

C?302/07. sz. ügy

J D Wetherspoon plc

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(a VAT and Duties Tribunal, London [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Els? és hatodik HÉA-irányelv – Az adósemlegesség és az arányosság elve – A HÉA-összegek kerekítésére vonatkozó szabályok – Kerekítési módszerek és szintek”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Az adóösszeg kerekítésére vonatkozó rendelkezések*

(67/227 tanácsi irányelv, 2. cikk és 77/388 tanácsi irányelv, 11. cikk, A. rész, (1) bekezdés, a) pont, 12. cikk, (3) bekezdés, a) pont és 22. cikk, (3) bekezdés, b) pont)

2. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Az adóösszeg kerekítésére vonatkozó rendelkezések*

(67/227 tanácsi irányelv, 2. cikk és 77/388 tanácsi irányelv, 11. cikk, A. rész, (1) bekezdés, a) pont, 12. cikk, (3) bekezdés, a) pont és 22. cikk, (3) bekezdés, b) pont)

3. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Az adóösszeg kerekítése*

(77/388 tanácsi irányelv)

1. A közösségi jog a jelenlegi állapotában nem tartalmaz a hozzáadottérték?adó összegének kerekítési módszerére vonatkozó különös rendelkezést. Különös közösségi jogi szabályozás hiányában a tagállamok feladata a hozzáadottérték?adó összegének kerekítésére vonatkozó szabályok és módszerek meghatározása, amelynek során ezen államok kötelesek tiszteletben tartani az említett adó közös rendszerének alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét. Különösen, egyrészt nem ellentétes a közösségi joggal az olyan nemzeti szabály alkalmazása, amely a hozzáadottérték?adó összeg felfelé kerekítését írja el?, ha a legkisebb nemzeti fizet?egység vitatott töredéke 0,5 vagy annál nagyobb, másrészt pedig a közösségi jog nem követeli meg, hogy az adóalanyok a hozzáadottérték?adót lefelé kerekíthessék, amennyiben ezen összeg a legkisebb nemzeti fizet?egység töredékét tartalmazza.

(vö. 38. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. A hozzáadottérték?adót magában foglaló áron történ? értékesítés során különleges közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét tiszteletben tartva a közösségi jog korlátain belül

meghatározzák a legkisebb nemzeti fizet?egység töredékét magában foglaló hozzáadottértékadó?összeg lehetséges vagy kötelez? kerekítésének szintjét.

(vö. 51. pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

3. Mivel a termékértékesítéseiket és szolgáltatásnyújtásaikat hozzáadottérték?adót tartalmazó áron teljesít? és az ugyanezen típusú ügyletek áraiba hozzáadottérték?adót nem foglaló gazdasági szerepl?k eltér? helyzetben vannak, az el?bbiek nem hivatkozhatnak az adósemlegesség elvére annak érdekében, hogy szintén a tételek és ügyletek szintjén kerekíthessék lefelé az esedékes hozzáadottértékadó?összegeket. Ugyanis a hozzáadottérték?adót nem tartalmazó árak esetében a kerekítés a szolgáltatás ellenértékének vev? általi kifizetése el?tt történik, mivel az adóalany által az ügyfelét?l kapott adóösszeg, majd ezt követ?en az adóalany által az államnak fizetett összeg az alkalmazott kerekítési módszert?l függetlenül megegyezik. Ezzel ellentétben, abban az esetben, amikor a termék vagy szolgáltatás ára tartalmazza a hozzáadottérték?adót, a hozzáadottérték?adó id?szakos bevallásánál alacsonyabb szinten történ? automatikus lefelé kerekítés ahhoz vezetne, hogy az adóalany a vev?nél beszedi a hozzáadottérték?adó ténylegesen esedékes összegét, jóllehet az államnak automatikusan alacsonyabb összeget fizet, saját javára megtartva különbséget, ami ellentétes azon elvvel, amely szerint a hozzáadottérték?adót a termelés, illetve a kereskedelem folyamatának egyes szakaszaiban az adóalanyok szedik be az adóhatóság javára, amely részére kötelesek azt megfizetni.

(vö. 60., 61., 64. pont és a rendelkez? rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. március 5.(*)

„Els? és hatodik HÉA?irányelv – Az adósemlegesség és az arányosság elve – A HÉA?összegek kerekítésére vonatkozó szabályok – Kerekítési módszerek és szintek”

A C?302/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, London (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2007. június 29?én érkezett, 2007. június 26?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **J D Wetherspoon plc**

és

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: R. ?ere? tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. október 9?i tárgyalásra,

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

- a J D Wetherspoon plc képviselőjében M. Angiolini barrister és A. Khan solicitor,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében V. Jackson, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: R. Hill barrister,
- a görög kormány képviselőjében S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis és M. Apesos, meghatalmazotti min?ségben,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és M. de Grave, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében M. Afonso és R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2008. november 20?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11?i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL 1967., 71., 1301. o., magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: els? irányelv) 2. cikkének, valamint a 2003. október 7?i 2003/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 260., 8. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 390. o.) 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 (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának, 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a J D Wetherspoon plc (a továbbiakban: Wetherspoon) társaság és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között az el?bbi által a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) címén levonandó összegek tételek és ügyletek szintjén történ? lefelé kerekítése iránt benyújtott kérelem utóbbi által történt elutasításának tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az első irányelv 2. cikke kimondja:

„A közös hozzáadottértékadórendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottértékadót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadórendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

4 A hatodik irányelv 10. cikkének (2) bekezdése szerint az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága a szabály szerint azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik.

5 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja elírja:

„Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevő [vevő], a szolgáltatás címzettje vagy harmadik személyt kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat”.

6 A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésnek a) pontja szerint a HÉA általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termék értékesítésére és a szolgáltatások nyújtására is. Ez a mérték – egy vagy két kedvezményes mérték alkalmazásától eltekintve – nem lehet kevesebb, mint 15%.

7 A hatodik irányelv 22. cikkének 28h. cikk szerinti változata (a továbbiakban: a hatodik irányelv 22. cikke) rögzíti a HÉA-alanyokat a belföldi forgalomban terhelő kötelezettségeket. E 22. cikk (3) bekezdése a) pontjának első albekezdésében, valamint b) pontja első albekezdésének tizedik franciabekezdésében és negyedik albekezdésében kimondja:

„a) Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az általa egy másik adóalany vagy egy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról akár maga, akár az ügyfele, akár az ő nevében és az ő képviselőjében egy harmadik fél számlát bocsásson ki. [...]

[...]

b) Az ezen irányelvben meghatározott különleges rendelkezések sérelme nélkül, hozzáadottértékadó céljából csak a következő részletek feltüntetése kötelező az a) pont első, második és harmadik albekezdése szerint kiállított számlákon:

– [...]

– a fizetendő hozzáadottértékadó összege, kivéve ha olyan különleges rendelkezést alkalmaztak, amelyre vonatkozóan ezen irányelv kizár egy ilyen adatot,

– [...]

[...]

A számlán szereplő összegeket bármilyen valutában ki lehet fejezni, feltéve hogy a fizetendő adó összege azon tagállam valutájában szerepel, ahol a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást végezték [...]

[...]”

8 A hatodik irányelv 22. cikke (4) bekezdésének a) és b) pontja és (5) bekezdése kimondja:

„(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. [...]

b) A bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához, beleértve adott esetben, amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek értékét, továbbá az adómentes értékesítések teljes értékét is.

[...]

(5) Minden adóalany megfizeti a rendszeres adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő hozzáadottértékadó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

9 A 2004 és 2006 közti években számos esetben módosították a hatodik irányelvet. A fent hivatkozott rendelkezések közül kizárólag a 12. cikk (3) bekezdése került módosításra. Mindazonáltal e módosítás nem befolyásolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válaszokat.

A nemzeti szabályozás

10 A hozzáadottértékadóról szóló 1995. évi rendelet (Value Added Tax Regulations 1995) 13. cikke HÉÁ-t tartalmazó számlakibocsátási kötelezettséget ír elő, feltéve hogy az adóköteles értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás másik adóalany javára történt.

11 A hivatkozott rendelet 16. cikkének (1) bekezdése szerint a „kiskereskedő” nem köteles HÉÁ-t tartalmazó számlát kibocsátani, kivéve ha azt a vevő kéri. A 100 GBP-t nem meghaladó ellenszolgáltatás esetében lehetőség van „HÉÁ-t tartalmazó egyszeresített számla” kibocsátására, amelyben többek között minden egyes adómérték tekintetében megjelöli a HÉÁ-t tartalmazó bruttó fizetendő összeget és az alkalmazandó HÉÁ-mértéket.

12 A Commissioners Notice 700 – The VAT Guide – April 2002 (a továbbiakban: 700. sz. HÉÁ-értesítő) címmel HÉÁ-útmutatót adtak ki az adóalanyok számára.

13 A hivatkozott útmutató 17.5., 17.5.1. és 17.6. pontja a HÉÁ-összegek kerekítését érinti. Az alábbiak szerint szólnak:

„17.5. A HÉÁ számítása számlák alapján – az összegek kerekítése

Megjegyzés: az e pont szerinti, a HÉÁ-összegek lefelé kerekítésére vonatkozó engedmény a

számlaköteles kereskedők részére biztosított, és kizárólag akkor alkalmazandó, ha a vevők részére felszámított és a Customs and Excise részére kifizetett HÉA megegyezik. Általános szabályként a lefelé kerekítésre vonatkozó engedmény nem alkalmazandó a kiskereskedőkre, akiknek a 17.6. pontot ajánljuk figyelmébe.

Kerekítheti egész pennyre a HÉÁ-t tartalmazó számlán szereplő összes termék és szolgáltatás után fizetendő HÉA végösszegét. A penny töredékrészét nem kell figyelembe vennie.

17.5.1. A termékek és szolgáltatások tételein alapuló számítás

Amennyiben külön szeretné kiszámítani a termékek vagy szolgáltatások valamely tételére vonatkozó HÉA összegét, amely más árukkal vagy szolgáltatásokkal együtt szerepel a számlán, az egyes HÉA-összegeket úgy kell kiszámítania, hogy

- lefelé kerekíti a legközelebbi 0,1 pennyre. Például 86,76 pennyt 86,7 pennyre kerekíti le; vagy
- a legközelebbi pennyre vagy 0,5 pennyre, például 86,76 pennyt 87 pennyre kerekítik fel.

Bármelyik mellett is dönt, következetesen kell eljárnia.

A fizetendő teljes HÉA végösszegét le lehet kerekíteni a legközelebbi egész pennyre.

[...]

17.6. A HÉA kiszámítása a kiskereskedelemben

A legtöbb kiskereskedő kiskereskedelmi rendszerben számolja el a HÉÁ-t, Amennyiben ön így számolja el a HÉÁ-t, e bekezdés nem érinti önt.

A kiskereskedők egyre gyakrabban használnak kifinomult technológiájú pénztárgépeket az egyes ügyletek és számlakiadások során esedékes HÉA megállapítására. Amennyiben nem vesz igénybe kiskereskedelmi rendszert, hanem e helyett a HÉÁ-t tétel- vagy számlaszinten számítja ki, nem kerekítheti lefelé a HÉA összegét. Kerekítheti azonban (fel- és lefelé) az egyes HÉA-számításokat.”

14 A 700. sz. HÉA-értesítő nem határozza meg a „számlaköteles kereskedők” fogalmát.

15 A kerekítés tekintetében további útmutatást nyújt a Commissioners *V1?24A: Trader's records* című kézikönyve, az adóhatóságok alkalmazottainak nyilvánosan elérhető útmutatója.

16 Ezen útmutató 12.1. pontja kimondja, hogy a 700. sz. HÉA-értesítő 17.5. pontjának értelmezése során „fontos megjegyezni, hogy a számlaköteles kereskedőkre vonatkozó szabályokkal áll összefüggésben, ahol a kerekítés adósemleges. Ugyanis f?szabály szerint mind a szolgáltató által el?zetesen levont, mind pedig a vevő által utólagosan megfizetett adót érinti. Ez azt jelenti, hogy a számlaköteles kereskedő a HÉA nettó értékre történő kiszámításakor lefelé kerekítheti a vevőnek kiszámlázott és általa fizetendő összeget.”

17 A *V1?24A: Trader's records* című kézikönyv 12.2. pontja el?írja:

„A kifinomult elszámolási rendszerek lehetővé teszik a kiskereskedők számára, hogy tételek szintjén meghatározzák a HÉÁ-t és/vagy HÉÁ-t tartalmazó számlákat bocsássanak ki [...]

A lefelé kerekítése vonatkozó engedmény általában nem megfelel a kiskereskedők számára, mivel a végső fogyasztóknak kiszámlázott HÉA lefelé kerekítése nem az esedékes HÉA (amely a

HÉA-mérték díjazással felszorozott összege) csökkentésével, hanem csupán a Commissioners-hez bejelentett HÉA csökkentésével jár.

A kiskereskedők többsége továbbra is a kiskereskedőknek kialakított rendszert alkalmazva fizeti meg HÉA-t. A kerekítési probléma csak a HÉA-tétel szintjén meghatározó és számlát kibocsátó elszámolási rendszereket alkalmazó kiskereskedőknél merül fel. [...]

Amennyiben a kiskereskedő a gyakorlatban HÉA nélküli alapot figyelembe véve határozza meg árait oly módon, hogy a vevőnek kiszámlázott és a Commissioners-höz bejelentett HÉA összege megegyezik, lehetséges, hogy megfelel a kerekítési módszer. E rendszert vizsgálva meg kell nézni, hogy miként történt az árak gyakorlati meghatározása. Amennyiben a kiskereskedő egész számú pennyre kerekített nettó értékből kiinduló, HÉA-t tartalmazó eladási árakat rögzít, megfelel lehet a meglévő kerekítésre vonatkozó engedmény. [...]"

18 A V124A: *Trader's records* című kézikönyv 12.3. pontja elmagyarázza a számtani kerekítési módszert, és harmadik bekezdésében rögzíti, hogy „amennyiben a kereskedő kerekítési alternatívát javasol, azt meg kell vizsgálni, és el kell fogadni, ha elfogadható és ésszerű eredményre vezet”.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

19 A Wetherspoon több mint 670 fogadóból álló láncolatot üzemeltet az Egyesült Királyságban. Jövedelmének nagyobb része élelmiszer és italok végfogyasztók részére történő kiskereskedelmi értékesítéséből származik.

20 A Wetherspoon kiskereskedelmi termékein a HÉA-t magában foglaló értékesítési árát tünteti fel vevői számára. Nem ad HÉA-t tartalmazó teljes számlát vevőinek, habár az ételre és forró italra vonatkozó rendelésekről rendszerint bizonylatot ad részükre, amelyen fel van tüntetve HÉA-száma. Az egyéb – így az alkoholtartalmú – italokról kizárólag akkor ad bizonylatot, ha a vevő kéri.

21 2004-ig a Wetherspoon az egyes vevőkkel létrejött, a 17,5%-os általános HÉA-mérték alá tartozó minden egyes ügylet után a teljes esedékes összeg 7/47-ével számította ki az esedékes HÉA-t. Az eredményt számtanilag fölfelé vagy lefelé kerekítette a legközelebbi pennyre.

22 Mióta a Wetherspoon 2004 augusztusában korszerűsítette elektronikus pénztárgépeit, „tételek” szintjén tudja kiszámítani a HÉA-t, azaz minden külön azonosított termék tekintetében, ha az ügylet több terméket is tartalmaz. Ennek során a felperes tételszinten 3 tizedesjegyre – azaz a legközelebbi tizedes pennyre – számítja ki és kerekíti le a HÉA-t. Ezt követően összesíti a HÉA-összegeket, és az ügylet szintjén kerekíti a legközelebbi pennyre.

23 A Wetherspoon 2004 szeptembere és 2005 januárja között tárgyalásokat folytatott Commissioners-szel, hogy egyéniesített kiskereskedelmi rendszerrel állapotodjanak meg, a Commissioners azonban nem fogadta el a Wetherspoon által javasolt rendszert, és a Wetherspoon azt nem is vezette be.

24 A Commissioners 2006. március 23-i levelében elutasította annak lehetővé tételét, hogy a Wetherspoon valamennyi ügylete során lefelé kerekítse a HÉA-t. Ezért a Wetherspoon 2006. április 7-én fellebbezést nyújtott be ezen elutasítással szemben. 2006. szeptember 7-én azonos indokolással két további fellebbezést nyújtott be két, 2006. augusztus 8-i és 17-i adómegállapító határozat ellen.

25 A Wetherspoon érvelése szerint jogosult a 700. sz. HÉA-értesítő 17.5.1. pontja szerinti

kerekítési módszer alkalmazására. A Commissioners állítása szerint azonban számtani kerekítést kell alkalmaznia akár a tétel, akár az ügylet szintjén.

26 A hivatkozott kereseteket elbíró bíróság megállapítja, hogy sem a közösségi jog, sem a hozzáadottértékadó-ról szóló 1994. évi törvény (U.K. Value Added Tax Act 1994), sem pedig a hozzáadottértékadó-ról szóló 1995. évi rendelet nem ír el kifejezett szabályokat az akkor alkalmazandó kerekítési módszer tekintetében, ha az általános mérték HÉA alkalmazása olyan összeget eredményez, amely a legkisebb fizetegység, a jelen esetben egy penny töredékét foglalja magában. Ugyanezen bíróság szerint két kerekítési módszer lehetséges. Ugyanis automatikusan a kisebb egész számra történő kerekítés vagy pedig számtani kerekítés – azaz a 0,5 pennynél kisebb töredékek lefelé, és a 0,5 penny vagy annál nagyobb töredékek fölfelé való kerekítése – lehetséges.

27 A kérdést elterjeszt bíróság hozzáfzi, hogy sem az irányelvek, sem pedig az Egyesült Királyság jogszabályai nem határozzák meg pontosabban, hogy mikor vagy milyen szinten kerüljön sor a kerekítésre. Ennélfogva, ha a vev több terméket is vásárol egyszerre, a felszámolt HÉA-t árucikkenként, illetve ha ugyanazon termékbl több árucikket is vásárolt, terméktípusonként is lehetne kerekíteni, vagy éppen a vevvel kötött teljes ügylet szintjén, vagy pedig a HÉA-bevallásnak a vonatkozó elszámolási időszak végén történő benyújtásakor, végül akár egyéb szinten is, mint például a napi bruttó bevétel szintjén vagy minden kiskereskedelmi árusítóhely napi bruttó bevételének szintjén.

28 Mivel a kérdést elterjeszt bíróság szerint nem egyértelmű az, hogy a közösségi jog megköveteli-e a kerekítés bármilyen meghatározott formáját, és amennyiben igen, milyen módon alkalmazandó az adósemlegesség elve ezen összefüggésben, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A HÉA lekerítésére kizárólag a nemzeti jog, vagy ehelyett a közösségi jog irányadó? Különösen, az első irányelv 2. cikkének első és második bekezdése és a hatodik irányelv (2004. január 1-jén hatályos) 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja és/vagy 12. cikke (3) bekezdésnek a) pontja és/vagy 22. cikke (3) bekezdésének b) pontja megerősíti-e, hogy a kerekítés közösségi jogi kérdés?

2) Különösen:

a) Megakadályozza-e a közösségi jog az olyan nemzeti szabály alkalmazását vagy a nemzeti adóhatóság olyan gyakorlatát, amely megköveteli minden HÉA-összeg felfelé kerekítését, amennyiben a legkisebb fizetegység érintett hányada 0,50 vagy azt meghaladja (például 0,5 penny a legközelebbi egész pennyre kell kerekíteni)?

b) Megköveteli-e a közösségi jog, hogy az adófizetők számára engedélyezzék bármilyen HÉA-összeg lefelé kerekítését, amely a rendelkezésre álló legkisebb fizetegység töredékét foglalja magában?

3) A HÉA-t magában foglaló [értékesítési ár esetén] milyen szinten követeli meg a közösségi jog a kerekítés alkalmazását a fizetendő HÉA kiszámítása során: az egyes árucikkek szintjén, az egyes árutételek szintjén, az egyes értékesítések (amennyiben több értékesítés szerepel egyazon kosárban), az egyes összesített ügyletek/kosarak szintjén, illetve minden egyes HÉA-elszámolási időszak szintjén, vagy valamely egyéb szinten?

4) Az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség közösségi jogi elvei befolyásolják-e a fenti kérdések bármelyikére adott választ, különös tekintettel arra, hogy az Egyesült Királyságban létezik az illetékes adóhatóságok azon engedménye, amely csak bizonyos kereskedők számára

teszi lehetővé az elszámolandó HÉA-összegek kerekítését?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

29 Az együttesen vizsgálendő első két kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a HÉA-összegek kerekítésére a nemzeti jog vagy a közösségi jog az irányadó, és különösen, hogy a közösségi jog tartalmaz-e a kerekítés módszerére vonatkozó, akár a számtani kerekítést elvető vagy a tagállamok számára az adóalanyok általi automatikus lefelé kerekítés engedélyezését előíró szabályokat, ha az általános HÉA-mérték alkalmazása a rendelkezésre álló legkisebb nemzeti fizetőségység töredékét magában foglaló HÉA-összeget eredményez.

30 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bíróság már korábban úgy ítélte meg, hogy az első és a hatodik irányelv rendelkezései nem tartalmaznak semmilyen kifejezett rendelkezést a HÉA-összegének kerekítésére vonatkozóan. A hatodik irányelv tekintetében különösen megállapítható, hogy nem tartalmaz ilyen tárgyú rendelkezést (a C-484/06. sz. Koninklijke Ahold ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közé] 24. pontja).

31 Ráadásul a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának és 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának és (4) és (5) bekezdésének sem a szövege, sem a célja nem enged arra következtetni, hogy a közösségi jog a kerekítés meghatározott módját írja elő (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 27–30. pontját).

32 Következésképpen különös közösségi jogi szabályozás hiányában a tagállamok jogrendje határozza meg a közösségi jog által meghatározott keretek között azt, hogy mely módszerek és szabályok irányadók a bevallott HÉA-összegek kerekítésére (lásd a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 31. pontját).

33 A tagállamok tehát a kerekítés meghatározott módszerének a megállapítása vagy lehetővé tétele során kötelesek tiszteletben tartani a HÉA közös rendszerére irányadó elveket, mint például az adósemlegesség és az arányosság elvét. Ezen, a közösségi jogrendben elismert elvek tiszteletben tartása azonban nem jár azzal a következménnyel, hogy az alkalmazandó kerekítési módszer is a közösségi jog területére tartozna (lásd a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 32. pontját).

34 Az adósemlegesség elve különösen azt követeli meg, hogy az azonos vagy hasonló gazdasági ügyletet teljesítő adóalanyokkal szemben ne alkalmazzanak eltérő bánásmódot a fizetendő HÉA számításakor használandó kerekítési módszer tekintetében (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 36. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ugyanezen elv értelmében az adóhatóság által HÉA címen beszedendő összegek nem haladhatják meg a végső fogyasztó által az adóalanyoktól kifizetett összeget (lásd a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5339. o.] 24. pontját és ebben az értelemben a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 36. pontját).

35 Az említett elv tehát nem foglal magában semmilyen követelményt valamely meghatározott kerekítési módszer alkalmazását illetően, feltéve hogy az érintett tagállam által alkalmazott módszer biztosítja azt, hogy az adóhatóság által HÉA címen beszedendő összeg pontosan megfelel a végső fogyasztó által az adóalany részére fizetett összegnek (lásd a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 37. pontját).

36 Az arányosság elvét illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy bár ezen elv tiszteletben tartása megköveteli, hogy minden kerekített összeg a lehető legnagyobb mértékben megfeleljen a hatályos adókulcs alkalmazásából következő összegnek, továbbra is fennáll, hogy e követelményt össze kell egyeztetni a HÉA közös rendszere hatékony alkalmazásának a gyakorlati szükségleteivel, és hogy a kerekítés kérdésének technikai jellege miatt több számítási mód is megfelelhet e követelményeknek (lásd a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 39–41. pontját).

37 A fentiekből következően a közösségi jog – és különösen az első és hatodik irányelv rendelkezései, valamint az adósemlegesség és az arányosság elve – nem tartalmaz a HÉA összegének kerekítési módszerére vonatkozó különös rendelkezést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 42. pontját).

38 Ennélfogva az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a közösségi jog a jelenlegi állapotában nem tartalmaz a HÉA összegének kerekítési módszerére vonatkozó különös rendelkezést. Különös közösségi jogi szabályozás hiányában a tagállamok feladata a HÉA összegének kerekítésére vonatkozó szabályok és módszerek meghatározása, amelynek során kötelesek tiszteletben tartani az említett adó közös rendszerének alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét. Különösen, egyrészt nem ellentétes a közösségi joggal az olyan nemzeti szabály alkalmazása, amely a HÉA-összeg felfelé kerekítését írja elő, ha a legkisebb nemzeti fizetőségység vitatott töredéke 0,5 vagy annál nagyobb, másrészt pedig a közösségi jog nem követeli meg, hogy az adóalanyok a HÉA-összeget lefelé kerekíthessék, amennyiben ezen összeg a legkisebb nemzeti fizetőségység töredékét tartalmazza.

A harmadik kérdésről

39 E kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy HÉA-t magában foglaló áron történő értékesítés során a közösségi jog megköveteli-e kerekítés valamely különös szinten való alkalmazását a fizetendő HÉA kiszámítása során, mint például a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott egyik szinten?

40 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a közösségi jog a HÉA kerekítését kizárólag a HÉA pénzüsszégként történő lekönnyvelése szintjén követeli meg. Így a legalacsonyabb szint vagy a hatodik irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számla vagy az időszakos HÉA-bevallás. Mindazonáltal a tagállamok bizonyos diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek az általuk megfelelőnek ítélt alacsonyabb szinten történő kerekítés engedélyezéséhez.

41 Az Európai Közösségek Bizottsága szintén azon az állásponton van, hogy szükséges lehet az esedékes HÉA kerekítéssel való feltüntetés a hatodik irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerinti számla kiállításakor. Mindemellett a HÉA-t tartalmazó áron történő kiskereskedelmi értékesítéskor csak az időszakos HÉA-bevalláskor szükséges az esedékes összeg kerekítéssel való feltüntetése.

42 Ezzel ellentétben a Wetherspoon álláspontja szerint a kizárólag a vonatkozó HÉA-elszámolási időszak végén történő kerekítés összeegyeztethetetlen az első és a hatodik irányelv szabályaival, valamint az adósemlegesség és a jogbiztonság elveivel. Csakúgy, mint ahogy minden egyes ügylet esetében kötelezettség keletkezik a végrehajtott értékesítéskor a HÉA-nak az adóhatóságok felé történő bevallására, szükséges, hogy legkésőbb az ügylet szintjén meghatározzák a vevő által fizetendő és a szolgáltató által bevallandó HÉA pontos összegét.

43 Először is meg kell állapítani, hogy az első és a hatodik irányelvnek – különösen a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott – rendelkezései nem tartalmaznak kifejezett szabályokat a

legkisebb nemzeti fizet?egység töredékét magukban foglaló HÉA?összegek kerekítésének szintjére vonatkozóan.

44 Közelebb?l a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja az adóalap meghatározására szorítkozik, és csak az értékesített termékek és szolgáltatások ellenértékéért fizetett árra utal (a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 26. pontja).

45 Nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontja el?írja, hogy számla kibocsátása esetében a fizetend? adó összegét fel kell tüntetni a számlán, és az összegnek az érintett tagállam valutájában kell szerepelnie. Ugyanakkor nem következik ezen követelményekb?l, hogy e rendelkezés a nemzeti valuta egész fizet?egységének használatát írja el? a hivatkozott információ nyújtásához.

46 E megállapítást a fenti két pontban hivatkozott rendelkezések egyikének célja és szerkezete sem kérd?jelezi meg. E rendelkezések célja, hogy a tagállamokban biztosítsák az adóalap egységességét, valamint biztosítsák a bel? piac megfelel? m?ködését. (lásd a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját).

47 Ebb?l következ?en sem az említett rendelkezések szövege, sem azok célja nem enged arra következtetni, hogy a közösségi jog el?írná a kerekítés meghatározott módját.

48 Következésképpen közösségi jogi szabályozás hiányában a tagállamok jogrendje határozza meg a közösségi jog által meghatározott keretek között azt, hogy mely szinten kell kerekíteni a HÉA összegét.

49 Ennélfogva, amint az a jelen ítélet 33. pontjából kit?nik, a tagállamok e szint meghatározásakor kötelesek tiszteletben tartani a HÉA közös rendszerére irányadó adósemlegesség és arányosság elvét (lásd ebben a tekintetben a jelen ítélet 34–36. pontját). Mindazonáltal a kerekítés kérdésének technikai jellege miatt ezen elvek szintén nem foglalnak magukban olyan követelményeket, amelyek arra engednek következtetni, hogy csak egyetlen kerekítési módszer – például a termékenként vagy a tételek szintjén történ? kerekítés – felelhet meg nekik.

50 Emellett el kell különíteni a közösségi jog kerekítésre vonatkozó esetleges követelményeit és a legkisebb nemzeti fizet?egység töredékét magában foglaló HÉA?összegek kerekítésére vonatkozó gyakorlati szükségleteket. Mivel a HÉA?t magában foglaló árakon teljesített ügyletekr?l van szó, a HÉA?összegnek a hivatkozott fizet?egység egészére való kerekítésének nyomós indoka nem áll fenn az ügylet szakaszában, amint azt a f?tanácsnok indítványa 42. pontjában megállapította. Ugyanis ebben az esetben csak az id?szakos HÉA?bevallásban kell feltétlenül meghatározni a ténylegesen fizetend? összeget, amely e ténynél fogva nem tartalmazhat a fizet?egység töredékét magában foglaló összeget.

51 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a HÉA?t magában foglaló áron történ? értékesítés során különleges közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét tiszteletben tartva a közösségi jog korlátain belül meghatározzák a legkisebb nemzeti fizet?egység töredékét magában foglaló HÉA?összeg lehetséges vagy kötelez? kerekítésének szintjét.

A negyedik kérdés?l

52 E kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a „kiskeresked?” az egyenl? bánásmód és az adósemlegesség közösségi elveire hivatkozva választhatja?e az esedékes HÉA?összegek kerekítésének a nemzeti jog által bizonyos

adóalanyok, úgymint a „számlaköteles kereskedők” részére biztosított módszerrel egyező módszert, azaz az esedékes HÉA-összegek tételek vagy az ügylet szintjén történő kerekítését.

53 A Wetherspoon álláspontja szerint összeegyeztethetetlen az adósemlegesség elvével az, hogy a kiskereskedők nem részesülhetnek a számlaköteles kereskedőknek biztosított engedményben. E kizárás ahhoz vezet, hogy egymással versengő, hasonló termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat a HÉA tekintetében eltérően kezelnek. Ráadásul a „számlaköteles kereskedők” fogalmának a fent hivatkozott nemzeti szabályozásban való meghatározása hiányában önkényes megkülönböztetésről van szó.

54 Az Egyesült Királyság Kormánya e tekintetben úgy véli, hogy a számlaköteles kereskedők nem a kiskereskedőkéihez hasonló ügyleteket teljesítenek, és nem versenyeznek az utóbbiakkal, amelyek az értékesítési lánc eltérő szakaszában működnek. Ennélfogva az adósemlegesség és a versenytorzulások megszüntetésének elve nem követeli meg a HÉA tekintetében a személyek e két csoportjának egyező kezelését.

55 A Bizottság szerint az adósemlegesség elve kizárja az adóhatóság által bizonyos, fősabály szerint HÉA-t nem tartalmazó árat alkalmazó és a végső fogyasztók számára nem értékesítő gazdasági szereplőknek biztosított azon engedmény kiskereskedőkre való kiterjesztését, hogy lefelé kerekítsék az elszámolandó HÉA összegét.

56 A görög kormány álláspontja szerint a lefelé kerekítés csak akkor nem befolyásolja az állam által kapott végső összeget, ha kizárólag a más adóalanyoknak történő értékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra is egységesen alkalmazandó.

57 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amint az a jelen ítélet 34. pontjából kitűnik, az adósemlegesség elvével, amely a HÉA tekintetében való egyenlő bánásmódot tükrözi, ellentétes különösen az adóalanyokkal szembeni, a HÉA kiszámítása során történő kerekítésre vonatkozó eltérő bánásmód, amennyiben azonos vagy hasonló gazdasági ügyleteket teljesítenek (lásd ebben az értelemben továbbá a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját, valamint a C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontját).

58 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben vitatott szabályozással érintett „számlaköteles kereskedők” és „kiskereskedők” azonos vagy hasonló gazdasági ügyleteket teljesítenek-e.

59 A jelen esetben a 700. sz. HÉA-értékesítő 17.5. pontjából, valamint a V1-24A: *Trader's records* című kézikönyv 12.1. és 12.2. pontjából kitűnik, hogy a „számlaköteles kereskedők” fogalma kizárólag a termékértékesítéseiket és szolgáltatásnyújtásaikat HÉA-t nem tartalmazó, azzal a számlázáskor növelt áron teljesítő adóalanyokra vonatkozik.

60 A HÉA-t nem tartalmazó árak esetében a kerekítés a szolgáltatás ellenértékének vevő általi kifizetése előtt történik. Az adóalany által az ügyfelétől kapott adóösszeg, majd ezt követően az adóalany által az államnak fizetett összeg az alkalmazott kerekítési módszertől függetlenül megegyezik.

61 Ezzel ellentétben, abban az esetben, amikor a termék vagy szolgáltatás ára tartalmazza a HÉA-t, a HÉA időszakos bevallásánál alacsonyabb szinten történő automatikus lefelé kerekítés ahhoz vezetne, hogy az adóalany a vevőnél beszedi a ténylegesen esedékes HÉA összegét, jóllehet az államnak automatikusan alacsonyabb összeget fizet, saját javára megtartva különbséget. Ezen eredmény ellentétes azon elvvel, amely szerint a HÉA-t a termelés, illetve a

kereskedelem folyamatának egyes szakaszaiban az adóalanyok szedik be az adóhatóság javára, amely részére kötelesek azt megfizetni (lásd a C-291/03. sz. MyTravel-ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8477. o.] 30. pontját).

62 Ráadásul a fent hivatkozott két helyzet jelentősen eltér a HÉA közös rendszere hatékony alkalmazásának gyakorlati szükségletei tekintetében. A HÉA-t nem tartalmazó – általában kerek számmal kifejezett – ár esetében elengedhetetlen a HÉA kerekítése a HÉA-t nem tartalmazó ár és az esedékes HÉA összeadásából eredő, ténylegesen kifizetendő teljes összeg megállapításához. Ezzel ellentétben, amikor a termék vagy a szolgáltatás ára tartalmazza a HÉA-t, nem szükséges kerekítés a teljes összeg megfizetéséhez.

63 Ennélfogva a termékértékesítéseiket és szolgáltatásnyújtásaikat HÉA-t nem tartalmazó áron teljesítő, illetve a hivatkozott ügyletek áraiba HÉA-t foglaló gazdasági szereplők eltérő helyzetben vannak. Így az utóbbiak az adósemlegesség elvére hivatkozva nem követelhetnek a HÉA címén esedékes összeg kerekítése tekintetében a HÉA-t nem tartalmazó árakat alkalmazó gazdasági szereplőkkel szemben tanúsítottal egyező bánásmódot.

64 Következésképpen azt a választ kell adni a negyedik kérdésre, hogy mivel a termékértékesítéseiket és szolgáltatásnyújtásaikat HÉA-t tartalmazó áron teljesítő és az ugyanilyen típusú ügyletek áraiba HÉA-t nem foglaló gazdasági szereplők eltérő helyzetben vannak, az előbbiek nem hivatkozhatnak az adósemlegesség elvére annak érdekében, hogy szintén tételek és ügyletek szintjén kerekíthessék lefelé az esedékes HÉA-összegeket.

A költségekről

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

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közösségi jog a jelenlegi állapotában nem tartalmaz a hozzáadottértékadó összegének kerekítési módszerére vonatkozó különös rendelkezést. Különös közösségi jogi szabályozás hiányában a tagállamok feladata a hozzáadottértékadó összegének kerekítésére vonatkozó szabályok és módszerek meghatározása, amelynek során ezen államok kötelesek tiszteletben tartani az említett adó közös rendszerének alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét. Különösen, egyrészt nem ellentétes a közösségi joggal az olyan nemzeti szabály alkalmazása, amely a hozzáadottértékadóösszeg felfelé kerekítését írja elő, ha a legkisebb nemzeti fizetőség vitatott töredéke 0,5 vagy annál nagyobb, másrészt pedig a közösségi jog nem követeli meg, hogy az adóalanyok a hozzáadottértékadó összeget lefelé kerekíthessék, amennyiben ezen összeg a legkisebb nemzeti fizetőség töredékét tartalmazza.**

2) **A hozzáadottértékadót magában foglaló áron történő értékesítés során különleges közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét tiszteletben tartva a közösségi jog korlátain belül meghatározzák a legkisebb nemzeti fizetőség töredékét magában foglaló hozzáadottértékadóösszeg lehetséges vagy kötelező kerekítésének szintjét.**

3) Mivel az a termékértékesítéseiket és szolgáltatásnyújtásaikat hozzáadottérték?adót tartalmazó áron teljesít? és az ugyanezen típusú ügyletek áraiba hozzáadottérték?adót nem foglaló gazdasági szerepl?k eltér? helyzetben vannak, az el?bbieket nem hivatkozhatnak az adósemlegesség elvére annak érdekében, hogy szintén a tételek és ügyletek szintjén kerekíthessék lefelé az esedékes hozzáadottértékadó?összegeket.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.