

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2010. június 17.<sup>1</sup>

**I – Bevezetés**

1. Mind a latin jogi közmondás, mind a hatodik hozzáadottértékadó-irányelv<sup>2</sup> és az időközben a hatodik irányelv helyébe lépett 2006/112/EK hozzáadottértékadó-irányelv<sup>3</sup> szerint: *de minimis non curat lex*. Az irányelvek lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy mentesítsék a hozzáadottérték-adó [a továbbiakban: HÉA] alól azon kisvállalkozásokat, amelyeknek éves árbevétele nem halad meg egy bizonyos mértéket.

2. Ez a mentesítés ugyanakkor nem lehetséges, amennyiben ezt az árbevételt nem belső illetőségű gazdasági szereplők érik el. A másodlagos közösségi jog tehát kifejezetten székhelyen alapuló eltérő bánásmódot ír elő az adóalanyok tekintetében.

3. I. Schmelz, az alapügy felperese olyan bevételre tesz szert Ausztriában egy lakás bérbeadásából, amely a kisvállalkozások mentességének határértéke alatt van. Ugyanakkor Ausztriában megtagadták tőle a mentességet,

mivel nem belföldi lakos. Az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Wien [független pénzügyi tanács, bécsi kirendeltség] azt kivanja megtudni, hogy az irányelvek vonatkozó szabályai és a nemzeti átültető rendelkezések összeegyeztethetők-e az alapvető szabadságokkal és az egyenlőség általános elvével. A Birosag előtti eljarasban részt vevő tagállamok, a Tanács és a Bizottság ugy vélik, hogy az eltérő bánásmód alapvetően elfogadható. Az alapvető szabadságok ebből adódó esetleges megsértése igazolható a hatékony adóellenőrzés biztosításához és a visszaélések megelozesehez fűződő érdekkel.

**II – Jogi hátter**

*A – Közösségi jog*

1. A bérbeadásból származó jövedelem adó-jogi kezelése

4. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az ingatlanok

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.); magyar nyelvű különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 23. o.), a tovabbiakban: hatodik irányelv.

3 – A közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), a tovabbiakban: 2006/112 irányelv.

bérbeadása és lízingje mentes a HÉA alól. Az Osztrák Köztársaságot ezzel szemben a csatlakozási okmány<sup>4</sup> feljogosította, hogy 1998. december 31-ig csökkentett adómértéket alkalmazzon az ingatlanok lakáscélú bérbeadására. Ezt a szabályt a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének j) pontja – a 2000/17/EK irányelv<sup>5</sup> által megállapított változatában – határozatlan időre meghosszabbította, azóta pedig bekerült a 2006/112 irányelv 117. cikkének (1) bekezdésébe.

2. A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás

5. A második HÉA-irányelvhez<sup>6</sup> kapcsolódva a hatodik irányelv 24. cikke lehetővé tette, hogy a tagállamok különös szabályozást alkalmazzanak a kisvállalkozásokra (a továbbiakban: kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás). A rendelkezés a következőképpen szól:

„(1) 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 egyszerűsített adómegállapítási és -beszedési szabályokat, például átalányadózási rendszereket, alkalmazhatnak az adó kivetésére és beszedésére, feltéve, hogy ez nem vezet az adó csökkentéséhez.

(2) Addig az időpontig, amelyet a Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag állapít meg, amely azonban nem lehet későbbi időpont annál, amikor a behozatal adóztatása és a kivitel utáni adóvisszatérítés a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban megszűntetésre kerül, a következőket kell alkalmazni:

a) Azon tagállamok, amelyek a Tanács 1967. április 1-jei második irányelvének 14. cikke szerinti választási lehetőséggel éltek, és adómentességeket, illetve degresszív adókedvezményeket vezettek be, fenntarthatják ezeket, valamint a rájuk vonatkozó végrehajtási rendelkezéseket, amennyiben azok a hozzáadottérték-adó rendszerével összhangban állnak.

Azon tagállamok, amelyek adóalanyait mentesség illeti meg, ha éves forgalmuk kevesebb, mint a nemzeti valutában kifejezett 5000 európai elszámolási egységnek megfelelő ellenérték, amelyet az ezen irányelv elfogadása napján érvényes átváltási árfolyamon számítottak ki, felemelhetik ezen adómentességet 5000 európai elszámolási egység határig.

4 – A Norvég Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány XV. melléklete – A csatlakozási okmány 151. cikkében hivatkozott lista – „Adózás” címet viselő IX. fejezete 2. pontjának e) alpontja (HL 1994. C 241., 21. o.).

5 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv módosításáról – az Osztrák Köztársaságnak és a Portugál Köztársaságnak biztosított átmeneti rendelkezésekről szóló, 2000. március 30-i 2000/17/EK tanácsi irányelv (HL L 84., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 333. o.).

6 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.).

Azon tagállamok, amelyek degresszív adókedvezményt alkalmaznak, e kedvezmény felső határát nem emelhetik fel, és e kedvezményt nem alakíthatják még kedvezőbbre;

A tagállamok meghatározott ügyleteket kizárhatnak a (2) bekezdésben előírt szabályozás alól. A (2) bekezdés rendelkezéseit semmi esetre sem lehet alkalmazni a 4. cikk (3) bekezdésében említett ügyletekre.

- b) Azon tagállamok, amelyek e lehetőséggel nem éltek, adómentességet nyújthatnak azon adóalanyoknak, amelyek éves forgalma legalább az ezen irányelv elfogadása napján érvényes átváltási árfolyamon számított 5000 európai elszámolási egységnek megfelelő nemzeti valutában kifejezett érték; adott esetben degresszív adókedvezményeket nyújthatnak azon adóalanyoknak, amelyek éves forgalma meghaladja azon felső határt, amelyet az adott tagállam a mentesség alkalmazására megszabott;

(4) A (2) bekezdés alkalmazásának alapjául szolgáló forgalomnak minősül az 5. és 6. cikkben meghatározott termékértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó – hozzáadottérték-adó nélküli – összeg adóalapot képező része, beleértve a 28. cikk (2) bekezdése szerint az előzetesen megfizetett adó visszatérítésével járó adómentes értékesítéseket, valamint a 15. cikk szerinti adómentes értékesítések összegét, a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ingatlan- és pénzügyi ügyletekből, továbbá a biztosítási szolgáltatásokból származó összegeket is, kivéve, ha ezen ügyletek eseti jellegűek.

- c) Azon tagállamok, amelyekben adómentességgel rendelkeznek azon adóalanyok, amelyek éves forgalma eléri vagy meghaladja az ezen irányelv elfogadása napján érvényes átváltási árfolyamon számított 5000 európai elszámolási egységnek megfelelő nemzeti valutában kifejezett értéket, e mentességet olyan mértékig emelhetik, hogy reálértékét megőrizték.

A vállalkozás materiális vagy immateriális tárgyi eszközeinek elidegenítését azonban az összeg kiszámításánál figyelmen kívül kell hagyni.

(5) Azon adóalanyok, akikre adómentesség vonatkozik, nem jogosultak a 17. cikk szerinti adólevonásra, és számláikon vagy számlát helyettesítő bizonylataikon nem tüntethetnek fel hozzáadottérték-adót.

(3) Az adómentesség és a degresszív adókedvezmény fogalma a kisvállalkozások által alkalmazott termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozik.

(6) Azon adóalanyok, akikre adómentesség vonatkozik, választhatják akár az általános szabályozást, akár az (1) bekezdés szerinti

egyszerűsített szabályokat. Ez esetben jogosultak a nemzeti jogszabályokban esetleg szereplő degresszív adókedvezményekre.

kezesek elfogadásáig, hozzáadottértékadómentességet adhat azoknak az adóalanyoknak, akiknek nemzeti valutában kifejezett éves forgalma kevesebb mint 35 000 ECU-nek megfelelő összeg.”

[...]”

6. A 92/111/EGK irányelv<sup>7</sup> a 28i. cikkel egészítette ki a hatodik irányelvet. E rendelkezés a következő albekezdést építette a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdésébe:

„Új szállítóeszközöknek a 28c. cikk A. részében megállapított feltételek szerinti értékesítéseit, valamint a nem belföldön letelepedett adóalany által végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat minden körülmények között ki kell zárni a (2) bekezdés szerinti adómentességéből.”

7. A Csatlakozási Okmány<sup>8</sup> XV. melléklete – A csatlakozási okmány 151. cikkében hivatkozott lista – „Adózás” címet viselő IX. fejezete 2. pontjának c) alpontja értelmében az Osztrák Köztársaságra a következő rendelkezés érvényes:

„A 24. cikk (2)–(6) bekezdése értelmében az Osztrák Köztársaság, a közösségi rendel-

8. A 24. és a 24a. cikk szabályai, amelyek a hatodik irányelvben bevezették a forgalomra vonatkozó értékhatárt, egyes szerkesztési módosításokkal a 2006/112 irányelv 281–294. cikkébe kerültek át. Ezen irányelv vonatkozó rendelkezései a következőképpen szólnak:

„282. cikk

„Az ebben a szakaszban megállapított adómentességet és degresszív adókedvezményt a kisvállalkozások által végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kell alkalmazni.

283. cikk

(1) Az alábbi ügyletek nem tartoznak az ebben a szakaszban megállapított szabályozás alá:

[...]”

c) a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HÉA-t meg kell fizetni.

7 – A [77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló,] 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelv (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.).

8 – Hivatkozás a 4. lábjegyzetben.

[A 284–286. cikk azon államokra vonatkozik, amelyek 1978. január 1-jét megelőzően már az Európai Közösséghez tartoztak, és lényegében a hatodik irányelv 24. cikkének (2) bekezdésében foglaltakkal azonos szabályozást tartalmaz.]

287. cikk

Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[...]

Ausztria: 35 000 ECU;

[...]

288. cikk

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

1. az adóztatandó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ellenértéke;

I - 10472

2. a 110. és 111. cikk, a 125. cikk (1) bekezdése, a 127. cikk, valamint a 128. cikk (1) bekezdése értelmében az előzetesen megfizetett adó levonásának jogával járó adómentes ügyletek értéke;

3. a 146–149. és a 151., 152. vagy 153. cikk értelmében adómentes ügyletek értéke;

4. az ingatlanügyletek, a 135. cikk (1) bekezdésének b)–g) pontjában említett pénzügyi ügyletek és a biztosítási szolgáltatások értéke, kivéve, ha ezek az ügyletek kiegészítő jellegűek.

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

289. cikk

Az adómentességet élvező adóalanyok nem jogosultak a 167–171. cikknek és a 173–177. cikknek megfelelő HÉA-levonásra, és számláikon nem tüntethetnek fel HÉA-t.

## 290. cikk

Az adómentességet élvező adóalanyok vagy az általános HÉA-szabályozást, vagy a 281. cikkben megállapított egyszerűsített szabályokat választhatják. Ez esetben jogosultak a nemzeti jogszabályokban esetlegesen szereplő degresszív adókedvezményekre.”

meg a 22000 eurót [a 2006-ig hatályos rendelkezés szerint, 2007-től: a 30000 eurót]. Az árbevételre vonatkozó értékhatár szempontjából figyelmen kívül kell hagyni a járulékos ügyletekből eredő árbevételt, ideértve az üzletrész-átruházásból származó árbevételt. Az értékhatár öt naptári éven belüli egyszeri, legfeljebb 15%-os túllépését nem kell figyelembe venni. [...]”

11. Az 1994. évi UStG 6. §-ának (3) bekezdése értelmében:

## B – A nemzeti jog

9. Az 1994. évi UStG [a forgalmi adóról szóló, 1994. évi törvény] – a jelen ügy szempontjából releváns időszakban hatályos – 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontja értelmében az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása főszabály szerint mentes a forgalmi adó alól. Nem mentes ugyanakkor az adó alól az ingatlanok lakáscélú bérbeadása (használati jogának átengedése).

„Az a vállalkozó, akinek árbevétele a 6. § (1) bekezdésének 27. pontja szerint mentes az adó alól, a határozat jogerőre emelkedéséig az adóhivatalnak írásban nyilatkozhat arról, hogy lemond a 6. § (1) bekezdése 27. pontjának alkalmazásáról. A nyilatkozat legalább öt naptári évre kötelezi a vállalkozót. Azt visszavonni csak a naptári év kezdetével kezdődően lehetséges. A visszavonásról legkésőbb e naptári év kezdetét követő első naptári hónap végéig lehet nyilatkozni.”

10. Az 1994. évi UStG 6. §-a (1) bekezdésének 27. pontja alapján emellett adómentes:

### III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

„a kisvállalkozók árbevétele. Kisvállalkozó az a vállalkozó, aki belföldi lakóhellyel vagy székhellyel rendelkezik, és akinek az 1. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja szerinti árbevétele az adott bevallási időszakban nem haladja

12. I. Schmelz német állampolgár, és lakóhelye Németországban van. Tulajdonosa

egy Ausztriában lévő lakásnak, amelyet havi 330 euró és fenntartási díjak megtérítése fejében ad bérbe. A bérlet tekintetében nem számít fel forgalmi adót.

13. Az osztrák hatóságok a bérleti díjbevétel alapján az előzetesen felszámított adó levonásával 2006-ra és 2007-re vonatkozóan 316,15, illetve 334,93 euróban állapították meg. Az érintett években I. Schmelz állítása szerint a Közösség más területéről további bevételre nem tett szert.<sup>9</sup>

14. Mivel I. Schmelz azon az állásponton volt, hogy a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás alapján nem köteles adófizetésre, a határozatok ellen keresetet indított az Unabhängiger Finanzsenat előtt, amely 2009. március 4-i határozatával előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelv 21. pontjával módosított, a tagállamok

forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke szerinti »valamint a nem belföldön letelepedett adóalany által végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat« szövegrész, valamint e rendelkezést a nemzeti jogba átültető szabályozás az EK-Szerződéssel, különösen a hátrányos megkülönböztetés tilalmával (EK 12. cikk), a letelepedés szabadságával (EK 43. és azt követő cikkek), a szolgáltatásnyújtás szabadságával (EK 49. és azt követő cikkek) vagy a közösségi jogi alapjogokkal (az egyenlőség közösségi jogi elvével), tekintettel arra, hogy a rendelkezés eredményeképpen a nem belföldön letelepedett uniós polgárok ki vannak zárva a hatodik irányelv 24. cikkének (2) bekezdése (a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások) szerinti adómentesség alól, miközben a belföldön letelepedett uniós polgárok igénybe vehetik ezen adómentességet, ha az adott tagállam a kisvállalkozóknak az irányelvvvel összhangban adómentességet biztosít?

<sup>9</sup> – Ez a kérdést előterjesztő bíróság későbbi, 2009. március 17-i leveléből derül ki.

2. Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i

2006/112/EK tanácsi irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HÉA-t meg kell fizetni« szövegrész, valamint e rendelkezést a nemzeti jogba átültető szabályozás az EK-Szerződéssel, különösen a hátrányos megkülönböztetés tilalmával (EK 12. cikk), a letelepedés szabadságával (EK 43. és azt követő cikkek), a szolgáltatásnyújtás szabadságával (EK 49. és azt követő cikkek) vagy a közösségi jogi alapjogokkal (az egyenlőség közösségi jogi elvével), tekintettel arra, hogy a rendelkezés eredményeképpen a nem az adott tagállamban letelepedett uniós polgárok ki vannak zárva az irányelv 282. és azt követő cikkei (a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozások) szerinti adómentesség alól, miközben az adott tagállamban letelepedett uniós polgárok igénybe vehetik ezen adómentességet, ha az adott tagállam a kisvállalkozóknak az irányelvvel összhangban adómentességet biztosít?

3. Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: érvénytelen-e a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése és 28i. cikke szerinti »valamint a nem belföldön letelepedett adóalany által

végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásokat« szövegrész az EK-Szerződés 234. cikkének b) pontja értelmében?

4. A 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: érvénytelen-e a hozzáadottértékadórendszerrel szemben szólt irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »a nem abban a tagállamban letelepedett adóalany által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyekben a HÉA-t meg kell fizetni« szövegrész az EK-Szerződés 234. cikkének b) pontja értelmében?
5. A 3. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a Belga Királyság, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Görög Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, Írország, az Olasz Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség, a Holland Királyság, a Portugál Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (az Európai Unió tagállamai), valamint a Norvég Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság között létrejött, a Norvég Királyságnak, az Osztrák Köztársaságnak, a Finn Köztársaságnak és Svéd Királyságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló szerződés és a záróokmány XV. melléklete »Adózás« címet



viselő IX. fejezete 2. pontjának c) alpontja, illetve a hatodik irányelv 24. cikke szerinti »éves forgalma« kifejezés alatt azt az egy évben abban a tagállamban elért forgalmat kell-e érteni, amelynek tekintetében a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozásokat alkalmazzák, vagy e kifejezés alatt a vállalkozó által egy évben a Közösség teljes területén elért forgalmat kell-e érteni?

#### IV – Jogi értékelés

*A – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága*

6. A 4. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv 287. cikke szerinti »éves árbevétele« kifejezés alatt azt az egy évben abban a tagállamban szerzett árbevétel kell-e érteni, amelynek tekintetében a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozásokat alkalmazzák, vagy e kifejezés alatt a vállalkozó által egy évben a Közösség teljes területén szerzett árbevételt kell-e érteni?"

16. A Tanács felveti a kérdést, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható-e. A kérdést előterjesztő bíróság csak utólag állapította meg, hogy I. Schmelznek nincs további bevétele a Közösség területén a vitatott ausztriai bérbeadásból származó bevételén kívül. Amennyiben már az előzetes döntéshozatalra utaló határozat meghozatalakor birtokában lett volna ez az információ, esetleg nem is terjesztett volna elő előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, minthogy ilyen körülmények között I. Schmelz Ausztriában honos adóalanynak minősül.

15. Az eljárásban az osztrák, a német és a görög kormány, valamint az Európai Unió Tanácsa és az Európai Bíróság vett részt, ennek során a görög kormány csak írásbeli, a német kormány pedig csak szóbeli észrevételeket tett.

17. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikkben foglalt eljárás keretében egyedül a jogvitában eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelősséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátossága-ira figyelemmel megítélje egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét ítéletének meghozatalához, másrészt a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, ha a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a

Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni.<sup>10</sup>

18. Így a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmét, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségessé ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.<sup>11</sup>

19. A jelen ügyre vonatkozóan meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság mindössze továbbította I. Schmelz levelét a Bíróságnak. Nem biztos, hogy az abban foglalt információkból végleges következtetéseket vont le a tényállásra vonatkozóan. Ez azonban nem zárja ki a kérelem elfogadhatóságát, mivel alapvetően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy az eljárás mely szakaszában látja indokoltnak a Bíróság megkeresését.<sup>12</sup>

10 – Lásd többek között a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6199. o.) 43. pontját, a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10921. o.) 22. pontját és a C-317/08–C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2213. o.) 25. pontját.

11 – Lásd többek között a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2001, I-2099. o.) 39. pontját, a 10. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 23. pontját és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Alassini és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 26. pontját.

12 – Lásd ilyen értelemben a 141/81–143/81. sz., Holdijk és társai ügyben 1982. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 1982., 1299. o.) 5. pontját és a C-116/02. sz. Gasser-ügyben 2003. december 9-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14693. o.) 27. pontját.

20. Még ha feltételezzük is, hogy az I. Schmelz által adott információ helytálló, ez nem jelenti azt, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása nyilvánvalóan szükségtelen az alapjogvita elbírálásához. Semmi esetre sem egyértelmű ugyanis, hogy I. Schmelzet – ausztriai lakásának bérbeadására korlátozódó bevétele alapján – Ausztriában honosnak, és ezáltal kétségkívül a mentesség hatálya alá tartozónak kell tekinteni.

21. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket meg kell válaszolni.

#### *B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válaszok*

22. Az első és a második, a harmadik és a negyedik, valamint az ötödik és a hatodik kérdés tárgya ugyanaz a probléma. Csak abban térnek el egymástól, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseire (1., 3. és 5. kérdés), illetve a 2006/112 irányelv megfelelő rendelkezéseire irányulnak (2., 4. és 6. kérdés).

23. A (3) preambulumbekzdése értelmében a 2006/112 irányelv a hatodik irányelv átdolgozása, amely elviekben nem eredményez

érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. Azok a rendelkezések, amelyek az átdolgozás során mégis változtak tartalmukban, a fenti preambulumbekzdés értelmében kimerítően fel vannak sorolva az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben (412. cikk). A kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás (281. és azt követő cikkek) ott nincs megjelölve. Éppen ezért a kérdéseket nem kell külön-külön megvizsgálni a hatodik irányelv, illetve a 2006/112 irányelv alapján.

24. A három kérdéscsoport tartalmi szempontból is szorosan összekapcsolódik. A kérdést előterjesztő bíróság e rendelkezéseknek az alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetőségét állítja előtérbe (első és második kérdés).

25. A harmadik és a negyedik kérdés csak az irányelvi rendelkezéseknek az alapvető szabadságokkal való *összeegyeztethetlensége* esetére szól, és arra szolgál, hogy az ebből eredő következményeket tisztázza.

26. Az ötödik és a hatodik kérdést az előterjesztő bíróság arra az esetre veti fel, ha a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás belföldiekre korlátozása *összeegyeztethető* az alapvető szabadságokkal. A kérdések a rendelkezések, pontosabban az azokban szereplő

éves árbevétel fogalmának értelmezésére irányulnak, amely a kisvállalkozás minősítésének az alapja. Az Unabhángiger Finanzsenat azt az alternatívát veti fel, hogy csak a lakóhely/székhely szerinti tagállamban szerzett bevételt vagy a Közösség teljes területén szerzett bevételt kell figyelembe venni.

27. A konkrét kérdések behatóbb vizsgálatát megelőzően szeretnék néhány gondolatot fűzni a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás különös szabályozási jellegéhez, és az e szabályozással elérni kívánt célokhoz. Különösen az a kérdés merül fel, hogy az uniós jogalkotót és a tagállamokat mennyiben kötik az alapvető szabadságok és az uniós jog általános elvei a kisvállalkozások számára megállapított adómentességek meghatározása során.

## 1. Előzetes megjegyzések

a) A kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás mint különös szabályozás

28. Főszabály szerint HÉA-köteles a 2006/112 irányelv 2. cikkében meghatározott valamennyi ügylet, amelyet a 9. cikk értelmében

vett adóalany teljesít. Ugyanakkor az irányelv maga jelentős számú szolgáltatás adómentességéről rendelkezik, amelyeknek a háttérben általában szociálpolitikai célkitűzések állnak.

29. Emellett az irányelv lehetőséget biztosít a tagállamoknak, hogy a harmonizált rendszertől eltérő különös szabályozásokat (XII. cím) és kivételeket (XIII. cím) alkalmazzanak. A különös szabályozások egyike a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás.

30. Amint azt a Bíróság ismételtelen megállapította, az egymást követő irányelvek és a különösen a hatodik irányelv szerinti módon megvalósított harmonizáció még csak részleges.<sup>13</sup> A tervezett harmonizáció még nem valósult meg, minthogy a tagállamok jogosultak arra, hogy továbbra is hatályban tartsanak és elfogadjanak olyan rendelkezéseket, amelyek e felhatalmazás hiányában összeegyeztethetetlenek lennének az irányelvvvel.<sup>14</sup>

31. Már a második irányelv<sup>15</sup> 14. cikke lehetővé tette a tagállamok számára, hogy fenntartsák a HÉA-mentességet a kisvállalkozások

számára, és lemondott a tagállami szabályozások teljes körű harmonizációjáról.<sup>16</sup> Ezt a különös szabályozást – kiegészítve néhány pontosabb szabállyal – átvette a hatodik irányelv 24. cikke, és végül a 2006/112 irányelv 281. és azt követő cikkei.<sup>17</sup> A hatodik irányelvre vonatkozó javaslatában<sup>18</sup> a Bizottság e tekintetben a következőket fejtette ki:

„Az adómentesség és a degresszív adókedvezmény szerepet játszhat azon nehézségek leküzdésében, amelyekkel a kisvállalkozások a HÉA alkalmazása során gyakran szembeesülnek. Emellett ezek egyszerűsíthetik az adóhatóságok munkáját. Ugyanakkor egy olyan általános fogyasztási adó keretében, mint amilyen a hozzáadottérték-adó, nem tekinthető szokványosnak az adómentességek és a degresszív adókedvezmények rendszere. Másrészt az egyes nemzeti különös szabályozások egyidejű fennállása akadályozhatja az adóhatárok lebontását. Alapvetően ez az

13 – A C-165/88. sz., ORO Amsterdam Beheer és Concerto ügyben 1989. december 5-én hozott ítélet (EBHT 1989., I-4081. o.) 21. pontja, a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.) 50. pontja, valamint a C-462/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2008. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-4183. o.) 51. pontja.

14 – Lásd ilyen értelemben a hatodik irányelv 28. cikke szerinti különös szabályozás tekintetében a C-36/99. sz. Idéal tourisme ügyben 2000. július 13-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6049. o.) 38. pontját, a 13. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 51. pontját és a 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 52. pontját.

15 – Hivatkozás a 6. lábjegyzetben.

16 – Lásd a második irányelv hatodik preambuluma.

17 – A kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás nemzeti különös szabályozási jellege tekintetében lásd a hatodik irányelv tizenötödik preambulumbekzdését, valamint a 2006/112 irányelv azonos szövegű (49) preambulumbekzdését: „Lehetővé kell tenni, hogy a tagállamok – a közös rendelkezéseknek megfelelően és a szorosabb összehangolás szem előtt tartásával – továbbra is alkalmazhassák a kisvállalkozásokra vonatkozó különleges szabályozásaikat.”

18 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó 1973. június 29-i bizottsági javaslat (Az Európai Közösségek Hírlevele, kiegészítés 11/73., 25. o.).

oka annak, hogy az itt javasolt szabályozás átmeneti jellegű.”

tagállamok számára, hogy figyelembe vegyék a mindenkori nemzetgazdasági és közigazgatási szerkezetüket.

32. Minthogy a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás egy nem teljes mértékben harmonizált különös szabályozást valósít meg, amely eltér az általános HÉA-rendszertől, megszorítóan kell értelmezni, és csak akkor alkalmazható, ha az általa követett cél eléréséhez szükséges.<sup>19</sup>

33. A kisvállalkozások adómentességének célja a vállalkozások e csoportja versenyképességének erősítése. Emellett az is cél, hogy megkíméljék őket a HÉA megfizetésével járó teherrel, amely tevékenységük szerény nagyságrendje miatt aránytalanul sújtaná őket. Egyúttal a szabályozás az adminisztráció egyszerűsítését is szolgálja, mivel az adóhatóságnak nem kell kisösszegű adótételek beszedésével foglalkoznia nagyszámú kisvállalkozás esetében.

34. Az uniós jogi szabályozás mozgásteret biztosít a tagállamoknak arra, hogy meghatározzák a kisvállalkozásnak való minősülés árbevételi korlátját. Ez lehetővé teszi a

35. A kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozásnak csak azon vállalkozásokat kell kedvezményeznie, amelyek valóban csak kis-mértékű gazdasági tevékenységet fejtenek ki. Az eljárásban részt vevő felek szerint ezt a mentességnek a belföldön letelepedett kisvállalkozásokra történő korlátozása biztosítja. Ez megakadályozza, hogy egyes vállalkozások visszaélészerűen egyszerre több tagállamban használják ki az adómentességet, és hogy a kedvezményben végeredményben olyan vállalkozások részesüljenek, amelyek valójában nem kisvállalkozások. Emellett a belföldi illetékességű adóalanyokra történő korlátozás biztosítja, hogy az adóhatóság bármikor akadály nélkül ellenőrizni tudja, hogy valóban fennállnak-e a kedvezmény nyújtásának feltételei.

b) A részleges harmonizáció következményei a magasabb szintű uniós jog kötelező hatályára nézve

19 – A C-128/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2006. szeptember 28-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9265. o.) 22. pontja, hivatkozással a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 34. pontjára és a C-280/04. sz. Jyske Finans-ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10683. o.) 35. pontjára. Lásd még a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6269. o.) 23. pontját.

36. Kérdés, hogy a tagállamokra és az uniós jogalkotóra nézve azon szabályozási területeken is kötelezőek-e az alapvető szabadságok és az általános jogelvek, ahol nem valósult meg teljes harmonizáció.

37. A Bizottság az Idéal Tourisme ügyre<sup>20</sup> hivatkozva azt az álláspontot képviseli, hogy a tagállamok nem járnak el a közösségi joggal ellentétesen, ha a részben harmonizált közös HÉA-rendszer területén attól eltérő rendelkezéseket fogadnak el. Ugyanakkor tiszteletben kell tartaniuk az elsődleges uniós jog alapvető rendelkezéseit, amikor élnek az irányelv által biztosított szabályozási lehetőséggel. Szabályozásuk akkor egyeztethető össze a rendelkezésekkel, ha az irányelv előírásainak megfelel, és az alapvető szabadságok esetleges korlátozását közérdeken alapuló kényszerítő okok igazolják.

38. Amennyiben az uniós jog megsértésére kerülne sor, ez nem az irányelvre vezethető vissza, hanem arra, hogy az érintett tagállam oly módon élt a mentesítési lehetőséggel, amelyet nem kíván meg közérdeken alapuló kényszerítő ok.

39. A Bizottság ezen álláspontjához csak részben tudok csatlakozni.

40. Az igaz, hogy az adóalanyok eltérő bánásmódban részesülnek a nem teljes harmonizáció miatt attól függően, hogy melyik tagállam rendelkezései vonatkoznak rájuk. Így például Spanyolországban a vállalkozások

kisvállalkozásként részesülnek a mentességben, amennyiben éves árbevételük nem haladja meg a 10000 ECU-nek megfelelő ellenértéket, míg az osztrák adóalanyok tekintetében a korlát 35000 ECU.<sup>21</sup> Ez azonban nem jelent honosságon alapuló hátrányos megkülönböztetést, mivel az eltérő bánásmód nem egy hatóságnak tudható be, és nem ugyanazon szabályozási rendszeren belül adódik, hanem a különböző tagállamok nem harmonizált rendelkezéseinek egyidejű fennállásának következménye.<sup>22</sup> Hasonló helyzetből indult ki a Bíróság az Idéal Tourisme ítéletben.<sup>23</sup>

41. Az is igaz, hogy a tagállamok az uniós jog hatálya alatt maradnak, amikor élnek a hatodik irányelv által biztosított lehetőséggel és a közös HÉA-rendszertől eltérő különös szabályozást alkalmaznak.<sup>24</sup> Az olyan ágazatokban, amelyek nem képezik teljes közösségi szintű harmonizáció tárgyát, a tagállamoknak főszabály szerint fennmarad a hatáskörük az említett tevékenységek folytatására vonatkozó feltételek meghatározására, ám ennek során hatáskörüket a Szerződés által

21 – Lásd a 2006/112 irányelv 287. cikkének 2. és 4. pontját.

22 – Lásd ebben az értelemben a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 20. pontját, a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-883. o.) 28. pontját és a C-96/08. sz. CIBA-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-2911. o.) 25. pontját.

23 – Lásd e tekintetben még a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben előterjesztett indítványom (EBHT 2008., I-2283. o.) 32. és azt követő pontjait.

24 – Lásd ebben az értelemben a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 33. és 34. pontját, valamint az abban az ügyben előterjesztett indítványom 28. és azt követő pontjait.

20 – A 14. lábjegyzetben hivatkozott Idéal Tourisme ügyben hozott ítélet 38. pontja.

biztosított alapvető szabadságok betartásával kell gyakorolniuk.<sup>25</sup>

ha megszüntetnék a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozást.

42. A jelen ügyben ugyanakkor az adóalanyok eltérő bánásmódja nem kifejezetten a nem harmonizált tagállami rendelkezések egyidejű fennállásából adódik, vagy abból, hogy a nemzeti jog kihasználta az uniós jog által lehetővé tett szabályozási mozgásteret. A hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja ugyanis kötelezően előírja, hogy a mentesség hatálya alól ki vannak zárva azon szolgáltatások, amelyeket nem belföldön letelepedett adóalanyok nyújtanak.

43. Amennyiben ez az irányelvekből adódó, az adóalany lakóhelyén vagy székhelyén alapuló eltérő bánásmód összeegyeztethetetlen volna az EUMSZ-szel vagy az annak végrehajtása során alkalmazandó általános jogelvekkel, nem marad mozgásteret a tagállamoknak az irányelvek uniós jognak megfelelő átültetésére. Így a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozást különösen nem terjeszthetik ki a külföldi illetőségű adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokra. Sőt a belföldi és a külföldi illetőségű kisvállalkozásokra vonatkozó egyenlő bánásmódot csak úgy tudnák biztosítani,

44. Az az irányelvi rendelkezés, amely a tagállamok számára az uniós joggal ellentétes cselekvési lehetőséget biztosít, és amely nem teszi lehetővé, hogy e lehetőséggel az uniós joggal összhangban éljenek, maga is ugyanolyan jogellenes volna, mint az a tagállami rendelkezés, amelyet a tagállam egy ilyen lehetőséggel élve fogad el.<sup>26</sup>

45. Ezért az első és a második kérdés megválaszolása során elsősorban azt kell megvizsgálni, hogy az irányelvek szóban forgó rendelkezései nem ütköznek-e az uniós jog magasabb szintű előírásaiba. Amennyiben ez a helyzet, úgy az e rendelkezéseket átültető nemzeti jogszabályok ugyanúgy ellentétesek volnának az elsődleges uniós joggal, mint ma-  
guk az irányelvi rendelkezések.<sup>27</sup>

25 – A C-393/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2007. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-10195. o.) 29. pontja, a C-404/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-10239. o.) 31. pontja, valamint a C-438/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10219. o.) 27. pontja.

26 – Lásd e tekintetben a C-540/03. sz., Parlament kontra Tanács („családegyesítés”) ügyben 2006. június 27-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-5769. o.), amelyben a Bíróság ugyancsak megvizsgálta, hogy a megtámadott irányelv a tagállamokat jogellenes eljárásra hatalmazza-e fel, illetve hogy megfelelő mozgásteret biztosít-e számukra a közösségi joggal összhangban álló átültetéshez (lásd különösen az ítélet 76., 90., 103. és 104. pontját).

27 – Rá kell mutatni ugyanakkor, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárás keretében nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy valamely konkrét belső jogi rendelkezésnek a közösségi joggal fennálló összeegyeztethetőségéről döntsön. A tagállami bíróságok feladata, hogy levonják a következtetéseket a Bíróság által a közösségi jog tekintetében adott értelmezésből, és adott esetben eltekintsenek valamely nemzeti rendelkezés alkalmazásától (ez az állandó ítélkezési gyakorlat, lásd a C-380/05. sz. Centro Europa 7 ügyben 2008. január 31-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-349. o.) 49. és 50. pontját, valamint a C-118/08. sz. Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-635. o.) 23. pontját).

46. A szóban forgó irányelvi rendelkezések érvényességét ugyanakkor nem lehet megítélni anélkül, hogy tisztázva lenne azok értelme. Ezért először az ötödik és a hatodik kérdést vizsgálom meg, mielőtt rátérnék az első és a második kérdésre.

## 2. Az ötödik és a hatodik kérdés

47. Az ötödik és a hatodik kérdésre adandó válasz tekintetében az eljárásban részt vevő felek – amennyiben e kérdésre kitértek – különböző álláspontokat képviselnek. A Bizottság szerint a kisvállalkozási státusz megállapításához a Közösség területéről származó valamennyi árbevétel összegét kell alapul venni. Az osztrák és a német kormány ezzel szemben úgy véli, hogy csak az illetőség szerinti tagállamban elért árbevétel releváns.

48. Minthogy annak megfogalmazása nem ad egyértelmű iránymutatást a megfelelő értelmezésre vonatkozóan, a rendelkezések jelentését annak értelmét és célját figyelembe véve kell meghatározni.

49. A Bizottság értelmezésének alátámasztása érdekében először is a szabályozás céljára

hivatkozik, amely olyan vállalkozások mentesítése, amelyek csak kismértékű gazdasági tevékenységet fejtenek ki. Az irányelvben is tükröződő üzleti egység elvéből kiindulva a tevékenységi körnek az Unió teljes területére ki kell terjednie. Amennyiben csak a lakóhely vagy a székhely szerinti államban elért bevétel vennék figyelembe a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás alkalmazása szempontjából releváns éves árbevétel megállapítása során, akkor elvben olyan vállalkozások is élhetnének a kedvezménnyel, amelyek külföldi tevékenységük összesítése esetén túllépnek az árbevételi korlátot.<sup>28</sup>

50. Az osztrák és a német kormány ezzel szemben az adminisztráció könnyítésére vonatkozó célkitűzést állítja előtérbe.

51. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a kisvállalkozások mentessége olyan nem teljesen harmonizált rendelkezéseken alapul, amelyek csak a belföldön letelepedett adóalanyokra állapítanak meg kedvezményt. A mentesség belföldi adóalanyokra való korlátozásának oka elsősorban az, hogy az adóhatóságok csak a belföldön letelepedett kisvállalkozások

28 – Így lehet érteni a Sharpston főtanácsnok által a C-128/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2006. április 27-én előterjesztett indítvány (EBHT 2007., I-9265. o.) 39. pontjában kifejtett megfontolásokat. Mindenesetre abban az eljárásban nem arról volt szó, hogy az árbevételt a vállalkozás székhelye szerinti állam állapította meg, hanem olyan állam, amelyben az adóalany nem volt honos.



tevékenységét tudják nagyobb ráfordítás nélkül ellenőrizni.

52. Amennyiben az éves árbevételre vonatkozó rendelkezés kiterjedne azon árbevételekre is, amelyre a belföldön letelepedett kisvállalkozások más tagállamokban tesznek szert, úgy a székhely szerinti állam adóhatóságainak költséges vizsgálatokat kellene lefolytatniuk más tagállamok adóhatóságainak bevonásával annak érdekében, hogy ellenőrizni tudják a vállalkozások által erre vonatkozóan benyújtott adatokat. Önmagában az árbevétel meghatározása nem is volna elégséges, amint azt a német kormány helyesen állapítja meg. Azt is meg kellene állapítani, hogy olyan árbevételről van-e szó, amelyet a 2006/112 irányelv 28. cikke alapján kell figyelembe venni az árbevételi korlát szempontjából.

53. Még ha a székhely szerinti állam élhet is a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK rendeletben<sup>29</sup> szabályozott eszközökkel annak érdekében, hogy más tagállamokból információt szerezzen, az ilyen megállapítások szükségessége messzemenően lerontaná a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás egyszerűsítő hatását.

54. Az egyszerűsítés mellett az irányelvnek a kisvállalkozások támogatása is a célja. Ez a cél valószínűleg csak korlátozottan érhető el, ha az árbevétel-megállapítás során figyelmen kívül kell hagyni az illetőség szerinti államon kívülről származó bevételt. Ez ugyanis egyedi esetekben azt eredményezheti, hogy olyan vállalkozások is kedvezményezettjei lesznek a mentességeknek, amelyek uniós szintű árbevételének összege átlépi a kisvállalkozásokra megállapított korlátot.

55. E tekintetben azonban emlékeztetni kell arra, hogy a kisvállalkozások tevékenységüket általában területileg korlátozottan, székhelyükön vagy lakóhelyükön fejtik ki. Ezen adóalanyok vállalkozási szerkezetére tekintettel kivételes az, hogy emellett más tagállamokban olyan árbevételre tesznek szert, amely – a belföldi árbevétellel összeadva – az árbevételi korlát átlépéséhez vezet. A célul tűzött egyszerűsítő hatás elérése érdekében ezért helyénvalónak tűnik egy általánosító megközelítés elfogadása, és a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás árbevételi korlátját megállapító rendelkezések szempontjából az esetleges külföldi árbevételek figyelmen kívül hagyása. El kell fogadni, hogy egyes ritka esetekben a támogatásra vonatkozó célkitűzés sérül, mivel máskülönben az egyszerűsítésre

<sup>29</sup> – HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.

vonatkozó célkitűzés csorbulna jelentős mértékben.

terméket magánfogyasztásra szánják. Ezért a HÉA-rendszertől nem idegen, hogy valamely vállalkozás bevételeit elkülönülten kezeljék attól függően, hogy melyik tagállamban adóztatják őket.

56. Amennyiben egyes esetekben a vállalkozások mégis árbevételre tesznek szert a székhelyük szerinti államon kívül, ezen értelmezés szerint ezekre az árbevételekre nem terjed ki a mentesség. Abban a tagállamban ugyanis, amelyben a szóban forgó árbevétel keletkezik, a mentesség nem alkalmazandó, mivel ott az egy külföldi adóalany árbevételének minősül.

59. Következésképpen az ötödik és a hatodik kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelvnek – az 1994-es Csatlakozási Okmány XV. melléklete – A csatlakozási okmány 151. cikkében hivatkozott lista – „Adózás” címet viselő IX. fejezete 2. pontjának c) alpontjával összefüggésben értelmezett – 24. cikke szerinti és a 2006/112 irányelv 287. cikke szerinti éves forgalom alatt azon árbevételek összegét kell érteni, amelyre az adóalany egy éven belül a letelepedése szerinti tagállamban szert tesz.

57. Az üzleti egység elve, amelyet a Bizottság a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből vezet le, nem mond ellent ennek az értelmezésnek. A hivatkozott rendelkezés értelmében adóalanynak az minősül, „aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

3. Az első és a második kérdésről

58. Amennyiben e rendelkezésből valóban következne egy ilyen elv, úgy az a HÉA területén ütközne az adóztatási joghatóság tagállamok közötti területi megosztásával. Ez a megosztás nem feltétlenül az adóalanyhoz vagy annak székhelyéhez kapcsolódik, hanem gyakran ahhoz a helyhez, ahol az adóköteles szolgáltatást nyújtják, vagy ahol a leszállított

60. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdéssel az Unabhangiger Finanzsenat arra keri a Bırosagot, hogy a hatodik irányelv 24. cikkének (3) bekezdését, illetve a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontját, valamint a megfelelő nemzeti átültető rendelkezéseket vizsgálja meg a megkülönböztetés általános tilalmával (EK 12. cikk), a letelepedés szabadságával (EK 43. cikk) és a szolgáltatásnyújtás szabadságával (EK 49. cikk) összefüggésben. Emellett felveti az egyenlő bánásmód általános elvét is. Ezért először azt kell megvizsgálni,

hogya a hivatkozott magasabb szintű normák alkalmazandóak-e.

telepednének le. Ettől el kell határolni a szabad tőke mozgást, amelyet általánosságban az jellemez, hogy a befektető nem személyesen él a mozgásszabadsággal, hanem csak tőkét helyez át egy másik tagállamba, ott azonban nem vesz részt tevőlegesen a gazdasági életben.

a) Az alkalmazandó alapvető szabadságokról

61. Az előzetes döntéshozatali eljárás hátterében az áll, hogy HÉA-t vetettek ki olyan bevételekre, amelyekre a Németországban lakó felperes egy Ausztriában található lakás bérbeadása révén tett szert. A megjelölt irányelvi rendelkezéseke és az átültető osztrák jogszabály jogszerűségével kapcsolatban felmerült aggályok azon alapulnak, hogy csak a belföldi illetőségű kisvállalkozások tarthatnak igényt a mentességre.

62. Az ingatlan-bérbeadásnak a kérdést előterjesztő bíróság által megjelölt három alapvető szabadság valamelyikének hatálya alá sorolása tekintetében röviden szeretném felidézni ezek jellemzőit.

63. A letelepedés szabadsága és a szolgáltatásnyújtás szabadsága egyaránt a személyek szabad mozgásának egy-egy formája. Biztosítják, hogy az uniós polgárok zavartalanul gyakorolhassák önálló gazdasági tevékenységüket egy másik tagállamban, akár úgy, hogy a fogadó államban állandó telephelyet hoznak létre, ahonnan tevékenységüket gyakorolják, vagy határon átnyúló szolgáltatást nyújtanak anélkül, hogy egy másik tagállamban

64. Ezzel összhangban állapította meg a Bíróság a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletében<sup>30</sup> a letelepedés szabadsága és a szabad tőke mozgás közötti határvonalat.

65. A Bíróság hangsúlyozta, hogy a letelepedés nagyon tág fogalom, amely magában foglalja az uniós állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatosan részt vegyenek a származási helyüktől eltérő tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami elősegíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást az Unión belül a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő gyakorlása területén.<sup>31</sup>

66. Ahhoz azonban, hogy a letelepedési jogra vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni

30 – A C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 16. és azt követő pontjai.

31 – A 30. lábjegyzetben hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 18. pontja, hivatkozással a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1974., 631. o.) 21. pontjára és a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 25. pontjára. Lásd még a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 63. pontját.

lehesen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése.<sup>32</sup>

67. Minthogy ezek a feltételek a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben nem teljesültek, a Bíróság elvetette a letelepedési szabadság alkalmazását.<sup>33</sup> Ennek során hangsúlyozta, hogy az azonos elnevezésű alapítvány nem rendelkezik semmilyen üzlethelyiséggel a fogadó tagállamban folytatandó gazdasági tevékenységhez, és hogy az ingatlan bérbeadásával kapcsolatos szolgáltatásokat egy ingatlankezelő nyújtotta.<sup>34</sup>

68. A jelen ügyben sem egyértelmű, hogy I. Schmelz maga, vagy általa alkalmazott személyek révén tartósan jelen van-e Ausztriában, hogy ott gazdasági tevékenységet fejtsen ki. A bérbe adott ingatlan maga nem tekinthető telephelynek vagy üzlethelyiségnek, amennyiben nem szolgál kiindulópontként olyan személyek számára, akik a fogadó

tagállamban önálló gazdasági tevékenységet végeznek.<sup>35</sup> Következésképpen a letelepedési szabadság alkalmazása kizárt a jelen ügyben.

69. A tevékenység ehelyett a tőke szabad mozgásának hatálya alá eshet, amint azt az osztrák és a német kormány is állítja a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyre hivatkozva.

70. Az EK 56. cikkben biztosított szabad tőke mozgás körébe tartoznak azok a műveletek, amelyekkel valamely tagállam területén az ott lakóhellyel nem rendelkező személyek ingatlanberuházást hajtanak végre, amint az a Szerződés [Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv<sup>36</sup> I. mellékletében szereplő tőke mozgások nomenklatúrájából következik, amely a tőke mozgás fogalmának meghatározása kapcsán megtartotta irányadó szerepét.<sup>37</sup>

71. Az Unabhangiger Finanzsenat kérelmében ugyan nem tért ki a tőke szabad mozgására, ez a körülmény azonban nem akadályozza a Bíróságot abban, hogy kiterjzen erre az alapvető szabadságra is, és hogy a nemzeti

32 – A 30. lábjegyzetben hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 19. pontja és a 31. lábjegyzetben hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 64. pontja.

33 – A 30. lábjegyzetben hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 20. pontja.

34 – Az állandó jelenlét tekintetében lásd részletesebben a Stix-Hackl fotanacsнок által a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2005. december 15-én előterjesztett indítvány (EBHT 2006., I-8203. o.) 50–55. pontját.

35 – Az EK 43. cikk szerinti letelepedés minimális feltételei tekintetében lásd még a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 67–68. pontját.

36 – HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

37 – A C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1129. o.) 23. pontja és a 31. lábjegyzetben hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 59. pontja.

bíróság részére a közösségi jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához esetleg szükséges összes értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy a nemzeti bíróság kérdései megfogalmazásában utalt-e azokra, vagy sem.<sup>38</sup>

72. A Tanács és a Bizottság ugyanakkor a tárgyaláson joggal vetette fel, hogy a bérbeadás jelen esetben a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügytől eltérően nem a tőke szabad mozgásának, hanem az EK 49. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtás szabadságának hatálya alá tartozik. Annak az ügynek ugyanis a bérbeadásból származó *jövedelem* adóztatása volt a tárgy, így kifejezett kapcsolat állt fenn a tőkebefektetés hozamával. Ezzel szemben a jelen ügyben a bérbeadással kapcsolatos *árbevételnek*, és így magának a tevékenységnek az adóztatásáról van szó.

73. Ez megfelel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában követett megközelítésnek, amely szerint a szabályozás tárgyából kell kiindulni annak meghatározása érdekében, hogy a több szabad mozgás közül melyik alapján kell azt megítélni.<sup>39</sup>

38 – Lásd ilyen értelemben a C-241/89. sz. SARPP-ügyben 1990. december 12-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4695. o.) 8. pontját; a C-387/01. sz. Weigel-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4981. o.) 44. pontját; a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1711. o.) 29. pontját és a C-506/06. sz. Mayr-ügyben 2008. február 26-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1017. o.) 43. pontját.

39 – Lásd ilyen értelemben a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31–33. pontját, a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9521. o.) 34. és 44–49. pontját, valamint a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-487. o.) 25. pontját.

74. A HÉA alá tartozó bérbeadási tevékenység nem letelepedett személy által nyújtott szolgáltatásnak tekinthető, még akkor is, ha azt hosszabb ideig végzik, és stabil infrastruktúra – jelen esetben egy lakás – kapcsolódik hozzá a fogadó tagállamban.<sup>40</sup>

75. Ami az EK 12. cikk alkalmazhatóságát illeti, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt.<sup>41</sup> A szolgáltatásnyújtás szabadsága jelen ügyben nem hagy teret a megkülönböztetés általános tilalmának alkalmazására. Ez ugyanúgy igaz az általános jogelvként elismert egyenlő bánásmód elvére is.

76. Köztes eredményként megállapítható, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv kisvállalkozások adómentességére vonatkozó

40 – Lásd a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 26–27. pontját és a C-215/01. sz. Schnitzer-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14847. o.) 28–32. pontját.

41 – Lásd ilyen értelemben 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.) 38. és 39. pontját, a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 28. és 29. pontját, valamint a 39. lábjegyzetben hivatkozott C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet 31. pontját.

rendelkezéseit, valamint a vonatkozó nemzeti átültető rendelkezéseket az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadsága alapján kell megítélni.

b) A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása

77. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EK 49. cikk nem csak a másik tagállamban letelepedett szolgáltatóval szemben az állampolgárság alapján történő bármilyen megkülönböztetés tilalmát követeli meg, hanem valamennyi korlátozás megszüntetését is, még ha az adott korlátozás különbségtétel nélkül vonatkozik a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatókra, amennyiben az akadályozza, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi egy olyan másik tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat.<sup>42</sup>

78. E tekintetben a közösségi jog nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltja, ezek ugyanis más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában

ugyanahhoz az eredményhez vezetnek.<sup>43</sup> Különösen ez a helyzet olyan intézkedés esetén, amely a lakóhelyre vonatkozó kritériumon alapuló megkülönböztetést ír elő, mivel ez főként a más tagállamok állampolgáraival szembeni hátrányos megkülönböztetés veszélyét hordozza magában, mivel azok a személyek, akiknek lakóhelyük nem az adott tagállam területén található, leginkább azok, akik nem ennek a tagállamnak az állampolgárai.<sup>44</sup>

79. Annak tilalma, hogy egy tagállam állampolgárát az állampolgárságon vagy székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetés vagy más korlátozás révén akadályozzanak a szolgáltatásnyújtási szabadság gyakorlásában nem csak a tagállamokra, hanem magára az uniós jogalkotóra is irányadó, amennyiben ez utóbbi az EK 93. cikke alapján intézkedéseket fogad el a forgalmi adó harmonizációja érdekében. A közvetett adók harmonizációjának ugyanis a belső piac kialakítását és működését kell szolgálnia, ami magában foglalja az alapvető szabadságok gyakorlása előtt álló akadályok megszüntetését.

80. A hatodik irányelv 24. cikkének (2) és (3) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv

42 – Lásd többek között a C-58/98. sz. Corsten-ügyben 2000. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7919. o.) 33. pontját, a C-131/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2003. február 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1659. o.) 26. pontját, valamint a C-42/07. sz., Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Baw International ügyben 2009. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7633. o.) 51. pontját.

43 – Lásd a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 16. pontját; a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 75. pontját; a C-346/04. sz. Conijn-ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6137. o.) 15. pontját, valamint a C-103/08. sz. Gottwald-ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet (EBHT 2009., I-9117. o.) 27. pontját.

44 – A C-224/97. sz. Ciola-ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2517. o.) 14. pontja, a C-388/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-721. o.) 14. pontja, valamint a 43. lábjegyzetben hivatkozott Gottwald-ügyben hozott ítélet 28. pontja.

–283. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett –287. cikkének 4. pontja alapján az Osztrák Köztársaság mentesítheti a HÉA alól az e tagállamban honos, 35 000 ECU ellenértékét meg nem haladó éves árbevételt elérő kisvállalkozásokat. Az osztrák jogalkotó az 1994. évi UStG 6. §-ának 27. pontjában élt e lehetőséggel. A külföldi illetőségű adóalanyoknak ezzel szemben az Ausztriában megszerzett árbevételük után HÉA-t kell fizetniük még akkor is, ha ez az árbevétel nem éri el az Ausztriában érvényes értékhatárt.

82. Ha nem alkalmazzák a mentességet a külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtókra, akkor ezekben az esetekben eltérő bánásmód valósul meg, amely a letelepedés helyén és így közvetetten az állampolgárságon alapul, minthogy túlnyomórészt az adott állam állampolgárai felelnek meg a letelepedés kritériumainak. Ezzel párhuzamosan fennáll a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása is. Az adómentességből való kizárás ugyanis kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamban történő szolgáltatásnyújtást, mivel a szolgáltatásnyújtás helyén honos kisvállalkozások hasonló szolgáltatást adómentesen, és így vagy alacsonyabb áron, vagy magasabb nyereséggel tudnak nyújtani, mint a külföldi illetőségű vállalkozások.

81. E tekintetben a Bizottság joggal állapítja meg, hogy a kisvállalkozások általában olyan bevételre tesznek szert, amely székhelyükön vagy lakóhelyükön adóköteles. Ugyanakkor egyes szolgáltatások esetében, mint amilyen a szóban forgó bérbeadásból származó bevétel is (lásd a 2006/112 irányelv 45. cikkét), a szolgáltatásnyújtás helye és a szolgáltatásnyújtó székhelye vagy lakóhelye eltérhet egymástól. Ugyanez a probléma merülhet fel olyan szolgáltatásoknál, amelyek esetében a szolgáltatásnyújtás helyének az a hely számít, ahol a szolgáltatást ténylegesen nyújtják, vagy az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye van.<sup>45</sup>

83. A Bizottság álláspontjával ellentétben a külföldi illetőségű vállalkozásokat nem tehermentesíti ebből a szempontból teljes mértékben az, hogy levonhatják az előzetesen megfizetett adót, míg a belföldi illetőségű kisvállalkozások, amelyeknek szolgáltatásai adómentesek, nem jogosultak az előzetesen felszámított adó levonására (a hatodik irányelv 24. cikkének (5) bekezdése és a 2006/112 irányelv 289. cikke). Minthogy a beszerzett szolgáltatások általában alacsonyabb értéket képviselnek, mint az értékesített szolgáltatások, a külföldi illetőségű adóalanyok esetében ezen értékkülönbség után mégiscsak HÉA-t kell fizetni. A belföldi kisvállalkozások ezzel szemben teljesen mentesülnek az adó alól.

45 – Lásd a 2006/112 irányelv 44. és 46–56. cikkét.

Emellett adódhatnak olyan helyzetek, amikor nem adóköteles a beszerzési ügylet, és így nincs levonható előzetesen felszámított adó.

való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása.<sup>47</sup>

84. Amennyiben egyes ügylettípusok esetében mégis vonzóbb volna az előzetesen felszámított adó levonása, és ennek érdekében az értékesített szolgáltatás adómentességéről való lemondás, a belföldi kisvállalkozások választhatják a rendes HÉA-szabályozás alkalmazását (lásd a hatodik irányelv 24. cikkének (6) bekezdését és a 2006/112 irányelv 290. cikkét).<sup>46</sup> A külföldi illetőségű személyeknek ugyanakkor nincs választási lehetőségük. Minden esetben a rendes szabályozás hatálya alá tartoznak.

c) A belföldi és a külföldi illetőségű személyek helyzetének összehasonlíthatósága

86. A közvetlen adókkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatában a Bíróság elismerte, hogy objektív különbségek állnak fenn a belföldi és a külföldi illetőségűek között. Ezért fősabályként nem jelent hátrányos megkülönböztetést, ha egy tagállam a külföldi illetőségűek számára nem biztosít egyes adókedvezményeket, amelyeket a belföldi illetőségűek számára megad.<sup>48</sup>

87. Ezzel összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő adófizetési képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye.<sup>49</sup>

85. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre

46 – A tárgyaláson az osztrák kormány utalt arra, hogy az ingatlanberuházáshoz kapcsolódó építési szolgáltatásokat terhelő HÉA mint előzetesen felszámított adó levonható a bérbeadásból származó árbevételből. Minthogy a bérbeadást csak mérsékelt adókulccsal sújtják, akár előfordulhat többlet is az előzetesen felszámított adó tekintetében. Egy régebbi, használt ingatlan megszerzése esetében ugyanakkor feltehetőleg nem lehetne levonni előzetesen felszámított adót.

47 – Lásd többek között a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 30. pontját, a 43. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 17. 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, valamint a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 37. pontját.

48 – A 47. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 34. pontja; a 43. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontja; a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003. I-5933. o.) 43. pontja; a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. és 16. pontja, valamint a C-329/05. sz. Meindl-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1107. o.) 23. pontja.

49 – A 47. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 32. pontja; a 48. lábjegyzetben hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 43. pontja; a 48. lábjegyzetben hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 16. pontja és a 48. lábjegyzetben hivatkozott Meindl-ügyben hozott ítélet 23. pontja.



88. Ezek a megállapítások alkalmazhatóak a jelen ügyre is. A kisvállalkozások HÉA alóli mentesítése részben hasonló célokat szolgál, mint a személyes körülményeken és adófizetési képességen alapuló kedvezmények, amelyeket a magánszemélyek jövedelmének adóztatása során biztosítanak. Mindkét esetben arról van szó, hogy egy bizonyos értékhatár alatti jövedelmet, illetve árbevételt mentesítsenek az adó alól az adóalany tehermentesítése és gazdasági helyzetének javítása érdekében.

89. Mint már szó volt róla, a kisvállalkozások bevételei, amint a magánszemélyek jövedelme is, főszabály szerint a letelepedésük helyére koncentrálódnak. A kisvállalkozás illetősége szerinti állam van tehát a legjobb helyzetben ahhoz, hogy annak teljes árbevételét megállapítsa, és adott esetben helyszíni vizsgálatokat folytasson le, ha kétség merül fel a határérték betartása tekintetében.

90. E tekintetben figyelemmel kell lenni arra, hogy a határérték a teljes adóévben belföldön elért árbevételre vonatkozik. Ezért a folyó évre vonatkozóan a korábbi időszakokon alapuló előrejelzésre van szükség. Csak *ex post* állapítható meg végleges jelleggel, hogy a bevételi határértéket tényleg nem lépték túl. Az illetőség szerinti állam van leginkább abban

a helyzetben, hogy ilyen bevételi előrejelzést készítsen, és megtegye a megfelelő lépéseket az adóztatás korrigálására, amennyiben az utólag pontatlannak bizonyulna.

91. Az adóköteles bevétel meghatározása szempontjából hasznosak lehetnek azok az információk, amelyek az adóhatóság rendelkezésére állnak a belföldi adóalany jövedelmének adóztatásával kapcsolatban. Itt most nem kell meghatározni, hogy ez mennyiben teszi lehetővé az árbevétel összegének és összetételének meghatározását, amit az osztrák és a német kormány a tárgyalás során vitatott. Mindenesetre a Tanács helyesen mutatott rá, hogy amennyiben a bevallásban bizonyos összegű önálló tevékenységből származó jövedelem szerepel, ez okot adhat a kisvállalkozási státusz felülvizsgálatára.

92. Ezzel szemben az a tagállam, amelyben egy külföldi illetőségű kisvállalkozás HÉA-köteles bevételre tesz szert, csak részleges betekintést nyer az adóalany gazdasági tevékenységébe annyiban, amennyiben azt e tagállam területén fejt ki. Ezen állam adóhatósága ezért maga nem is tudja megbecsülni, hogy a külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtó teljes

árbevétele egy adott adóévben a kisvállalkozási határérték alatt marad-e.

megoldás, ha az egész Unióban megszerzett árbevételt figyelembe vennék a kisvállalkozási státusz meghatározása szempontjából, ezt azonban kizárják az ötödik és a hatodik kérdésre adott válasz kapcsán kifejtett indokok.

93. Ugyan a Bizottság hivatkozott a 1798/2003 rendeletre, amely különböző lehetőségeket biztosít a tagállamoknak az információcserére, azt is jelezte, hogy a rendelet V. fejezete alapján a tagállamok által létrehozandó adatbázis nem minden esetben tartalmaz minden olyan adatot, amely felvilágosítást ad az adott gazdasági szereplő kisvállalkozási státuszáról. Következésképpen sok esetben költséges megkeresésekre volna szükség a letelepedés szerinti állam irányába.

96. Amennyiben a fogadó állam szintén mentesítené a külföldi illetőségű személy által elért bevételeket anélkül, hogy figyelembe venné az illetősége szerinti államban megszerzett bevételeket, az egész Unióban megszerzett árbevételek összege meghaladhatná a kisvállalkozási értékhatárt. Ez azzal az eredménnyel járna, hogy az adóalany elvben az illetősége szerinti állam mellett valamennyi másik tagállamban is adómentes bevételre tehetne szert. A kedvezmény ilyen kiterjesztése ellentmondana annak a célkitűzésnek, hogy az árbevételt csak egyszer, egy bizonyos összegig mentesítsék.

94. Még ha van is megoldás, amelynek segítségével a fogadó állam kiderítheti, hogy a külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtó a székhelye szerinti államban kisvállalkozásnak minősül-e, a külföldi illetőségű személyek bevételének adómentessége általánosságban ellentmondana a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás értelmének és céljának.

97. Minthogy tehát a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok a szabályozás célját tekintve általában nincsenek összehasonlítható helyzetben, nem jelent hátrányos megkülönböztetést, ha a kisvállalkozások adómentessége csak az első csoportra terjed ki.

95. A mentességen olyan kedvezményt kell érteni, amely – az adómentes alapjövedelemhez hasonlóan – egy meghatározott összegig csak egyszer jár minden kisvállalkozásnak. A kedvezmény e jellemzőjének érvényesítése szempontjából az volna a legmegfelelőbb

98. A Bíróság ugyanakkor a közvetlen adókra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában azt is megállapította, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek helyzete kivételesen mégis összehasonlítható, nevezetesen akkor, ha a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, és adóköteles jövedelme

meghatározó része olyan tevékenységből származik, amelyet a munkavégzés helye szerinti államban végez. Ilyenkor a lakóhelye szerinti állam nem képes megadni neki a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket.<sup>50</sup>

99. Olyan külföldi illetőségű személy esetében, aki jövedelmének meghatározó részét a lakóhelyétől eltérő tagállamban szerzi, a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy személyes és családi körülményeit sem a lakóhelye szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe.<sup>51</sup>

100. Ilyen helyzetben van I. Schmelz is. A lakóhelye szerinti államban nem végez HÉA-köteles tevékenységet, és ezért ott nem részesül a mentességben. Ezzel szemben csak Ausztriában tesz szert adóköteles árbevételre az ott fekvő lakásának bérbeadása révén. Az osztrák adóhatóság azonban nem tekinti belsődon letelepedett kisvállalkozásnak, és ezért ezt a bevételt HÉA-val sújtja.

50 – Lásd a 47. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját, a 43. lábjegyzetben hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet 89. pontját és a 48. lábjegyzetben hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 17. pontját.

51 – Lásd a 47. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 38. pontját, a 43. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 20–22. pontját és a 48. lábjegyzetben hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 17. pontját.

101. Ez eltérő bánásmódot jelent azon tipikus kisvállalkozásokhoz képest, amelyek bevételükre alapvetően a lakóhelyük vagy székhelyük szerinti államban tesznek szert, és így ott bizonyos mértékű gazdasági tevékenységet fejthetnek ki anélkül, hogy forgalmi adót kellene fizetniük. I. Schmelz ezzel szemben sehol nem részesül a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás kedvezményében, holott árbevétele ugyancsak egyetlen tagállamra korlátozódik, és ott az irányadó értékhatár alatt marad. Ez az eltérő bánásmód a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozásához vezet.

d) Igazolás

102. A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető, legitim célt szolgál, és nyomós közérdek igazolja.<sup>52</sup>

103. A mentesség belföldi kisvállalkozásokra korlátozása azt a célt szolgálja, hogy minden kisvállalkozás csak egyszer, mégpedig gazdasági tevékenységének központján részesüljön a kedvezményből. Túlzott adminisztrációs

52 – Lásd a C-398/95. sz. SETTG-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3091. o.) 21. pontja, a C-341/05. sz. Laval un Partneri ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11767. o.) 101. pontját, valamint a C-330/07. sz. Jobra-ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-9099. o.) 27. pontját.

teher nélkül hivatott kizárni azt, hogy a vállalkozások többszörösen részesüljenek a mentességből.

104. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja az EK-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását.<sup>53</sup>

105. Ugyanakkor függetlenül az uniós jognak megfelelő törvényes cél fennállásától, a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok korlátozásának az igazolása feltételezi, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.<sup>54</sup>

106. Emellett egy nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, ha valóban megfelel annak a törekvésnek, hogy azt koherens és szisztematikus módon érje el.<sup>55</sup>

53 – Lásd a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 55. pontját és a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-5093. o.) 45. pontját.

54 – Lásd az 53. lábjegyzetben hivatkozott X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját, a C-169/08. sz. Presidente del Consiglio dei Ministri ügyben 2009. november 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10821. o.) 42. pontját, valamint a C-384/08. sz. Attanasio Group ügyben 2010. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-2055. o.) 51. pontját.

55 – Lásd a C-169/07. sz. Hartlauer-ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1721. o.) 55. pontját, az 54. lábjegyzetben hivatkozott Presidente del Consiglio dei Ministri ügyben hozott ítélet 42. pontját és az 54. lábjegyzetben hivatkozott Attanasio Group ügyben hozott ítélet 51. pontját.

107. A kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás nem felel meg e követelményeknek, amennyiben az olyan különleges helyzetben lévő gazdasági szereplő, mint I. Schmelz vég-eredményben egyik tagállamban sem élhet a mentességgel, holott csak egyetlen tagállamban tesz szert bevételre, mégpedig ott fekvő lakása bérbeadása révén, és e bevétel nem lépi túl a kisvállalkozási értékhatárt.

108. Az adóellenőrzési okból szükséges mértéket túllépi az, ha a mentesség olyan esetben is kizárt, amikor a kedvezményt értelme és célja szerint nyilvánvalóan alkalmazni kellene, és az adóalany nem kap lehetőséget annak bizonyítására, hogy csak az érintett tagállamban tesz szert adóköteles bevételre.

e) Az érvényesség megőrzéséhez szükséges értelmezés lehetősége

109. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében minden uniós jogi aktust – amennyire lehetséges – úgy kell értelmezni, hogy ne váljon kérdésessé annak érvényessége.<sup>56</sup> Ennek megfelelően minden közösségi jogi aktust

56 – Lásd a C-403/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6883. o.) 37. pontját, a C-305/05. sz. Ordre des barreaux francophones et germanophones és társai ügyben 2007. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-5305. o.) 28. pontját, a C-402/07-432/07. sz., Sturgeon és társai egyesített ügyekben 2009. november 19-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10923. o.) 47. pontját.

az elsődleges jog egészének megfelelően kell értelmezni, amely utóbbinak részét képezik különösen az alapvető szabadságok, amelyek tiltják a határon átnyúló összehasonlítható helyzetek hátrányos kezelését a tisztán belső helyzetekhez képest, amennyiben az ilyen bánásmód objektíve nem igazolható.<sup>57</sup>

110. Ezért meg kell vizsgálni, hogy az irányelvekből szükségképpen következnek-e az I. Schmelz helyzetében lévő adóalany hátrányos adójogi kezelése, vagy lehetséges-e a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdése harmadik albekezdésének, illetve a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdése c) pontjának olyan értelmezése, amellyel az érvényességük megtartható.

111. Ezzel összefüggésben a német kormány azon az állásponton van, hogy I. Schmelz a letelepedés fogalmának kiterjesztő értelmezése révén Ausztriában letelepedett adóalanyoknak tekinthető.

112. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének harmadik albekezdése és a 2006/112 irányelv

283. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett letelepedés fogalma uniós jogi fogalom, amelyet önállóan kell értelmezni.

113. A „letelepedett” kifejezés értelme szerint azt feltételezi, hogy az adott személynek tartós, állandó kapcsolódási pontja van az érintett államban. Ezért a szó szerinti értelmezés alapján egy ingatlan tulajdonosa mindenképpen belföldi illetőségű adóalanyoknak volna tekinthető, még akkor is, ha ezt az ingatlant lakásként nem maga használja. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az irányelvek maguk sem használják a „lakóhely” vagy a „székhely” fogalmat, ezzel szemben a letelepedés fogalmát használják, amely szélesebb értelmezésre ad lehetőséget, mint az előbb említett *termini technici*.

114. A letelepedés fogalmának ilyen értelmezése nem áll ellentétben a fent kifejtett azon megállapítással, amely szerint a jelen ügyben a lakás másik tagállamban való bérbeadása nem tekinthető a letelepedési jog gyakorlásának. Az EK 43. cikk értelmében vett letelepedés fogalma, valamint a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének harmadik albekezdése és a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett letelepedés fogalma teljesen különböző jogszabályi környezetben található.

<sup>57</sup> – Lásd ilyen értelemben az egyenlő bánásmód általános elvére vonatkozóan a C-210/03. sz. Swedish Match-ügyben 2004. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-11893. o.) 70. pontját, a C-344/04. sz. IATA és ELFAA ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-403. o.) 95. pontját, valamint az 56. lábjegyzetben hivatkozott Sturgeon és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját.

## f) Köztes eredmény

115. Ily módon az irányelv értelmezhető úgy, hogy az I. Schmelz helyzetében lévő gazdasági szereplő árbevételének adójogi kezelése ne vezessen a szolgáltatásnyújtás szabadságának megsértéséhez. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az osztrák átültető rendelkezések is lehetővé tesznek-e ilyen uniós joggal összeegyeztethető értelmezést. Amennyiben ez nem volna lehetséges, azok alkalmazásától annyiban el kell tekinteni, amennyiben azok az I. Schmelz helyzetében lévő adóalanyt kizárják a kisvállalkozásokra vonatkozó mentességből.

nem belföldön letelepedett adóalany fogalmát úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik alá az olyan gazdasági szereplő, amely kizárólag az érintett államban tesz szert HÉA-köteles árbevételre, mégpedig a tulajdonában álló lakás bérbeadása révén, és ez az árbevétel az ebben az államban érvényes, kisvállalkozásokra vonatkozó mentességi korlát alatt marad. Így értelmezve a hivatkozott rendelkezéseket, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata során nem merült fel olyan elem, amely e rendelkezések érvényességét megkérdőjelezte volna.

## 4. A harmadik és a negyedik kérdésről

116. Ezért az első és a második kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének harmadik albekezdése és a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett

117. Az első és a második kérdésre adott válaszra tekintettel a harmadik és a negyedik kérdést nem szükséges megválaszolni.

**V – Véggöveztetések**

118. Végeredményben azt javasolom, hogy a Bíróság az Unabhängiger Finanzsenat Wien előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

„1. Az éves árbevétel alatt

- az 1994-es Csatlakozási Okmány XV. melléklete – A csatlakozási okmány 151. cikkében hivatkozott lista – »Adózás« címet viselő IX. fejezete 2. pontjának c) alpontjával összefüggésben értelmezett, az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 24. cikke értelmében és
  
- a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 287. cikke értelmében

azon árbevételek összegét kell érteni, amelyre az adóalany egy éven belül a letelepedése szerinti tagállamban szert tesz.

2. A hatodik irányelv 24. cikke (3) bekezdésének harmadik albekezdése és a 2006/112 irányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett nem belföldön letelepedett adóalany fogalmát úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik alá az olyan gazdasági szereplő, amely kizárólag az érintett államban tesz szert HÉA-köteles árbevételre, mégpedig a tulajdonában álló lakás bérbeadása révén, és ez az árbevétel az ebben az államban érvényes, kisvállalkozásokra vonatkozó mentességi korlát alatt marad.

Így értelmezve a hivatkozott rendelkezéseket, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata során nem merült fel olyan elem, amely a rendelkezések érvényességét megkérdőjelezte volna.”