

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. augusztus 7.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 401. cikk – A forgalmi adók jellemzőivel bíró nemzeti adók – Tilalom – A »forgalmi adó« fogalma – Helyi értékesítési adó – A héa alapvető jellemzői – Hiány”

A C-475/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Riigikohus (legfelsőbb bíróság, Észtország) a Bírósághoz 2017. augusztus 8-án érkezett, 2017. augusztus 1-jei határozatával terjesztett el

a **Viking Motors AS**,

a **TKM Beauty Eesti OÜ**,

a **TKM King AS**,

a **Kaubamaja AS**,

a **Selver AS**

és

a **Tallinna linn**,

a **Maksu- ja Tolliamet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, C. Toader (előadó) és E. Jarašinas bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Viking Motors AS, a TKM Beauty Eesti OÜ, a TKM King AS, a Kaubamaja AS és a Selver AS képviselőiben E. Talur és L. Naaber-Kivisoo vandeadvokaadid,

– a Tallinna linn képviselőiben T. Pikamäe vandeadvokaat,

- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitis és K. Toomus, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 401. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Viking Motors AS, a TKM Beauty Eesti OÜ, a TKM King AS, a Kaubamaja AS és a Selver AS, valamint a Tallinna linn (Tallinn városa, Észtország) és a Maksu- ja Tolliamet (adó- és vámhatóság, Észtország) (a továbbiakban: adóhatóság) között az említett társaságok által megfizetett értékesítési adó visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 33. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó általános, hatályban lévő közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerződésekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek [helyesen: bejegyzési illetékek vagy illetékek] és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelem nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben.”

A héairányelv

4 A héairányelv (4) és (7) preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

„(4) A belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a hozzáadottértékadórendszer (HÉA-rendszer) segítségével összehangolják a forgalmi

adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.

[...]

(7) A közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.”

5 A héairányelv 401. cikke értelmében:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni [helyesen: amelyek nem forgalmiadó-jellegűek], feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

Az észti jog

6 A la kohalike maksude seadus (a helyi adókról szóló törvény) alapeljárásra alkalmazandó változatában biztosította a helyi önkormányzatoknak az értékesítési adó helyi adóként való bevezetéséhez való jogot.

7 E törvény 8. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Értékesítési adót fizetnek a község vagy város területén kereskedelmi vagy szolgáltatásnyújtási engedéllyel rendelkező egyéni vállalkozók és jogi személyek. A telephely tekintetében a kaubandustegevuse seadus [(kereskedelemtől szóló törvény)] értelmében vett azon kereskedő fizetnek értékesítési adót, akiket bejegyezték a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartásba, és akik a kiskereskedelemben, a vendéglátásban vagy a szolgáltatóiparban tevékenykednek.

(2) Az értékesítési adót az adóalany által a község vagy város területén értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások vételárában foglalt értéke után kell megfizetni. A jelen törvény alkalmazásában vételár a kaibemaksuseadusban [(forgalmi adóról szóló törvény)] meghatározott [...] forgalom értékesítési adó nélküli adóköteles értéke.

(3) Az értékesítési adó mértékét a községi vagy városi tanács állapítja meg, az azonban nem haladhatja meg a (2) bekezdés szerinti termékek és szolgáltatások vételárban foglalt értékének 1%-át.

(4) Az értékesítési adó megállapításának időszaka a negyedév.

(5) Az adóalany köteles:

1. kiszámítani az általa a község vagy város területén értékesített termékek és szolgáltatások értékére eső értékesítési adót a községi vagy városi tanács adórendeletében megállapított mérték alapján;

2. az értékesítési adót illetően benyújtani a községi vagy városi tanácsi rendeletben megjelölt adóhatóságnak minden negyedévre a következő hónap 20. napjáig a pénzügyminiszter által

megállapított, forgalomra vonatkozó bevallást;

3. befizetni az értékesítési adót a bevallás benyújtásának hatánapjáig a helyi önkormányzat költségvetésébe.

(6) A községi vagy városi önkormányzatnak lehetősége van a községi vagy városi tanács által meghatározott feltételek szerint és eljárásban az értékesítési adó alól kedvezményeket és mentességeket nyújtani.”

8 A tallinni értékesítési adóról szóló, 2009. december 17-ii 45. sz. rendeletével (a továbbiakban: 45. sz. rendelet) a Tallinna Linnavolikogu (tallinni városi tanács, Észtország) a helyi adókról szóló törvény 8. cikke értelmében vett értékesítési adót vezetett be. Ezen adó 2010. január 1-jén lépett hatályba, és azt 2012. január 1-jéig alkalmazták.

9 A 45. sz. rendelet 1. cikke (2) bekezdésének megfelelően ezen adót a Tallinn városának területén vagy onnan a kiskereskedelemben, a vendéglátásban vagy a szolgáltatóiparban természetes személyeknek értékesített termékekre és nyújtott szolgáltatásokra kellett kivetni.

10 E rendelet „Adóalanyok” címet viselő 2. cikke a következőket írta el:

„Adóalanyok a kaubandustegevuse seadus [(kereskedelemtől szóló törvény)] értelmében vett azon kereskedők, akik az összes alábbi feltételnek megfelelnek:

1. a kereskedőt bejegyezték a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartásba;
2. a kereskedő telephelye a gazdasági tevékenységekről vezetett nyilvántartás adatai szerint Tallinn városának területén helyezkedik el;
3. a kereskedő a kiskereskedelemben, a vendéglátásban vagy a szolgáltatóiparban tevékenykedik.”

11 Az említett rendeletnek „Az adó mértéke” címet viselő 4. cikke értelmében az értékesítési adó mértékét az e rendelet 1. cikkének (2) bekezdésében említett termékek és szolgáltatások adóköteles értékének 1%-a volt.

12 Ugyanezen rendeletnek „Az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja” című 41. cikke ekként rendelkezett:

„(1) Az adófizetési kötelezettség azon a napon keletkezik, amikor az alábbi tevékenységek közül az első megvalósul:

1. a termék vevő részére történő elküldése vagy a termék vevő rendelkezésére bocsátása vagy a szolgáltatás nyújtása;
2. a termék vagy szolgáltatás árának teljes vagy részleges kifizetésének beérkezése.

(2) Állandó szerződéses jogviszony keretében való szolgáltatásnyújtás esetén az adófizetési kötelezettség azon adózási időszak során keletkezik, amely alatt befejeződik azon időszak, amely során a szolgáltatásnyújtás után kiállítják a számlát vagy megtörténik a kifizetés, attól függően, hogy melyik következik be hamarabb.

(3) Azon egyéni vállalkozók, akik pénzforgalmi elszámolási rendszert használnak, az adófizetési kötelezettség keletkezéséhez hivatkozhatnak a termék vagy a szolgáltatás utáni fizetés beérkezésére.”

13 A 45. sz. rendelet 42. cikkének (2) bekezdése elírta:

„A termék vagy szolgáltatás értékesítési adó köteles értéke a hozzáadottérték adóról szóló törvény 12. cikkének (1) bekezdése szerint a termék vagy szolgáltatás eladási ára, és minden egyéb ellenérték (héta nélkül), amelyet a termék eladója vagy a szolgáltatás nyújtója a termék vásárlójától, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy valamely harmadik személytől a termékért vagy a szolgáltatásért kapott vagy kap.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

14 Az alapeljárás felperesei, miután úgy gondolták, hogy a 45. sz. rendelettel bevezetett értékesítési adót jogalap nélkül fizették meg, a Tallinna Ettevõtlusamet (tallinni vállalkozásügyi hivatal, Észtország) helyesbítő beadványokat nyújtottak be 2010 három utolsó negyedévére és 2011 négy negyedévére vonatkozóan, valamint ezen adó címén már befizetett összegek visszatérítése iránti kérelmeket terjesztettek el.

15 Válaszában a tallinni vállalkozásügyi hivatal megállapította, hogy az alapeljárás felpereseinek az említett értékesítési adó alanyainak kellett lenniük, és adómegállapító határozatokban egyenként meghatározta a vállalkozások által fizetendő ezen adó összegét, és csak részben adott helyt a visszatérítés iránti kérelmeknek.

16 Az alapeljárás felperesei ezt követően az adóhatósághoz fordultak, amely azonban lényegében megerősítette, hogy ez utóbbiak kötelesek voltak értékesítési adót fizetni.

17 Úgy vélvén többek között, hogy az értékesítési adó ellentétes volt a héairányelv 401. cikkével, egyrészt a Viking Motors, a TKM Beauty Eesti és a TKM King, másrészt a Kaubamaja és a Selver keresetet indítottak a Tallinna Halduskohus (tallinni közigazgatási bíróság, Észtország) előtt, kérve lényegében az adómegállapító határozatok és az adóhatóság őket érintő határozatainak megsemmisítését, valamint az adóhatóság arra kötelezését, hogy térítse vissza az értékesítési adót és fizessen kamatot.

18 2015. március 31-i ítéletével a Tallinna Halduskohus (tallinni közigazgatási bíróság, Észtország) elutasította a Viking Motors, a TKM Beauty Eesti és a TKM King kereseteit. Ami a Kaubamaja és a Selver kereseteit illeti, a bíróság a 2015. július 24-i ítéletével helyt adott azoknak, de csak annyiban, amennyiben azok az értékesítési adót jövedéki termékek értékesítésére alkalmazták.

19 Az alapeljárás felperesei ezen ítéletekkel szemben a Tallinna Ringkonnakohushoz (tallinni fellebbviteli bíróság, Észtország) nyújtottak be fellebbezést.

20 2016. május 9-i és 2016. június 30-i ítéletével a bíróság elutasította a fellebbezéseket, helyben hagyta az elsőfokú bíróság indokolását, és hangsúlyozta többek között, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelmű azzal kapcsolatban, hogy a valamely tagállamban alkalmazandó adó csak akkor ütközik a héairányelv 401. cikkébe, ha a héa Bíróság által megállapított mind négy alapvető jellemzőjének megfelel.

21 Az alapeljárás felperesei felülvizsgálati kérelmet terjesztettek el a kérdést elterjesztő bíróságnál, amely 2017. május 10-i végzésével egyesítette a két ügyet.

22 A Riigikohus (legfelsőbb bíróság, Észtország) úgy véli, hogy bár formális szempontból az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adó nem rendelkezett a héának a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett harmadik és negyedik jellemzőjével – mivel nem vetették ki a termelési és értékesítési lánc minden szakaszában, és nem biztosította az előző szakaszban megfizetett adó levonását –, ezen adónak az értékesítésekre való alkalmazása lényegében ugyanazon célt valósította meg, mint amelyet harmadik és negyedik jellemző segítségével lehetett volna elérni. Így az említett értékesítési adó terhét végül a fogyasztó viselte.

23 Az értékesítési adó alkalmazása a kérdést előterjesztő bíróság szerint a közös héarendszer működését is sérthette, és oda vezethetett, hogy hasonló termékek és szolgáltatások nemzeti szinten különböző adóterhet viseltek. A 2015. március 5-ii Statoil Fuel & Retail ítéletre (C-553/13, EU:C:2015:149) hivatkozva – amelyben a Bíróság kimondta, hogy az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adó ellentétes volt a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-ii 2008/118/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 9., 12. o.) annyiban, amennyiben az a jövedékiadó köteles folyékony tüzelőanyag kiskereskedelmi értékesítését sújtotta –, a jelen ügyben kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy ezen ítélet alapján az észt bíróságok a jövedéki adó köteles termékek adóztatása tekintetében helyt adtak az adófizetők által az értékesítési adóra vonatkozó jogvitákban benyújtott kereseteknek.

24 Ilyen körülmények között a Riigikohus (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 401. cikkét, hogy azzal összeegyeztethetetlen az olyan nemzeti adó, amelyet általánosan alkalmaznak és az árral arányosan állapítanak meg, amelyet azonban az irányadó rendelkezések alapján csak a termékek vagy szolgáltatások fogyasztó részére történő értékesítésének szakaszában vetnek ki, így a végleges adóteher végül a fogyasztót terheli, és amely veszélyezteti a közös héarendszer működését és torzíja a versenyt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

25 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 401. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan helyi értékesítési adó fenntartása vagy bevezetése, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 401. cikke értelmében annak rendelkezései nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyek nem forgalmiadó-jellegűek, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.

27 E rendelkezés szó szerinti értelmezése a „nem forgalmiadó-jellegűek” kifejezésben foglalt negatív feltételt figyelembe véve lehetővé teszi annak megállapítását, hogy adók, illetékek és közterhek valamely tagállam általi fenntartása vagy bevezetése csak akkor engedélyezett, ha azok nem hasonlíthatók valamely forgalmi adóhoz.

28 Bár a „forgalmi adó” fogalmát a héairányelvnek sem a 401. cikke, sem más rendelkezése nem határozza meg, rá kell mutatni, hogy e cikk – amelynek értelmezését a kérdést előterjesztő bíróság kéri – lényegében megegyezik a hatodik irányelv 33. cikkével.

29 Márpedig a Bíróság többek között a 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítéletben (C-475/03, EU:C:2006:629) értelmezte a hatodik irányelv 33. cikkét, és különösen az abban szereplő „forgalmi adó” fogalmát, miután e rendelkezést a jogszabályi környezetébe helyezte, és emlékeztetett a közös héarendszer bevezetésével követett célokra.

30 Így a Bíróság hangsúlyozta, hogy már a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-ai 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) preambulumbekkezdéseiből következett, hogy a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok összehangolásának lehetővé kell tennie az olyan közös piac létrehozását, amelyen belül egészséges verseny folyik, és amelynek jellemzői hasonlóak a belső piac jellemzőihez, megszüntetve az adóztatás azon eltéréseit, amelyek torzíthatják a versenyt és akadályozhatják a kereskedelmet (2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 19. pont).

31 A közös héarendszer létrehozását a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadórendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ai 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.) és a hatodik irányelv valósította meg (2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 20. pont).

32 A 67/227 első irányelv 2. cikkének megfelelően a közös héarendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó a termékek és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg (2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 21. pont).

33 Mindazonáltal az egyes ügyletek során a hÉa csak a termékek és szolgáltatások árának különböz?összetev?it közvetlenül terhel? hÉa összegének levonását követ?en számítandó fel. A levonás mechanizmusát a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése oly módon szabályozta, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetendő hÉából a hÉa azon összegeit, amelyeket az el?zetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és ezen adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, és annak terheit végül a végs? fogyasztó viselje (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 22. pont).

34 Azon cél elérése érdekében, hogy az azonos ügyletek adózási feltételei egyenl?k legyenek függetlenül attól, hogy azokat melyik tagállamban teljesítik, a 67/228 második irányelv preambulumbekkezdéseinek megfelelően a hÉának fel kellett váltania a különböz? tagállamokban hatályos forgalmi adókat (2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 23. pont).

35 E gondolatmenetet követve a hatodik irányelv a 33. cikkében kizárólag akkor engedte meg a termékértékesítést, a szolgáltatásnyújtást és a behozatalt terhel? adók, illetékek és terhek valamely tagállam általi fenntartását vagy bevezetését, ha azok nem forgalmiadó?jelleg?ek voltak (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 24. pont).

36 Annak megállapításához, hogy a hÉairányelv 401. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó?jelleg??e, különösen azt kell vizsgálni, hogy veszélyezteti-e a közös héarendszer működését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a

kereskedelmi ügyleteket a héára jellemzőhöz hasonló módon terheli (lásd analógia útján: 2007. október 11-ii KÖGÁZ és társai ítélet, C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság e tekintetben leszögezte, hogy minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a héához hasonló módon terhelőnek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek a héa alapvető jellemzőivel rendelkeznek, még ha nem is egyeznek meg ez utóbbival minden szempontból (2006. október 3-ii Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bíróság azonban kimondta, hogy nem ellentétes a hatodik irányelv 33. cikkével az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, amely nem rendelkezik a héa valamely alapvető jellemzőjével (2006. október 3-ii Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanez vonatkozik a héairányelv 401. cikkére.

39 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az említett négy jellemző a következő: a héa olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő felszámítása, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő héából oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (2006. október 3-ii Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont).

40 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az olyan adó, mint az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adó, ilyen jellemzőkkel bír-e, tekintettel arra, hogy bár a 2015. március 5-ii Statoil Fuel & Retail ítéletben (C-553/13, EU:C:2015:149) a Bíróság ezen értékesítési adót az uniós joggal ellentétesnek nyilvánította, az alapeljárásban az említett adónak nem az általános illetékrendszerrel, hanem a közös héarendszerrel való összeegyeztethetősége merül fel.

41 Annak érdekében, hogy elkerülhetőek legyenek a közös héarendszer által követett – a jelen ítélet 31–37. pontjában felelevenített – céllal összeegyeztethetetlen eredmények, minden esetben e célra tekintettel kell elvégezni az olyan adó jellemzőinek a héa jellemzőivel történő összehasonlítását, mint az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adó. Ebben a körben különös figyelmet kell fordítani azon követelményre, hogy a közös héarendszer semlegessége mindig biztosítva maradjon (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-ii Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 29. pont).

42 A jelen ügyben a héa harmadik és a negyedik alapvető jellemzőjét illetően – vagyis minden termelési és forgalmazási szakaszban történő adókivetés, valamint az e folyamat előző szakaszában megfizetett adó levonásához való jog fennállása – meg kell állapítani, hogy – amint azt maga a kérdést előterjesztő bíróság elismeri – az alapeljárás tárgyát képező adó nem teljesíti e feltételeket.

43 Márpedig e körülmény elegendő annak megállapításához, hogy az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adóra, mivel nem tartja tiszteletben a héa valamennyi alapvető jellemzőjét, nem vonatkozik a héairányelv 401. cikkében foglalt tilalom (lásd analógia útján: 2017. október 12-ii Palais Kaiserchron végzés, C-549/16, nem tették közzé, EU:C:2017:761, 21. pont).

44 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ezen adó alkalmazása lényegében ugyanazon célt valósítja meg, mint a héa harmadik és negyedik alapvető jellemzője,

mivel az említett adó végs? terhét a fogyasztó viseli.

45 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy – amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik – az alapeljárás tárgyát képez? értékesítési adóra irányadó szabályozás nem kötelezte az adóalanyokat arra, hogy hozzáadják ezen adó összegét az eladási árhoz, sem arra, hogy a vev?nek kibocsátott számlán külön tüntessék fel a fizetend? adó összegét. Így az említett adó végs? fogyasztóra való áthárítása a kiskeresked?k számára egy lehet?ség, nem pedig kötelezettség volt, akik bármikor dönthettek úgy, hogy maguk viselik ugyanezen adót, és nem emelik az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások árát.

46 Nem biztos tehát, hogy az alapeljárás tárgyát képez? értékesítési adó terhe végül a végs? fogyasztóra hárult a héához hasonló fogyasztási adóra jellemz? módon.

47 A Bíróság korábban megállapította, hogy a héairányelv 401. cikkének alkalmazási körén kívül kerülhet az olyan adó, amely a termelési tevékenységet úgy terheli, hogy nem biztos, hogy a héához hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végs? fogyasztó fogja annak terheit viselni (2007. október 11?i KÖGÁZ és társai ítélet, C?283/06 és C?312/06, EU:C:2007:598, 50. pont).

48 Miközben ugyanis a héa levonási mechanizmusa útján a héa kizárólag a végs? fogyasztót terheli, és teljes mértékben semleges a végs? adófelszámítást megelőz? termelési és forgalmazási folyamatban részt vev? adóalanyok szempontjából, függetlenül az el?zetesen teljesített ügyletek számától, ez nem így van az olyan adó esetében, mint az értékesítési adó (lásd analógia útján: 2007. október 11?i KÖGÁZ és társai ítélet, C?283/06 és C?312/06, EU:C:2007:598, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A kérdést el?terjeszt? bíróság is úgy véli, hogy az alapeljárás tárgyát képez? adónak az alkalmazandó héarendszer mellett történ? alkalmazása sértheti a közös héarendszer m?ködését és a versenysemlegességet, amelynek szükségszer? tiszteletben tartására a héairányelv (4) és (7) preambulumbeközdése emlékeztet.

50 Márpedig, a jelen ítélet 34–38. cikkében kifejtett megfontolásokra tekintettel, az olyan adó, mint az alapeljárás tárgyát képez?i értékesítési adó, mivel a kereskedelmi ügyleteket nem a héára jellemz?höz hasonló módon terheli, nem sértheti a közös héarendszer m?ködését.

51 Egyébiránt tekintettel arra, hogy az alapeljárás tárgyát képez? adó értékesítési árra való alkalmazása az eladóktól függ, akik eldönthetik, hogy áthárítják?e, vagy sem az adóterhet a vev?re, meg kell állapítani, hogy kizárólag az eladó magatartása határozhatja meg a versenytárshoz képest eltér?, rá vonatkozó adójogi bánásmódot, valamint a fogyasztók egy része által a többi fogyasztóhoz képest viselt esetleges árkülönbözeteket. Következésképpen a közös héarendszer semlegessége, ahogy arra a jelen ítélet 41. pontja emlékeztet, nem kerülhet veszélybe.

52 A fenti megállapítások összességére tekintettel úgy t?nik, hogy az olyan adó, mint az alapeljárás tárgyát képez? értékesítési adó, nem tekinthet? a héairányelv 401. cikke értelmében véve forgalmiadó?jelleg?nek.

53 Következésképpen az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 401. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, mint az alapeljárás tárgyát képez? értékesítési adó.

A költségekr?

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt?

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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 401. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, mint az alapeljárás tárgyát képező értékesítési adó.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: észt.