

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. június 7.(1)

C-295/17. sz. ügy

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ}, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatály – Adóköteles ügyletek – Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás – Az adózás alá nem tartozó kártérítés és a »kár megtérítése« ellenében nyújtott, adózás alá tartozó szolgáltatások elhatárolása”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bíróságnak egy (adózás alá tartozó és adóköteles) szolgáltatásért való fizetés és egy vagyoni kár miatti fizetés (ennekfogva adózás alá nem tartozó ügylet) elhatárolásával kell foglalkoznia hozzáadottértékadó-jogi szempontból.
2. Ennek háttérében az a tény áll, hogy a héajog nem minden, az adóalany számára kifizetett pénzt adóztat meg, hanem csak a termék vagy szolgáltatás ellenértékeként kifizetett pénzt. Miként kezelendő azonban a héajog szempontjából a szerződés szerinti kifizetés, ha az összes addig nyújtott szolgáltatás megszűnik, tehát további szolgáltatásokat már nem nyújtanak? Mire vonatkozik ilyen esetben a fizetés? Beszélhetünk-e így még termék vagy szolgáltatás ellenértékéről?
3. A valamely szolgáltatás igénybevételének elmaradása miatti kártérítéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatában egy hasonló kérdésfelvetést a Bíróság a Sociétés thermale d'Eugénie-les-Bains(2) és az Air France-KLM és Hop!Brit-Air(3) ügyekben már megvitatott. A jelen előzetes döntéshozatali kérelem lehetőséget ad ezen ítélkezési gyakorlat továbbfejlesztésére.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi háttérét a közös hozzáadottértékadó-rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(4) (a továbbiakban: héairányelv) adja.

5. Ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja így rendelkezik:

„(1) A héa hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak: [...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás; [...]”

6. A 73. cikk szövege a következ?:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?l, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

B. A portugál jog

7. A héairányelv el?írásait a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (héatörvénykönyv) alkalmazandó szövegváltozatának 1. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 16. cikkének (1) bekezdése ültette át portugál jogba.

III. Az alapjogvita

8. A MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (a továbbiakban: MEO) egy olyan részvénytársaság, amelynek tevékenységi köre távközlési hálózatok és infrastruktúrák létesítésére, tervezésére, kiépítésére, kezelésére és üzemeltetésére, valamint távközlési szolgáltatások nyújtására és telekommunikációs jelek továbbítására, illetve sugárzására irányul.

9. A MEO szolgáltatásnyújtása (távközlési szolgáltatás, internethez, televíziós sugárzáshoz és multimédiás eszközökhöz való hozzáférés) bonyolult infrastruktúrát igényel, amelynek összeszerelése és karbantartása emberi és anyagi er?forrás szempontjából jelent?s beruházást jelent. A MEO a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges beruházás értékéb?l kiindulva határozza meg azon szerz?dések (minimális) számát, amelyeket az üzleti mutatók teljesítéséhez meg kell kötni.

10. A MEO a tevékenysége keretében az ügyfeleivel az említett szolgáltatások nyújtására köt szerz?déseket. A MEO által az ügyfeleivel kötött bizonyos szerz?désekben el?írásra került azon kötelezettség, hogy az ügyfelet a szerz?dés egy minimumid?szakon keresztül köti, és ezzel összefüggésben bizonyos olyan el?nyös feltételeket ajánlanak számára, mint különösen az alacsonyabb havi díj el?írása.

11. E szerz?dések olyan rendelkezéseket tartalmaznak, amelyek az ügyfél számára azon kötelezettséget írják el?, hogy a hivatkozott id?szak befejezéséhez hiányzó hónapok számával megszorzott havi díjnak megfelel? összeget fizessen (héa nélkül) (a továbbiakban: kártérítés), amennyiben az ügyfélnek felróhatóan – els?sorban a szerz?dés szerinti havidíj meg nem fizetése okán – a MEO kérésére a kikötött szerz?déses viszony lejártá el?tt kikapcsolnak a szolgáltatásokat.

12. Az ügyfél szerz?désszegése esetén a MEO el?sör is tájékoztatja a fennálló összegek

rendezésének szükségességéről, és felhívja az ügyfelet, hogy amennyiben tartozását nem rendezi, megszünteti a szerződés szerinti szolgáltatásokat, és a hűségidő megszegésének megfelelő összegű kártérítést számít fel a szerződésben foglaltak szerint.

13. E közlést követően, ha az ügyfél nem rendezi a tartozás összegét, a MEO véglegesen megszünteti a szerződés szerinti szolgáltatások nyújtását. Ezt követően a MEO felszámítja azt az összeget, amelyet a szerződésben foglaltak alapján tartozásnak tekint, amely „az időszak befejezéséhez hiányzó hónapok számával megszorozott havi díjnak” megfelelő összeg.

14. A MEO ügyfeleinek többsége a kártérítés felszámításának kockázata miatt inkább teljesíti a szerződéses feltételeket, fenntartva a szerződéses viszonyt a szerződés hatályának minimumidőszaka alatt. A szerződés teljesítése során az ügyfél által fizetett havi díjak esetén a MEO megállapította a héát, amelyet szabályszerűen megfizetett az államnak.

15. A szolgáltatásnyújtás megszüntetése esetén viszont a MEO a szerződést megszegő ügyfeleinek a fennálló tartozás összegének megfelelő számlákat, hűség felszámítása nélkül és a „hűmentes” megjegyzés kifejezett feltüntetésével küldi meg. Szerződésszegés esetén a tartozás szerinti összegeknek csak csekély részét fizetik meg.

16. Az Unidade dos Grandes Contribuintes (a kiemelt adózók részlege) adóellenőrzési eljárást indított a MEO-val szemben. Ennek során kiderült, hogy a MEO az ügyfelektől 2012-ben beszedett kártérítési összegek után nem állapított meg héát.

17. A MEO ezt első sorban azzal indokolta, hogy a vitatott kártérítési összegek – álláspontja szerint – hűmentesek. Ezzel összefüggésben a MEO különösen az általa felkért Prof. Dr. Englisch (münsteri egyetem, Németország) szakvéleményre hivatkozik. A hűmegállapítás szerinte továbbá hiábavaló, tekintettel a héatörvénykönyv 78. cikkében előírt, különböző adóvisszaigénylési szabályozásokra, és az adóhatóság által megállapított adó helytelenül került számszerűsítésre; mert – megítélése szerint – a beszedett összeg már héát tartalmazott.

18. Az adóhatóság nem fogadta el ezt az érvelést. Álláspontja szerint a szerződésszegés miatt teljesített kifizetéseket a szolgáltatás igénybevétele terhelő díj megfizetésére irányuló felelősség értelmében kell megállapítani, nem pedig a szolgáltatónak okozott kár megtérítéseként. Ezáltal szerinte e kártérítések az elmaradt haszon körébe tartoznak, és mint ilyenek, hűköteles bevételnek minősülnek. Az adóhatóság megállapította az adó összegét, és ennek alapján 1 812 195,35 euró összegű kiigazítást írt elő.

19. A MEO ezzel szemben jogorvoslati kérelmet terjesztett elő. E jogorvoslati kérelmet határozattal elutasították. E határozattal szemben a felperes 2015. december 23-án fellebbezést nyújtott be, amelyre vonatkozóan a törvényben előírt határidőn belül nem hoztak határozatot. Emiatt a MEO 2016. május 20-án a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (adóügyi választottbíróság, Portugália) fordult.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

20. 2017. január 8-án kelt, a Bírósághoz 2017. május 22-én érkezett határozatával a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

1. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, 64. cikkének (1) bekezdését, 66. cikkének a) pontját és a 73. cikkét, hogy valamely távközlési (televíziós, internet, mobil és fix hálózatos) szolgáltató hozzáadottértékadókat számít fel valamely előre meghatározott összegnek az ügyfeleitől történő beszedése után – amennyiben az ügyfélnek

felróhatóan megszünteti az el?re meghatározott id?szakra (h?ségid?re) vonatkozó, fenntartási kötelezettséget tartalmazó szerz?dést az id?szak lejártát megelőzően –, amely összeg megfelel a szerz?dés szerint az ügyfél által fizetendő havi alapidj h?ségid? lejártáig hátralévő havi díjak számával megszorozott értékének, abban a helyzetben, amelyben a hivatkozott összeg kiszámlázásakor, és függetlenül annak tényleges beszédésétől, a szolgáltató a szolgáltatásnyújtást már megszüntette, abban az esetben, ha:

- a. a számlázott összeg szerződéses célja, hogy visszatartsa az ügyfelet a h?ségid? megszégésétől, amelynek betartására kötelezettséget vállalt, és megtérítse a szolgáltató által a h?ségid? megszégéséből ered?en alapvet?en azon haszon elvesztése, illetve az alacsonyabb díjakkal történ? szerz?dés kötés, a készülékek vagy egyéb ajánlatok ingyenesen vagy csökkentett áron való rendelkezésre bocsátása, valamint a reklámozási és ügyfélszerzési költségek miatt elszenvedett károkat, amely hasznot akkor szerezhetett volna meg, ha a szerz?dés a h?ségid? végéig hatályos maradt volna;
- b. a h?ségid?t tartalmazó, megkötött szerz?dések magasabb díjazást jelentenek a szerz?dés megkötését előmozdító személyek számára, mint a h?ségid?t nem tartalmazó szerz?dések megkötéséért járó díjazás, amennyiben az előbbi vagy utóbbi esetben (vagyis a h?ségid?vel vagy anélkül kötött szerz?désekben) a díjazás a megkötött szerz?désekben rögzített havi díj összege alapján kerül kiszámításra;
- c. a kiszámlázott összeg a nemzeti jog szerint büntetőrendelkezésnek min?sül?

2. Az első kérdésre adott választ módosíthatja-e, hogy ugyanezen kérdés különböző pontjaiban kifejtett egyik vagy néhány helyzet esetlegesen nem áll fenn?

21. A Bíróság előtti eljárásban a MEO, a Portugál Köztársaság, az Ír Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket, és vett részt – az Ír Köztársaságság kivételével – a 2018. április 26-i tárgyaláson.

V. Értékelés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatósága és értelmezése

22. Amint azt a Bíróság már megállapította, a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) az EUMSZ 267. cikk szerinti tagállami bíróságnak tekintendő, és ezért jogosult előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordulni.(5)

23. A Portugál Köztársaság azon érvelése nem fogadható el, miszerint az előzetes döntéshozatali kérelem elfogadhatatlan, mivel a kérdést előterjeszt? bíróság fejtegetései spekulatívak. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata értelmében a nemzeti bíróság által saját felel?sségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásának Bíróság általi megtagadása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, vagy a Bíróság nem ismeri azon ténybeli és jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon.(6)

24. Ezekről jelen esetben még részben sem beszélhetünk. A kérdést elterjesztő bíróság számára a kérdés éppen a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezése és alkalmazása szerződéses kártérítés esetén. A kérdés kétségkívül elfogadható.

25. Mindazonáltal célszerű az igen terjedelmes előzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés bizonyos fokú pontosítása. A kérdést elterjesztő bíróság alapvetően azt szeretné tisztázni, hogy a MEO-nak kifizetett kártérítés egy (immáron korábbi) ügyfél részéről szolgáltatás ellenértékének minősül-e a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében.

26. Ez azért kérdéses, mivel az eddig a szerződés szerint nyújtott szolgáltatások megszüntek, következésképpen a MEO már nem nyújt szolgáltatást. Másrészt a fizetendő kártérítés azonos összeg a szolgáltatásnyújtásért az eredeti megállapodás szerint fizetett nettó díjjal, abból a célból, hogy az az ügyfeleket visszatartsa a megállapodott szerződési időtartam megsértésétől.

27. Ennélfogva azt kell tisztázni, hogy az ügyfél által fizetett kártérítés „pusztán” a MEO által elszenvedett anyagi kár ellentételezésére, vagy egy a MEO által az ügyfélnek nyújtott, adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatásra vonatkozik-e.

B. A jogkérdésről

1. Termék vagy szolgáltatás ellenértékének megfizetése

28. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a héa hatálya alá csak bizonyos, kimerítő jelleggel felsorolt ügyletek tartoznak. Ebben a két fő adóztatandó tényállás a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontjában található. Ezek alapján egy adóalanyként eljáró személy által teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás akkor tartozik a héa hatálya alá, ha azokat ellenszolgáltatás fejében teljesítik. A héa mint általános fogyasztási adó célja a fogyasztó elfogyasztható haszon (termék vagy szolgáltatás) megszerzésére fordított vagyoni kiadásában megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása.(7)

29. Ezt megfordítva, már a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának szövegéből az következik, hogy a pusztán kifizetés (azaz az ellenérték megfizetése) még nem váltja ki a kedvezményezett adókötelezettségét, akkor sem, ha adóalanyról van szó. A kifizetéssel szemben egy értékesített terméknek vagy nyújtott szolgáltatásnak kell állnia.(8)

30. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy kizárólag abban az esetben lehet erre igennel válaszolni, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, mivel a fizetett összeg egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi, amely szolgáltatást olyan jogviszony keretében nyújtják, amelyben kölcsönös teljesítésekre kerül sor.(9)

31. Az ilyen – a héa általános fogyasztási adó jellegéből következően ugyan tágran értelmezendő – jogviszonyon kívüli fizetések nem vezetnek adóköteles ügylethez. Ezért nem beszélhetünk ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról, ha a vállalkozás javára ugyan fizetés érkezik, de ezt a pénzt a fizetést teljesítő nem elfogyasztható haszon (azaz egy termék vagy szolgáltatás) megszerzésére, hanem egyéb okból (például együttérzésből(10)) teljesíti.

32. Ugyanebben a szellemben kell megítélni, ha a fizetés pusztán a vállalkozás anyagi kárának ellentételezését szolgálja, mint például a késedelmi kamat esete (a késedelmes fizetésből adódó refinanszírozási kár formájában jelentkező vagyoni kár(11)) vagy az elállás miatti elmaradt haszon ellentételezése.(12) Az összes ilyen esetben történik ugyan fizetés, de nem a vállalkozó általi értékesítésért vagy szolgáltatásáért, hanem az értékesítés vagy szolgáltatás hiánya pénzügyi

következményeinek ellentételezéseként.

33. Végeredményben az összes ilyen esetben anyagi kár (pénzben kifejezhető vagyoni kár) kiegyenlítésére fordítják a pénzt. A pénz kiadása pénz ellentételezéseként a teljesítés elmaradása esetén történő fizetés mintapéldánya⁽¹³⁾ („a pénzt nem lehet megenni”⁽¹⁴⁾). Ezzel egyenértékű a pénzbeli vagyoni kár megtérítése (mint például az elmaradt haszon vagy a késedelmi kamat megtérítése), mivel ez esetben sincs szó elfogyasztható haszon megszerzéséről, hanem pusztán egy megghiúsult pénzszerzési lehetőség megfelelő kompenzálása történik.

34. Nincs jelentősége ezzel szemben annak, hogy a nemzeti jog a kártérítést miként kezeli. A hÉa szempontjából – amint azt a Bizottság és Portugália a tárgyaláson hangsúlyozta – nem releváns, hogy azt deliktuális kártérítési igénynek vagy büntetőrendelkezésnek tekintik, vagy kártérítésként, a kár megtérítéseként vagy díjként jelölik meg. Annak megítélése, hogy egy fizetést termék vagy szolgáltatás ellenértékeként teljesítenek-e, az uniós jogba tartozó kérdés, amely a nemzeti jog szerinti megítéléstől függetlenül döntendő el.⁽¹⁵⁾

2. A Bíróság ítélkezési gyakorlata a „kár ellentételezésének” hasonló formáival kapcsolatban

35. A kár ellentételezése, a kár megtérítése vagy kártérítés esetén ezért annak megítéléséhez, hogy a hÉairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról beszélhetünk-e, mindig azt szükséges tisztázni, hogy miért és mire történik ezek kifizetése.

36. A Société thermale d'Eugénie és Bains ügyben hozott határozatában a Bíróság a hotel üzemeltetését a vendég elállása miatt ért kár megtérítéseként általánosságban meghatározott kártérítést (úgynevezett foglalót) ítélte meg. Az ilyen kártérítés nem minősül szolgáltatásért teljesített fizetésnek, és nem része a hÉa adóalapjának.⁽¹⁶⁾ Mivel a foglaló egyfelől nem minősül a szállodai létesítmény üzemeltetése által a vendég számára nyújtott, önálló és egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértéke címén kapott fizetésnek, másfelől a foglalónak az a vendég elállását követő megtartása a szerződés nem teljesítése következményeinek orvoslását szolgálja, sem annak megtartása, sem a foglaló kétszeresének visszafizetése nem tartozik a hÉairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alá.⁽¹⁷⁾

37. A Bíróság ezzel szemben az Air France-KLM és Hop! Brit Air ügyben hozott határozatában azt állapította meg, hogy egy légitársaság nem hivatkozhat arra, hogy a meg nem jelenő utas által fizetett és a társaság által megtartott ár olyan, szerződésen alapuló kártérítés, amely nem tartozik a hÉa hatálya alá (nem adóztatható), mivel arra irányul, hogy a társaságot ért sérelmet orvosolja.⁽¹⁸⁾

38. A Bíróság ezt alapvetően azzal indokolta, hogy a meg nem jelenő utas által fizetett ár megegyezik a fizetendő ár egészével. Másrészt, amennyiben az utas megfizette a jegyárát, és a légitársaság megerősíti, hogy egy helyet lefoglalt számára, az adásvétel kötelező erejű és végleges. Ráadásul a légitársaságok fenntartják a jogot, hogy az igénybe nem vett szolgáltatást más utas számára értékesítsék, anélkül hogy annak árát vissza kellene téríteniük az eredeti utas részére. Ebből következik, hogy a kártérítés nyújtása – kár hiányában – nem lenne igazolható.⁽¹⁹⁾ Meg kell tehát állapítani, hogy a légitársaságok által megtartott összeg nem arra irányul, hogy megtérítse azt a kárt, amely azért érte őket, mert nem jelent meg valamely utas, hanem valójában egy ellenértéket képez még abban az esetben is, ha az utas nem vette igénybe a szállítást.⁽²⁰⁾

39. Mindkét határozat középpontját a jelen ügy alapjául szolgáló tényállás képezi. Egyrészt megállapítható, hogy a hozzáférés MEO részéről történő kikapcsolását követően a szerződést megszegő ügyfélnek már nem nyújtanak szolgáltatást. Ezt első sorban a MEO hangsúlyozza.

Másfelől ugyanakkor a fizetendő összeg éppen akkora, mint a szolgáltatások eredeti szerződéses nettó díja. Ezt elsősorban a Bizottság, Írország és Portugália emeli ki.

40. A fentebb említett két határozattal ellentétben ugyanakkor jelen ügyben nyújtottak az ügyfél számára ellenszolgáltatás fejében szolgáltatást, ami mellett a szerződés felmondása további – szerződéses – költségekkel jár. E tekintetben – szemben a MEO álláspontjával – nincs jelentősége annak, hogy a szerződés már megszűnt. Egy szerződés megszűnését követő kifizetések is állhatnak összefüggésben a korábbi szerződéses szolgáltatásokkal.

41. Ezenkívül egy vagyoni kár megtérítése elmaradt haszonként alapesetben alacsonyabb kellene, hogy legyen, mint a szerződés szerinti nettó díj, mivel a szerződéses (nettó) ellenszolgáltatás mértékének megfelelő haszonkulcsról aligha lehet szó. Főszabály szerint egy szolgáltatás nyújtásának bizonyos költségei vannak, amelyek a teljesítés hiányában kiesnek. Ennyiben például a „szerződést megszegő” ügyfél tekintetében megszűnik minden karbantartási és adminisztratív teher. Átalányösszegben meghatározott kártérítésről – amint azt a MEO a tárgyaláson vélte – aligha beszélhetünk. Ezért igencsak kérdéses – amint azt a tárgyaláson a Bizottság és Portugália is állította –, hogy miként fordulhat elő az, hogy egy olyan ügyfél, aki a szolgáltatást 24 hónapig használta, és egy olyan, aki a kikapcsolást következtében azt csak például 18 hónapig tudta használni, ugyanazt az összeget viseli, de a héa szempontjából más megítélés alá esik.

3. A konkrét ügy megoldási lehetőségei

42. Mindezek alapján véleményem szerint két lehetséges megoldás jöhet szóba. A kártérítés vagy ténylegesen a MEO elmaradt hasznához viszonyított, és egy pénzbeli vagyoni kár ellentételezése. Ez esetben ez adózás alá nem tartozó ügyletnek tekintendő.

43. Vagy a kártérítés gazdaságilag a MEO által nyújtott egyedi szolgáltatásokért fizetendő teljes ár részének tekintendő, amely pusztán a fizetés módjaként havi részletekre lett bontva (mint egyfajta részletfizetés), és a fizetési kötelezettség megszégése esetén a még fennmaradó mértékben azonnal esedékessé válik.

44. Utóbbit tartom helytállóknak, egyetértve a Bizottsággal, Portugáliával és Írországgal. Egyrészt kérdéses marad, hogy ez milyen károkat térít meg átalány formájában, amennyiben az állítólagos kár mértéke ugyanakkora, mint a szolgáltatásnyújtás ára. Másrészt az ilyen szerződés megkötésével rögzítésre kerül az az összeg, amit a MEO a szerződés minimális időtartama alatt, függetlenül a szolgáltatásnyújtás tényleges időtartamától megkap. Így viszont – amint azt a Bizottság a tárgyaláson helytállóan hangsúlyozta – nem beszélhetünk kárról a szerződés idő előtti megszűnése okán. A MEO ugyanazt a (nettó) összeget kapja, mint a szerződés teljesítése esetén. Amint azt a Bíróság már korábban megállapította, „a kártérítés nyújtása – kár hiányában – nem lenne igazolható”(21).

45. Ezt támasztják alá a MEO szerződési konstrukciói gazdasági nézőpontból is. A Bíróság maga is elismeri a gazdasági realitások jelentőségét a héajogban.(22)

46. Egy ilyen gazdasági nézőpontnál – egyetértve a Bizottság, Portugália és Írország álláspontjával – egyfajta rögzített árról van szó, szerződés szerinti minimális ellentételezés formájában. Ennyiben héajogi szempontból nincs különbség, hogy egy ügyfél egy internetkapcsolatért 24 hónapos minimális időtartam alatt minden hónapban 100 eurót fizetne, és a 100 eurót tovább köteles fizetni, amennyiben a szerződési időtartam letelte előtt kiköltözik (összesen: 2400 euró). Ugyanerre az eredményre jutnánk, ha azonnal 2400 eurót fizet, és joga van az internetkapcsolatot 24 hónapig használni, amennyiben nem költözik más lakásba. Mindkét esetben egy bizonyos szolgáltatásra (internetkapcsolatra) vonatkozik a szerződéses összeg (2400

euró), amelynek csupán nem biztos a terjedelme. Ez végeredményben minden átalánydíj esetében is így van.

47. Jelen ügyben csupán a használat időbeli terjedelme nem biztos, nem a szolgáltatásokért járó ellenszolgáltatás. Végeredményben a MEO a minimális időtartamú szerződés keretében mindig legalább ugyanazt az összeget megkapja, függetlenül attól, hogy a szolgáltatásokat aztán ténylegesen milyen időtartamban nyújtották.

48. Ennyiben az „ellentételezés” gazdasági nézőpontból csak az utolsó fizetésnek tekintendő az addigi havi fizetésekhez képest. A korábbi fizetésekhez hasonlóan ez is csak az addig nyújtott szolgáltatásokat fedezi.

49. Ennek a gazdasági nézőpontnak a kikötés célja is megfelel, amely a kérdést elterjeszt? bíróság szerint az, hogy az ügyfeleket visszatartsa a havi „részletek” fizetésének megszüntetésétől. Egy átalányár összes még fennmaradó „részlete” azonnali esedékességének is éppen ez a hatása. Végeredményben egyfajta büntetőrendelkezéssel van szó, amely nem a (még esedékes) ár (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti ellenszolgáltatás) összegével, hanem az esedékességével kapcsolatos. A „szerződés megszegése” okán az ügyfélnek a szolgáltatások eddigi használatáért a részletek helyett azonnal meg kell fizetni a még fennmaradó összeget. Amint azt azonban Portugália helytállóan hangsúlyozta, a fizetés módja (azonnali vagy több hónapra elnyújtott) nem változtathatja meg a szolgáltatás természetét.

50. Ugyanez igaz a szerződés megkötését elmozdító személyek eltérő díjazására is. Az ügyfelek és a MEO közötti szolgáltatási jogviszony megítélése héajogi szempontból nem függhet a MEO harmadik személyekkel fennálló kapcsolatának szerződéses kialakításától. A magasabb jutalék csak azt mutatja, hogy a minimális időtartamú szerződéseknél a MEO nyeresége nagyobb, mivel ezáltal garantált a nyújtandó szolgáltatások bizonyos minimális ára, és ennyiben megerősíti a tényállás fent említett gazdasági nézőpontját.

51. Következésképp a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásról van szó.

4. A héa kiszámításáról és mértékéről

52. Mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az következik, hogy az esetek többségében az itt megítélendő kártérítési összeget nem fizetik meg, és az adóhatóság nyilvánvalóan felszámított héát a még esedékes összegek után, helyénvalónak tartanak még két hasznos útmutatást adni a kérdést elterjeszt? bíróság számára.

53. Egyrészt a fizetendő héát mindig a megállapodás szerinti vagy a megkapott összegből (jelen esetben a kártérítési összegből) kell kiszámítani. Ez a héairányelv 73. cikkének és 78. cikke a) pontjának egyértelmű szövegéből következik. Az adóalap, magának a héának a kivételével, az az összeg, amelyet a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személynek kapnia kell.

54. Másrészt a Bíróság már többször megállapította, hogy az adóalany vállalkozás „csak” adóbeszedőként jár el az államkincstár érdekében,(23) mivel a héa a fogyasztásra felszámított közvetett adó, amely a végfogyasztót terheli.(24) Következésképpen a Bíróság már többször megállapította, hogy „az adóhatóság által beszedendő héa nem lehet magasabb a végfogyasztó által ténylegesen megfizetett és a végső soron általa viselt héa kiszámításának alapjául vett ellenértéknél”(25). Ezért ha a vállalkozásnak nem fizet a végfogyasztó, a vállalkozás anyagi jogi szempontból héát sem köteles fizetni.

55. Ezért a vállalkozás által fizetendő adó a héairányelv 90. cikke alapján kötelezően

korrigálandó,(26) ha kell? bizonyossággal megállapítható, hogy a szerződéses partnere részér?l nem lesz már fizetés. Az, hogy mikor kell a kell? bizonyosságot feltételezni, olyan ténykérdés, amelyet a nemzeti bíróságnak egyrészt az adóalany alapvet? jogainak és az arányosság elvének, másrészt az állam hatékony adóztatáshoz f?z?d? érdekeinek figyelembevételével kell megítélnie.

VI. Véggkövetkeztetések

56. A fenti megfontolások alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) el?zetes döntéshozatal iránti kérelmére a következ?képpen válaszoljon:

1. A 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az el?re meghatározott összeg fizetése a szerződés id? el?tti megsz?nése esetén akkor keletkeztet héafizetési?közelezettséget, ha azt a már nyújtott szolgáltatások ellenértékének kell tekinteni, és nem korlátozódik az elszenvedett vagyoni kár megtérítésére.

2. Ezen értelmezés szempontjából nincs jelent?sége annak, hogy a h?ségid?t tartalmazó szerződések magasabb díjazással járnak a szerződés megkötését el?mozdító személyek számára, mint a h?ségid? nélküliek. Szintén nincs jelent?sége annak, hogy az összeget a nemzeti jog szerint büntet?rendelkezésnek kell tekintetni.

1 Eredeti nyelv: német.

2 2007. július 18?i ítélet (C?277/05, EU:C:2007:440).

3 2015. december 23?i ítélet (C?250/14 és C?289/14, EU:C:2015:841).

4 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

5 2014. június 12?i Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C?377/13, EU:C:2014:1754, 23–34. pont).

6 2014. szeptember 17?i Cruz & Companhia ítélet (C?341/13, EU:C:2014:2230, 32. pont); 2014. április 30?i Pfleger és társai ítélet (C?390/12, EU:C:2014:281, 26. pont); 2010. június 22?i Melki és Abdeli ítélet (C?188/10 és C?189/10, EU:C:2010:363, 27. pont); 2002. január 22?i Canal Satélite Digital ítélet (C?390/99, EU:C:2002:34, 19. pont).

7 Lásd például: 1997. december 18?i Landboden?Agrardienste ítélet (C?384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont); 2007. október 11?i KÖGÁZ és társai ítélet (C?283/06 és C?312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „A héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”).

8 Kifejezetten ezt mondta ki az 1994. március 3?i Tolsma ítélet (C?16/93, EU:C:1994:80, 18. pont).

9 Lásd e tekintetben: 2007. július 18?i Société thermale d'Eugénie?les?Bains ítélet (C?277/05, EU:C:2007:440, 19. pont); 2006. március 23?i FCE Bank ítélet (C?210/04, EU:C:2006:196, 34. pont); 2002. március 21?i Kennemer Golf ítélet (C?174/00, EU:C:2002:200, 39. pont); 1994. március 3?i Tolsma ítélet (C?16/93, EU:C:1994:80, 14. pont).

10 1994. március 3?i Tolsma ítélet (C?16/93, EU:C:1994:80, 17. pont – „személyes okokból”).

11 1982. július 1?jei BAZ Bausystem ítélet (222/81, EU:C:1982:256, 8. pont).

- 12 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains   t  let (C  277/05, EU:C:2007:440, 35. pont).
- 13 A h  a szempontjából nézve a pénz csak eszköz egy elfogyasztható haszon (fogyasztási cikk) megszerzésére, maga azonban nem az. Kivétel csak a gyűjtőknek sz  nt érmék megszerzése, amelynél nem a nominális   rt  k, hanem a gyűjtői   rt  k az elsődleges.
- 14 Hosszabb változatában ezt a kr  i indiánok bölcsességének tekintik, és   gy sz  l: „Amikor az ember kivágja az utolsó f  t, beszennyezi az utolsó folyót, kifogja az utolsó halat, csak akkor jön rá, hogy a pénzt nem lehet megenni.”
- 15 Az uniós jogi fogalmak önálló értelmezéséhez lásd mindössze: 2011. július 28-i Nordea Pankki Suomi   t  let (C  350/10, EU:C:2011:532, 22. pont); 2006. december 14-i VDP Dental Laboratory   t  let (C  401/05, EU:C:2006:792, 26. pont); 2006. május 4-i Abbey National   t  let (C  169/04, EU:C:2006:289, 38. pont).
- 16 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains   t  let (C  277/05, EU:C:2007:440, 32. pont), lásd e tekintetben a késedelmi kamattal kapcsolatban: 1982. július 1-i BAZ Bausystem   t  let (222/81, EU:C:1982:256, 8–11. pont).
- 17 A Bíróság ezt kifejezetten kimondta a 2007. j  lius 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains   t  let  ben (C  277/05, EU:C:2007:440, 35. pont).
- 18 2015. december 23-i Air France-KLM   s Hop!-Brit Air   t  let (C  250/14   s C  289/14, EU:C:2015:841, 29. pont).
- 19 2015. december 23-i Air France-KLM   s Hop!-Brit Air   t  let (C  250/14   s C  289/14, EU:C:2015:841, 32.   s 33. pont).
- 20 2015. december 23-i Air France-KLM   s Hop!-Brit Air   t  let (C  250/14   s C  289/14, EU:C:2015:841, 34. pont).
- 21 2015. december 23-i Air France-KLM   s Hop!-Brit Air   t  let (C  250/14   s C  289/14, EU:C:2015:841, 34. pont).
- 22 2013. j  nius 20-i Newey   t  let (C  653/11, EU:C:2013:409, 48.   s 49. pont); l  sd még: Jääskinen f  tan  csnok Sauda  or   gyre vonatkozó ind  tv  nya (C  174/14, EU:C:2015:430, 55. pont).
- 23 1993. ok  t  ber 20-i Balocchi   t  let (C  10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt   t  let (C  271/06, EU:C:2008:105, 21. pont), lásd még: a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C  246/16, EU:C:2017:440, 21. pont).
- 24 1996. ok  t  ber 24-i Elida Gibbs   t  let (C  317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulic   s Plavo  in   t  let (C  249/12   s C  250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium v  gz  s (C  69/11, nem tett  k közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).
- 25 1996. ok  t  ber 24-i Elida Gibbs   t  let (C  317/94, EU:C:1996:400, 19. pont), ehhez hasonlóan: 2002. ok  t  ber 15-i Bizottság kontra Németország   t  let (C  427/98, EU:C:2002:581, 30. pont); 2003. január 16-i Yorkshire Co-operatives ítélet (C  398/99, EU:C:2003:20, 19. pont), csakúgy mint L  ger főtanácsnok MyTravel ügyre vonatkozó indítványa (C  291/03, EU:C:2005:283, 69. pont).

26 2017. november 23-ai Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 20. és azt követő pontok);
a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 27. pont).