

Ideiglenes változat

BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. szeptember 7.(1)

C?305/16. sz. ügy

Avon Cosmetics Ltd

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(A First?tier Tribunal [Tax Chamber] [United Kingdom][els?fokú bíróság {adójogi tanács} {Egyesült Királyság}] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa – Eltérés – Nem héaalany közvetít?k?n keresztül történ? értékesítés – Feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevétele”

I. Bevezetés

1. Az Avon Cosmetics Limited (a továbbiakban: Avon) a kozmetikai termékeit a köznyelvben „avonosoknak” nevezett képvisel?k részére értékesíti az Egyesült Királyságban, akik e termékeket kiskereskedelmi viszonteladás útján értékesítik a fogyasztók számára (a továbbiakban: közvetlen értékesítési modell). Számos Avon tanácsadón?t nem vettek héanyilvántartásba. Ennek eredményeképpen az árrésük rendes körülmények között nem tartozik a héa hatálya alá.

2. Az értékesítési lánc utolsó szakaszában felmerül? „elveszett héa” vagy „adóikerülés” a közvetlen értékesítési modellek jellemz? problémája. E probléma kezelése érdekében az Egyesült Királyság eltérésre kért és kapott felhatalmazást azon általános szabály alól, miszerint a héát a tényleges eladási ár után számítják fel. Az Avon esetében ezen eltérés lényegében arra hatalmazta fel az Egyesült Királyság adóhatóságát, a Her Majesty's Revenue and Customs?ot (a továbbiakban: HMRC), hogy a héát az Avon tekintetében ne a nyilvántartásba nem vett avonosok által fizetett *nagykereskedelmi ár*, hanem azon *kiskereskedelmi ár* után vesse ki, amely áron az avonosok a termékeket a végs? fogyasztó számára értékesítik.

3. Az eltérés alkalmazási módja nem veszi azonban figyelembe a nyilvántartásba nem vett képvisel?k részér?l a kiskereskedelmi értékesítési tevékenységük során felmerült költségeket, valamint azt az el?zetesen felszámított adót, amelyet rendes körülmények között, feltéve, hogy héanyilvántartásba lettek volna véve, levonhattak volna (a továbbiakban: feltételezett el?zetesen felszámított adó). Különösen, amennyiben az avonosok bemutató céljára (nem viszonteladásra,

hanem az értékesítés el?segítésére) vásárolnak termékeket, e beszerzések tekintetében el?zetesen felszámított adóként nem vonhatnak le héát.

4. Ez azzal az eredménnyel jár, hogy az ilyen költségek tekintetében felmerült, figyelmen kívül hagyott feltételezett el?zetesen felszámított adó „bennragad” az értékesítési láncban, és a hagyományos kiskereskedelmi el?rusítóhelyek útján történ? eladások után felszámított héához képest megnöveli a közvetlen értékesítési modell tekintetében felszámított héa teljes összegét.

5. A kérdést el?terjeszt? bíróság, az Avon által a héa megállapításával szemben el?terjesztett jogorvoslati kérelemmel összefüggésben, számos kérdést feltesz az eltérés értelmezése és érvényessége tekintetében. A kérdést el?terjeszt? bíróság kérdései különösen arra irányulnak, hogy: i. fennáll-e arra vonatkozó kötelezettség, miszerint figyelemmel kell lenni a közvetlen viszonteladók, mint amilyenek az avonosok, feltételezett el?zetesen felszámított adójára, ii. az eltérés kérelmezésekor az Egyesült Királyság köteles volt-e felhívni az Európai Bizottság figyelmét a feltételezett el?zetesen felszámított adó problémájára, és iii. milyen következményekkel járhat/jár a fenti két kötelezettség bármelyike teljesítésének elmulasztása.

II. Jogi keret

A. Az uniós jog

1. 77/388 és 2006/112 héairányelv

6. A szóban forgó megállapodások id?pontjában alkalmazandó, vonatkozó uniós jogi rendelkezéseket a 77/388/EGK héairányelv(2) (a továbbiakban: hatodik héairányelv) tartalmazza a 2007. január 1?jét megelő? id?szakok tekintetében. A hivatkozott id?pontot követ? id?szakok tekintetében a vonatkozó rendelkezések a 2006/112/EK héairányelvben(3) találhatóak (a továbbiakban: héairányelv).

7. Néhány, az alábbiakban jelzett csekély különbségt?l eltekintve, a hatodik héairányelv és a héairányelv vonatkozó rendelkezései azonosak. Ebben a részben a továbbiakban a hatodik héairányelv rendelkezéseit fogom idézni, az azoknak megfelel?, a héairányelvben foglalt rendelkezésekre lábjegyzetben történ? hivatkozással. A bemutatás megkönnyítése érdekében a jelen indítvány hátralév? részében csak a hatodik héairányelv vonatkozó rendelkezéseire fogok hivatkozni, melyek tekintetében a héairányelv megfelel? rendelkezései *mutatis mutandis* alkalmazandóak.

8. A hatodik héairányelv 2. cikke értelmében:(4)

„A hozzáadottérték?adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;”

9. A hatodik héairányelv 4. cikke szerint:(5)

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

10. A hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja alapján:(6)

„A. Belföldön

(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 átvető [helyesen: a vető], a szolgáltatás címzettjét vagy harmadik személyt kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

11. A hatodik héairányelv 27. cikke szerint:(7)

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. Az adókiivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevételek teljes összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

(2) Az (1) bekezdésben említett intézkedéseket bevezetni kívánó tagállam kérelmet küld a Bizottsághoz, és megad számára minden szükséges információt. [...]

[...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a Bizottságot 1978. január 1. előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések – amennyiben az adókiivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek.”

2. A 89/534/EGK tanácsi határozat (eltérés)

12. Az eltérésről szóló határozat harmadik, negyedik és ötödik preambulumbekézdése(8) szerint:

„Mivel az adóalanyok által nem adóalanyok számára kiskereskedelmi szinten történő viszonteladás céljából végzett termékértékesítésen alapuló egyes kereskedelmi struktúrák a végső fogyasztás stádiumában adókikerülést eredményeznek;

Mivel az ilyen adókikerülés megakadályozása érdekében az Egyesült Királyság olyan intézkedést fogad el, amely az adóhatóságokat olyan igazgatási határozatok meghozatalára hatalmazza fel, amely alapján az ilyen kereskedelmi struktúrákat megkötdtető adóalanyok által végzett értékesítéseket a termékek kiskereskedelemben alkalmazott szabadpiaci forgalmi értéke alapján adóztatják;

Mivel a hivatkozott intézkedés eltérést jelent a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától, amely előírja, hogy belföldön, termékértékesítés esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó a vetőtől vagy harmadik személytől ezért az értékesítésért kap vagy kapnia kell”.

13. A kilencedik és tizedik preambulumbekézdés előírja:

„Mivel az Európai Unió Bírósága 1988. július 12-i ítéletében többek között úgy határozott, hogy a hatodik irányelv 27. cikke lehetővé tette az érintett intézkedéshez hasonló eltérő intézkedések elfogadását, feltéve, hogy az abból fakadó eltérő bánásmódot objektív körülmények indokolták;

Mivel a Bizottságot, annak érdekében, hogy a hivatkozott feltétel teljesüléséről meggyőződjön, értesíteni kell valamennyi, az adóhatóságok által a kérdéses eltéréssel összefüggésben elfogadott igazgatási határozatról”.

14. Az eltérésről szóló határozat 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az Egyesült Királyság ezennel felhatalmazást kap arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától eltérően olyan esetekben, amikor a nem adóalanyok általi termékértékesítésen alapuló kereskedelmi struktúra eredményeként nem merül fel adókötelezettség a végső fogyasztás szakaszában, előírja, hogy az ilyen személyek részére történő értékesítés adóalapja a termékek e szakaszban megállapított szabadpiaci forgalmi értéke.”

B. A nemzeti jog

1. A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény)

15. A hatodik héairányelvet és jelenleg a héairányelvet a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi VATA) ülteti át az Egyesült Királyság nemzeti jogába, amelynek 1. cikke szerint:

„A jelen törvény rendelkezéseivel összhangban hozzáadottérték-adót kell felszámítani:

a) az Egyesült Királyság területén teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után [...]”

16. Az 1994. évi VATA 19. cikke és 6. melléklete határozza meg a termékértékesítések héaköteles értékét. A 19. cikk (2) bekezdése értelmében:

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

17. Az eltérés alapján, amely jelenleg az 1994. évi VATA 6. mellékletének 2. pontját képezi a HMRC elrendelheti, hogy az adóalany általi termékértékesítés értékének annak szabadpiaci kiskereskedelmi eladási értékét (azaz a 77/388 irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint felmerülő hozzá képest megnövelt értéket) kell tekinteni olyan körülmények között, amikor a hivatkozott terméket nem adóalany személy értékesíti, amikor:

a) a valamely adóalany által végzett gazdasági tevékenység egésze vagy része abból áll, hogy számos személynek értékesít terméket az általuk vagy mások általi kiskereskedelmi értékesítés céljából, és

b) e személyek nem adóalanyok,

a Commissioners írásban utasíthatja az adóalanyt, hogy az utasítástól vagy az abban megjelölt valamely későbbi időponttól kezdődően az általa megvalósított bármely ilyen értékesítés értéke annak szabadpiaci kiskereskedelmi eladási értékének felel meg.” (a továbbiakban: utasítás).

2. Az utasítás

18. 1985. június 27-én a HMRC értesítette az Avont a mai napig hatályos utasításról. Ennek értelmében:

„Az [1994. évi VATA 6. melléklete 2. pontjának] alkalmazásában a Commissioners of Customs & Excise ezzel ELRENDELI, hogy 1985. július 1-jét követően az adóköteles termékértékesítések hozzáadottértékadó tekintetében irányadó értéke abban az esetben, amikor:?

a) Önök értékesítenek nem adóalanyok részére [...]

c) azokra a fenti a) pontban szereplő személyek vagy mások általi kiskereskedelmi viszonteladás céljából kerül sor,

azok szabadpiaci kiskereskedelmi eladási értékének felel meg.”

III. A tényállás, az eljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

19. Az Avon közvetlen értékesítési modellt alkalmaz az Egyesült Királyságban. E modell értelmében az Avon a termékeit a képviselői, az avonosok, részére értékesíti, akik e termékeket a vásárlóik számára kiskereskedelmi szinten felárral értékesítik. Például, amennyiben az Avon 75 font sterling (GBP) áron értékesít az avonosoknak valamely terméket, e terméket az avonosok viszonteladás útján 100 GBP-ért értékesíthetik.

20. Az Egyesült Királyságban a kötelező héanyilvántartásba vétel küszöbértéke magas, 100 000 GBP. Néhány avonos héanyilvántartásba vetette magát. Sokan közülük azonban nem érik el a kötelező nyilvántartásba vételi küszöbértéket, és úgy döntöttek, hogy nem kezdeményezik a nyilvántartásba vételüket.

21. Ennek eredményeképpen a hivatkozott, nyilvántartásba nem vett avonosok által alkalmazott árrések rendes körülmények között nem tartoznának a héa hatálya alá. Ezért, a fenti példában, héát számítanak fel a „nagykereskedelmi” 75 GBP ár után, a nyilvántartásba nem vett avonosok által realizált 25 GBP „kiskereskedelmi árrés” után azonban nem. Az értékesítési lánc utolsó szakaszában „elveszett” héa problémája más közvetlen értékesítési modellekben is felmerülhet (például a házaló értékesítések egyes eseteiben).

22. Az Egyesült Királyság a közvetlen értékesítési modell alkalmazásából eredő elveszett héa problémájának megoldása érdekében felhatalmazást kapott azon általános szabály alóli eltérésre, miszerint a héát a tényleges eladási ár után kell felszámítani (a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja).

23. Az eltérés lényegében arra hatalmazza fel a HMRC-t, hogy olyan esetekben, ahol közvetlen értékesítési modellt alkalmaznak, a héát ne a *nagykereskedelmi ár* után számítsa fel (amely a jelen ügyben az Avonnak fizetett ár), hanem azon *kiskereskedelmi ár* (vagy az arra vonatkozó legjobb becslés) után, amelyet a végső fogyasztó fizet a viszonteladó, tehát az avonosok részére.

24. Az eltérést átültették a nemzeti jogba és „utasítások” formájában hajtották végre. Az Egyesült Királyság hatóságai körülbelül 40 vállalat részére küldtek ilyen utasítást, beleértve az Avont is.

25. Az eltérést nem alkalmazzák megkülönböztetés nélkül minden Avon általi értékesítés tekintetében.

26. Az avonosok kis részét héanyilvántartásba vették. Az értékesítéseik tekintetében a héakivetés a hagyományos módon történik. Ezért az Avonnak el kell számolnia az áthárított héával az általa a héanyilvántartásba vett avonosoknak felszámított ár vonatkozásában. Ezeknek az avonosoknak a végső fogyasztó tekintetében alkalmazott eladási ár vonatkozásában kell elszámolniuk az áthárított héával. Az értékesítés támogatására felhasznált, Avontól történő beszerzésekkel összefüggésben azonban levonhatják az elzetiesen felszámított héát.

27. A HMRC és az Avon szintén megállapodtak két kiigazításban az eltérés alkalmazása tekintetében. Először, néhány avonos az Avontól vásárolt termékeket (vagy azok egy részét) megtartja személyes használatra. Ezáltal e termékek vonatkozásában nek maguk válnak végső fogyasztóvá. Másodszor, az avonosok időnként kismértékű kedvezményeket kínálnak. Az eltérés alkalmazása mindkét esetben azt eredményezné, hogy túlzott mértékű héát számítanak fel. Ezért a hivatkozott két kategóriában teljesített értékesítések arányát az Avon és a HMRC időről időre figyelembe veszi. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltak szerint mindkét szempont tekintetében nagyon pontos számadatokat határoznak meg.

28. A fentiek mind olyan esetekre szolgálnak példával, ahol fűszabály szerint nincsen vita az eltérés Avon általi értékesítésekre történő alkalmazásának hiányával vagy módosított alkalmazásával kapcsolatban. A jelen ügy az eltérés alkalmazásának egyik vitatott esetére vonatkozik: nevezetesen a bemutató termékek értékesítésére.

29. Az Avon egyes termékeket bemutató céljára értékesít az avonosok számára. Ezeket a termékeket a szokásoshoz képest jellemzően nagyobb kedvezménnyel adja el. A bemutató termékek egy részét a rendeltetésüknek megfelelően használják fel, például értékesítési támogatásként. Egyes termékeket az avonosok megtartanak személyes használatra. Az Avon és a HMRC egyetértenek abban, hogy a bemutató termékeként értékesített termékek megközelítőleg 50%-át az avonosok saját maguk használják fel. Ez az oka annak, hogy az Avon a bemutató termékeit nem ingyen bocsátja rendelkezésre. Ezekben az esetekben az avonosok a végső fogyasztók és a héát az Avonnak fizetett ár után számítják fel a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerinti általános szabály alkalmazásával.

30. A jogvita a bemutató termékek rendeltetésszerűen felhasznált közel 50%-ára vonatkozik: ezeket nem értékesítik, hanem az egyéb eladások növelésére szolgáló értékesítési eszközként használják fel. A héanyilvántartásba vett kiskereskedelmi értékesítők esetében a hivatkozott termékek beszerzése során megfizetett héa rendes körülmények között biztosítja az elzetiesen felszámított adó levonását. Ezt a költséget azonban az eltérés alkalmazása során nem veszik figyelembe. Ennek eredményeképpen a nyilvántartásba nem vett avonosok által végzett értékesítések tekintetében felmerülő héa összege nagyobb, mint az abban a néhány esetben felmerülő összeg, ahol az avonosokat nyilvántartásba vették. Szintén magasabb a végső fogyasztók számára a nyilvántartásba vett eladók útján történő értékesítések esetében érvényesülő adószintnél.

31. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat értelmében ezeknek a költségeknek a figyelmen kívül hagyása 1997 és 2013 között a héa összegét közel 16 millió GBP-vel növelte meg.

32. A kérdést előterjesztő bíróság előtt lévő ügyben az Avon vitatja azt a módot, ahogyan a HMRC az eltérést alkalmazza. Érvelése szerint az eltérésről szóló határozatot oly módon kellene alkalmazni, amely biztosítja, hogy az Avonnak ne keletkezzen túlzott mértékű adófizetési kötelezettsége, és hogy az eltérés alapján beszedett összeg közelítsen a „kikerült” héa

összegéhez. Az Avon álláspontja szerint, amennyiben az eltérésről szóló határozat nem értelmezhető a fenti módon, úgy az érvénytelen. Végezetül, az Avon érdeemben azzal érvel, hogy az Egyesült Királyság az eltérés kérelmezésekor köteles lett volna előterjeszteni az előzetesen felszámított adó levonásának lehetetlenségével, valamint a „kikerült” adó mértékére gyakorolt hatással kapcsolatos kérdéseket. Annak ténye, hogy az Egyesült Királyság ezeket elmulasztotta, az eltérésről szóló határozat tekintetében szintén érvénytelenségi oknak minősül.

33. Mindezekre tekintettel a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (az elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Ha valamely közvetlen értékesítő nyilvántartásba nem vett viszonteladónak értékesít olyan termékeket (a továbbiakban: értékesítési támogatás), vagy a nyilvántartásba nem vett viszonteladó harmadik felektől vásárol olyan terméket vagy szolgáltatásokat (a továbbiakban: harmadik felek termékei és szolgáltatásai), amelyeket a nyilvántartásba nem vett viszonteladó mindkét esetben egyéb olyan termékek értékesítésére irányuló gazdasági tevékenységének támogatására használ fel, amelyeket ugyancsak a közvetlen értékesítőtől vásárolt, és amelyekre vonatkoznak a legutóbb az 1989. május 24-i (89/534/EGK) tanácsi határozatban szereplő felhatalmazással biztosított eltérés (a továbbiakban: eltérés) szerinti igazgatási megállapodások, akkor a vonatkozó felhatalmazások, végrehajtási jogszabályok és/vagy igazgatási megállapodások sértik-e az uniós jog bármely releváns rendelkezését és/vagy elvét annyiban, amennyiben előírják, hogy a közvetlen értékesítőnek el kell számolnia az áthárított adót az egyéb termékek nyilvántartásba nem vett viszonteladó által alkalmazott eladási ára vonatkozásában, és nem vonhatja le azt a héát, amely a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál merül fel az ilyen értékesítési támogatás és/vagy harmadik felek termékei és szolgáltatásai vonatkozásában?

2) A Tanács eltérést biztosító felhatalmazásának kérelmezésekor az Egyesült Királyság köteles volt-e értesíteni a Bizottságot arról, hogy a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál hía merül fel a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatás és/vagy harmadik felek termékei és szolgáltatásai beszerzésével kapcsolatban, és hogy ennek megfelelően az eltérésben kiigazítással kell reagálni a hivatkozott, vissza nem igényelhető előzetesen felszámított adóra vagy túlfizetett áthárított adóra?

3) A fenti első és/vagy második kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

a) Úgy lehet-e vagy kell-e értelmezni a vonatkozó felhatalmazások, végrehajtási jogszabályok vagy igazgatási megállapodások bármelyikét, hogy az kedvezményt biztosít az alábbiak vonatkozásában: i. a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhető hía; VAGY ii. a Her Majesty's Revenue & Customs által beszedett, a kikerült adót meghaladó összeg? hía; VAGY iii. a közvetlen értékesítő, a nyilvántartásba nem vett viszonteladók és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szereplők között felmerülő esetleges tisztességtelen verseny?

b) i. Jogellenes volt-e felhatalmazni az Egyesült Királyságot a [77/388 irányelv] 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérésre?

ii. Szükséges-e a [77/388 irányelv] 17. cikkétől való eltérés a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérés mellett? Amennyiben igen, úgy az Egyesült Királyság jogellenesen járt-e el annak elmulasztásakor, hogy felhatalmazást kérjen a Bizottságtól vagy a Tanácstól a 17. cikktől való eltérésre?

iii. Jogellenesen járt-e el az Egyesült Királyság, amikor elmulasztotta a hía oly módon való szabályozását, hogy lehetővé tegye a közvetlen értékesítő számára a nyilvántartásba nem vett

viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült héa vonatkozásában a levonás igénybevételét?

iv. Érvénytelen és/vagy jogellenes?e ezért a vonatkozó felhatalmazások, végrehajtási jogszabályok vagy igazgatási megállapodások egésze vagy bármelyik része?

c) Megfelel?en orvosolja?e a helyzetet, ha az Európai Unió Bírósága vagy a nemzeti bíróság:

i. megállapítja, hogy a tagállamnak úgy kell átültetnie az eltérést a nemzeti jogba, hogy megfelel? kiigazítást biztosítson a) a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhet? héa; VAGY b) a Her Majesty's Revenue & Customs által beszedett, a kikerült adót meghaladó összeg? héa; VAGY c) a közvetlen értékesít?k, a nyilvántartásba nem vett viszonteladók és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szerepl?k között felmerül? esetleges tisztességtelen verseny vonatkozásában; vagy

ii. megállapítja, hogy az eltérésre adott felhatalmazás és ezt kiterjesztve maga az eltérés érvénytelen; vagy

iii. megállapítja a nemzeti jog érvénytelenségét; vagy

iv. megállapítja az utasítás érvénytelenségét; vagy

v. megállapítja, hogy az Egyesült Királyságnak felhatalmazást kell kérnie további eltérés alkalmazására annak érdekében, hogy megfelel? kiigazítást biztosítson a) a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhet? héa; VAGY b) a Her Majesty's Revenue & Customs által beszedett, a kikerült adót meghaladó összeg? héa; VAGY c) a közvetlen értékesít?k, a nyilvántartásba nem vett viszonteladók és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szerepl?k között felmerül? esetleges tisztességtelen verseny vonatkozásában?

4. A [77/388 irányelv] 27. cikke (a [2006/112 irányelv] 395. cikke) szerint a »[...]kijátsz[ott] [vagy] [...]kikerül[t] [adót]« a tagállamnál felmerült nettó adóbevételek?kiesésként (az adókijátszásra és adókikerülésre lehet?séget teremt? struktúrában befizetett áthárított adó és a visszaigényelhet? el?zetesen felszámított adó figyelembevételével) vagy a tagállamnál felmerült bruttó adóbevételek?kiesésként (csak az adókijátszásra és adókikerülésre lehet?séget teremt? struktúrában befizetett áthárított adó figyelembevételével) kell?e figyelembe venni?"

34. Az Avon, az Egyesült Királyság kormánya, a Bizottság és az Európai Unió Tanácsa írásbeli észrevételeket nyújtott be. Az írásbeli szakaszban részt vev? érdekelt felek a 2017. május 31?i tárgyaláson szóbeli észrevételeket terjesztettek el?.

IV. Értékelés

35. A jelen indítvány az alábbi struktúrát követi: el?ször a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett els? és negyedik kérdéssel fogok foglalkozni. Mivel a Bíróság számára javasolt válaszom az els? kérdés tekintetében nemleges (1), a nemzeti bíróság által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett negyedik kérdést tehát nem szükséges megválaszolni (2). Ezen túlmen?en a nemzeti bíróság második kérdésére adandó, általam javasolt válasz szintén nemleges (3). Ebb?l következ?en a harmadik kérdést sem szükséges megválaszolni (4).

1. Az els? kérdésr?

36. Vajon az eltérés vagy az azt végrehajtó nemzeti intézkedések sértik?e a hatodik héairányelv és/vagy a szóban forgó irányelv alkalmazására vonatkozó általános elveket, amennyiben a héanyilvántartásba nem vett viszonteladók útján értékesített termékek szabadpiaci forgalmi értéke után anélkül vetnek ki héát, hogy a bemutató darabok vagy a hivatkozott viszonteladók által harmadik felekt?l vásárolt más termékek vagy szolgáltatások tekintetében figyelemmel lennének a feltételezett el?zetesen felszámított adóra? Lényegében ezt takarja a kérdést el?terjeszt? bíróság els? kérdése.

a) A hatodik héairányelv 27. cikke alapján engedélyezett eltérésekre vonatkozó általános szabályok

37. A hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdése rendelkezik az arra vonatkozó felhatalmazásról, hogy „ezen irányelv rendelkezéseit?l eltér? különös intézkedéseket vezessen[ek] be [...] az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására”.

38. A jelen ügy a hatodik irányelvnek az „adóalap[ot]” meghatározó 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérésre vonatkozik. A hatodik héairányelv többi rendelkezése vagy az arra vonatkozó általános elvek tekintetében nem írnak el? eltérést. Ezért ezeket továbbra is teljes mértékben alkalmazni kell.(9)

39. Valamely, az általános szabályoktól való eltérés természeténél fogva eltér ezen szabályoktól. Logikus, hogy a végeredmény várhatóan különbözni fog attól, mint amelyre a hivatkozott általános szabályok teljes kör? alkalmazása esetén jutnánk.(10)

40. Ugyanakkor, mint minden kivétel esetében, a 27. cikk (1) bekezdése alapján megengedett eltéréseket megszorítóan kell értelmezni. Azokat az irányelv meghatározott rendelkezéseivel összefüggésben(11) és kizárólag az adókivetés egyszer?sítése, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozása érdekében engedélyezik. Továbbá „kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el [a] [...] 11. cikk[nek] a héa adóalapjára vonatkozó rendelkezéseit?”(12). Ezenfelül az általuk kit?zött konkrét cél megvalósításához szükségesnek és arra alkalmasnak kell lenniük, és csak a lehet? legkisebb mértékben érinthetik a hatodik héairányelv céljait és elveit.(13)

41. A 27. cikk (1) bekezdése arról is rendelkezik, hogy az eltérések „a végs? fogyasztás stádiumában begy?jtött tagállami adóbevétel *teljes összegét* csak *jelentéktelen mértékben* befolyásolhatják” (kiemelés t?lem). A 27. cikk (1) bekezdése kifejezetten el?írja, hogy a „teljes összeg[re]” és a „jelentéktelen mérték[re]” vonatkozó korlátozások az egyszer?sítési szabályozásokra vonatkoznak. A Bíróság ítélezési gyakorlata megállapította, hogy ezek a korlátozások „összhangban vannak a hatodik irányelv alapvet? elveivel” és egyformán vonatkoznak az adókijátszások vagy adókikerülések megakadályozását célzó eltérésekre.(14)

b) A „feltételezett” el?zetesen felszámított adó figyelmen kívül hagyásával kapcsolatos alapvet? probléma

42. A jelen ügyben az Egyesült Királyság az adókijátszások vagy adókikerülések megakadályozása céljából felhatalmazást kapott a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérésre. Ezzel az Avon és mások által alkalmazott közvetlen értékesítés üzleti modelljének sajátosságára kívánt reagálni, nevezetesen a héa alkalmazásának az értékelési lánc utolsó szakaszában történ? mell?zésére, amely az áthárított adó relatív csökkenésével jár.

43. Az Avon az írásbeli és szóbeli észrevételeiben ragaszkodott ahhoz a tényhez, hogy az eltérésnek célja volt a verseny torzulásának elkerülése is. Mivel azonban a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdése csak az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására irányuló célkit?zések érdekében rendelkezik eltérések engedélyezésér?l (az egyszer?sítésre nem hivatkoznak), azt els?dlegesen a hivatkozott célkit?zés fényében kell értékelni.

44. Az nem képezi vita tárgyát, hogy az Avon és mások által alkalmazott közvetlen értékesítési modell avégs? fogyasztás szakaszában adókikerüléssel járhat. Ezért a 27. cikk (1) bekezdése szerinti eltérés f?szabály szerint indokolt lehet.

45. Ugyanakkor az Avon szerint az eltérést helytelenül alkalmazzák. A HMRC csak arra az *áthárított adóra* van figyelemmel, amelyet az avonosok az általuk alkalmazott felár után rendes körülmények között akkor fizetnének, *amennyiben* héanyilvántartásba lennének véve. A HMRC nem veszi figyelembe azt az *el?zetesen felszámított adót* (kimondottan az értékesítési támogatásra el?zetesen felszámított adót), amelyet az avonosok rendszerint le tudnának vonni, *amennyiben* héanyilvántartásba lennének véve. Az Avon érvelése szerint ennek elmulasztása az eredeti probléma „túlkorrigálását” eredményezi (nevezetesen a héa alkalmazásának mell?zését az értékesítési lánc utolsó szakaszában). Ez a túlkorrigálás az arányosság elvének megsértését vonja maga után. Szintén sérti az adósemlegesség elvét, mivel a túlzott mérték? adókivetés versenyhátrányt okoz a bolti kiskeresked?ekkel szemben. Végezetül, túllépi a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdése által megszabott korlátokat.

46. Az Avon arra vonatkozó állításával, miszerint a feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevételének HMRC általi elutasítása szükségszer?en problematikus, az alábbi okokból nem értek egyet.

47. El?ször, az eltérés egyszer?en nem írja el? vagy teszi lehetővé a feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevételét. Ezért ebben az értelemben az eltérés alkalmazása *nem* „módosítható” annak érdekében, hogy az ilyen feltételezett el?zetesen felszámított adót figyelembe vegyék (c) pont).

48. Másodszor, túl annak szövegén, az eltérést nem oly módon történ? alkalmazásra szánták, hogy lekövesse azt az adózási helyzetet, amely akkor érvényesülne, ha valamennyi avonos nyilvántartásba lenne véve (d) pont).

49. Harmadszor, annak ténye, hogy az eltérés nem írja el? vagy teszi lehet?vé a feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevételét, önmagában nem sérti az adósemlegesség vagy az arányosság elvét, vagy lépi túl a hatodik héairányelv 27. cikkében megszabott korlátokat. Elképzelhet?, hogy az eltérés *alkalmazása* kérdéseket vethet fel ezen elvekre és rendelkezésekre tekintettel, amennyiben a feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevételének elmulasztása a fogyasztás végs? szakaszában beszedett hea összegét *jelent?s* mértékben befolyásolná. Ez azonban a jelen ügy kontextusában, véleményem szerint, továbbá a kérdést el?terjeszt? bíróság végleges értékelését?l függ?en, inkább elméleti lehet?ségnek t?nik (e) pont).

c) Az eltérés alkalmazási köre

50. A hatodik héairányelv 27. cikke (1) bekezdésének szövegével, valamint azzal az általános szabállyal összhangban, miszerint a kivételeket megszorítóan kell értelmezni,(15) az eltéréseket a hivatkozott irányelv *meghatározott* rendelkezéseivel kapcsolatban engedélyezik.

51. A jelen ügyben az eltérést kifejezetten a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja tekintetében engedélyezték, amely felhatalmazást adott az „adóalap”, vagyis annak az összegnek a számítására vonatkozó általános szabályoktól való eltérésre, amely után az *áthárított* héát kivetik. Ezért az eltérés 1. cikke megállapítja, hogy „a[...] [nem adóköteles viszonteladók] részére történ? értékesítés adóalapja a termékek e szakaszban megállapított szabadpiaci forgalmi értéke”.

52. Amint azt a fenti 27. pontban elmagyaráztam, a HMRC két kiigazítás útján annak biztosítására törekszik, hogy az eltérés alkalmazásával számított adóalap a lehet? legjobban tükrözze a végs? fogyasztó által ténylegesen fizetett vételárat. Ez megfelel a Bíróság által a Direct Cosmetics II ítéletben az eltérés el?djével összefüggésben tett megállapításnak,(16) miszerint „a szóban forgó eltéréssel bevezetett rendszerben használt szabadpiaci forgalmi értéket úgy kell érteni, hogy az [...] a végs? fogyasztó által ténylegesen fizetett árhoz lehet? legközelebb es? érték”(17).

53. Ezzel szemben, az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó, különösen a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabályok tekintetében nem kérelmeztek eltérést.(18) Az eltérésben nem esik szó arról, hogy az értékesített termékek szabadpiaci forgalmi értékének számításakor figyelembe kellene venni a nem adóalany viszonteladóknál felmerült költségeket. Amennyiben az avonosok nem adóalanyok, nincsen levonási joguk. Az általános szabályok alkalmazása esetén a náluk felmerült költségekkel, mint amilyen az értékesítési támogatás költsége, összefügg? el?zetesen felszámított adó nem visszaigényelhet?. Továbbá, hivatkozással az el?z? bekezdésre, egyértelm?, hogy a viszonteladóknál felmerült bármely feltételezett el?zetesen felszámított adó fennállása és mértéke nem tudja befolyásolni a végs? fogyasztó által ténylegesen fizetett árat.

54. Ennek eredményeképpen, figyelemmel az eltérés kifejezett alkalmazási körére, úgy vélem, hogy az eltérés a feltételezett el?zetesen felszámított adóra vonatkozóan semmilyen kiigazítást nem ír el? vagy tesz lehet?vé. Ez a következtetés magából a megszorító értelmezés természetéb?l fakad. Túl az ilyen nyelvtani és rendszertani értelmezésen, a kivételeknek a javasolt módon történ? kiterjesztése jogbiztonsággal kapcsolatos kérdéseket vethet fel, amennyiben a kizárólag az el?zetesen felszámított adóval vagy kizárólag az áthárított adóval kapcsolatban kérelmezett és engedélyezett eltérés mindazonáltal a tagállamokra bízna annak eldöntését, hogy a másikat figyelembe veszik?e.

55. A fentiekre figyelemmel, álláspontom szerint az eltérés alkalmazása *nem* módosítható a nem adóalany viszonteladóknál felmerült feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevétele érdekében.

d) Az alternatív üzleti modellek elhelyezése és a tökéletes megoldások hiánya

56. Az Avon álláspontja lényegében az, hogy az „adóalap” tekintetében az eltérés alkalmazásával elvégzett jelenlegi kiigazításokat tovább lehetne finomítani. Erre a finomításra a héanyilvántartásba nem vett és nem adóalany avonosoknál felmerült feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevétele érdekében kerülne sor (különösen az értékesítési támogatással összefüggésben). Az Avon szavaival élve, ez „a lehet? legnagyobb mértékben összhangba hozná a teljes kör? adókötelezettség alá es? értékesítési láncsal”. Mivel lehet?ség van az ilyen kiigazításokra, azokat az arányosság és adósemlegesség elvének, valamint a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdésében megszabott korlátok tiszteletben tartása érdekében kell meghozni.

57. Valóban helytálló, hogy az értékesítési támogatás költségének figyelembevétele közelebb hozná az eredményt a feltételezett „nettó” kikerült adó összegéhez, amennyiben azt feltételeznénk, hogy az avonosokat valójában adónyilvántartásba vették. Álláspontom szerint azonban, a fenti c) pontban kifejtett okokból, az eltérés szövege egyszer?en nem enged meg ilyen módosításokat.

58. Továbbá szintén nem *célja* az eltérésnek, hogy megpróbáljon létrehozni egyfajta virtuális, párhuzamos valóságot, amely a lehet? legközelebb esik ahhoz, amely akkor érvényesülne, ha a nyilvántartásba nem vett avonosok valójában regisztráltak volna, majd ezt követ?en kidolgozza, hogy mi lett volna a helyzet a héával. Az eltérés célja az adókikerülés megakadályozása, annak teljes kör? ismeretében, hogy a héaszabályokat a szokásostól eltér? módon alkalmazzák egy kivételes helyzetben.

59. Az Avon megállapítása szerint az eltérés(19) azáltal, hogy megoldani törekszik egy problémát (az adóztatás elmaradása az értékesítési lánc utolsó szakaszában és az adósemlegesség elvének megsértése az Avon versenytársainak kárára), egy újabbat hoz létre (az adósemlegesség elvének megsértése az Avon kárára, amely kénytelen elszenvedni, hogy a héaszámláját „túlkorrigálják”).

60. Tény, hogy az eltérésnek is megvannak a maga problémái. Ugyanakkor valóban arra törekszik, hogy kezelje a közvetlen értékesítési modell által felvetett problémákat, különösen azt, hogy a héa a fogyasztást terhel? adó, a nem adóalany személyek által a végs? fogyasztók számára történ? értékesítések azonban elkerülik a héakötelezettséget. Továbbá az eltérés érdeme, hogy lehet?vé teszi a közvetlen értékesítési modell héarendszeren belül történ? figyelembevételét, valamint a modell további alkalmazását. Amint azt az Avon részletesen bemutatta, az eredmény nem „tökéletes” abban az értelemben, hogy nem tükrözi pontosan azt a helyzetet, amely akkor állna fenn, ha az avonosok regisztráltak volna. Az ilyen különbségek azonban benne rejlenek két alternatív és meglehet?szen különböz? üzleti modell egyidej? létezésében. Jóllehet a héarendszeren belül kezelni lehet a különböz? modelleket, ez nem terjedhet ki arra, hogy ténylegesen kidolgozott párhuzamos rendszereket hozzanak létre.

61. Ez elvezet a következ? pontomhoz, amely megítélésem szerint dönt? fontosságú a jelen ügyben: az üzleti modell kiválasztása. Az avonosok dönthetnek úgy, hogy regisztrálnak. Bár a *kötelez?* héanyilvántartásba vétel küszöbértéke az Egyesült Királyságban magas, az avonosok e küszöbérték alatt is regisztrálhatnak. Az Avon szintén eldöntheti, hogy nyilvántartásba vett vagy nyilvántartásba nem vett viszonteladókat vesz igénybe. Az Avonnak és az avonosoknak egyaránt meglesz az okuk arra, hogy az egyik vagy a másik utat válasszák, például hogy a

legversenyképesebb üzleti modellt kövessék, vagy hogy elkerüljék a héanyilvántartásba vételhez társított nehézkes adminisztrációs terheket.

62. Az a körülmény azonban, hogy valamely személy nem adóalany, egyéb következményekkel is jár, ideértve azt, hogy nem lehet levonni az elzeteresen felszámított adót. Amint azt a Bíróság már számos alkalommal megerősítette, a gazdasági szereplőknek, a héát illetően, jogukban áll úgy szervezni a tevékenységüket, hogy azzal korlátozzák az adóknak való kitettségüket.(20) Mindazonáltal ez a választási szabadság nem vonja maga után valamely meghatározott üzleti modell kiválasztása esetén az à la carte hozzáférést azokhoz a héaszabályokhoz, amelyek a többi modellre rendes körülmények között vonatkoznak.

63. A tárgyaláson az Avon emlékeztetett arra, hogy amennyiben a szabályokat a szokásos módon alkalmazzák az értékesítéseire, az áthárított adó tekintetében nem lenne semmilyen kiigazítás. Az eltérés valójában az Avon adóterheinek növelésére szolgál. Másként fogalmazva, az Avon nem à la carte módon történő alkalmazását kéri a héaszabályoknak. A tárgyaláson eladottak szerint az Avon nem azt kéri, hogy „a kecske is jóllakjon és a káposzta is megmaradjon”. Sokkal inkább a HMRC törekszik a héaszabályok szelektív alkalmazására egy meghatározott eltérés útján. A HMRC az, aki ingyen süteményt akar rendelni.

64. Az arra vonatkozó vita, hogy a jelen ügyben pontosan ki is kér ingyen süteményt, egy mélyebb ellentétre utal: kinek a magatartása nyomán vált szükségessé a rendes héarendszer kiigazítása? Az Avon arra hivatkozik, hogy a problémák az eltérésnek róhatóak fel és/vagy az eltérés helytelen alkalmazásának. Amennyiben azt az Egyesült Királyság nem kérelmezte volna, a rendes héaszabályokat kellene alkalmazni. Nem merülne fel probléma. Ezzel szemben az Egyesült Királyság azon az állásponton van, hogy az eltérést kizárólag a közvetlen értékesítési modellre adott válaszul kérelmezték, tehát egy már meglévő, a hivatkozott modell működésében benne rejlő probléma orvoslása érdekében. Az alapjául szolgáló elképzelés ezért az volt, hogy a modell fenntartható, de csak az eltérés által lehetővé tett kiigazítások mellett.

65. Ennek megvitatása egyenesen visszavisz ahhoz a fentebb tett észrevételhez, miszerint elkerülhetetlen, hogy a héaszempontú kezelés tekintetében legyen néhány különbség, tekintve hogy egyidejűleg két alternatív és meglehetősen különböző üzleti modell létezik. Nincsen tökéletes megoldás. Az, hogy az eltérésnek ez nem is célja, valamint hogy az eltérést „tökéletlen” eredményekkel alkalmazzák, önmagában nem okoz problémát.(21)

66. Ezeknek az általános megállapításoknak a szem elött tartásával, most rátérek az Avon által felvetett konkrét kérdésekre: arányosság, a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdése, valamint adósemlegesség.

e) Az arányosság elve, a hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdése vagy az adósemlegesség elve megsértésének hiánya

1) Arányosság és a 27. cikk (1) bekezdése

67. Az arányosság elvének tiszteletben tartása érdekében az intézkedéseknek szükségesnek és megfelelőnek kell lenniük az elérni kívánt egyedi célkitűzés teljesítéséhez és a lehető legkisebb befolyást kell gyakorolniuk a hatodik héairányelv célkitűzéseire és elveire.(22)

68. Már kifejtettem,(23) hogy az eltérés jogszerű célkitűzése az adókikerülés megakadályozására irányul.(24) Szintén lehetővé teszi a verseny bármely, az eltérő forgalmazási modellt alkalmazó vállalkozásokat esetlegesen hátrányosan érintő torzulásának korlátozását.(25)

69. Ezen túlmenően, az adóalapra vonatkozóan azért tesznek kiigazításokat, hogy figyelemmel

legyenek azokra a helyzetekre, ahol a végső fogyasztó által fizetett ár alacsonyabb a teljes „katalógusárnál”.(26) E tekintetben a felszámított *áthárított adó* arányos. Nem több és nem kevesebb annál, mint amit a hía, mint fogyasztást terhel? adó, természetéből fakadóan szokásosan meg kell fizetni.

70. A fentiekben már szintén kifejtettem, hogy álláspontom szerint nem várható el az eltérés oly módon történő alkalmazása, hogy a lehet? legnagyobb mértékben lekövesse azt az adójogi helyzetet, amely a teljes kör? adókötelezettség alá tartozó értékesítési lánc esetében fennállna. A pusztán tény, hogy a feltételezett el?zetesen felszámított adót „figyelmen kívül hagyják”, ami eltér? adójogi helyzethez vezet a teljes kör? adókötelezettség alá tartozó értékesítési lánc esetében fennállóhoz képest, önmagában nem ellentétes az arányosság elvével.(27)

71. Mindazonáltal lehetséges?e, hogy a figyelmen kívül hagyott feltételezett el?zetesen felszámított adó összege olyan jelent?s, hogy az eltérés alkalmazása az arányosság elvének a sérelmével járna?

72. Ez álláspontom szerint elméletileg lehetséges, és egy ilyen sérelem esetleges bekövetkezése esetén a megoldás az lenne, hogy az eltérést az Avon tekintetében nem lehetne alkalmazni. Ez azonban, a kérdést el?terjeszt? bíróság végleges értékelésétől függ?en, felettebb valószínűtlennek látszik. E tekintetben az alábbi szempontokat veszem figyelembe, amelyek i. a kockázattal és bizonyítással, ii. az összetettséggel és az adminisztratív teherrel, valamint iii. a lényegességgel kapcsolatosak.

73. El?ször, ami a kockázatot és bizonyítást illeti, fontos felidézni, hogy az eltérés célja az adókijátszás és az adókikerülés megakadályozása. Az avonosok nem adóalanyok, és rájuk egyszer?en nem vonatkoznak az adóalanyokat terhel? azon dokumentációs és igazolási kötelezettségek, amelyek lehet?vé tennék számukra annak bizonyítását, hogy *rendelkeztek volna* a levonás jogával (valamint e jog mértékét), *amennyiben* nyilvántartásba lettek volna véve. A feltételezett el?zetesen felszámított adó bármely lehetséges figyelembevételével az Avon által annak bizonyítására el?terjesztett elfogadható okirati bizonyítékok(28) függvénye, hogy ilyen költségek felmerültek.

74. Másodszor, a Sudholzügyben a Bíróság megállapította, hogy valamely eltérés alkalmazási folyamatának túl bonyolulttá tétele az el?nyeit semlegesít? hatással járhat.(29) A feltételezett el?zetesen felszámított adó figyelembevételére való törekvés kétségkívül növeli az eltérés alkalmazásának összetettségi fokát, különös tekintettel arra, hogy a vonatkozó költségekkel kapcsolatos teljes nyilvántartások hiányoznak. Tény, hogy a Sudholzügy egy egyszer?sítést célzó eltéréssel volt kapcsolatos. Ugyanakkor a további bonyolítással kapcsolatban a Sudholz ügyben felmerült aggályok az álláspontom szerint a jelen ügyben szerepl? eltérés tekintetében ugyanúgy érvényesek. A közvetlen értékesítési modell egyik fő vonzereje kifejezetten abban rejlik, hogy a vonatkozó adminisztratív terhek kevésbé összetettek. Ennek az összetettségnek gyakorlatilag „a hátsó ajtón keresztül” történ? visszacsempészése annak az adminisztrációs tehernek a közigazgatásra történ? (részleges) átruházása által, amelyet az avonosok úgy döntöttek, hogy nem vállalnak,(30) álláspontom szerint legalább annyira problematikus, mint a Sudholz ügyben.

75. Harmadszor, az el?z? két pont fényében, *világos és egyértelmű* bizonyítékkal kell szolgálni a *lényegességi küszöböt* meghaladó feltételezett el?zetesen felszámított adót keletkeztető költségek tekintetében, mielőtt megállapítást nyerhet, hogy e költségek figyelembevételének feltétlen elutasítása aránytalan.

76. Mi tekinthet? ennek a lényegességi küszöbnek?

77. A fenti kérdésre adandó válasz kiindulási pontja a hatodik héairányelv 27. cikkének (1)

bekezdése, amely e konkrét rendelkezés keretében megragadja az arányosság elvét,(31) amikor megállapítja, hogy az eltérések „a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevétel teljes összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják”.

78. Véleményem szerint bármely lényegességi küszöbnek *objektívnek* kell lennie. Az egyenlő adójogi bánásmód tiszteletben tartása érdekében, valamint figyelemmel a 27. cikk (1) bekezdésének fenti szövegére, e küszöb nem lehet eltérő az adott adófizető sajátos körülményeitől függően, hanem azt a tagállam héabevételeire figyelemmel kell megállapítani.

79. Ugyanakkor nem világos, hogy mi szolgál összehasonlítási alapul annak meghatározásakor, hogy mi minősül vagy mi nem minősül „jelentéktelennek”. Ezért „a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevétel teljes összeg[e]” megfogalmazáshoz számos, *meglehetősen eltérő nagyságrendeket képviselő* jelentést lehet rendelni.

80. Legalább három elképzelhető lehetőség van, attól függően, hogy az arra vonatkozó összehasonlítás elvégzésekor, hogy mi nem minősül jelentéktelennek, mire vannak figyelemmel:

– *az Unió héából származó összes saját forrása*. Ezt az értelmezést alátámasztják a 2004/7/EK irányelv(32) preambulumbeközdései, amely irányelv a 27. cikk (1) bekezdését kiegészítette a „teljes” szóval, és amely kifejezetten elírta, hogy az értékelés „globálisan történik úgy, hogy hivatkoznak azon makrogazdasági elrejelzésekre, amelyek a hozzáadottértékadóból származó közösségi saját forrásokkal kapcsolatos intézkedés valószínű hatására vonatkoznak”.(33)

– *a héából származó összes tagállami forrás*. Ez az értelmezés közelebb áll „a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevétel” természetes jelentéséhez, mivel egyértelműen kimondja, hogy amire irányul, az a *tagállam* adóbevétele, nem pedig a *Közösség* adóbevétele.

– *meghatározott értékesítési láncból vagy egyedi termékekből vagy ügyletekből származó héabevételek*. Ez az értelmezés is kétségtől kap támogatást, például a Bíróság Vandoorne ítéletéből.(34) Abban az ügyben a Bíróság úgy határozott, hogy a héavisszatérítés nem lenne jelentéktelen, mivel annak összege megfelelne azon héa 100%-ának, amelyet *egyetlen szerződéses partnernek teljesített értékesítések után* fizetnek.(35)

81. Véleményem szerint a hatodik héairányelv 27. cikke (1) bekezdésének és a 2004/7 irányelvnek a szövege és logikája egyaránt inkább valamelyik makrogazdasági összehasonlítási alap felé mutat, nevezetesen az Unió szintjére vagy az adott tagállam szintjére. Nézetem szerint a „Vandoorne”-féle megközelítés túl messzire megy az ellenkező irányba. Közel jár ahhoz, hogy olyan típusú kidolgozott megközelítést tegyen szükségessé, amelyet a fenti 60–62. pontban már elutasítottam. Ez valóban bármely eltérés alkalmazását jelentő mértékben tudná veszélyeztetni. Szintén fontos hangsúlyozni, hogy a Vandoorne ítéletben a körülmények meglehetősen egyediak voltak, különös tekintettel arra a tényre, hogy a héát az értékesítő elre megfizette.

82. Ugyanakkor úgy vélem, hogy valóban nincs szükség arra, hogy a Bíróság részletesen foglalkozzon ezzel a kérdéssel a jelen üggyel összefüggésben, mivel (a kérdést elterjesztő bíróság által ellenőrzött tények függvényében) úgy tőnik, hogy egyik fenti küszöbértéket sem érték el. Ezért makrogazdasági mércével mérve a felmerült számadatok jelentéktelenek. A felmerült összegek mikrogazdasági, ügyletenkénti szinten, a benyújtott számadatok alapján, továbbra is nagyon elhanyagolható mértékűnek tőnnek.

83. Mindezekre tekintettel álláspontom szerint nem lehet arra hivatkozni, hogy az értékesítési támogatással összefüggő feltételezett elzetesen felszámított adó figyelembevételének

elutasítása jelentős mértékben befolyásolná „a végső fogyasztás stádiumában begyűjtött tagállami adóbevételek [teljes] összegét”. Ennek eredményeképpen, valamint a kérdést elterjesztő bíróság végleges értékelésének függvényében, úgy vélem, hogy az arányosság elve vagy a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdésében megszabott korlátok nem szenvedtek sérelmet.

2) Adósemlegesség

84. Ami az adósemlegesség elvét illeti, ezen elvvel ellentétes az, ha hasonló árukat és szolgáltatásnyújtásokat a héa szempontjából eltérő bánásmódban részesítenek.(36)

85. Tételezzük fel e célból, hogy egyrészt az Avonéhoz hasonló közvetlen értékesítési struktúrákon keresztül, másrészt pedig a hagyományosabb kiskereskedelmi elárusítóhelyeken keresztül értékesített termékeket valóban „hasnolónak” lehet tekinteni a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében, ami álláspontom szerint nem ennyire egyértelmű.

86. Ugyanakkor, még ha ez is lenne a helyzet, mind az eltéréssel, mind pedig anélkül probléma merülhet fel az adósemlegességgel kapcsolatban, az előbbi esetben az Avon kárára, az utóbbi esetben a versenytársai kárára.(37) Az Avon szavaival élve, egy probléma megoldásával, egy újabb jött létre.

87. E tekintetben a fenti 60. pontban található észrevételekre hivatkozom, miszerint az olyan ügyekben, mint a jelenlegi, amelyben egymástól nagyon eltérő üzleti modellek szerepelnek, a tökéletesen egyenlő bánásmód egyszerűen nem érhető el.

88. Esetleg azzal lehet érvelni, hogy ebben az ügyben mindenesetre lehetséges az „egyenlőbb” bánásmód. Ez nézetem szerint azonban mindössze újrafogalmazása az arányossági érvek, amelyet fentebb már elutasítottam.

89. Az eddigiekre figyelemmel az eltérés és annak Egyesült Királyság általi alkalmazása, annyiban, amennyiben a „feltételezett elzetesen felszámított adót” általában, valamint kifejezetten az értékesítési támogatással összefüggésben nem veszik figyelembe, nem ellentétes az arányosság és az adósemlegesség elvével vagy a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdésével.

f) Az első kérdéssel kapcsolatos következtetés

90. A fentiek fényében azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbiak szerint válaszolja meg a kérdést elterjesztő bíróság első kérdését:

Sem az eltérés, sem a kérdést elterjesztő bíróság végleges értékelésétől függően a hivatkozott határozatot végrehajtó nemzeti intézkedések – annyiban, amennyiben a szóban forgó határozat és ezek a nemzeti intézkedések azt eredményezik, hogy a héát a héanyilvántartásba nem vett viszonteladók útján értékesített termékek szabadpiaci forgalmi értéke után anélkül vetik ki, hogy hogy ennek során a bemutató darabok vagy e viszonteladók által harmadik felektől vásárolt termékek vagy szolgáltatások tekintetében a nem visszaigényelhető elzetesen felszámított adó összegét figyelembe vennék – nem sértik az arányosság és adósemlegesség elvét vagy a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdését vagy a 2006/112 irányelv 395. cikkét.

2. A negyedik kérdésről

91. A kérdést elterjesztő bíróság negyedik kérdése lényegében arra vonatkozik, hogy a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében a „kijátszott vagy kikerült” adó i. a nettó adót jelenti, figyelembe véve a struktúrában az áthárított adót és az elzetesen felszámított adót, amely a kijátszást és a kikerülést előidézi, vagy ii. a bruttó adót jelenti, kizárólag az áthárított

adó figyelembevételével?

92. Tekintettel az első kérdésre adott nemleges válaszra, a negyedik kérdésre nem szükséges válaszolni.

3. A második kérdésről

93. A hatodik héairányelv 27. cikke (2) bekezdésének rendelkezése szerint az eltérést kérelmező tagállamok „megad[na]k [a Bizottság] számára minden szükséges információt”. A kérdést elterjesztő bíróság második kérdése lényegét tekintve arra irányul, hogy a hivatkozott rendelkezés alapján az Egyesült Királyság köteles lett volna-e elterjeszteni a nem visszaigényelhető elzetesen felszámított adó problémáját ebben az ügyben, hogy azt belefoglalhassák az eltérésbe.

a) Az elfogadhatóságról

94. Az Egyesült Királyság kormánya azzal érvel, hogy a második kérdés elfogadhatatlan. E tekintetben arra hivatkozik, hogy nem egyértelmű a kérdésfeltevés oka, a Bíróságnak nem áll rendelkezésére a megválaszolásához szükséges ténybeli és jogi háttér, továbbá a kérdés hipotetikus jellegű.

95. Nem értek egyet.

96. Ebben az összefüggésben először is emlékeztetek arra, hogy a nemzeti bíróságok által a jelen Bíróságnak feltett kérdések releváns voltát általában vélelmezni kell.(38) A jelen ügyben, ellentétben az Egyesült Királyság kormánya által előadott érvekkel, számomra meglehetősen egyértelműnek tűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság miért teszi fel a második kérdését, és hogy a válasz miért befolyásolhatná a jelen ügy kimenetelét.

97. Amennyiben a hatodik héairányelv 27. cikke arra vonatkozó jogi kötelezettséget állapítana meg valamely tagállam részére, hogy az eltérés kérelmezésével összefüggésben a Bizottság számára meghatározott információkat adjon meg, el tudom képzelni, hogy ennek elmulasztása miként járhat a végeredményben engedélyezett eltérés érvényességét érintő következményekkel.

98. Az ahhoz szükséges elemek hiányát illetően, hogy a Bíróság hasznos választ tudjon adni, az Egyesült Királyság kormánya különösen egy, az Avon által a HMRC részére küldött levélre hivatkozik, amelyben az Avon felvetette az „elveszett elzetesen felszámított adó” problémáját, majd kijelenti, hogy a Bíróság nincsen abban a helyzetben, hogy megítélje azt a jelentőséget, amelyet a levélnek kellett volna tulajdonítani. Nézetem szerint azonban a kérdést elterjesztő bíróság második kérdése inkább elvi szintű, mivel arra irányul, hogy volt-e arra vonatkozó kötelezettség, hogy bizonyos problémákat felvessenek a Bizottság előtt, nem pedig arra kérdez rá, hogy milyen konkrét ténybeli információkról kellett tájékoztatást adni a jelen ügyben.

99. Végezetül az Egyesült Királyság kormánya előadja, hogy a második kérdés hipotetikus jellegű, mivel a közvetlen értékesítőknél felmerült költségekre vonatkozó információk csak az elzetesen felszámított adó levonására a héairányelv 17. cikke alapján szokásosan alkalmazandó szabályoktól való eltérés tekintetében rendelkeznének jelentőséggel. A jelen ügyben azonban ilyen eltérést nem kérelmeztek.

100. E tekintetben elég annyit mondani, hogy ez az érvelés olyan, mintha a szekeret fognánk a ló elé. Annak eldöntése érdekében, hogy fennáll-e a 27. cikk értelmében bizonyos információk szolgáltatására vonatkozó jogi kötelezettség, a központi kérdés pontosan az, hogy ez ténylegesen bír-e jelentéssel.

101. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el az Egyesült Királyság kormánya által előadott, a kérdés elfogadhatatlanságára vonatkozó hivatkozásokat, és nyilvánítsa a második kérdést elfogadhatónak.

b) A kérdés érdeméről

102. Előzetes észrevételként megjegyzem, hogy a Bíróság a Direct Cosmetics II ügyben megértesítette a 85/369 tanácsi határozat – az eltérés 1985 és 1987 között alkalmazandó ideiglenes jogelődje – érvényességét, amelynek során megállapította, hogy „az Egyesült Királyság által a Bizottságnak küldött [...] értesítés kellő részletességgel említette a kérelmezett intézkedés által kielégítendő igényeket, és tartalmazta az elérni kívánt cél meghatározásához szükséges valamennyi alapvető elemet”(39).

103. Ez az ítélet azonban nem rendezi végérvényesen a nemzeti bíróság második kérdésében felvetett problémát, mivel technikai értelemben az Egyesült Királyság által kérelmezett korábbi – bár nagyon hasonló és kapcsolódó – eltéréssel volt kapcsolatos. Továbbá, amint azt az Avon megjegyezte, a Bíróság adósemlegességi szempontból nem vizsgálta kifejezetten az információk kielégítő voltát.

104. Mindenesetre a 27. cikk (2) bekezdése álláspontom szerint nem állapít meg a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésében előírányzott típusú információk szolgáltatására vonatkozó kötelezettséget.

105. A hatodik héairányelv 27. cikkének (2) bekezdése kifejezetten nem ír elő ilyen konkrét kötelezettségeket. Szintén egyetértek a Bizottsággal abban, hogy egy eltérés iránti kérelmet, természetéből adódóan, legalább bizonyos mértékig, absztrakt módon kell megfogalmazni.

106. Ezek az elemek önmagukban kétségkívül nem zárnak ki egy meghatározott információk szolgáltatására vonatkozó implicit kötelezettséget, például olyan információk vonatkozásában, amelyek jelentősen befolyásolnák az eltéréssel érintett költségek nagyságrendjét. Végül soron azonban nem tartom szükségesnek részletesen megvitatni a 27. cikk (2) bekezdése szerinti tájékoztatási kötelezettség pontos kereteit.

107. Az Avon kifejezetten azzal érvel, hogy az Egyesült Királyság köteles volt értesíteni a Bizottságot arról, hogy: i. a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál hiba merült fel a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatás és/vagy egyéb releváns ráfordításokkal kapcsolatban; vagy hogy ii. az Egyesült Királyság az eltérést oly módon értelmezte, amely nem tette lehetővé annak engedélyezését a közvetlen értékesítő számára, hogy a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál az értékesítési támogatással és/vagy egyéb releváns ráfordításokkal kapcsolatban felmerült hiba csökkentsen a közvetlen értékesítő által megfizetendő áthárított adó összegének a nyilvántartásba nem vett viszonteladók eladási árának alapulvételével történő számításakor.

108. Álláspontom szerint az Egyesült Királyság részéről egy meglehetősen egyszeri okból nem volt szükség arra, hogy a hatodik héairányelv 27. cikke (2) bekezdésének való megfelelés érdekében kifejezetten hivatkozzon e két pont bármelyikére: mindkét pont egyértelmű, benne foglaltatik a héarendszerben (az első pont) vagy teljes mértékben logikus és kiszámítható a

kérelmezett eltérés alkalmazási körére figyelemmel (a második pont).

109. Az első ponttal összefüggésben nehéz elképzelni olyan gazdasági szereplőt, függetlenül attól, hogy a tevékenysége mennyire marginális, akinél semmilyen ráfordítási költség nem merül fel az üzleti tevékenységével kapcsolatban. Továbbá az előzetesen felszámított adó és az áthárított adó közötti kiegyenlítés olyan alapvető eleme a héarendszernek, hogy mint szempontra nyilvánvalóan nem kell külön felhívni rá a Bizottság figyelmét.

110. A második pontot illetően, az eltérést a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjával kapcsolatban kérelmezték és engedélyezték. Ennél fogva, valamint a fenti 50–54. pontban kifejtett okokból, a Bizottság számára egyértelműnek kellett volna lennie, hogy az eltérés alapján kizárt a feltételezett előzetesen felszámított adó bármiféle figyelembevétele.

111. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő módon válaszoljon a második kérdésre:

A 89/534 tanácsi határozat által engedélyezett eltérést biztosító felhatalmazás kérelmezésekor az Egyesült Királyság nem volt köteles értesíteni a Bizottságot arról, hogy a nyilvántartásba nem vett viszonteladónál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált termékek beszerzésével kapcsolatban hía merült fel.

4. A harmadik kérdésről

112. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdését csak az első és/vagy második kérdésére adott igeni válasz esetén teszi fel.

113. Mivel az első és második kérdésre adni javasolt válaszaim nemlegesek, a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

V. Véggkövetkeztetések

114. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi módon válaszoljon a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács] [Egyesült Királyság]) által feltett kérdésekre:

Az első kérdés

Sem az Egyesült Királyságnak a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától eltérő intézkedés bizonyos, nyilvántartásba nem vett viszonteladók részére történő értékesítésekre vonatkozó alkalmazására való felhatalmazásáról szóló, 1989. május 24-i 89/534/EGK tanácsi határozat által engedélyezett eltérés, sem a kérdést előterjesztő bíróság végleges értékelésétől függően a hivatkozott határozatot végrehajtó nemzeti intézkedések – annyiban, amennyiben a szóban forgó határozat és ezek a nemzeti intézkedések azt eredményezik, hogy a hía a hianyilvántartásba nem vett viszonteladók útján értékesített termékek szabadpiaci forgalmi értéke után anélkül vetik ki, hogy ennek során a bemutató darabok vagy e viszonteladók által harmadik felektől vásárolt termékek vagy szolgáltatások tekintetében a nem visszaigényelhető előzetesen felszámított adó összegét figyelembe vennék – nem sértik az arányosság és adósemlegesség elvét vagy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 27. cikkének (1) bekezdését vagy a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november

28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 395. cikkét.

A második kérdés

A 89/534 tanácsi határozat által engedélyezett eltérést biztosító felhatalmazás kérelmezésekor az Egyesült Királyság nem volt köteles értesíteni a Bizottságot arról, hogy a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált termékek beszerzésével kapcsolatban héa merült fel.

A harmadik és negyedik kérdés

Az els? és a második kérdésre adott válaszokra figyelemmel a harmadik és a negyedik kérdést nem szükséges megválaszolni.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

4 A héairányelv 2. cikke.

5 A héairányelv 9. cikke.

6 A héairányelv 73. cikke.

7 A héairányelv 395. cikke. A héairányelv 395. cikke (1) bekezdésének szövege csekély mértékben és nem érdemi módon tér el a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdésében foglaltaktól.

8 Az Egyesült Királyságnak a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától eltér? intézkedés bizonyos, nyilvántartásba nem vett viszonteladók részére történ? értékesítésekre vonatkozó alkalmazására való felhatalmazásáról szóló, 1989. május 24?i tanácsi határozat (HL 1989. L 280., 54. o.).

9 Lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19?i Ampafrance és Sanofi ítélet (C?177/99 és C?181/99, EU:C:2000:470, 68. pont); 2011. január 27?i Vandoorne ítélet (C?489/09, EU:C:2011:33, 33. pont).

10 Ez a helyzet az egyszer?sítési szabályozások esetében, amint azt a Bíróság már kifejezetten meger?sítette. Lásd például: 2004. április 29?i Sudholz ítélet (C?17/01, EU:C:2004:242, 62. pont); 2011. január 27?i Vandoorne ítélet (C?489/09, EU:C:2011:33, 31. pont). Ugyanakkor ez érvényes bármely eltérés tekintetében.

11 A Bizottság által összeállított összefoglaló arról, hogy melyek a létez? eltérések és a rendelkezések, amelyekkel kapcsolatosak, lásd:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_document

- 12 1984. április 10?i Bizottság kontra Belgium ítélet (324/82, EU:C:1984:152, 29. pont). Lásd szintén: 1997. május 29?i Skripalle ítélet (C?63/96, EU:C:1997:263, 24. pont).
- 13 2000. szeptember 19?i Ampafrance és Sanofi ítélet (C?177/99 és C?181/99, EU:C:2000:470,60. pont); 2004. április 29?i Sudholz ítélet (C?17/01, EU:C:2004:242, 46. pont).
- 14 1988. július 12?i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 52. pont).
- 15 Lásd a jelen indítvány fenti 40. és 41. pontját.
- 16 85/369/EGK: a hozzáadottérték?adóról szóló 1977. május 17?i hatodik tanácsi irányelv 27. cikkének alkalmazása (az Egyesült Királyság által kért, bizonyos adókikerülések megakadályozását szolgáló eltér? intézkedés alkalmazására vonatkozó felhatalmazás) (HL 1985. L 199., 60. o.).
- 17 1988. július 12?i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 53. pont).
- 18 A héairányelv 167. cikke.
- 19 Legalábbis az Egyesült Királyság általi alkalmazása.
- 20 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 73. pont).
- 21 Lásd szintén az ítélezési gyakorlatra történ?, 10. lábjegyzetben szerepl? hivatkozásokat.
- 22 2000. szeptember 19?i Ampafrance és Sanofi ítélet (C?177/99 és C?181/99, EU:C:2000:47, 60. pont); 2004. április 29?i Sudholz ítélet (C?17/01, EU:C:2004:242, 46. pont).
- 23 Lásd a jelen indítvány 44. pontját.
- 24 Lásd szintén ebben az értelemben:1988. július 12?i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383 48. pont) az Eltérés jogel?dje tekintetében (85/369 tanácsi határozat).
- 25 Lásd: 1988. július 12?i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 39. pont).
- 26 Lásd a fenti 27. pontot.
- 27 Lásd a fenti 10. lábjegyzetet.
- 28 Lásd ebben az értelemben az „objektív tényekre” történ? hivatkozást az 1997. május 29?i Skripalle ítéletben (C?63/96, EU:C:1997:263, 26. pont).
- 29 Lásd ebben az értelemben: 2004. április 29?i Sudholz ítélet (C?17/01, EU:C:2004:242, 63. pont).
- 30 Lásd a jelen indítvány fenti 60. pontját.
- 31 Lásd ebben az értelemben: 1988. július 12?i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 52. pont).

- 32 A végrehajtási hatáskör megadása és az eltérések elfogadására vonatkozó eljárás tekintetében a közös hozzáadottértékadó-rendszerre vonatkozó 77/388 irányelv módosításáról szóló 2004. január 20-i tanácsi irányelv (HL 2004. L 27., 44. o.).
- 33 Kiemelés t?lem.
- 34 2011. január 27-i Vandoorne ítélet (C-489/09, EU:C:2011:33).
- 35 Az ügy egy olyan eltérésre vonatkozott, amely alapján a cigarettát terhel? héát a gyártó a várható végs? eladási ár alapulvételével el?re kifizette (adójegy). Azt követ?en, hogy az egyik szerz?déses partnere cs?dbe ment és nem fizetett, a Vandoorne a szállítójának kifizetett, a héa összegének megfelel? pénzüsszeg visszatérítését kérte (technikailag ez nem a héa volt, mivel azt a gyártó már megfizette, azonban annak költségét az értékesítési láncan keresztül áthárították a Vandoorne-ra).
- 36 2011. november 10-i Rank Group ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 41. és 42. pont).
- 37 Lásd ebben az értelemben: 1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 49. pont).
- 38 Lásd például: 2015. november 11-i Pujante Rivera ítélet (C-422/14, EU:C:2015:743, 20. pont).
- 39 1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 36. pont).