

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. szeptember 13.(1)

C-310/11. sz. ügy

Grattan plc

kontra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(a First-Tier Tribunal, Tax Chamber [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – A 67/228/EGK második irányelv 8. cikkének a) pontja – Adóalap az ellenszolgáltatás egy részének az ügylet teljesítését követ?en történ? visszafizetése esetén”

I – Bevezetés

1. A brit vállalkozások leleményesek. A bonyolult értékesítési módszerek terén fennálló gazdag ötlettárukkal a Bíróság a hozzáadottérték-adó szempontjából több alkalommal is foglalkozott, és azok olyan szépen cseng? nevekkkel fémjelzett, fontos határozatokhoz vezettek, mint a „Naturally Yours”, „Elida Gibbs” vagy a legújabb „Loyalty Management”.(2)

2. Az el?zetes döntéshozatal iránti jelen kérelem tárgya szintén egy brit vállalkozás eltér? értékesítési módszere, amelynek az ötlete azonban már néhány évtizeddel ezel?ttre nyúlik vissza. Mindazonáltal az alapeljárásban e forgalmazási módszernek a hozzáadottérték-adó 1973 és 1977 közötti id?szakra vonatkozó alapjára kiható következményei még mindig nem tisztázottak. Ezért a Bíróságnak a jelen eljárásban ismét vissza kell térnie hozzáadottérték-adóra vonatkozó uniós jog kezdeteihez, és azon jogszabályok értelmezésével kell foglalkoznia, amelyek érvényessége több mint 30 évre nyúlik vissza.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

1. A 67/228/EGK második irányelv

3. Az alapeljárásban szóban forgó időszakban az uniós jogban többek között a 67/228/EGK irányelv(3) (a továbbiakban: második irányelv) szabályozta a hozzáadottérték-adót.

4. A második irányelv 2. cikkének a) pontja alapján hozzáadottérték-adót kell fizetni „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után”.

5. A második irányelv 5. cikke az adóztatandó tényállást konkrétabban a következőképpen határozza meg:

„(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. [...]”

6. A második irányelv 8. cikke az adóalapra vonatkozóan tartalmaz előírásokat, és a következő rendelkezéseket foglalja magában:

„Az adóalap

a) termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében minden, ami a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi, beleértve valamennyi költséget és díjakat, kivéve magát a hozzáadottérték-adót;

[...]”

7. A második irányelv A. melléklete 13. pontjának (1) bekezdésében – amely melléklet ezen irányelv 20. cikke alapján ennek szerves részét képezi – a második irányelv 8. cikkének a) pontjára vonatkozóan a következő magyarázat szerepel:

„Az »ellenérték« kifejezés mindenre vonatkozik, amit a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenében nyújtanak, [...]”

8. Végül a második irányelv 9. cikke az adómértékek adóalapra történő alkalmazását illetően a következő rendelkezéseket tartalmazza:

„(1) A felszámítandó hozzáadottérték-adó általános mértékét minden tagállam az adóalap egy meghatározott százalékában állapítja meg, amelynek mértéke azonos a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás esetében.

[...]”

2. A 77/388/EGK hatodik irányelv

9. A 77/388/EGK irányelv(4) (a továbbiakban: hatodik irányelv) az Egyesült Királyságban 1978. január 1-jén lépett a második irányelv helyébe.(5)

10. Az adóalappal kapcsolatban a hatodik irányelv a második irányelv 8. cikkéhez képest részletesebb rendelkezéseket tartalmaz. A kilencedik preambulumbekkezdés a következőképpen szól:

„mivel az adóalapot szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen;”

11. A hatodik irányelv 11. cikkének A. része ezzel kapcsolatban a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóalap a következő:

a) a [...] 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 átvető [helyesen: vevő], a szolgáltatás címzettjét vagy harmadik személyt kap vagy kapnia kell, [...];

[...]”

12. A hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdése ezenkívül tartalmaz egy rendelkezést, amely azokat az eseteket szabályozza, amelyekben az ügylet teljesítése után csökken az adóalap:

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

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

B – A nemzeti jog

13. Az alapeljárásban szóban forgó időszakban az 1972. évi költségvetési törvény (Finance Act 1972) 10. szakaszának (2) bekezdése az adóalap-meghatározást a következőképpen szabályozta:

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

14. A nemzeti jog azonban nem tartalmaz semmiféle rendelkezést arra az esetre, ha az ügylet teljesítése után csökken az adóalap.

III – Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15. Az alapeljárás felperese a Grattan plc társaság (a továbbiakban: Grattan). E társaság az alapügyben a brit adóhatósággal szemben saját és ráruházott jog címén a hozzáadottértékadó-visszatérítésre vonatkozó igényét kívánja érvényesíteni. Ezen igény olyan hozzáadottérték-adóra vonatkozik, amelyet az 1973 és 1977 közötti időszakra csomagküldő kereskedéssel foglalkozó

több társaság (a továbbiakban: csomagküldő kereskedő) tevékenysége után fizettek be.

16. A csomagküldő kereskedő egyedi értékesítési rendszert működtettek. E rendszer olyan személyeket foglalt magában, akiket „ügynököknek” neveztek, és akiknek külön számlájuk volt az adott csomagküldő kereskedőnél. E számlára kapták az ügynökök mind a termékkatalógusból történő saját termékvásárlásuk (a továbbiakban: saját vásárlások), mind a harmadik személyek rajtuk keresztül lebonyolított vásárlásai (a továbbiakban: harmadik személyek vásárlásai) után járó, az átutalt összeg 10%-ának megfelelő „jutalékot”.

17. Egy ügynök általában korlátozott számú „harmadik vásárlóval” rendelkezett, és e harmadik személyek vásárlásainak a lebonyolításával foglalkozott, ami abból állt, hogy a katalógusokat továbbadta a harmadik vásárlóknak, azok megrendeléseit továbbította a csomagküldő kereskedőnek, a megrendelt árut eljuttatta a harmadik vásárlóknak, és beszédte tőlük a katalógusban feltüntetett árat.

18. Az ügynök a számláján a saját és a harmadik személyek vásárlásai után jóváírt összegeket többek között csekken történő kifizetéssel hívhatta le, vagy a csomagküldő kereskedővel szemben fennálló követeléseinek keresztül számolhatta el.

19. A harmadik személyek vásárlásaiért jóváírt összegeket a brit adóhatóság a harmadik vásárlók ügyeinek vitelére tekintettel az ügynök szolgáltatásainak ellenértékéként kezelte.

20. A Grattan az alapügyben az ilyen ellenértékként való kezelést vitatja. Az ügynököknek járó „jutalékok” ugyanis csak az ügynök által az áruvásárlásért fizetett vételárat csökkentették. Ez nemcsak a saját vásárlásokra, amelyek esetében ez nem vitatott, hanem a harmadik személyek vásárlásaira is érvényes. Ezért a „jutalékok” utólag csökkentették az ellenszolgáltatást, és ezáltal a csomagküldő kereskedőn keresztül az ügynök részére történő termékértékesítés adóalapját abban a pillanatban, amint a jóváírt összegek az ügynök rendelkezésére álltak. Ezért a csomagküldő kereskedő ennyiben az 1973–1977. években túl sok hozzáadottérték-adót fizettek.

21. Az adó-visszatérítési igényt érintő jogvita ügyében eljáró First-Tier Tribunal (Tax Chamber) az akkoriban hatályban lévő második irányelv értelmezésével találta szemben magát, és kétsége támadt afelől, hogy ezen irányelv előírta-e az adóalap uniós jog szerinti utólagos csökkenését. Ilyen körülmények között a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

A 1978. január 1-je előtti időszak vonatkozásában az adóalany a második irányelv 8. cikkének a) pontja és/vagy az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód elve alapján közvetlenül érvényesíthető joggal rendelkezik-e ahhoz, hogy a termékértékesítés adóalapját visszamenőlegesen csökkentettnek tekintse akkor, ha a termékértékesítés időpontját követően a termékértékesítés címzettje jóváírásban részesült az értékesítő részéről, amellyel kapcsolatban ezt követően a címzett dönthetett arról, hogy azt pénzbeli kifizetésként vagy a címzett részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában az értékesítőnek járó összegekkel szembeni jóváírásként veszi-e fel?

IV – Jogi értékelés

22. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben tisztázta, hogy az alapügyben a hozzáadottérték-adó visszatérítése csak a harmadik személyek vásárlásai után jóváírt összegek tekintetében vitatott, az előzetes döntéshozatalra utalt kérdést erre korlátozottan kell értelmezni. A következőkben tehát nem vizsgálom az ügynök saját vásárlásai utáni „jutalék”-fizetésnek a hozzáadottérték-adó szempontjából fennálló következményeit.

23. Így csak azt kell vizsgálni, hogy az uniós jog szerint azok az összegek, amelyeket az

ügynököknek az 1973–1977. években a harmadik személyek vásárlásaiért először jóváírtak, majd ezt követően csekken vagy beszámítással kifizettek, csökkentették-e a csomagküldő kereskedők által fizetendő hozzáadottérték-adó alapját, és hogy a csomagküldő kereskedők ennyiben közvetlenül érvényesíthető joggal rendelkeznek-e.

24. Az adóalap megállapítását ebben az időszakban a második irányelv 8. cikke szabályozta. Annak az irányelv A. melléklete 13. pontjával összefüggésben értelmezett a) pontja szerint az adóalap az alapügyben szóban forgó termékértékesítések esetében minden, ami a termékértékesítés ellenértékét képezi.

25. A jelen ügyben a csomagküldő kereskedők mindenekelőtt vételárfizetéseket kaptak. A termékértékesítést követően azonban maguk fizettek az ügynököknek, mégpedig az ügynököknek jóváírt és később kifizetett összegeket. A jelen ügyben tehát azon kérdésről van szó, hogy a csomagküldő kereskedők e kifizetései a második irányelv alapján csökkentik-e a termékértékesítések adóalapját, mivel a csomagküldő kereskedők végül kevesebb pénzhez jutottak.

26. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság ennek során csak azon kérdés tisztázását tartja szükségesnek, hogy a második irányelv 8. cikkének a) pontja alapján az értékesítés időpontját követően is lehetséges-e adóalap-csökkentés. E rendelkezés alapján az adóalap-csökkentés első feltétele azonban az, hogy a csomagküldő kereskedők bemutatott kifizetései esetében tulajdonképpen az ellenszolgáltatás egy részének a visszafizetéséről legyen szó, amely adóalap-csökkentéshez vezet. Tehát először ezt kell vizsgálni (A. pont), majd azzal a kérdéssel foglalkozom, hogy a második irányelv előír-e a termékértékesítés teljesítését követő adóalap-csökkentést (B. pont).

A – Az ellenszolgáltatás adóalany általi visszafizetése

27. A második irányelv 8. cikkének a) pontja szerint az adóalap eleve csak akkor csökkenthető az adóalany általi fizetés miatt, ha e kifizetés tulajdonképpen az abban részesülő személy ellenszolgáltatása visszafizetésének minősül. Ugyanis az adóalany nem minden olyan személy részére történő fizetése tekinthető az ellenszolgáltatás visszafizetésének, aki ezen ellenszolgáltatást nyújtotta.

28. Annak vizsgálatát, hogy a csomagküldő kereskedők ügynökök részére történő fizetése az ellenszolgáltatás visszafizetésének minősül-e, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell az alapügyben megállapítandó tényállás alapján elvégeznie. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban bemutatott tényállás és az eljárás feleinek az érvelése azonban bizonyos kétséget vet fel a tekintetben, hogy a bemutatott kifizetéseket az ellenszolgáltatás visszafizetésének kell-e tekinteni. Különösen a csomagküldő kereskedők, az ügynökök és a harmadik vásárlók közötti jogi és üzleti viszonyok nem eléggé világosak és az alapügy felei között nyilvánvalóan vitatottak.

29. Ilyen körülmények között szükségesnek tartok a Bíróság e tekintetben figyelembe veendő ítélkezési gyakorlatára néhány utalást tenni annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak lehetősége legyen az alapügyben olyan határozatot hozni, amely összhangban áll az uniós joggal. Amennyiben a következőkben bemutatott ítélkezési gyakorlat nem érinti a második irányelvet, úgy vélem, hogy az a hatodik irányelv ezen ítélkezési gyakorlatban értelmezett jogi szabályainak a hasonlósága miatt alkalmazható a második irányelvre is.(6)

30. A kérdést előterjesztő bíróságnak az alapeljárásban mindenekelőtt azt kell tisztáznia, hogy a csomagküldő kereskedők a harmadik személyek vásárlásai esetében közvetlenül értékesítettek-e a harmadik vásárlóknak, vagy fennállt-e egy értékesítési lánc, amelyben az ügynökök a harmadik személyek vásárlásai esetében saját vásárlók voltak, és az árukat vagy önállóan, vagy

egy értékesítési megbízás keretében értékesítették a harmadik vásárlók részére. E mindkét helyzetben különböznek annak elfogadásának a feltételei, hogy ellenszolgáltatás visszafizetéséről van szó.

1. A csomagküldő kereskedők által a harmadik vásárlók részére történő közvetlen termékadások

31. Ha a csomagküldő kereskedők közvetlenül adtak el termékeket harmadik vásárlók részére, amint az Egyesült Királyság Kormánya érvelt, először is egyértelmű lenne, hogy az ügynök számára a harmadik személyek vásárlásai után fizetett „jutalékok” nem minősülhetnek a csomagküldő kereskedők harmadik vásárlók részére történő termékadásaiért nyújtott ellenszolgáltatás visszafizetésének. Ebben az esetben nem lenne jelentősége annak, hogy a csomagküldő kereskedők végül csak a harmadik vásárlók által fizetendő, az ügynöknek nyújtott „jutalékkal” csökkentett katalógusárhoz jutottak. A Bíróság ugyanis több alkalommal megállapította, hogy ugyan egy olyan helyzetben, amelyben egy harmadik személy része a fizetési folyamatnak, és emiatt a vevő által fizetett vételár egy részét megtartja, a teljes vételár képezi az eladó által a vevőnek történő termékértékesítés adóalapját.(7) Nem lehet más a helyzet a jelen esetben, ha az ügynök ugyan nem közvetlenül a harmadik vásárlók által fizetett vételár egy részét tartja meg, azonban azt utólag kifizetik számára.

32. Ha a csomagküldő kereskedők közvetlenül harmadik vásárlók részére értékesítenének, az is kétséges, hogy az ügynök által a harmadik személyek vásárlásaiért kapott „jutalékokon” keresztül egy másik ügyletért, vagyis az ügynök saját vásárlásaiért fizetett ellenszolgáltatás egy része is visszafizetésre került-e. Alapvetően ehhez ugyanis az lenne szükséges, hogy a jogviszonyban egy megfelelő szabályozás álljon fenn, amely megállapítja a saját vásárlásért fizetett ellenszolgáltatást. Ugyan a Bíróság először az Elida Gibbs ügyben állapította meg, hogy az adóalap-csökkenésnek bizonyos körülmények között akkor is elfogadhatónak kell lennie, ha a szerződésben megállapított ellenszolgáltatás egyáltalán nem változik.(8) Ezen ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóalany általi fizetés legalább az ebben részesülő személy általi, meghatározott szolgáltatás teljesítését feltételezi. Az alapügyben ezzel szemben kérdéses-e feltételnek az ügynök saját vásárlásának az adóalapjára tekintettel való teljesülése, mivel úgy tűnik, hogy a jóváírt összegek nem függenek egy meghatározott saját vásárlástól, különösen mert egy attól független, csekken történő kifizetés is lehetséges volt.

33. Ha mégis meg kellene állapítani az ügynök saját vásárlásaiért teljesített ellenszolgáltatás visszafizetésének fennállását, a kérdést előterjesztő bíróságnak ezt követően azt kellene vizsgálnia, hogy az adóalap-csökkenés nincs-e kizárva azért, mert a „jutalékok” az ügynök által a csomagküldő kereskedőknek teljesített szolgáltatás ellenértékének minősülnek. Ha ugyanis maga a visszafizetés egy ellenszolgáltatás, az utólag nem vezethet adóalap-csökkenéshez. Az adóalap megállapítása céljából ugyanis az ellenszolgáltatás visszafizetett része helyére az azért teljesített szolgáltatás értéke lép. Az árengedménnyel kapcsolatban a Bíróság ezt végeredményben már a *Naturally Yours Cosmetics* ügyben kimondta.(9)

34. Annak elfogadása, hogy a „jutalék” az ügynök szolgáltatásának ellenértéke, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint először is azt feltételezi, hogy az ügynök és a csomagküldő kereskedők között jogviszony álljon fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra.(10) Másodszor a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia.(11) A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján közvetlen kapcsolat áll fenn, ha a szolgáltatás és ellenszolgáltatás oly mértékben megegyezik, hogy a kettő a jogviszony keretében kölcsönösen feltételezi egymást.(12) A jelen ügyben a csomagküldő kereskedők és az ügynökök között egy megállapodásnak kellett volna fennállnia, amely alapján az ügynök általi szolgáltatástól tennék függővé a „jutalékok” fizetését. További feltételek – mint az ügynök cselekvésre való

kötelezése(13) – azonban nem vonhatók le az ítélezési gyakorlatból.

2. Értékesítési lánc

35. Amennyiben azonban fennáll egy értékesítési lánc, a saját vásárlásokat és a harmadik személyek vásárlásait f?szabály szerint egyformán kellene kezelni. Az értékesítési lánc fennállásának elfogadása adódhat abból, hogy a csomagküld? keresked?k valamennyi termékértékesítésének az átvev?i egyedül az ügynökök lennének, akik viszont a harmadik vásárlóknak önállóan értékesítenének tovább, amint a Grattan érvel. Az értékesítési lánc fennállása ezenkívül a második irányelv 5. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján lenne megállapítható,(14) ha az ügynökök egy értékesítési megbízás keretében a csomagküld? keresked?knek dolgoznának, amire a Bizottság helyesen utalt.

36. A saját vásárlásoknak és a harmadik személyek vásárlásainak azonos bánásmódja miatt az értékesítési lánc esetén nem merülne fel a jóváírások harmadik személyek vásárlásaihoz vagy a saját vásárlásokhoz való hozzárendelésének a kérdése. Ebben az esetben a „jutalék” csak egy félreérthet?en elnevezett általános árendedmény lehetne, amely azonban csak jóváíráson és csekken történ? kifizetésen, illetve további vásárlásokba történ? beszámításokon keresztül, közvetetten valósulna meg.

37. Azonban ebben a helyzetben is meg kellene vizsgálni azt, hogy a „jutalék” az ügynökök csomagküld? keresked?knek nyújtott szolgáltatásáért teljesített ellenértéknek min?sül-e. Amint korábban el?adtam,(15) ebben az esetben az ellenszolgáltatás visszafizetése végeredményben nem vezethet adóalap-csökkenéshez.

3. Közbens? következtetés

38. Amennyiben az ítélezési gyakorlat bemutatott alapelvei a kérdést el?terjeszt? bíróságnak nem tennék lehetővé azon kérdés értékelését, hogy az alapügyben az ellenszolgáltatás tényleges visszafizetésér?l van-e szó, szükség esetén fennállna az a lehetőség, hogy ennyiben új kérdést terjesszen el?zetes döntéshozatalra. A továbbiakban azonban az el?terjesztett kérdés megválaszolásánál abból indulok ki, hogy a csomagküld? keresked?k által a harmadik személyek vásárlásaiért az ügynököknek fizetett „jutalékokat” az ügynök termékvásárlásáért nyújtott ellenszolgáltatás visszafizetésének kell tekinteni, és e visszafizetés maga nem min?sül a csomagküld? keresked?knek nyújtott szolgáltatás ellenértékének.

B – Az adóalap értékesítést követ? csökkenése

39. A kérdést el?terjeszt? bíróság azt kérdezi, hogy a bemutatott helyzetben lévő adóalany a második irányelv 8. cikkének a) pontja vagy az adósemlegesség és az egyenl? bánásmód elve alapján közvetlenül érvényesíthet? joggal rendelkezik-e ahhoz, hogy a termékértékesítés adóalapját visszamen?legesen csökkentettnek tekintse. Az adóalapnak a kifizetett „jutalékok” alapján történ? ilyen visszamen?leges csökkentése alacsonyabb adótartozással jár, ami megalapozná a Grattan alapügyben vitatott visszatérítési igényét.

1. A második irányelv értelmezése

40. Valamely adóalany adótartozása egy adóztatandó tényállás bekövetkezéséből adódik. Ez a jelen ügyben a második irányelv 2. cikkének a) pontja, amely alapján hozzáadottérték-adót kell fizetni az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésért. Az adótartozás mértéke az adómértéknek az adóalapra való alkalmazásából következik, amint a második irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szerepel. A második irányelv 5. cikkének (5) bekezdése alapján adóztatandó tényállás azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése megtörténik.

41. Az Egyesült Királyság Kormánya helyesen eladta, hogy ilyen körülmények között az adóalapot az értékesítés megtörténtének az időpontjában kell vizsgálni. A Bíróság ezt a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése 1. pontjának hasonló elírásával kapcsolatban szintén megállapította.⁽¹⁶⁾ A második irányelv szerint valamely adóalany adótartozása ezért olyan mértékben keletkezik, amely az értékesítés időpontjában megállapítandó adóalapból adódik.

42. Az adóalap megállapítását a második irányelv 8. cikkének a) pontja szabályozza. Ennek alapján az alapügyben szóban forgó termékértékesítések esetén az adóalap „minden, ami a termékértékesítés [...] ellenértékét képezi”. Az így megállapított „ellenérték” a második irányelv A. melléklete 13. pontjának (1) bekezdése alapján „mindenre vonatkozik, amit a termékértékesítés [...] ellenében nyújtanak”.

43. Így először is felmerül az a kérdés, hogy az adóalap termékértékesítés időpontjában történő meghatározása során az ellenszolgáltatás magában foglal-e olyan összegeket, amelyeket az adóalany megkap ugyan, azonban később a szerződő partnerének a kérelmére vissza kell fizetnie.

44. Az adóalap meghatározásához hivatkozott elírások szövege e tekintetben nem nyújt felvilágosítást. Amint azonban a Bizottság helyesen érvel, a második irányelv 8. cikke a) pontjának értelmezéséhez alkalmazható a Bíróságnak a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjára vonatkozó ítélkezési gyakorlata. Szövegét és funkcióját illetően mindkét rendelkezés hasonló.

45. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjával kapcsolatban a Bíróság a Freemans-ügyben hozott ítéletben a jelen tényállással hasonló tényállásra tekintettel már kimondta, hogy adóalap meghatározása során nem kell figyelembe venni az ellenszolgáltatás szerződésben már megállapított, azonban még meg nem történt visszafizetését.⁽¹⁷⁾ Az ítélkezési gyakorlat szerint csak abban az egyedi esetben más a helyzet,⁽¹⁸⁾ ha jogszabályi kötelezettség áll fenn az ellenszolgáltatás egyes részeinek a visszafizetésére a nyereményjátékok esetében.⁽¹⁹⁾

46. A Bíróság a Freemans-ügyben hozott határozatát a második és a hatodik irányelvre vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatban megismételt azon alapelvre alapította,⁽²⁰⁾ hogy az adóalap a „ténylegesen kapott” ellenszolgáltatás.⁽²¹⁾ Ilyen körülmények között nem meggyőző, ha a Bizottság azzal érvel, hogy ezen alapelv figyelembevételé miatt az ellenszolgáltatás későbbi visszafizetésének csökkentenie kell az adóalapot. Az ítélkezési gyakorlat ezen elvének a jelentése ugyanis az adóalap meghatározásának az időpontjától függ. Más szóval a döntő tényező az, hogy az adóalany mennyit „kapott ténylegesen” abban az időpontban, amikor az adóalapot meg kell határozni. Amint a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának a szövege jobban megvilágítja, ez az az összeg, amelyet az adóalany ebben az időpontban „kap”, vagy az adóalanynak „kapnia kell”, tehát az az összeg, amelyet neki fizetni kell. Ezért különbség van a között, hogy egy vevőnek már eleve csökkentett vételárat kell-e fizetnie, vagy hogy először a teljes vételárat ki kell-e fizetnie, azonban a pénz egy részét bizonyos feltételek mellett visszakaphatja. A Bíróság a Freemans-ügyben hozott ítéletben ugyanis hangsúlyozta, hogy bizonytalan, hogy az ellenszolgáltatás egy részét később ténylegesen visszafizetik-e.⁽²²⁾

47. Az adóalap meghatározását és azáltal a keletkező adótartozás mértékét a második irányelv 8. cikkének a) pontja alapján ezért nem befolyásolja az, hogy az értékesítés időpontját követően lehetőség van az ellenszolgáltatás egy részének a visszafizetésére.

48. A második irányelv ezenkívül nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely az egyszer felmerült adótartozás módosítását előírja. Más a helyzet az előzetesen levont adó esetében, amelyre a második irányelv 11. cikke (3) bekezdésének (2) és (3) albekezdése egy kiigazítási eljárást ír elő. Más a helyzet a hatodik irányelv hatálya alatt is, amelynek a 11. cikke C. részének (1) bekezdése az 1978. évtől eljárást ír elő az adóalap és így az adóztatandó tényállás bekövetkezéséből adódó adótartozás utólagos csökkenésére vonatkozóan.

49. A második irányelv 8. cikkének a) pontjába – a Grattan és a Bizottság érvelésével ellentétben – nem lehet egy utólagos kiigazítási eljárásra vonatkozó rendelkezést beleértetni. Nem lehetséges a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdésében szereplő ilyen eljárás későbbi szabályozásából arra következtetni, hogy az már a második irányelv hatálya alatt is alkalmazható volt. A második és hatodik irányelv harmonizációs szintje nem hasonlítható össze.

50. A második irányelv a 67/227/EGK első irányelvvel(23) együtt a különböző tagállami forgalmiadó-rendszereket egy, az egységes alapszabályokon alapuló közös forgalmiadó-rendszerrel kívánta felváltani. Az első irányelv hetedik preambulumbekkezdése a „fokozatos megvalósítást” hangsúlyozta. A második irányelv harmadik preambulumbekkezdése megállapítja, hogy átmenetileg „a tagállamokban megengedhetők az adó alkalmazási módjaiban felmerülő bizonyos eltérések”. Így az először bevezetett hozzáadottértékadó-rendszer így több szempontból nem rendelkezett végleges szabályozással, és különösen egységes adóalap-meghatározással, amelyre később a hatodik irányelv a címében utal. Az adóalapot átfogóan először a hatodik irányelv harmonizálta, amint annak kilencedik preambulumbekkezdése jelzi.

51. Következésképpen meg kell állapítani, hogy a második irányelv nem ír elő az ellenszolgáltatásnak az értékesítés adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontját követő visszafizetése miatti visszamenőleges adóalap-csökkenést, és nem írja elő az adótartozás ebből adódó csökkenését. Következésképpen ennyiben a második irányelvből nem vezethető le az adóalany közvetlenül érvényesíthető joga sem.

2. Az adósemlegesség elve

52. Ezenkívül az adósemlegesség elvének a figyelembevétele nem vezet más eredményre.

53. Ezen alapelvvel kapcsolatban – az Egyesült Királyság érvelésével ellentétben – ugyan nem csak az egyenlőség elvének a kifejeződéséről van szó. E jelentése mellett az adósemlegesség elvét a Bíróság a semleges adóteher elve értelmében is használja, amely az adóalanyt védi, mivel a közös hozzáadottértékadó-rendszeren keresztül csak a végső felhasználóra hárulhat teher.(24)

54. E jelentésbeli változatokban azonban az adósemlegesség elve nem rendelkezik törvényen felüli tekintéllyel.(25) Az értelmezés során felmerülő kétséges kérdésekben hivatkozni lehet rá, azonban a mindenkor alkalmazandó hozzáadottértékadó-irányelv szabályozását nem tághatja ki, vagy korlátozhatja.(26) Így különösen nem kompenzálhatja azt a körülményt, hogy a második irányelv nem tartalmaz a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdéséhez hasonló rendelkezést.

3. Az egyenlő bánásmód elve

55. Végül a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében

még utal az egyenlő bánásmód elvére. Azonban az elzáró döntéshozatal iránti kérelemből nem következik világosan, hogy az egyenlő bánásmód elve mennyiben lenne releváns a jelen ügyben.

56. Ezen alapelv mindenesetre nem követel meg egyenlő bánásmódot a határidő letelte után. A közös hozzáadottértékadó-rendszerek 1978. január 1-je előtti és utáni harmonizálásának a mértéke ezen időpont előtt és után teljesen eltérő módon meghatározott adóalapokhoz vezethet. Az egyenlő bánásmód elve nem követeli meg, hogy a messzemenő harmonizációs lépéseket, amelyek a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdéséből következnek, visszamenőlegesen kelljen alkalmazni.

V – Véggkövetkeztetések

57. Következésképpen azt javaslom, hogy a First-Tier Tribunal (Tax Chamber) elzáró döntéshozatalra előterjesztett kérdésére a Bíróság a következő választ adja:

A 67/228/EGK második irányelv 8. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany nem rendelkezik közvetlenül érvényesíthető joggal ahhoz, hogy a termékértékesítés adóalapját visszamenőlegesen csökkentettnek tekintse akkor, ha a termékértékesítés időpontját követően a termékértékesítés címzettje jóváírásban részesült az értékesítő részéről, amellyel kapcsolatban ezt követően a címzett dönthetett arról, hogy azt pénzbeli kifizetésként vagy a címzett részére korábban teljesített termékértékesítés vonatkozásában az értékesítőnek járó összegekkel szembeni jóváírásként veszi-e fel.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Lásd a 230/87. sz. Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítéletet (EBHT 1988., 6365. o.), a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítéletet (EBHT 1988., I-5339. o.) és a C-53/09. és C-55/09. sz., Loyalty Management UK egyesített ügyekben 2010. október 7-én hozott ítéletet (EBHT 2010., I-9187. o.).

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

4 – 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.).

5 – Lásd a hatodik irányelv 37. cikkét és 1. cikkének (2) bekezdését. Az áttöltés határidejének a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1978. június 26-i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv (HL L 194., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.) által történő meghosszabbítása nem érintette az Egyesült Királyságot.

6 – Lásd e tekintetben a 102/86. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 10. pontját és a 230/87. sz. Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 10. pontját.

7 – Lásd a C-18/92. sz. Bally-ügyben 1993. május 25-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-2871. o.) 14. pontját és a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-3833. o.) 28. és azt követő pontjait.

8 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 31. pontját.

9 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Naturally Yours Cosmetics ügyben ítéletet. Ebben a Bíróság ugyanis elfogadta, hogy egy termékértékesítés során adott árengedmény, amely a vásárló szolgáltatásnyújtásától függ, és amely maga így egy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, azzal a következménnyel jár, hogy a termékértékesítés adóalapja a csökkentett pénzfizetésből plusz a szolgáltatás értékéből áll össze. E szolgáltatás pénzületi értéke ennek során az árengedmény mértéke. A termékértékesítés adóalapja végeredményben ezért megfelel az eladási árnak, figyelmen kívül hagyva az árengedményt.

10 – Lásd többek között a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-743. o.) 14. pontját, a C-48/97. sz. Kuwait Petroleum ügyben 1999. április 27-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2323. o.) 26. pontját és a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet 27. pontját.

11 – Lásd többek között a 154/80. sz. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 12. pontját, a 2. lábjegyzetben hivatkozott Naturally Yours Cosmetics ügyben hozott ítélet 11. és azt követő pontjait és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Lebara-ügyben hozott ítélet 27. pontját.

12 – Lásd Stix-Hackl tanácsnok C-380/99. sz. Bertelsmann-ügyre vonatkozó 2001. március 6-i indítványának (EBHT 2001., I-5163. o.) 32. pontját.

13 – Lásd a Court of Appeal 2001. október 26-i ítéletének (2001) EWCA Civ 1542., 72. pontját.

14 – Lásd a hatodik irányelv 5. cikke (4) bekezdése c) pontjának szó szerint azonos rendelkezésével kapcsolatban a C-305/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó 2005. február 24-i indítványom (EBHT 2005., I-1213. o.) 67. pontját.

15 – Lásd a fenti 33. pontot.

16 – Lásd a C-281/91. sz., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf ügyben 1993. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5404. o.) 16. pontját.

17 – Lásd a C-86/99. sz. Freemans-ügyben 2001. május 29-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4167. o.) 27–29. pontját.

18 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Freemans-ügyben hozott ítélet 30. pontját.

19 – Lásd a C-377/11. sz. International Bingo Technology ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 26–29. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

20 – Lásd többek között a 11. lábjegyzetben hivatkozott Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben hozott ítélet 13. pontját; a C-33/93. sz. Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-2329. o.) 18. pontját és a 19. lábjegyzetben hivatkozott International Bingo Technology ügyben hozott ítélet 25. pontját.

21 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Freemans-ügyben hozott ítélet 27. pontját.

22 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Freemans-ügyben hozott ítélet 28. pontját.

23 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i első tanácsi irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

24 – Lásd többek között a 2. lábjegyzetben hivatkozott Elside Gibbs ügyben hozott ítélet 19. és 23. pontját.

25 – Lásd Bot f?tanácsnok C-174/08. sz., NCC Construction Danmark ügyre vonatkozó 2009. június 18-i indítványának (EBHT 2009., I-10567. o.) 84–86. pontját.

26 – Az adósemlegesség elvének az egyenl?sége elve kifejez?désével kapcsolatban lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját.