

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. december 19.(*)

„Adózás – HÉA – 67/228/EGK második irányelv – 8. cikk, a) pont – 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv ? Termékértékesítés – Adóalap – Csomagküld? kereskedelmet folytató vállalkozás által az ügynökének fizetett jutalék – Harmadik fél általi vétel – Árcsökkenés az adóztatandó tényállás bekövetkezése után – Közvetlen hatály”

A C-310/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2011. június 20-án érkezett, 2011. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Grattan plc**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Rosas, a második tanács elnökeként eljáró bíró, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (előadó), C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. július 12-i tárgyalásra

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Grattan plc képviseletében H. Stone solicitor és M. P. Lasok QC, segítjük: R. Haynes barrister,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében C. Murrell, E. Jenkinson és L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. szeptember 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.; a továbbiakban: második irányelv) 8. cikke a) pontjának, valamint A. melléklete 13. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Grattan plc (a továbbiakban: Grattan) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (a továbbiakban: Commissioners) között az olyan személyeknek fizetett jutalék utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) visszatérítésének tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, akiket az 1973–1977 közötti időszakban a rajtuk keresztül megrendelt termékek vonatkozásában „ügynököknek” neveztek.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A második irányelv 5. cikke előírta:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

(2) Az (1) bekezdés értelmében vett értékesítésnek minősülnek továbbá a következők:

[...]

c) a termékek bizományi szerződés alapján történő átruházása;

[...]

(5) Az adóztatandó tényállás azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése megtörténik. [...]” [nem hivatalos fordítás]

4 A második irányelv A. mellékletének 8. pontja pontosította, hogy „[az] »adóztatandó tényállás« alatt az adó tartozás keletkezését kell érteni.” [nem hivatalos fordítás]

5 A második irányelv 8. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezett:

„Az adóalap

a) termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében minden, ami a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi, beleértve valamennyi költséget és díjat, kivéve magát a [héat] [...]”. [nem hivatalos fordítás]

6 Az „ellenérték” kifejezést ezen irányelv A. mellékletének 13. pontja az alábbiak szerint határozta meg:

„[...] mindenre vonatkozik, amit a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenében nyújtanak, ideértve a járulékos költségeket is (csomagolás, szállítás, biztosítás stb.), azaz nemcsak a kapott összegekre, hanem például az ellenértékként kapott termékek értékére is vonatkozik [...]” [nem hivatalos fordítás]

7 Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) – amely 1978-tól a második irányelv helyébe lépett – 11. cikke A. részének vonatkozó része az következőképpen rendelkezett:

„(1) 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 [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[...]

(3) Az adóalapba nem kell beszámítani a következőket:

a) a korábbi fizetés miatt adott árengedmények;

b) a vevőnek adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

[...]”

8 A hatodik irányelv 11. cikke C. pontjának (1) bekezdése elírta:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, megszüntetés], illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezése [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

Az Egyesült Királyság joga

9 Az alapeljárásban szereplő tényállás bekövetkezésekor a szóban forgó rendelkezés az 1972. évi költségvetési törvény (Finance Act 1972) 10. §-ának (2) bekezdése volt, amely az alábbiak szerint rendelkezett:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenszolgáltatása pénz, annak értékét olyan összegnek kell tekinteni, amely megegyezik a felszámítandó adóval megnövelt mértékű ellenszolgáltatással.”

10 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) megállapítja, hogy a nemzeti szabályozás nem tartalmazott rendelkezést a termékértékesítés értékéből való visszamenlegyes levonásokról olyan árszállítások vagy kedvezmények esetén, amelyeket a termékértékesítés megtörténte után nyújtottak.

11 1978. január 1-jéig a tagállamoknak a hatodik irányelv rendelkezéseinek megfelelően ki kellett igazítaniuk a „jelenlegi [héta]rendszerüket”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 A Grattan egy héacsoport központi tagja, amely csoport olyan társaságokból áll, amelyek az alapügyben szóban forgó időszak alatt csomagküldő kereskedelmet folytattak (a továbbiakban: társaságok). E társaságok ügynököket vettek igénybe, akik jutalékot kaptak, többek között harmadik személyek általi vásárlások (a továbbiakban: harmadik személyek vásárlásai), végső fogyasztók (a továbbiakban: közvetett ügyfelek) vásárlásai után, akiknek átadták valamely érintett társaság katalógusait. Az ügynök a közvetett ügyfelek megrendeléseit az érintett társaság telefonos ügyfélszolgálatának felhívásával vagy megrendelési nyomtatvány kitöltésével továbbította. Általában véve a megrendelt terméket az ügynökhöz szállították le a közvetett ügyfeleknek való továbbküldés céljából. A termékek árát az ügynök gyűjtötte össze a közvetett ügyfelektől, és időközönként átutalta azt a csomagküldő kereskedelmet folytató vállalkozásnak.

13 Az ügynökök 10%-os jutalékban részesültek az érintett társasághoz általuk átutalt összegek után mind a termékkatalógusból történő saját termékvásárlásuk, mind a harmadik személyek vásárlásai vonatkozásában. A jutalékot jóváírták a társaság könyveiben vezetett számlán, és azt az ügynök a különböző módokon igényelhetette:

- az ügynök kérhetett csekken történő kifizetést;
- az ügynök kérhette a számlája egyenlegén való jóváírást annak érdekében, hogy csökkentse a társasággal szemben fennálló tartozását az általa a társaságtól vásárolt termékek tekintetében;
- az ügynök a jóváírást új termékek megvásárlásáért való teljes vagy részbeni fizetesként is felhasználhatta.

14 Amennyiben az ügynök a jutalékot csekken történő kifizetés vagy a számlaegyenlegén való jóváírás formájában kapta meg, az „készpénzben” felvett jutaléknak minősült. Amennyiben a jutalék új termékek vásárlására került felhasználásra, „termékben” felvett jutaléknak minősült. A kérdést előterjesztő bíróság elött folyamatban lévő eljárásban felmerült vita csak olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben a jutalékot „készpénzben” vették fel.

15 A társaságok a katalógusban szereplő, az ügynököknek fizetett jutalékot is magában foglaló teljes ár után fizettek héát. A Grattan kérte a Commissionerstől az e jutalék utáni hűadóösszegek visszatérítését, mivel az a társaságok által az ügynökök részére történő termékértékesítések ellenértékét vagy adóalapját csökkentő kedvezménynek minősült. A Commissioners – a harmadik személyek 1973 és 1978. január 1-je közötti vásárlásai után készpénzben kapott jutalékok kivételével – visszatérítette az e jutalékok utáni héát.

16 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a Grattan úgy érvelt, hogy a harmadik személyek vásárlásai utáni készpénzben kapott jutalék engedmény az ügynök által az érintett társaságtól vásárolt termékekért fizetett árból (amennyiben e jutalékokat a termékértékesítés időpontjában kapta) vagy visszatérítés (amennyiben azokat az értékesítés után nyújtották). Ennélfogva csökkenteni kell az ellenértéket vagy adóalapot. Ez következik a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdéséből és 1978 előtt a második irányelv 8. cikkének a) pontjából és az A. melléklet 13. pontjából, valamint mindenestre az 1978 előtt is létező adósemlegesség elvéből.

17 A Commissioners úgy érvel, hogy a második irányelv nem írta elő a tagállamok számára, hogy olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek az adóalap visszamenőleges csökkentéséről rendelkeznek a termékértékesítés megtörténtét követően, amint azt a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdése előírja. Egyébiránt a második irányelv 8. cikkének a) pontja nem volt kellően pontos ahhoz, hogy közvetlen hatállyal rendelkezzen. A Commissioners álláspontja szerint releváns különbségek vannak harmadik személyek vásárlásai utáni jutalékok és az ügynökök a

termékkatalógusból történ? saját termékvásárlásai között.

18 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) felfüggesztette az eljárást és az alábbi kérdést terjesztette el?zetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„A 1978. január 1-je el?tti id?szak vonatkozásában az adóalany a második irányelv 8. cikkének a) pontja és/vagy az adósemlegesség és az egyenl? bánásmód elve alapján közvetlenül érvényesíthet? joggal rendelkezik-e ahhoz, hogy a termékértékesítés adóalapját visszamen?legesen csökkentettnek tekintse akkor, ha a termékértékesítés id?pontját követ?en a termékértékesítés címzettje jóváírásban részesült az értékesít? részér?l, amellyel kapcsolatban ezt követ?en a címzett dönthetett arról, hogy azt pénzbeli kifizetésként vagy a címzett részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában az értékesít?nek járó összegekkel szembeni jóváírásként veszi-e fel?

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

19 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a második irányelv 8. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany jogosult a termékértékesítés adóalapját visszamen?legesen csökkentettnek tekinteni akkor, ha e termékértékesítés id?pontját követ?en az ügynök jóváírásban részesült a szállító részér?l – választása szerint pénzbeli kifizetésként vagy a részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában a szállítónak járó összegekkel szembeni jóváírásként.

20 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a második irányelv 8. cikkének a) pontja el?írta, hogy az adóalap a „termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében minden, ami a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi, beleértve valamennyi költséget és díjat, kivéve magát a [héát]”.

21 Az ezen irányelv 8. cikkének a) pontjában használt „ellenérték” kifejezést az A. melléklet 13. pontja akként határozta meg, mint amely „mindenre vonatkozik, amit a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenében nyújtanak, ideértve a járulékos költségeket is (csomagolás, szállítás, biztosítás stb.), azaz nemcsak kapott összegekre, hanem például az ellenértékként kapott termékek értékére is vonatkozik [...]”.

22 Emlékeztetni kell arra, hogy az ellenérték kifejezés olyan uniós jogi rendelkezésben szerepel, amely nem utal a tagállamok jogára annak jelentése és terjedelme meghatározása érdekében. Ebb?l következik, hogy e fogalom értelmezését általánosságban nem lehet az egyes tagállamok mérlegelésére bízni. Ez az ellenérték szubjektív érték, mivel a szolgáltatások adóalapja a ténylegesen kapott ellenérték, és nem az objektív kritériumok szerint becsült érték (a 154/80. sz. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet [EBHT 1981., 445. o.] 9. és 13. pontja).

23 Annak megállapítása érdekében, hogy a második irányelv 8. cikkének a) pontja el?írta-e a tagállamok számára, hogy tegyék lehetővé az említett ellenérték módosítását, és így az adóztatandó tényállás bekövetkezését követ?en szabályozzák az adóalapot, meg kell vizsgálni ezen irányelvnek a héakiszámitásra, -bevallásra és -fizetésre vonatkozó rendelkezéseit. Az adóalap megállapításának feltétele ugyanis egy ellenérték és egy adóztatandó tényállás.

24 Meg kell állapítani e tekintetben, hogy a második irányelv 5. cikkének (5) bekezdése el?írta, hogy „[a]z adóztatandó tényállás azon id?pontban keletkezik, amikor a termék értékesítése megtörténik”. Az ebben a rendelkezésben használt „adóztatandó tényállás” kifejezést az ezen irányelv A. mellékletének 8. pontja „az adótartozás keletezéseként” határozta meg.

25 Meg kell állapítani, hogy a második irányelv egyetlen rendelkezése sem írta el? adóztatandó tényállás bekövetkezésének kés?bbi id?pontban való rögzítését, vagy annak más módon történ? elhalasztását. Ezen irányelv egyébiránt nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely el?írja a létrejött adótartozás módosítását.

26 E feltételek mellett meg kell állapítani, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 41. pontjában tette, hogy – többek között a második irányelv 5. cikkének (5) bekezdése szerint – valamely adóalany adótartozása olyan mértékben keletkezik, amely az értékesítés id?pontjában megállapítandó adóalapból adódik.

27 Meg kell tehát állapítani, hogy sem a második irányelv 8. cikkének a) pontja, sem a második irányelv egyéb cikke sem értelmezhet? olyan értelemben, hogy lehet?vé kell tenni az adóalap szabályozását, vagy az adóztatandó tényállás bekövetkezése id?pontjának min?sül? termékértékesítést követ?en, utólag felszámított adót.

28 Ami ezt követ?en az adósemlegesség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv, amely a közös héarendszer egyik alapelvét jelent, az egyenl? bánásmód elvének a héa területén való kifejez?dése (lásd ebben az értelemben a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 47. pontját). Ezen elv következménye többek között, hogy az adóalanyokkal szemben ne alkalmazzanak eltér? bánásmódot az egymással versenyz?, hasonló szolgáltatások vonatkozásában (lásd ebben az értelemben a C-443/04. és C-444/04. sz., Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3617. o.] 39. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Az adósemlegesség elve nem olyan els?dleges jogi szabály, amely önmagában meghatározhatja a második irányelv 8. cikkének a) pontja szerinti adóalapot (lásd ebben az értelemben a C-174/111. sz. Zimmermann-ügyben 2012. november 5-én hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Azon tény ellentételezését sem teszi lehet?vé, hogy a második irányelv nem tartalmaz a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdéséhez hasonló rendelkezést.

30 Ugyanezen elv másik értelme szerint az adóhatóság által héa címén beszedend? összegnek pontosan meg kell felelnie a számlán héaként feltüntetett és a végs? fogyasztó által az adóalanynak kifizetett összegnek (a C-484/06. sz. Koninklijke Ahold ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5097. o.] 36. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az alapügyben a Bírósághoz benyújtott aktából kit?nik, hogy a közvetett ügyfélnek a termékek végs? fogyasztója min?ségében, az általa vásárolt termékek vonatkozásában a katalógusban szerepl? árat kellett megfizetnie, és nem kapott jutalékot a társaságtól. Ugyanis e jutalékot a tervek szerint az ügynököknek kellett volna továbbítani, nem pedig a közvetett ügyfélnek. E feltételek mellett és azon elvek szerint, amelyekre az el?z? pontban emlékeztettünk, meg kell állapítani, hogy a termékértékesítés ellenértéke a katalógusban szerepl? teljes, nem csökkentett árnak felelt meg, és hogy az adóalapot ezen ár képezte.

32 Meg kell továbbá vizsgálni a Grattan azon érvét, amely szerint hibás lenne az 1978. január el?tti helyzetet megkülönböztetni az e dátum utáni helyzett?, mivel e különbségtétel nem veszi figyelembe a héarendszer folyamatosságát.

33 E tekintetben ki kell emelni, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 49. és 50. pontjában tette, hogy a második és a hatodik irányelv harmonizációs szintje nem hasonlítható össze. Különösen a közös héarendszer elve, amelyet a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL

L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) vezetett be, számos tekintetben még nem rendelkezett kimerítő szabályozással, és különösen nem határozott meg egységes adóalapot.

34 Amint a Bíróság a 15/81. sz. Schul Douane Expeditur ügyben 1982. május 5-én hozott ítélet (EBHT 1982., 1409. o.) 12. pontjában megállapította, a hatodik irányelv harmonizálta az adóztatandó tényállás és az adó felszámíthatóságának fogalmát, és harmonizálta az adóalapot.

35 Ezen összefüggésben fogadta el az uniós jogalkotó a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését, amely előírja a tagállamok számára, hogy meg kell határozniuk azon feltételeket, amelyek mellett utólagosan csökkenteni fogják az adóalapot. E rendelkezés kötelezi a tagállamokat arra, hogy minden egyes alkalommal csökkentsék az adóalapot, amikor valamely ügylet lezárását követően az adóalany nem kapja meg az ellenérték egy részét vagy egészét (lásd a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3801. o.] 16–18. pontját és a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4167. o.] 33. pontját).

36 Így, amint az a jelen ítélet 25–27. pontjából következik, az ilyen rendelkezésnek nem volt megfelelője a második irányelvben. Emellett az a tény, hogy az Európai Unió Tanácsa a hatodik irányelv 11. cikkének A. részén felül elfogadta a 11. cikk C. részének (1) bekezdését, megerősíti azon értelmezést, amely szerint az említett 11. cikk C. része nem képezte a hatodik irányelv 11. cikke A. részének vagy az elődjének, a második irányelv 8. cikke a) pontjának szerves részét.

37 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a második irányelv 8. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany nem jogosult a termékértékesítés adóalapját visszamenőlegesen csökkenteni tekinteni akkor, ha a termékértékesítés időpontját követően az ügynök jóváírásban részesült a szállító részéről – választása szerint pénzbeli kifizetesként vagy a részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában a szállítónak járó összegekkel szembeni jóváírásként.

A költségekről

38 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

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 8. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany nem jogosult a termékértékesítés adóalapját visszamenőlegesen csökkenteni tekinteni akkor, ha a termékértékesítés időpontját követően az ügynök jóváírásban részesült a szállító részéről – választása szerint pénzbeli kifizetesként vagy a részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában a szállítónak járó összegekkel szembeni jóváírásként.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: angol.