget, és minden társasága árbevételét összegzi. A 2010. évi XCIV. törvényben foglalt megkülönböztető ismérveknek megfelelően – amelyekből az eljárás résztvevői által előadott állítások következnek – ezért a továbbiakban a lehetséges leplezett hátrányos megkülönböztetés vonatkozásában az adóalany árbevételének mértékére vonatkozó ismérvet (ii. alpont), a kapcsolt adóalanyokra vonatkozó ismérvet (iii. alpont) és a forgalmazási szakaszok árbevételére vonatkozó ismérvet (iv. alpont) fogom vizsgálni.

15 — Lásd a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 32. pontját és a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 38. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 — Lásd többek között a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1999. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 30. pontját, a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11673. o.) 46. pontját és a C-459/07. sz. Elshani-ügyben 2009. április 2-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-2759. o.) 36. pontját.

17 — Lásd ebben az értelemben a 16. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 46. pontját és a 15. lábjegyzetben hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélet 36. pontját.

18 — Lásd többek között a C-3/88. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1989. december 5-én hozott ítélet (EBHT 1989., 4035. o.) 8. pontját; a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4017. o.) 14. pontját; a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4809. o.) 10. pontját; a C-329/05. sz. Meindl-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1107. o.) 21. pontját és a C-570/07. és C-571/07. sz., Blanco Pérez és Chao Gómez egyesített ügyekben 2010. június 1-jén hozott ítélet (EBHT 2010., I-4629. o.) 117. és azt követő pontjait.

i. A leplezett hátrányos megkülönböztetés feltételei

37. Először is a leplezett hátrányos megkülönböztetés pontos feltételeit kell tisztázni. A Bíróságnak a letelepedés szabadságára vonatkozó eddigi ítélkezési gyakorlatából ugyanis nem tűnik ki bizonyosan, hogy a társaság székhelyétől eltérő megkülönböztető ismérv mikor vezet valójában ugyanahhoz a hátrányosan megkülönböztető eredményhez.

38. Felmerül egyrészt a kérdés, hogy a székhelyen alapuló eltérő bánásmód megállapításához milyen erősnek kell lennie az összefüggésnek a kiválasztott megkülönböztető ismérv és a társaság székhelye között. A Bíróság eddig mind az esetek többségében történő egyezést,¹⁹ mind pedig a külföldiek pusztán jelentősebb érintettségét figyelembe vette,²⁰ vagy egyszerűen a hátrányos megkülönböztetés veszélyét említette.²¹ Eddig csak az állapítható meg, hogy nem írható elő olyan szempont, amely 100%-ban egybeesik a társaság székhelyével.²²

39. Másrészt nemcsak az összefüggésnek az ítélkezési gyakorlat által megkövetelt mértéke kétséges, hanem azon kérdés is, hogy ezen összefüggésnek a megkülönböztető ismérv jellegéből kell-e következnie,²³ vagy esetlegesebb tényleges kapcsolaton is alapulhat.²⁴ A megkülönböztető ismérv jellege és a társaság székhelye közötti összefüggés azt feltételezné, hogy az ilyen ismérv szokásosan összefügg a társaság székhelyével. Az esetlegesebb tényleges kapcsolathoz ezzel szemben elegendő, hogy ténylegesen fennáll az ilyen összefüggés az adott esetben. E megközelítés azzal jár, hogy az adott helyzet mindenkori változásával ismét megszűnik a leplezett hátrányos megkülönböztetés.

40. Azt javaslom a Bíróság számára, hogy szigorú mércét állapítson meg a leplezett hátrányos megkülönböztetés fennállásához. Ugyanis a leplezett hátrányos megkülönböztetés nem a hátrányos megkülönböztetés tényállásának kiterjesztése, hanem csak azon esetekre kell vonatkoznia, amelyek tisztán formálisan tekintve nem minősülnek hátrányos megkülönböztetésnek, de akként hatnak.

41. A megkülönböztető ismérv és a társaság székhelye közötti összefüggést ezért egyrészt az esetek túlnyomó többségében meg kell tudni állapítani. A külföldiek pusztán jelentősebb érintettsége ennek megfelelően nem elegendő.

42. Másrészt ugyanakkor nem elfogadható a leplezett hátrányos megkülönböztetés azon esetekre történő általános korlátozása, amelyekben az összefüggés a megkülönböztető ismérv jellegéből fakad, és nemcsak inkább véletlenszerű tényleges kapcsolaton alapul.

43. Ugyanis a megkülönböztető ismérvnek a társaság székhelyével való összefüggése mindig tényleges kapcsolaton alapul. Ez érvényes a leplezett hátrányos megkülönböztetés állampolgárság szerinti klasszikus megkülönböztető ismérve, a természetes személy lakóhelye²⁵ vonatkozásában is. A lakóhely és az állampolgárság közötti összefüggés csak azért következik a lakóhelyre vonatkozó megkülönböztető ismérv jellegéből, mert a tagállamban a mindenkori tényleges körülmények között

19 — Lásd a 143/87. sz., Stanton és L'Étoile 1905 ügyben 1988. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3877. o.) 9. pontját; a 18. lábjegyzetben hivatkozott Commerzbank ügyben hozott ítélet 15. pontját; a 18. lábjegyzetben hivatkozott Baxter és társai ügyben hozott ítélet 13. pontját; a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2555. o.) 32. pontját; lásd továbbá a 12. lábjegyzetben hivatkozott Bergandi-ügyben hozott ítélet 28. pontját az EGK 95. cikk vonatkozásában és a C-97/09. sz. Schmelz-ügyben 2010. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10465. o.) 48. pontját a szolgáltatásnyújtás szabadsága vonatkozásában.

20 — Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Blanco Pérez és Chao Gómez egyesített ügyekben hozott ítélet 119. pontját.

21 — Lásd a 19. lábjegyzetben hivatkozott Talotta-ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a 18. lábjegyzetben hivatkozott Blanco Pérez és Chao Gómez egyesített ügyekben hozott ítélet 119. pontját, lásd továbbá a C-175/88. sz. Biehl-ügyben 1990. május 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-1779. o.) 14. pontját a munkavállalók szabad mozgása vonatkozásában.

22 — Lásd ebben az értelemben a C-172/11. sz. Erny-ügyben 2012. június 28-án hozott ítélet 41. pontját a munkavállalók szabad mozgása vonatkozásában.

23 — Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Baxter és társai ügyben hozott ítélet 13. pontját és a 18. lábjegyzetben hivatkozott Blanco Pérez és Chao Gómez egyesített ügyekben hozott ítélet 119. pontját.

24 — Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 9. pontját, lásd továbbá a 12. lábjegyzetben hivatkozott Humblot-ügyben hozott ítélet 14. pontját az EK 95. cikk vonatkozásában.

25 — Lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 28. pontját.

túlnyomó részben annak állampolgárságával rendelkező személyek élnek. Hogy e körülmény mennyiben következik a lakóhely és az állampolgárság közötti összefüggés jellegéből vagy természetéből, nem ítéltető meg az uniós polgárok mobilitására és az állampolgár jogainak jelentőségére tekintettel, a mindenkori tényleges viszonyoktól függetlenül. Ezek azonban változnak, így végül az eltérő bánásmód, amely itt is elismerten a megkülönböztető ismérv jellegéből adódik, szintén a mindenkori tényleges összefüggéseken alapul.

44. A mindenkori tényleges összefüggések figyelembevételével nem ellentétes, hogy ezek változása okán egy nemzeti szabályozás, amely az elfogadásakor még nem volt kétséges az uniós jog szempontjából, hirtelen hátrányosan megkülönböztető jellegűvé válik. A belső piac követelményei szempontjából ugyanis csak az bír jelentőséggel, hogy fennáll-e a letelepedés szabadságának korlátozása, nem pedig az, hogy az felróható-e a történeti nemzeti jogalkotónak.

45. Így a megkülönböztető ismérv és a társaság székhelye közötti tisztán tényleges, inkább véletlenszerű összefüggésből is adódhat a belföldi és a külföldi társaságokra vonatkozó eltérő bánásmód.

46. Végeredményét tekintve akkor áll fenn tehát leplezett eltérő bánásmód a társaság székhelye alapján, ha a mindenkori tényleges összefüggések alapján a nemzeti szabályozásban választott megkülönböztető ismérv az esetek túlnyomó többségében a társaság külföldi székhelyéhez kötődik.

47. A leplezett hátrányos megkülönböztetés megállapításának a leplezett eltérő bánásmódon kívül feltétele azonban az ismérv által megkülönböztetett csoportok objektíve hasonló helyzete.²⁶ Ebben a tekintetben vizsgálendő, hogy a megállapított eltérő bánásmód eltérő tényállásokon alapul-e, és ezáltal kizárt-e a hátrányos megkülönböztetés.²⁷ E további feltétel megakadályozza azt is, hogy a tagállamok csak azért akadályozzák a szabályozásaik érdemileg indokolt megkülönböztetéseinek előírásában, mert a megkülönböztető ismérv – akár csak véletlenül is – összefügg a társaság székhelyével.

ii. Az adóalany árbevételének mértékére vonatkozó ismérv

48. Ennek fényében először is azt kell vizsgálni, hogy az adóalany árbevételének mértékére vonatkozó ismérv, amelyet a magyar különadó az adómérték megállapításához figyelembe vesz, a külföldi társaságok leplezett hátrányos megkülönböztetését valósítja-e meg.

49. A különadóról szóló szabályozások szerint az adómérték az árbevétel mértéke szerint fokozatosan nő. Ennek az a következménye, hogy a magas árbevétellel rendelkező vállalkozások a különadó vonatkozásában az alkalmazandó adómérték tekintetében hátrányosabb bánásmódban részesülnek, mint a kisebb árbevételű vállalkozások. A szabályozásnak az is következménye, hogy azt az adóalanyt, amely a leányvállalati rendszerben számos üzlethelyiséggel rendelkezik, általában magasabb átlagos adómérték terheli a bevétele után, mint a csak egyetlen üzlethelyiséget működtető adóalanyt, mint például a franchise-vevőt.

– Az eltérő bánásmód

50. A leplezett hátrányos megkülönböztetés megállapításának feltétele először is az adóalannyal szembeni, az anyavállalata székhelye szerinti leplezett eltérő bánásmód fennállása. A külföldi és a belföldi társaságokkal szembeni leplezett eltérő bánásmód állna fenn, ha az esetek túlnyomó többségében a magas árbevétellel rendelkező adóalanyt külföldi, míg a kevesebb árbevétellel rendelkező adóalanyt belföldi illetőségű személy működteti.

²⁶ — Lásd a fenti 32. pontot.

²⁷ — Lásd ebben az értelemben a16. lábjegyzetben hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 46. pontját.

51. E megállapítás nem tűnik számomra nyilvánvalónak. Jóllehet általában a magas árbevételű vállalkozások inkább hajlamosak arra, hogy a nemzeti határokon átnyúlva működjenek a belső piacon, és lehet, hogy ezáltal fennáll bizonyos valószínűség arra, hogy az ilyen vállalkozások más tagállamban is magas árbevételre töreksenek és tesznek szert. A magas árbevételű vállalkozásokat azonban ugyanúgy működtetheti belföldi illetőségű személy is.

52. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ilyen leplezett eltérő bánásmód megvalósult-e a vitatott évben fennálló tényleges magyarországi viszonyok alapján.

53. A Hervis által az élelmiszer-ágazat vonatkozásában előterjesztett adatok nem elegendőek ennek feltételezéséhez. Ezen adatok révén megállapítható ugyan, hogy az élelmiszer-kereskedelem területén a külföldi tagokkal rendelkező adóalanyok leányvállalati rendszerben működnek, míg a belföldi tulajdonosokhoz tartozó nagy élelmiszerláncok franchise-rendszerben működnek. Ezen adatok azonban a különadó hatályának csak egy részét érintik, és különösen nem azt az ágazatot, ahol a Hervis maga is tevékenységet folytat. A belföldi és a külföldi illetőségűekkel szembeni leplezett eltérő bánásmódot azonban alapvetően az egész szabályozás vonatkozásában kell megállapítani, és az nem korlátozódhat a szabályozási terület egy bizonyos részére.

54. Hogy a Hervis árbevételének az anyavállalat élelmiszer-kereskedelemben elért árbevételével történő összehasonlítása mennyiben valósít meg leplezett eltérő bánásmódot, nem az árbevétel mértékére vonatkozó ismérvi uniós jogi elfogadhatósága tekintetében bír jelentőséggel, hanem a kapcsolt vállalkozások figyelembevételére vonatkozó ismérvi vizsgálatának keretében értékelendő.²⁸

55. A kérdést előterjesztő bíróság más megállapításaira is figyelemmel a Bírósághoz előterjesztett adatok alapján így nem ismerhető el, hogy a különadó mértékének az árbevétel mértékéhez igazítása a belföldi és a külföldi illetőségűek közötti leplezett eltérő bánásmódot valósít meg.

– Az objektíve hasonló helyzet

56. Ha a kérdést előterjesztő bíróság mégis megállapítja a leplezett eltérő bánásmódot, a továbbiakban vizsgálni kellene, hogy a magas és a kevesebb árbevétellel rendelkező adóalany objektíve hasonló helyzetben van-e a magyar különadó vonatkozásában.

57. A Bizottság e tekintetben csak akkor tagadja, hogy különösen a leányvállalati és a franchise-rendszer vonatkozásában objektíve hasonló helyzet áll fenn, ha az eltérő bánásmódjuk eltérő teherviselési képességnek felel meg. A különadó magasabb mértéke, amely a leányvállalatokhoz tartozó kiskereskedők árbevételeinek összehasonlításából következik, nem jelenti azonban az ilyen vállalkozások magasabb teherviselési képességét. A magasabb teherviselési képesség nemcsak az árbevételt, hanem a költségeket is figyelembe vevő magasabb nyereségből következik.

58. Először is meg kell állapítani, hogy a magas bevétellel és a kevés bevétellel rendelkező adóalanyokkal szembeni eltérő bánásmód éppen olyan jellegű adónak felel meg, amely az adó mértékénél az árbevételt veszi figyelembe. Az eltérő bánásmód ugyanis akkor is fennáll, ha az ilyen adó csak egyetlen egységes adómértéket ír elő. Ugyanis a magas bevétellel rendelkező adóalanyok mindig abszolúte több adót fizetnek, mint a kevesebb bevétellel rendelkező adóalanyok.

28 — Lásd a lenti 64. és azt követő pontokat.

59. A jelen ügyben felmerül ezenkívül a kérdés, hogy a magas és a kevés bevétellel rendelkező adóalany az adómérték vonatkozásában objektíve hasonló helyzetben van-e. Más szóval azt kell tisztázni, hogy az eltérő árbevétel mértéke az egyenlőség szempontjából jogosan vezet-e eltérő adómértékek alkalmazásához. Végül azt kell vizsgálni, hogy van-e olyan szempont, amely igazolja az eltérő bánásmódot. Az ilyen vizsgálat általában az igazolás kérdéskörében merül fel.²⁹

60. Az ilyen vizsgálat dogmatikai besorolásának kérdésétől függetlenül a Bizottsággal együtt az az álláspontom, hogy az adóalany eltérő teherviselési képessége alapvetően igazolhatja eltérő adómérték alkalmazását.

61. Az adómérték emelkedése ennyiben a nyereségadó jogban, azaz a haszon szerint alakuló adók esetében elismert megkülönböztetést képez. Az emelkedés igazolását a Bizottsággal ellentétben az árbevételt alapul vevő adó esetében sem szeretném előre kizárni. Az árbevétel mértéke ugyanis az adózási teherviselési képesség általánosított jelzője lehet, mivel magas árbevétel nélkül nem keletkezhet magas nyereség, illetve mivel a további árbevétel hozama (marginális hozam) a darabonkénti csökkenő állandó költségek miatt nő.

62. Végül, hogy e körülmények között az eltérő árbevétel mértékek igazolják-e az eltérő adómértékek alkalmazását, nem tisztázható az adómérték emelkedése arányosságának vizsgálata nélkül. Ehhez a kérdést előterjesztő bíróságnak egy sor ténybeli körülményt meg kell állapítania, és azokat értékelni kell. Különösen azt kell tisztázni, hogy hogyan oszlik meg az átlagos adóteher valamennyi adóalany között az adóétel különböző fokozataira alkalmazandó adómértékre tekintettel, és hogy ennek megfelelően főszabály szerint hogyan alakul az adóalany árbevételének határhaszonkulcsa.

63. Függetlenül azonban attól a kérdéstől, hogy ezáltal a magas és a kevés bevétellel rendelkező adóalany az adómértékre tekintettel objektíve hasonló helyzetben van-e, a külföldi társaságokra vonatkozó eltérő bánásmód megállapításának hiányában³⁰ az adóalany árbevételének mértékére vonatkozó ismérv nem olyan megkülönböztető ismérv, amely megalapozhatja a külföldi társaságok leplezett hátrányos megkülönböztetését.

iii. A kapcsolt adóalanyokra vonatkozó ismérv

64. A továbbiakban azt kell vizsgálni, hogy a más adóalanyokhoz bizonyos módon kapcsolódó adóalanyokra vonatkozó eltérő bánásmód leplezett hátrányos megkülönböztetést valósít-e meg a társaság székhelye alapján.

65. A magyar különadó az alkalmazandó adómértéket nemcsak az adóalany árbevételének mértékéhez igazítja. Bizonyos körülmények között az adómérték megállapításához még különböző adóalanyok bevétele is összeszámításra kerül. Ez azonban olyan adóalanyok esetében történik, amelyek egy csoporthoz tartoznak, nem pedig olyan adóalanyok esetében, amelyek franchise-rendszerben kapcsolódnak más adóalanyokhoz. Mivel a Hervis egy olyan csoportszerkezetbe tartozik, amely Magyarországon többek között az élelmiszer-kereskedelemben is szert tesz bevételre, magasabb adómérték alá tartozik, mint az az adóalany, amely csak franchise-rendszerbe tartozik.

66. A megkülönböztető ismérv a jelen esetben tehát az adóalany, valamely leányvállalat, illetve valamely franchise-vevőnek egy vállalkozáshoz való kapcsolódásának módja, amely befolyással bír az adóalany üzleti tevékenységére. Egyes esetekben a vállalkozás az adóalany meghatározó tagja, míg más esetekben a vállalkozás bizonyos körülmények között széles körű jogosultságokkal rendelkezik a franchise-szerződés alapján.

29 — Lásd e tekintetben a C-123/11. sz. A-ügyre vonatkozó 2012. július 19-i indítványom 40. és azt követő pontját.

30 — Lásd a fenti 48. és azt követő pontokat.

67. A kérdést előterjesztő bíróságnak a tényleges körülmények alapján először is egyáltalán meg kell állapítania, hogy megvalósul-e a belföldi és a külföldi székhelyű vállalkozásokra vonatkozó leplezett eltérő bánásmód. Ez az eset áll fenn, ha a vitatott évben az adóalany csoportszerkezetbe tartozása esetében az esetek túlnyomó többségében az anyavállalat külföldi székhellyel rendelkezett.

68. Felmerült tehát a kérdés, hogy a csoportszerkezetbe tartozó adóalanyok és a franchise-szerkezetbe tartozó adóalanyok objektíve hasonló helyzetben vannak-e. E tekintetben döntő jelentőséggel bír a különadó árbevételhez igazítása tekintetében, hogy a leányvállalatnak az anyavállalatához való kapcsolódása objektíve hasonló-e a franchise-vevőnek a franchise-adóhoz való kapcsolódásához.

69. A csoport-szerkezetek és a franchise-rendszerek hasonlósága e tekintetben azonban legalábbis a jelen esetben – az anyavállalatnak a leányvállalatra gyakorolt meghatározó befolyása tekintetében – nem áll fenn. E meghatározó befolyás okán ugyanis a leányvállalatok bevételét hozzá kell számítani az anyavállalat bevételéhez. Ugyanis messzemenően a meghatározó anyavállalat kezében van a döntés, hogy a bevételt maga, vagy egy adóköteles leányvállalat révén éri-e el. Ugyanez nem lehetséges azonban a franchise-adók számára a franchise-vevő jogi és gazdasági önállósága miatt.

70. Ezért a franchise-rendszerbe tartozó és a csoportszerkezetbe kapcsolt adóalanyok nincsenek objektíve hasonló helyzetben a magyar különadó mértékének árbevétel szerinti megállapítása tekintetében.

71. A kapcsolt adóalanyokra vonatkozó megkülönböztető ismerv nem vezethet tehát leplezett hátrányos megkülönböztetés megállapításához.

iv. A forgalmazási szakaszok árbevételére vonatkozó ismerv

72. Végül azt kell még vizsgálni, hogy a csak az utolsó forgalmazási szakasz megadóztatása a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok leplezett hátrányos megkülönböztetését valósítja-e meg.

73. A különadóra vonatkozó szabályozás szerint ugyanis csak a bolti kiskereskedelmi tevékenység adóköteles, nem pedig a megelőző forgalmazási szakaszban végzett nagykereskedelmi tevékenység. E különbségtétel az indoka annak, hogy a leányvállalatokkal rendelkező adóalany a franchise-adóból és a franchise-vevőből álló egész rendszerhez viszonyítva adójogi szempontból eltérő bánásmódban részesül, mivel a franchise-adó bevétele egyáltalán nem adóköteles.

74. E különbség az alapja különösen a Hervis kifogásának, amely szerint az élelmiszer-ágazatban, amelyhez a Hervis a különadó vonatkozásában az anyavállalata okán kapcsolódik, eltérő bánásmódban részesülnek a külföldi és a belföldi tulajdonban lévő vállalkozások.

75. Először is a kérdést előterjesztő bíróságnak a leplezett eltérő bánásmód megállapításához e tekintetben is vizsgálnia kellene, hogy az esetek túlnyomó többségében a külföldiek Magyarországon leányvállalati rendszerben működnek-e, míg a belföldiek közvetlenül vagy közvetve franchise-adóként franchise-rendszert működtetnek-e.

76. Amennyiben ez megállapításra kerül, azt kellene vizsgálni, hogy a leányvállalati rendszert működtető vállalkozások és a franchise-adók a magyar különadó vonatkozásában objektíve hasonló helyzetben vannak-e.

77. E tekintetben a Hervis és az Osztrák Köztársaság előadja, hogy a magyar franchise-rendszer alig különbözik a leányvállalatokkal rendelkező integrált kiskereskedelmi vállalkozásoktól. Ez különösen érvényes az egységes márkasztratégia, árubeszerzés, árszabás, eladásösztönzés és elektronikus adatfeldolgozási eljárások tekintetében.

78. Az objektíve hasonló helyzet megítéléséhez azonban nem bír döntő jelentőséggel, hogy az összehasonlítandó csoportok bizonyos vagy számos szempontból hasonlóak. Sokkal inkább az döntő, hogy hasonló helyzetben vannak-e a nemzeti szabályozásra tekintettel.

79. A franchise-adók és a leányvállalati rendszerben működő vállalkozások esetében azonban nem ez az eset áll fenn. Ugyanis a franchise-adók nem tartoznak a különadó hatálya alá, hiszen nem a végső fogyasztónál érnek el bevételt, hanem a franchise-vevőiknél. Így tehát inkább a nagykereskedőkkel vagy a termelőkkel hasonlíthatók össze, amelyek szolgáltatásait a leányvállalati rendszert működtető vállalkozások is igénybe veszik, és amelyek szintén nem tartoznak a különadó hatálya alá. Ha a franchise-adó bevétele is különadó alá tartozna, a termékek kettős adóztatására kerülne sor, mivel mind a franchise-adó szintjén, mind pedig a franchise-vevő szintjén adókiivetésre kerülne sor. Hasonló kettős adóztatásra a leányvállalati rendszert működtető vállalkozások esetében nem kerülne sor.

80. Így a forgalmazási szakaszok árbevételére vonatkozó megkülönböztető ismérv sem vezet a leplezett hátrányos megkülönböztetés megállapításához.

v. Közbenső következtetés

81. A magyar különadóról szóló szabályozások a Bíróság rendelkezésére bocsátott adatok alapján a végeredményt tekintve nem tartalmaznak olyan rendelkezést, amely a társaságokat a letelepedés szabadsága vonatkozásában a külföldi székhelyük okán nyíltan vagy leplezetten hátrányosan megkülönbözteti.

b) Hátrányos megkülönböztetéstől mentes korlátozás

82. A letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hátrányos megkülönböztetésen kívül minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi.³¹

83. Amint azt már más alkalommal kifejtettem, az adójog területén nem lehetséges az e szemponton alapuló vizsgálat, mivel ellenkező esetben minden nemzeti adót vizsgálni kellene az uniós jog szempontjából.³²

84. Ezen álláspontot nemcsak a Bíróság osztja az ítélkezési gyakorlatában, amelyben az adójog területén még nem vizsgálta a letelepedés szabadságának hátrányos megkülönböztetéstől mentes korlátozását. Az adójog alapszabadságok vonatkozásában fennálló különleges helyzetét ezenkívül a Szerződések is megerősítik. Így az EUMSZ-nek az adójog területére vonatkozó uniós jogalkotásról szóló számos rendelkezése kiemelt alaki feltételeket ír elő,³³ és ezáltal hangsúlyozza a tagállamok adójogi szuverenitását.

c) Közbenső következtetés

85. Így meg kell állapítani, hogy a Bíróság elé terjesztett adatok alapján a Hervis anyavállalatát a különadó kivetése nem korlátozta tiltott módon a magyarországi szabad letelepedésében.

31 — Lásd csak a 15. lábjegyzetben hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélet 33. pontját, a 18. lábjegyzetben hivatkozott Blanco Pérez és Chao Gómez egyesített ügyekben hozott ítélet 53. pontját, valamint a C-380/11. sz. DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

32 — Lásd részleteiben a C-498/1. sz. X-ügyre vonatkozó 2011. december 21-i indítványom 28. pontját.

33 — A belső piacra vonatkozó jogalkotás vonatkozásában lásd az EUMSZ 114. cikk (2) bekezdését és az EUMSZ 115. cikket, az iparpolitika vonatkozásában az EUMSZ 173. cikk (3) bekezdésének második albekezdését, a környezetvédelmi politika vonatkozásában az EUMSZ 192. cikk (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és az energiapolitika vonatkozásában az EUMSZ 194. cikk (3) bekezdését.

3. A szolgáltatások és a tőke szabad mozgása

86. Mivel a jelen esetben a Hervis meghatározó anyavállalatának letelepedési joga érintett, nem jöhet szóba a tőke szabad mozgása,³⁴ amint azt az eljárás résztvevői is helyesen megállapították. A szolgáltatások és a letelepedés szabadsága közötti versenyhelyzettől függetlenül a jelen esetben nem látom érintettnek a szolgáltatások szabad mozgását, mivel a Hervis tevékenységének tárgya az áruk forgalmazása.

4. A hátrányos megkülönböztetés általános tilalma

87. Mivel az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés általános tilalma a jelenlegi EUMSZ 49. cikkben jelenik meg a letelepedés területén,³⁵ a jelen esetben az EUMSZ 18. cikk a speciális alkalmazási terület okán nem alkalmazandó.

5. A forgalmi adók héairányelv szerinti elfogadhatósága

88. Végül a héairányelv 401. cikkének a jelen különadó uniós jogi elfogadhatósága vonatkozásában fennálló jelentőségére térek ki.

89. E rendelkezés szerint a héairányelv nem akadályozza a tagállamokat abban, hogy olyan adót vessenek ki, amely *nem* rendelkezik a forgalmiadó-jelleggel. Ebből azonban az következik, hogy a tagállamok nem vethetnek ki ilyen jellegű adót.³⁶

90. A jelen esetben valóban felmerül a kérdés, hogy a magyar különadó, amely az árbevételhez igazodik, a héairányelv 401. cikke szerinti forgalmi adó jellegével rendelkezik-e, és ezáltal az uniós jog szerint tilos. A különadó progresszív adómértéke okán jelentős versenytorzuláshoz vezet a magas és a kevés bevétellel rendelkező vállalkozások között. E versenytorzulás azonban, amint láttuk, nem jelent határokon átnyúló hátrányos megkülönböztetést,³⁷ így a különadó nem sérti az alapszabadságokat. Az ilyen versenytorzulás megakadályozására az uniós jogban nemcsak alapvetően az állami támogatásokra vonatkozó jog törekszik, hanem – különösen a forgalmi adók területén – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló rendelkezések is.

91. Tudatában vagyok annak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem terjesztett elő kérdést sem a héairányelv 401. cikke értelmezésére, és az eljárás résztvevői sem nyilatkoztak e kérdéssel kapcsolatban. Ez nem meglepő, ha figyelembe vesszük, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint már akkor is tagadni kell a jelenlegi a héairányelv 401. cikkének megsértését, ha a nemzeti adó nem rendelkezik a hozzáadottérték-adó négy alapvető jellemzőjének valamelyikével.³⁸ E négy alapvető jellemző közé tartozik az adó általános alkalmazása, összegének az árral arányos megállapítása, kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, valamint az előzetesen felszámított

34 — Lásd e tekintetben a C-35/11. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 91. és 94. pontját.

35 — Lásd a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 39. pontját.

36 — Lásd a C-200/90. sz., Dansk Denkavit és Poulsen Trading ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2217. o.) 10. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-347/95. sz. UCAL-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4911. o.) 32. pontját.

37 — Lásd fenti 48. és azt követő pontokat.

38 — Lásd többek között a C-437/97. sz., EKW és Wein & Co ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1157. o.) 23. pontját; a C-101/00. sz., Tulliasiamies és Siilin ügyben 2002. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7487. o.) 105. pontját; a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9373. o.) 27. és azt követő pontját, valamint a C-283/06. és C-312/06. sz., KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8463. o.) 36. pontját, lásd hasonlóképpen korábban a C-347/90. sz. Bozzi-ügyben 1992. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2947. o.) 10. pontját.

adó levonásának biztosítása, hogy az adó minden szakaszban kizárólag a hozzáadott értéket érintse, és végül a végső fogyasztót terhelje.³⁹ A magyar különadó azonban nyilvánvalóan nem rendelkezik sem a harmadik, sem pedig a negyedik jellemzővel, mivel kizárólag a kiskereskedelem forgalmazási szakaszában kerül kivetésre.

92. Mindazonáltal vizsgálni kívánom a héairányelv 401. cikkének a jelen eljárás vonatkozásában fennálló jelentőségét, mivel egyrészt meggyőződésem, hogy e rendelkezés alkalmazásának elvonatkoztatott feltételeit ki kell igazítani e rendelkezés gyakorlati hatékonyságának biztosítása érdekében (ehhez lásd még az a) pontot). Másrészt e feltételek Bíróság általi esetleges kiigazítását követően kétséges, hogy a magyar különadó összeegyeztethető lenne a héairányelv 401. cikkével (lásd ehhez a b) és a c) pontot).

a) A héairányelv 401. cikkének tárgya és célja

93. A forgalmiadó-jellegű adók kivetése tilalmának értelme a következőképpen magyarázható: az Unió közös hozzáadottértékadó-rendszerének fel kell váltania a különböző tagállamokban hatályos különböző forgalmi adókat.⁴⁰ Amint azt a 67/227/EGK irányelv⁴¹ negyedik és nyolcadik preambulumbekzdése mutatja, a forgalmi adót korábban a tagállamok többségében halmozott többfázisú adórendszerben vetették ki, nem pedig hozzáadottérték-adó formájában. A közös hozzáadottértékadó-rendszer révén az Unió minden forgalmi adóját annak bizonyos formája, nevezetesen a hatályos hozzáadottérték-adó váltja fel.

94. Következésképpen a közös hozzáadottértékadó-rendszer nem a hozzáadottérték-adókat hangolja össze, hanem a forgalmi adók szélesebb területét, amennyiben a forgalmi adó bizonyos fajtája – a hatályos hozzáadottérték-adó – kötelező jellegű. Ezen összehangolásnak ellentmondana természetesen, ha a tagállamok a közös hozzáadottértékadó-rendszeren kívül további, bármely típusú forgalmi adót tartanának fenn.

95. Már e körülmények között is túl szűk körű az eddigi ítélkezési gyakorlat megközelítése, amely szerint a nemzeti adó csak akkor ütközik a *forgalmi adó* kivetésének a héairányelv 401. cikkében foglalt tilalmába, ha ezen adó a *hozzáadottérték-adó* alapvető jellemzőivel rendelkezik.⁴² Már Léger főtanácsnok is utalt arra, hogy a Bíróság e megközelítése paradox módon lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy halmozott többfázisú adórendszert vezessenek be ismét, éppen amelynek megszüntetésére a közös hozzáadottértékadó-rendszer szolgál.⁴³ Ugyanis a halmozott többfázisú adórendszer nem rendelkezik a hozzáadottérték-adó alapvető jellemzőivel, mivel nem biztosítja az előzetesen felszámított adó levonását.

96. Továbbá a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti adó akkor rendelkezik a forgalmi adó héairányelv 401. cikke szerinti jellemzőivel, és azáltal az uniós jog szerint tilos, ha veszélyezteti a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését.⁴⁴ E működés azonban éppen azon alapul, hogy a forgalmi adó bizonyos formája – nevezetesen a hatályos hozzáadottérték-adó – minden tagállamban

39 — Lásd többek között 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.) 21. pontját, a 38. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 28. pontját és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját.

40 — Lásd a 38. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 23. pontját és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 31. pontját.

41 — A tagállamok forgalmi adóira vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

42 — Lásd a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 36. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

43 — Lásd Léger főtanácsnok C-130/96. sz. Solisnor-Estaleiros Navais ügyre vonatkozó 1997. március 13-i indítványának (EBHT 1997., I-5053. o.) 42. pontját.

44 — Lásd a 38. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 23–25. pontját és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 31. és 34. pontját, lásd korábban a 295/84. sz. Rousseau Wilmot ügyben 1985. november 27-én hozott ítélet (EBHT 1985., 3764. o.) 16. pontját.

azonos versenyfeltételeket biztosít. A héairányelv (4) preambulumbekzdése szerint ugyanis a közös hozzáadottértékadó-rendszer bevezetésének célja a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ennek során, amennyire csak lehetséges, ki kell küszöbölni azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár uniós szinten torzíthatják.

97. Következésképpen a Bíróság az utolsó jelentősebb határozatában maga is megkövetelte, hogy a nemzeti adónak a hozzáadottérték-adó jellemzőivel történő összehasonlításakor különös figyelmet kell fordítani annak követelményére, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszer semlegessége mindig biztosítva maradjon.⁴⁵ Kérdéses marad, hogy miért csak a hozzáadottérték-adó alapvető jellemzőivel rendelkező adó veszélyeztetheti a versenyfeltételek torzítása révén a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését. Amint azt Stix-Hackl főtanácsnok már jogosan megállapította, a közös hozzáadottértékadó-rendszert valószínűleg jobban zavarná az olyan adó, amelynek alapvető jellemzői megegyeznek a hozzáadottérték-adó lényeges jellemzőivel, azonban vannak azzal ellentétes tulajdonságai is.⁴⁶

98. Az ítélezési gyakorlat szűk megközelítése ellen nemcsak a héairányelv 401. cikkének megfogalmazása szól, amely nem a hozzáadottérték-adó jellemzőit, hanem az attól megkülönböztetendő forgalmi adó jellegét veszi figyelembe. E rendelkezés szűk megközelítése mindenekelőtt annak gyakorlati hatékonyságától fosztja meg azt, mivel olyan nemzeti forgalmi adók kivetését teszi lehetővé, amelyek – mint például a halmozott többfázisú adórendszer szerinti forgalmi adó – a versenyfeltételek torzítása révén veszélyeztethetik a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését.

99. A héairányelv 401. cikkének tágabb értelmezését támasztja alá az ítélezési gyakorlat annyiban, amennyiben bizonyos módon gyakran nyitva hagyta azt, hogy olyan más adók, mint amelyek a hozzáadottérték-adó alapvető jellemzőivel rendelkeznek, az uniós jog szerint tilosak lehetnek-e. A Bíróság álláspontja ugyanis még mindig értelmezhető úgy, hogy *legalábbis az olyan* adó, amely a hozzáadottérték-adó alapvető jellemzőivel rendelkezik, összeegyeztethetetlen a jelenlegi héairányelv 401. cikkével.⁴⁷ Ezek szerint nem lenne kizárt, hogy más adók is összeegyeztethetetlenek lennének azzal.⁴⁸

100. Végeredményét tekintve világosnak tűnik számomra, hogy a héairányelv 401. cikke szerinti adó tilalmának feltétele, hogy a nemzeti adó ne a hozzáadottérték-adó, hanem a forgalmi adó alapvető jellemzőivel rendelkezzen. Ezenkívül e rendelkezés, annak tárgya és célja és az eddigi ítélezési gyakorlat szerint csak azon adókat tiltja, amelyek veszélyeztetik a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését, mivel a verseny feltételeit nemzeti vagy uniós szinten torzítják.

101. A következőkben ezért röviden vizsgálom, hogy milyen hatással bír a jelen ügyre az ítélezési gyakorlat ily módon megváltoztatott megközelítése.

45 — A 38. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet, 29. pontja és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet, 38. pontja.

46 — Stix-Hackl főtanácsnok C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyre vonatkozó 2006. március 14-i indítványának (EBHT 2006., I-9373. o.) 36. pontja.

47 — Lásd ebben az értelemben a 36. lábjegyzetben hivatkozott Dansk Denkvit és Poulsen Trading ügyben hozott ítélet 11. pontját; a C-370/95-C-372/95. sz., Careda és társai egyesített ügyekben 1997. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-3721. o.) 14. pontját; a C-318/96. sz. SPAR-ügyben 1998. február 19-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-785. o.) 22. pontját; a 39. lábjegyzetben hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontját, és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 34. és azt követő pontját.

48 — Lásd e tekintetben a 93/88. és 94/88. sz., Wisselink és társai egyesített ügyekben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2671. o.) 11. pontját, a halmozott többfázisú adórendszer vonatkozásában Alber főtanácsnok C-338/97., C-344/97. és C-390/97. sz., Pelzl és társai egyesített ügyekre vonatkozó 1999. március 18-i indítványának (EBHT 1999., I-3319. o.) 85. pontját is.

b) A forgalmi adó alapvető jellemzői

102. Először is azt kell vizsgálni, hogy a magyar különadó a forgalmi adó héairányelv 401. cikke szerinti alapvető jellemzőivel rendelkezik-e.

103. A forgalmi adó alapvető jellemzői meghatározásának kiindulópontjaként a hozzáadottérték-adónak a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti alapvető jellemzőit vehetjük figyelembe. Ugyanis az utóbbiak már tartalmazzák a forgalmi adó általánosabb fogalmának jellemzőit, valamint a hozzáadottérték-adó különösebb jellemzőit is.

i. Az előzetesen felszámított adó levonásának és az átháríthatóságnak a biztosítása

104. Először is Mischo főtanácsnokhoz és Stix-Hackl főtanácsnokhoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy az előzetesen felszámított adó levonása nem tartozhat a forgalmi adó alapvető jellemzőihez.⁴⁹ Éppen e jellemző akadályozná meg azt, hogy a tagállamok számára megtiltsák a halmozott többfázisú adórendszer újbóli bevezetését, éppen amelynek megszüntetésére szolgál a közös hozzáadottértékadó-rendszer.

105. Az adónak a Bíróság által megkövetelt átháríthatósága a végső fogyasztóra,⁵⁰ amelyet állandóan az előzetesen felszámított adó levonása következményeként mutatnak be,⁵¹ nem feltétele a héairányelv 401. cikke szerinti forgalmiadó-jellegnek. Ugyanis éppen a halmozott többfázisú adórendszerben kérdéses az adó átháríthatósága, mivel nem állnak fenn egyenlő versenyfeltételek. Az adó átháríthatóságára irányuló követelmény egyébiránt végül ahhoz vezetne, hogy éppen a versenyt különösen torzító és ezért az adóalany jelentősen eltérő versenyfeltételei okán nem áthárítható adókra nem vonatkozna a héairányelv 401. cikkének tilalma.

ii. Adókiivetés minden termelési és forgalmazási szakaszban

106. A minden termelési és forgalmazási szakaszban történő adókiivetés jellemzője sem minősül a forgalmi adó alapvető jellemzőjének.⁵²

107. Ezt nemcsak a Bíróság állapította meg már a korábbi ítélkezési gyakorlatában.⁵³ Az egyfázisú adórendszerek ezenfelül is a hatályos hozzáadottértékadó-rendszer alternatívái, mivel a végső fogyasztótól származó bevételre történő alkalmazásukkor főszabály szerint azonos adóeredményhez vezetnek.

iii. Az árral arányos megállapítás

108. Az árral arányos megállapításra vonatkozó jellemző tulajdonképpen a forgalmi adó lényegét jelentő egyik jellemző. Csak akkor beszélhetünk egyáltalán forgalmi adóról, ha az adóalap megállapítására maga az árbevétel alapján kerül sor.

49 — Mischo főtanácsnoknak a 93/88. és 94/88. sz., Wisselink és társai egyesített ügyekre vonatkozó 1989. április 27-i indítványának (EBHT 1989., 2671. o.) 50. pontja és Stix-Hackl főtanácsnoknak a 46. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyre vonatkozó indítványának 110. pontja.

50 — Lásd többek között a 47. lábjegyzetben hivatkozott Careda és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 14. és azt követő pontját, valamint a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 50. és 57. pontját.

51 — Lásd többek között a 39. lábjegyzetben hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 21. pontját, a 38. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 28. pontját és a 38. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját.

52 — A 49. lábjegyzetben hivatkozott Wisselink és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítvány 50. pontja.

53 — Lásd a 48. lábjegyzetben hivatkozott Wisselink és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 11. és azt követő pontját.

109. Nem bír jelentőséggel, hogy a kivetés egyetlen árbevételen vagy bizonyos időszak árbevételeinek összegén alapul, amint a jelen esetben a különadó. Ugyanis, még ha az adó az év teljes bevétele alapján kerül is megállapításra, minden egyes árbevételre kihat.⁵⁴

110. A Bíróság ugyan a korábbi eljárásokban részben a tilalom alkalmazását különösen olyan adó vonatkozásában tagadta, amely a jelen különadóhoz hasonlóan vállalkozások bizonyos csoportjait csak a teljes évi bevétel alapján terhelte.⁵⁵ Az ilyen megállapítás következhet azonban a részben az ítélezési gyakorlatban fennálló félreértésből is, hogy a hozzáadottérték-adót a minden egyes árbevétel után elért hozzáadott értékre vetik ki.⁵⁶ Adótechnikailag azonban nem ez az eset áll fenn, mivel a héairányelv 73. cikke szerinti adóalap a teljes ellenértéket veszi figyelembe.

111. Így a magyar különadó rendelkezik az árral arányos megállapítás jellemzővel.

iv. Általános adókiivetés

112. Végül az általános adókiivetésben álló jellemző is a forgalmi adónak a héairányelv 401. cikke szerinti alapvető jellemzői közé tartozik.

113. Ez következik közvetlenül a héairányelv 401. cikkének értelmezéséből. A rendelkezés ugyanis a nem forgalmiadó-jellegű adók között nevez meg például egyes olyan adónemeket, amelyek bizonyos tartalmú szolgáltatásokra, mint például biztosításból, ingatlanügyletekből vagy játékokból és fogadásokból állnak. Az ilyen különös forgalmi adók így a közös hozzáadottértékadó-rendszer bevezetését követően is elfogadhatók. Így tehát csak az általános forgalmi adók tilosak. Csak ezen adóknak olyan a hatályuk, hogy veszélyeztethetik a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését.

114. A Bíróság eddig általános forgalmi adónak csak az olyan adókat tekintette, amelyek valamennyi gazdasági ügyletet átfogtak a tagállamban.⁵⁷

115. Mindenesetre meg kell állapítani, hogy maga a hatályos hozzáadottérték-adó sem adóztat meg minden bevételt. Így különösen a héairányelv 132. és 135. cikke számos, egyes szolgáltatásokra vagy akár egész ágazatra vonatkozó adómentesítést tartalmaz. E tekintetben az adó általános kivetése nem feltételezheti, hogy valóban minden szolgáltatási tartalom megadóztatásra kerül. Az ilyen értelmezés a héairányelv 401. cikkében foglalt tilalomnak is minden gyakorlatilag jelentőséggel bíró tárgyi hatályát megszüntetné.⁵⁸

116. Különösen az olyan adó esetében, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, amely csak az utolsó forgalmazási szakaszban kerül kivetésre, nem követelhető meg, hogy az az összes bevételre kiterjedjen. A forgalmi adó általános kivetésére tekintettel az ilyen adónál csak az a kérdés merül fel, hogy a végső fogyasztó révén keletkezett bevételre tekintettel általános jellegű-e.

54 — A 48. lábjegyzetben hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítvány 44. és 57. pontja, lásd továbbá Jacobs főtanácsnok C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyre vonatkozó 2005. március 17-i indítványának (EBHT 2006., I-9373. o.) 46. és azt követő pontjait, valamint Stix-Hackl főtanácsnok 46. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyre vonatkozó indítványának 79. pontját.

55 — Lásd a 44. lábjegyzetben hivatkozott Rousseau Wilmot ügyben hozott ítélet 16. pontját, a 39. lábjegyzetben hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 25. pontját, végkövetkeztetését tekintve eltér azonban a 36. lábjegyzetben hivatkozott Dansk Denkvit und Poulsen Trading ügyben hozott ítélet.

56 — Lásd a C-109/90. sz. Giant-ügyben 1991. március 19-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-1385. o.) 14. pontját és a C-208/91. sz. Beaulande-ügyben 1992. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-6709. o.) 18. pontját.

57 — Az 56. lábjegyzetben hivatkozott Beaulande-ügyben hozott ítélet 16. pontja, a C-130/96. sz. Solisnor-Estaleiros Navais ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-5053. o.) 17. pontja, valamint a 38. lábjegyzetben hivatkozott Tulliasiamies és Siilin ügyben hozott ítélet 101. pontja, lásd továbbá a 38. lábjegyzetben hivatkozott EKW és Wein & Co ügyben hozott ítélet 24. pontját.

58 — Lásd ebben az értelemben Saggio főtanácsnok C-437/97. sz., EKW és Wein & Co ügyre vonatkozó 1999. július 1-jei indítványának (EBHT 2000., I-1157. o.) 21. pontját.

117. Attól a kérdéstől függetlenül, hogy e tekintetben mikor beszélünk általános adókivetésről,⁵⁹ hiányoznak ehhez a jelen eljárásban a szükséges adatok az adó hatályát érintően. Így a nemzeti bíróság csak arra mutat rá, hogy a különadó bizonyos, a gazdasági tevékenységek Magyarországon érvényes egységes nomenklatúrájában számokkal jelölt ágazatokban folytatott kiskereskedelmi tevékenységekre vonatkozik. Ebből azonban nem következik, hogy milyen körben adózik a végső fogyasztó révén keletkezett bevétel.

118. A szóban forgó információk alapján nem ítélt meg, hogy az olyan adó, mint a magyar különadó a héairányelv 401. cikke szerinti általános forgalmi adónak minősül-e.

c) A versenyfeltételek torzítása

119. Amennyiben az kerül megállapításra, hogy a magyar különadó esetében a héairányelv 401. cikke szerinti általános forgalmi adóról van szó, az uniós jogi tilalom azt feltételezi továbbá, hogy az adó veszélyezteti a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését, amennyiben nemzeti vagy uniós szinten torzítja a versenyfeltételeket.

120. Ez az eset állhat fenn a különadónál. Ugyanis azonos termékek eladása az adómérték progresszivitása okán végeredményét tekintve adóalanyonként eltérő adóteher alá tartozik. Ez azonban nem érvényes a különadó visszaható hatályú kivetésére tekintettel, amely – mivel ismeretlen volt az árbevétel időpontjában – nem torzíthatta a versenyt.

121. Ezenkívül a különadó kivetésének módja okán a termelési és forgalmazási lánc hossza a héairányelv 1. cikke (2) bekezdése első albekezdésének alapelveivel szemben ismét jelentőséggel bír az adóztatáskor. Amennyiben ugyanis valamely nagykereskedő kiskereskedőknek szállít, a különadó progresszív adóablája szerint nem keletkezik adóteher. Ha azonban a forgalmazási lánc egy szintre csökken, amennyiben a korábbi nagykereskedő nagy kiskereskedőként jár el, az adómérték progresszív jellege okán adóteher keletkezik. A leányvállalati és a franchise-rendszerre vonatkozó eltérő bánásmód is a különadó közös hozzáadottértékadó-rendszer elveivel össze nem egyeztethető kivetésének az eredménye.⁶⁰

122. Ezáltal a magyar különadó progresszív adóablája okán alapvetően veszélyezteti a közös hozzáadottértékadó-rendszer működését, amennyiben a versenyfeltételeket nemzeti szinten torzítja. Az alapszabadságok esetétől eltérően itt a határokon átnyúló versenytorzítás nem követelmény.

d) Közbenső következtetés

123. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elégtelen adatai összefüggésében a különadó általános jellege, valamint azon körülmény vonatkozásában, hogy úgy tűnik, hogy eddig nem játszott szerepet a héairányelv 401. cikkének az alapügyben történő értelmezése, nem javaslom a Bíróságnak a szóbeli szakasz újbóli megnyitását annak érdekében, hogy a résztvevők e tekintetben észrevételeket tegyenek.

124. Célratoróbbnak tűnik számomra a jelen eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett, elsődleges jogra vonatkozó kérdések megválaszolása és egyebekben csak a kérdést előterjesztő bíróság figyelmének a héairányelv 401. cikkének megfelelő figyelembevételére történő felhívása. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatára és az itt előadott megfontolásokra tekintettel nem tartja kizártnak, hogy a magyar különadó sérti a héairányelv 401. cikkét, ismét előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell előterjesztenie.

59 — Lásd e tekintetben a különböző megoldási szempontok vonatkozásában Jacobs főtanácsnok C-347/90. sz. Bozzi-ügyre vonatkozó 1992. március 19-i indítványának (EBHT 1992., I-2947. o.) 14. pontját és Alber főtanácsnok C-318/96. sz. SPAR-ügyre vonatkozó 1997. november 20-i indítványának (EBHT 1998., I-785. o.) 33. pontját.

60 — Lásd fenti 72. és azt követő pontokat.

6. Végkövetkeztetés

125. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést tehát úgy kell megválaszolni, hogy a jelen esetben alkalmazandó, az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott magyar különadó kivetése. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban vizsgálnia kell, hogy a különadó összeegyeztethető-e a héairányelv 401. cikkével.

V – Végkövetkeztetések

126. Következésképpen azt javaslom, hogy a Székesfehérvári Törvényszék előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére a Bíróság a következő választ adja:

Az alapügyben alkalmazandó, az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott magyar különadó kivetése. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban vizsgálnia kell, hogy az ilyen adó összeegyeztethető-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 401. cikkével.