

C-156/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. április 6.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Supreme Court of the United Kingdom

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. április 1.

Felülvizsgálatot kérelmező fél:

Zipvit Ltd

Ellenérdekű fél:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[omissis]

ÍTÉLET

Zipvit Ltd (felülvizsgálatot kérelmező fél) kontra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nagy- Britannia és Észak- Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága) (ellenérdekű fél)

[omissis] [eredeti 1. o.]

A SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (AZ EGYESÜLT KIRÁLYSÁG LEGFELSŐBB BÍRÓSÁGA) ELŐTTI ELJÁRÁSBAN

2020. ÁPRILIS 1.

[omissis]

A felülvizsgálatot kérelmező fél jogi képviselőjének és az ellenérdekű fél jogi képviselőjének 2020. január 29-i és 30-i **MEGHALLGATÁSÁT KÖVETŐEN**

A KÖVETKEZŐKÉPPEN RENDELKEZIK:

1. A jelen végzés mellékletében szereplő kérdéseket az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé kell utalni.
2. A költségekről jelenleg nem kell határozni. [eredeti 14. o.]

hivatalvezető

2020. április 1.

MELLÉKLET [eredeti 15. o.]

AZ ELŐZETES DÖNTÉSHOZATALRA ELŐTERJESZTETT KÉRDÉSEK

- 1) Amennyiben i. valamely adóhatóság, az eladó vagy szolgáltató és az adóalany gazdasági szereplő tévesen értelmezi az uniós héaszabályozást, és héamentesként kezel olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre az általános adómértéket kell alkalmazni, ii. az eladó vagy szolgáltató és a gazdasági szereplő közötti szerződés értelmében a termék vagy szolgáltatás ára nem tartalmazott héát, azzal, hogy az esetlegesen fizetendő hea költségét a gazdasági szereplő köteles viselni, iii. az eladó vagy szolgáltató egyáltalán nem követeli és már nem is követelheti a gazdasági szereplőtől a kiegészítő hea megfizetését, és iv. az adóhatóság nem vagy (az elévülés miatt) már nem követelheti az eladótól vagy szolgáltatótól azt a héát, amelyet meg kellett volna fizetni, az irányelvből következik-e, hogy a ténylegesen megfizetett ár a nettó adóalap és az arra felszámított hea összegének felel meg, következésképpen a gazdasági szereplő az előzetesen felszámított adót az irányelv 168. cikkének a) pontja alapján levonhatja a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után ténylegesen „megfizetett” héaként?
- 2) Másodlagosan, a gazdasági szereplő ilyen körülmények között az irányelv 168. cikkének a) pontja alapján levonhatja-e az előzetesen felszámított adót a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után „fizetendő” héaként?
- 3) Amennyiben valamely adóhatóság, az eladó vagy szolgáltató és az adóalany gazdasági szereplő tévesen értelmezi az uniós héaszabályozást, és héamentesként kezel olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre az általános adómértéket kell alkalmazni, aminek következtében a gazdasági szereplő a részére értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás tekintetében nem tud az adóhatóság részére az irányelv 226. cikke (9) és (10) bekezdésének megfelelő, héát tartalmazó számlát bemutatni, jogosult-e a gazdasági szereplő az irányelv 168. cikkének a) pontja alapján levonni az előzetesen felszámított adót?
- 4) Az 1–3. kérdés megválaszolása szempontjából:
 - a) fontos-e annak vizsgálata, hogy az eladó vagy szolgáltató a nemzeti jog vagy az uniós jog alapján védekezhet-e a bizalomvédelemre vagy más jogalapra hivatkozva az adóhatóság arra való törekvésével szemben, hogy

olyan adómegállapítási határozatot hozzon, amelyben őt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő héának megfelelő összeg elszámolására kötelezi?

b) releváns-e, hogy az adóhatósággal és az eladóval vagy szolgáltatóval párhuzamosan a gazdasági szereplő ugyanakkor tudta meg, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás valójában nem adómentes, vagy erről ugyanolyan módon értesülhetett volna, és felkínálhatta volna a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő (a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kereskedelmi ára alapján megállapított) héa megfizetését, hogy azt ezt követően az eladó vagy szolgáltató az adóhatóság részére megfizesse, azonban ezt elmulasztotta? **[eredeti 16. o.]**

[omissis]

Bevezetés

1. A jelen ügy tárgyát a gazdasági szereplő (a jelen ügyben a Zipvit) arra vonatkozó joga képezi, hogy levonja a valamely szolgáltató (a jelen ügyben a Royal Mail) által a részére nyújtott szolgáltatások után általa fizetendő vagy megfizetett előzetesen felszámított héát annyiban, amennyiben a részére nyújtott szolgáltatásokat végső fogyasztók számára általa teljesített termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használja fel. E kérdés sajátos körülmények között merül fel.
2. A szolgáltató és a gazdasági szereplő szolgáltatási szerződésére irányadó általános szerződési feltételek értelmében a gazdasági szereplő a szolgáltatás kereskedelmi árát a szolgáltatásnyújtást (esetlegesen) terhelő héával növelt összegben fizeti meg. Ahogyan azt a Bíróság egy későbbi ítéletében megállapította, a szolgáltatásnyújtásra valójában az általános héamértéket kellett volna alkalmazni, következésképpen a gazdasági szereplővel szemben a szolgáltatásnyújtás kereskedelmi árának adott százalékában megállapított héát kellett volna felszámítani. A szolgáltatásnyújtás időpontjában azonban mind a szolgáltató, mind pedig a gazdasági szereplő – jóhiszeműen eljárva, és szokványos tévedés alapján – úgy értelmezte, hogy a szolgáltatásnyújtás mentes a héa alól, így a szolgáltató a gazdasági szereplővel szemben kizárólag a szolgáltatásnyújtás kereskedelmi árának megfelelő összeget számított fel, a gazdasági szereplő pedig kizárólag ezt az összeget fizette meg. A szóban forgó szolgáltatások nyújtásáról kiállított számlákon az szerepelt, hogy a szolgáltatásnyújtás adómentes, következésképpen az után nem kell héát fizetni.
3. Az adóhatóság (Nagy- Britannia és Észak- Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága; a továbbiakban: HMRC) jóhiszeműen ugyanebben a tévedésben volt. A HMRC nem szándékosan hozzájárult a felek tévedéséhez azáltal, hogy ugyanilyen értelmű megállapításokat tartalmazó adózási útmutatót adott ki.

4. E tévedés hatására a gazdasági szereplő kizárólag az egyes szolgáltatásnyújtások kereskedelmi árának megfelelő összegeket fizette meg, és már nincs semmilyen kilátás arra, hogy a gazdasági szereplő meg fogja fizetni a teljes ár (vagyis a kereskedelmi ár és az ezen ár után fizetendő hea) héatartalmának megfelelő azon további összeget, amelyet a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után vele szemben fel kellett volna számítani, és amelyet meg kellett volna fizetnie, vagy hogy a gazdasági szereplőt rá lehetne bírni ezen összeg megfizetésére. Hasonlóképpen, a szolgáltató a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után fizetendő vagy fizetett héával nem számolt el a HMRC felé, és már nincs semmilyen kilátás arra, hogy a szóban forgó héával elszámoljon a HMRC-nek, vagy hogy annak elszámolására rá lehetne bírni. **[eredeti 2. o.]**
5. Mindazonáltal a gazdasági szereplő most azt állítja, hogy a héairányelv (2006/112/EK [tanácsi irányelv]; a továbbiakban: irányelv) 168. cikkének a) pontja alapján a HMRC-vel szemben jogosult előzetesen felszámított hea jogcímén levonni a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után fizetendő héát vagy a törvény alapján a szolgáltató által az egyes szolgáltatásnyújtásokért felszámított ár részének tekintendő héát (amelyet tehát a törvény alapján a szolgáltatásnyújtások után ténylegesen megfizetett héának kell tekinteni, amennyiben a gazdasági szereplő megfizette a felek által a szolgáltatásnyújtások kereskedelmi árának vélt összeget). Ezzel szemben a HMRC azzal érvel, hogy a jelen ügy körülményei között az irányelv helyes értelmezése esetén: 1) a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után nincs fizetendő vagy megfizetett hea, így nem kérhető az ezen szolgáltatások nyújtása után előzetesen felszámított adó visszatérítése, és/vagy 2) a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokról kiállított számlákon nem szerepelt, hogy a szolgáltatásnyújtások után héát kell fizetni, és a gazdasági szereplő amiatt sem jogosult a szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított adó visszatérítésére, hogy sohasem rendelkezett az irányelv 226. cikkének (9) és (10) bekezdésének megfelelő, héafizetési kötelezettséget és annak összegét megjelölő számlákkal. A gazdasági szereplő az első érvre válaszul előadja, hogy úgy kell tekinteni, a héát az ár részeként fizették meg (vagy az az ár részeként fizetendő), a második érvre válaszul pedig azt, hogy a releváns tényállás teljes egészében ismert, és hogy más eszközökkel bizonyítani tudja az egyes szolgáltatásnyújtások után fizetendő vagy megfizetett hea összegét.
6. A Zipvit [a gazdasági szereplő] kérelme szerint a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított hea 415 746 GBP kamatokkal növelt összegének felel meg. A jelen eljárás próbapapernek minősül a Royal Mail (a szolgáltató) olyan szolgáltatásnyújtásaival kapcsolatban, amelyek esetében ugyanez a tévedés történt. A kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére bocsátott becslések szerint a HMRC-vel szemben támasztott követelések összértéke 500 millió GBP és 1 milliárd GBP közé tehető.

A ténybeli háttér

7. A Royal Mail az Egyesült Királyság állami postai szolgálata. Az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének a) pontja (és az azzal egyenértékű korábbi

rendeletek) előírják, hogy a tagállamok mentesítik „az állami postai szolgáltató által nyújtott szolgáltatások[at] és az ezeket kiegészítő szolgáltatások és termékértékesítések[et], kivéve a személyszállítást és a távközlési szolgáltatásokat”. Az [Egyesült Királyság parlamentje] és a HMRC e rendelkezést az átültetése során úgy értelmezte, hogy annak hatálya a Royal Mail által nyújtott valamennyi postai szolgáltatásra kiterjed. Az irányelvet átültető nemzeti szabályozás, a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték- adóról szóló 1994. évi törvény; a továbbiakban: héatörvény) ilyen értelmű rendelkezést tartalmazott (a 9. melléklet 3. csoportjának 1. pontja), és a HMRC ugyanilyen értelmű útmutatót adott ki.

8. A Zipvit csomagküldő kereskedés keretében vitaminokat és ásványi anyagokat értékesít, és ehhez a vállalkozási tevékenységhez igénybe vette a Royal Mail szolgáltatásait. A Royal Mail 2006. január 1. és 2010. március 31. között a Zipvittel egyedileg megtárgyalt szerződések alapján számos üzleti jellegű postai szolgáltatást nyújtott a Zipvit részére. A jelen eljárás tárgyát az egyik ilyen szolgáltatás, a Royal Mail „multimedia®” szolgáltatásának (a továbbiakban: szolgáltatások) nyújtása képezi. **[eredeti 3. o.]**
9. Az a szerződés, amelynek alapján a Royal Mail a szolgáltatásokat nyújtotta, magában foglalta a Royal Mail hatályos általános szerződési feltételeit is, amelyek értelmében az ügyfél (vagyis a Zipvit) által fizetendőként meghatározott postaköltségek nem tartalmazzák héát, az ügyfél „köteles a postaköltséget esetlegesen terhelő héát és más költségeket a megfelelő mértékben megfizetni”, és hogy „a héát [a szolgáltatások kereskedelmi ára] alapján kell megállapítani és megfizetni”. Mivel tehát a szolgáltatások nyújtása után héát kellett fizetni, a szerződés alapján a Zipvit által fizetendő teljes ár a kereskedelmi ár héával növelt összegének felelt meg.
10. A nemzeti szabályozás és útmutató, valamint a szolgáltatások héamentességével kapcsolatos szokványos tévedés alapján azonban a Royal Mail által a szolgáltatások tekintetében a Zipvit részére kiállított számlákon az „E”, vagyis adómentes megjelölés szerepelt, e számlák nem tartalmaztak fizetendő héaösszeget, és a Royal Mail ezekben a számlákban kizárólag a szolgáltatások kereskedelmi árát számította fel a Zipvittel szemben. A Zipvit szabályszerűen megfizette a számlákon szereplő összegeket a Royal Mail részére. A szolgáltatások igénybevételének időpontjában a Zipvit nem kérte az e szolgáltatások után előzetesen felszámított hea visszatérítését.
11. Mivel a Royal Mail úgy értelmezte, hogy a szolgáltatások adómentesek, és mivel a számláiban nem számított fel héát, a szolgáltatások nyújtása után semmilyen heaösszeggel nem számolt el a HMRC-vel szemben. Ehhez hasonlóan a HMRC is adómentesnek vélte a szolgáltatásokat, és nem várta el a Royal Mailtól, hogy e szolgáltatások nyújtása után héával számoljon el, és ezt nem is követelte meg tőle.
12. Ez így zajlott több éven keresztül, egészen a Bíróság 2009. április 23-i [TNT Post] ítéletéig (C-357/07. sz. ügy, EU:C:2009:248; [omissis]). A Bíróság megállapította,

hogy a postai szolgáltatások adómentessége kizárólag olyan szolgáltatásnyújtásokra alkalmazandó, amelyeket az állami postai szolgáltatók e minőségükben nyújtanak, és az nem alkalmazandó az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyeknek a feltételeit egyedi szerződésekben határozták meg.

13. Az irányelvnek és előzményének a Bíróság által követett ezen értelmezése alapján a jelen ügy tárgyát képező szolgáltatásokat a tényállás megvalósulásának időszakában olyan szolgáltatásokként kellett volna kezelni, amelyekre az általános adómértéket kell alkalmazni. A Royal Mailnek fel kellett volna számítani a Zipvittel szemben a szolgáltatások nyújtásáért fizetendő teljes árat, vagyis az alkalmazandó mértékben felszámított héával növelt kereskedelmi árat, és a szóban forgó héával el kellett volna számolnia a HMRC felé. A Royal Mail azonban nem számította fel a szóban forgó héát a Zipvittel szemben, és ez utóbbi nem is fizette meg azt, valamint a Royal Mail a szóban forgó szolgáltatások után egyáltalán nem számolt el héával a HMRC felé. **[eredeti 4. o.]**
14. A Zipvit a TNT Post ítélet alapján a szolgáltatások után előzetesen felszámított hea levonása céljából [omissis] egyrésztől 2009. szeptember 15-én a „2006. március 31-ig tartó negyedévtől (2006. április 1-jét követően fizetendő) a 2009. június 30-ig tartó negyedévig terjedő időszakra megfizetett előzetesen felszámított adó” jogcímén 382 599 GBP és kamatainak megfizetése, másrésztől pedig 2010. április 8-án a 2009. december és 2010. március közötti időszakra vonatkozóan 33 147 GBP összeg megfizetése iránt két követelést támasztott a HMRC-vel szemben. E követeléseket azon az alapon határozta meg, hogy úgy kell tekinteni, a szolgáltatások nyújtásáért ténylegesen kifizetett ár héát tartalmazott.
15. Időközben a HMRC kérdéseket intézett a Royal Mailhez annak megállapítása céljából, hogy annak pontosan melyik szolgáltatását érinti a TNT Post ítélet.
16. A HMRC 2010. május 12-i levelével elutasította a Zipvit követeléseit. Az elutasítás alapját az képezte, hogy a Zipvit e szerződés alapján köteles volt a szolgáltatások kereskedelmi árához kapcsolódó héát megfizetni, azonban vele szemben nem számítottak fel héát a szolgáltatásokról kiállított számlákban, így nem fizette meg a héát. A HMRC felülvizsgálatot követően a 2010. július 2-i levelével helyben hagyta e határozatot.
17. Ebben az időpontban a Royal Mailnek a szolgáltatások nyújtása tekintetében a részére megfizetendő teljes ár fennmaradó részének (vagyis a szóban forgó szolgáltatásnyújtás után járó, a szolgáltatások kereskedelmi ára alapján megállapított héának megfelelő összeg) megfizetésére vonatkozó, szerződésen alapuló követelése vonatkozásában még nem telt el a Limitation Act 1980 (az elévülésről szóló 1980. évi törvény) 5. cikkében meghatározott, hatéves nemzeti elévülési idő. A Royal Mail számára azonban költséges és adminisztrációs szempontjából terhes lett volna a TNT Post ítélettel érintett összes releváns ügyfelével szemben követelést érvényesíteni, és nem fűződött üzleti érdeke ehhez, így nem érvényesítette e követeléseket.

18. A HMRC akkoriban legalábbis egyes szolgáltatásnyújtások után a Royal Mail által fizetendő héa vonatkozásában még a héatörvény 73. cikkének (6) bekezdésében és 77. cikkének (1) bekezdésében meghatározott határidőn belül hozhatott volna adómegállapítási határozatot. A HMRC azonban úgy vélte, hogy nem hozhat ilyen adómegállapítási határozatot, mivel a tényállás megvalósulásának idején a nemzeti jog a héatörvény formájában úgy rendelkezett, hogy a szolgáltatásnyújtás adómentes, ráadásul a Royal Mail számára a Zipvit nem fizette meg a szolgáltatásnyújtások után fizetendő héát. Ezenfelül a HMRC úgy vélte, hogy az eljárása következtében a Royal Mail jogosan bízhatott abban, hogy nem köteles e szolgáltatások tekintetében héát beszedni és elszámolni, így a Royal Mail a szolgáltatások után héát megállapító határozat meghozatalára irányuló bárminemű kísérlettel szemben jogosan védekezhet. **[eredeti 5. o.]**
19. A Zipvit a HMRC felülvizsgálat keretében hozott határozatával szemben keresetet terjesztett a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elé. A kereset tárgyalására 2014. május 14-én és 15-én került sor. Ebben az időpontban a nyújtott szolgáltatások nagyobb részét illetően már elévült a Royal Mailnek a szolgáltatások nyújtásért megfizetendő teljes ár fennmaradó részének megfizetésére vonatkozó, a Zipvittel szemben fennálló követelése. Ezenfelül a HMRC is már nagyrészt, ha nem is teljes mértékben kifutott az adómegállapítási határozat Royal Maillel szemben történő meghozatalára rendelkezésre álló időből [omissis] [omissis].
20. A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) megállapította, hogy az uniós jog alapján a szolgáltatások – a TNT Post ítéletben adott iránymutatásnak megfelelően – általános adómérték hatálya alá tartoznak, és hogy a postai szolgáltatások nemzeti jogban biztosított adómentességét ekképpen lehet és kell is értelmezni, tehát úgy kell tekinteni, hogy a szolgáltatások a nemzeti jog alapján is az általános adómérték hatálya alá tartoznak. A felek jelenleg egyetértenek ebben a kérdésben.
21. A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) a 2014. július 3-án kelt ítéletével [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] elutasította a Zipvit keresetét. Megállapította, hogy a HMRC nem érvényesíthet adókövetelést a Royal Maillel szemben, mivel a Royal Mail az adóbevallásában nem vallott be héát az általa nyújtott szolgáltatások vonatkozásában, önellenőrzés keretében nem korrigálta az elégtelen mértékben megfizetett héa összegét, nem számlázta ki a fizetendő héát, és a HMRC nem állapított meg héafizetési kötelezettséget a Royal Mail terhére [omissis].[omissis: az FTT (elsőfokú bíróság) ítéletének pontjaira történő hivatkozások kihagyása] Ilyen körülmények között a héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében a szolgáltatások nyújtása után „fizetendő vagy megfizetett” héa nem merült fel a Royal Mailnél [omissis] [omissis]. A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) figyelmen kívül hagyta azt a kérdést, hogy a HMRC-t a közjogi elvek, köztük a bizalomvédelem elve megakadályozza-e abban, hogy adómegállapítási határozatot hozzon a Royal Maillel szemben, mivel ezt a kérdést nem szükséges elbírálni [omissis]. Mindenesetre, mivel a Zipvit nem rendelkezett a szolgáltatások nyújtásáról kiállított olyan érvényes, adót tartalmazó számlával, amelyben vele szemben felszámított héa szerepelt volna, a szóban forgó héát nem

vonhatta le előzetesen felszámított adóként [omissis]. Habár a HMRC a nemzeti jog által biztosított mérlegelési mozgásterének gyakorlása révén az adót tartalmazó számla helyett a héa megfizetésének más bizonyítékát is elfogadhatja (Value Added Tax Regulations 1995 [a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet, SI 1995/2518] 29. cikkének (2) bekezdése [a továbbiakban: a rendelet 29. cikkének (2) bekezdése] alapján), amit a HMRC nem vett figyelembe a határozataiban, a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) megállapította, hogy a HMRC az említett más bizonyíték elfogadása lehetőségének kellő figyelembevételére esetén, mérlegelési mozgásterének gyakorlásával elkerülhetetlenül és helyesen úgy határozott volna, hogy a Zipvit nem vonhatja le a szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított héát [omissis]. E tekintetben fontos, hogy a szolgáltatások után elméletileg előzetesen felszámított héa Zipvit részére történő visszatérítése meg nem érdemelt, váratlan nyereséget jelentene a Zipvit számára [omissis]. A Zipvit ugyanis kizárólag a szolgáltatások héát nem tartalmazó kereskedelmi árát fizette meg, így a szóban forgó szolgáltatások nyújtása után elméletileg előzetesen felszámított héa Zipvit számára történő visszatérítése esetén a szolgáltatásokat gazdasági szempontból a valós üzleti értéküknél lényegesen alacsonyabb áron vette volna igénybe. [omissis]. **[eredeti 6. o.]**

22. A Zipvit jogorvoslati kérelmet terjesztett elő. Az Upper Tribunal (Tax Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elutasította a jogorvoslati kérelmet. [omissis]. [Omissis: az FTT (elsőfokú bíróság) és az Upper Tribunal (másodfokú bíróság) által alkalmazott értelmezések közötti, Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) által rendezett eltérésekre vonatkozó észrevétel kihagyása] A felek jelenleg egyetértenek abban, hogy a „fizetendő vagy megfizetett” kifejezés a gazdasági szereplő által a szolgáltató részére fizetendőt vagy megfizetettet jelent. Az Upper Tribunal (másodfokú bíróság) helyben hagyta a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) számlával kapcsolatos kérdésben és a rendelet 29. cikkének (2) bekezdése szerinti mérlegelési mozgáster gyakorlása kérdésében hozott határozatát.
23. A Zipvit jogorvoslati kérelmet terjesztett a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) elé. A Zipvitet a Royal Maillel kötött szerződés alapján terhelő kötelezettségekkel kapcsolatos tényállást végül csak a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) tárta fel teljes körűen, és e tekintetben csak a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) állapította meg a fenti tényállást. A felek jelenleg egyetértenek e tekintetben.
24. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) elutasította a Zipvit jogorvoslati kérelmét [a 2018. június 29-i ítéletben; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) a Bíróságnak – a Zipvit szerződésen alapuló kötelezettségeivel kapcsolatos tényállásra tekintettel felmerülő – „fizetendő vagy megfizetett” jelleggel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata átfogó áttekintését követően megállapította, hogy e helyzet nem *acte clair*. [omissis]. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) azonban a számlával kapcsolatos kérdésben a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) és az Upper Tribunal (másodfokú bíróság)

következtetésével azonos következtetésre jutott [omissis]. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) a Bíróság ítélezési gyakorlatának áttekintését követően megállapította, hogy a szolgáltatások után előzetesen felszámított hea levonásához való jog Zipvit általi gyakorlásának szükséges előfeltételét képezi, hogy a Zipvit képes legyen az irányelv 226. cikke (9) és (10) bekezdésének megfelelő olyan, héát tartalmazó számlát bemutatni, amely bizonyítja, hogy a szolgáltatások nyújtása után héát számítottak fel, vagy kiegészítő bizonyítékot bemutatni arra vonatkozóan, hogy a Royal Mail a szóban forgó adót megfizette a HMRC részére, a Zipvit azonban nem volt képes erre [omissis]. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) a rendelet 29. cikkének (2) bekezdésén alapuló mérlegelési mozgástér HMRC általi gyakorlásának kérdésében egyetértett a First-tier Tribunallal (elsőfokú bíróság) és az Upper Tribunallal (másodfokú bíróság) [omissis]. Amennyiben a HMRC úgy kezelné a Zipvitet, mint amely megfizette a szolgáltatások után előzetesen felszámított héát, a Zipvit meg nem érdemelt, váratlan nyereségre tenne szert [omissis], ugyanis ezáltal állami forrásokból történő finanszírozás révén annak ellenére csökkenne az általa a szolgáltatásokért megfizetett kereskedelmi ár, hogy a héát nem fizették be az állami költségvetésbe [omissis]. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy a számlával kapcsolatos kérdés *acte clair*, következésképpen nem szükséges a Bírósághoz fordulni [omissis].

A Supreme Court (legfelsőbb bíróság) elé terjesztett jogorvoslati kérelem

25. A Zipvit ezt követően jogorvoslati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé. A Zipvit azzal érvel, hogy a Supreme Courtnak (legfelsőbb bíróság) a „fizetendő és megfizetett” jelleggel és a számlával kapcsolatos kérdésben, valamint szükség szerint a rendelet 29. cikkének (2) bekezdése szerinti mérlegelési mozgástér HMRC általi gyakorlásának kérdésében is helyt kell adnia a jogorvoslati kérelmének. A felek érveinek meghallgatását követően e bíróság úgy határozott, hogy a „fizetendő vagy megfizetett” jelleggel és a számlával kapcsolatos kérdés sem tekinthető *acte clair*nek, és hogy a jelen ítélet végén szereplő kérdések feltevése céljából a Bírósághoz kell fordulni. Összefoglalva, a felek a jogorvoslati kérelmet illetően a következő észrevételeket tették. **[eredeti 7. o.]**

1) A „fizetendő vagy megfizetett” jelleggel kapcsolatos kérdésről

26. Az irányelv 168. cikkének a) pontja akként rendelkezik, hogy az adóalany gazdasági szereplő az általa megfizetendő hea összegéből levonhatja „a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után [...] fizetendő vagy megfizetett héát”.
27. A Zipvit azzal érvel, hogy a jelen ügy körülményei között a Zipvitet minden olyan alkalommal, amikor (annak ellenére, hogy a szerződés alapján köteles volt a héát is megfizetni) kizárólag a Royal Mail által kiállított számlában vele szemben felszámított kereskedelmi árat fizette meg, azt úgy kell tekinteni, hogy a héát a

megfizetett összeg részeként fizette meg. Úgy kell tekinteni, hogy a Royal Mail által felszámított és a Zipvit által megfizetett összeg az (alacsonyabb) adóalapot és az adóalapra általános mértékben felszámított héát tartalmazó teljes árnak felel meg. Amennyiben tehát a Royal Mail a szolgáltatások kereskedelmi áráként 120 GBP összeget számlázott ki a Zipvittel szemben, és a Zipvit kizárólag ezt az összeget fizette meg, még ha a számla utalt is arra, hogy a szolgáltatások héamentesek, úgy kell kezelni, hogy (az irányelv 73. és 78. cikke értelmében vett) adóalap csak 100 GBP és a további 20 GBP összeg (20%-os héamértéket feltételezve) héának minősül, amelyet a Zipvit most levonásba helyezhet az általa az ügyfeleinek nyújtott szolgáltatások keretében áthárított héaként. Az ilyen, az egyes kifizetések részét képező héaösszeg az előírt értelemben vett „megfizetett” héának minősül, következésképpen a 168. cikk a) pontjának hatálya alá tartozik.

28. A Zipvit ezen érvelésének alátámasztása végett különösen az irányelvnek (a héatörvény 19. cikke (2) bekezdésében és 26A. cikkében tükröződő) 73., 78. és 90. cikkére, valamint a [2013. november 7-i] Tulică ítéletre (C-249/12. és C-250/12. sz. egyesített ügyek, EU:C:2013:722) hivatkozik.
29. Másodlagosan, még ha nem is tekinthető a 168. cikk a) pontja szerint „megfizetettnek” a Zipvit által említett, a kereskedelmi ár részét képező héa, a héát az említett rendelkezés szerint „fizetendőnek” kell tekinteni, következésképpen a Zipvit azt előzetesen felszámított héaként levonhatja ezen az alapon.
30. Amennyiben a HMRC azzal érvel, hogy nem kötelezheti a Royal Mailt arra, hogy elszámoljon a Zipvit részére nyújtott szolgáltatásai utáni héával, ez a HMRC saját tévedésének minősül (akár azért, mert eljárásának következtében a Royal Mailt bizalomvédelem illeti meg vagy egyéb alapon védekezhet a héakövetelés HMRC általi érvényesítésével szemben – azzal, hogy a Zipvit nem ismeri el, hogy létezik ilyen jogalap –, akár pedig amiatt, hogy a HMRC mulasztása okán már kifutott a héakövetelés érvényesítésére rendelkezésre álló időből), ami nem akadályozhatja meg a Zipvitet abban, hogy a fizetendő vagy megfizetett előzetesen felszámított héa levonásának a 168. cikk a) pontja alapján őt megillető jogára hivatkozzon. **[eredeti 8. o.]**
31. A HMRC ezen érvekkel szemben előadja, hogy a jelen ügy körülményei között az irányelv egyetlen rendelkezése sem írja elő vagy indokolja a Royal Mail és a Zipvit kereskedelmi megállapodásának olyan utólagos átírását, amelynek értelmében a Royal Mail által kiállított számla kizárólag a Zipvit által a szolgáltatásokért megfizetendő kereskedelmi árat tartalmazta és a Zipvit a szerződés alapján továbbra is köteles volt a Royal Mail részére a kereskedelmi ár alapján általános mértékben felszámított héa jogcímén kiegészítő összeget megfizetni (ami csak a TNT Post ítéletet követően vált egyértelművé). Ahogyan teltek az események, a Royal Mail nem állított ki kiegészítő számlát a szóban forgó héa megfizetésének követelése céljából; a Royal Mailt nem lehetett kiegészítő számla kiállítására kötelezni (és a szerződésen alapuló követelések elévülésével kapcsolatos szabályozás alapján az erre rendelkezésre álló határidő

már lejárt); a Zipvit nem vallott be héát a HMRC-nek (a Zipvit előadásának megfelelően alacsonyabb elméleti kereskedelmi árra felszámított, a megfizetett összeg részét képező héát vagy a tényleges kereskedelmi árra felszámítandó héát); és a HMRC keresetindítás révén nem kötelezhette a Royal Mait arra, hogy a szolgáltatások nyújtása után héát valljon be (akár közjogi okból, ezen belül a Royal Mail jogos elvárásainak tiszteletben tartása, akár elévülés miatt).

32. A HMRC előadja, hogy amennyiben a Zipvit levonhatná az általa a Royal Mailnek megfizetett összegnek elméletileg részét képező héát, ez az előzményeknek a valóságtól elrugaszkodó, teljes egészében elméleti jellegű megváltoztatását eredményezné, amelyet az irányelv egyetlen rendelkezése sem ír elő. Ahogyan azt a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) és az Upper Tribunal (másodfokú bíróság), valamint a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) helyesen megállapította, ez azt jelentené, hogy a Zipvit az adófizetők kárára olyan meg nem érdemelt, váratlan pénzügyi nyereségre tenne szert (amely előnyt biztosítana számára a versenytársaival szemben), amely az irányelv alapján nem lehet indokolt. Emellett olyan eredményre is vezetne, amely sértené a semlegességnek az irányelv szempontjából alapvetőnek minősülő elvét, mivel a Zipvit által levonni kívánt előzetesen felszámított héát egyáltalán nem fizették be az állami költségvetésbe, és a Royal Mail nem járt el az adóhatóság beszedési megbízottjaként oly módon, amely ezen elv érvényesítéséhez szükséges lett volna (e tekintetben különösen az [1996. október 24-i] Elida Gibbs ítéletre (C-317/94. sz. ügy, [EU:C:1996:400], 22. pont) és a [2013. november 28-i] Minister Finansów ítéletre (C-319/12. sz. ügy, [EU:C:2013:778], 41–43. pont) utal).
33. A HMRC előadja, hogy a jelen ügyet meg kell különböztetni a Tulică ügyben vizsgált körülményektől. A Bíróság a Tulică ítélet 37. pontjában kifejezetten megállapította, hogy az az ügy nem a jelen ügyben meghatározott típusú szerződéses megállapodással foglalkozik. Arra az esetre, amelyben a szolgáltató (Royal Mail) és a gazdasági szereplő (Zipvit) közötti szerződés előírja, hogy a gazdasági szereplő a nyújtott szolgáltatások kereskedelmi árán felül a kereskedelmi ár után fizetendő héát fedező felárat is köteles megfizetni, az ítélkezési gyakorlat értelmében az irányelv 168. cikke a) pontjának helyes értelmezése szerint a héát kizárólag akkor lehet „megfizetettnek” tekinteni, ha a kereskedelmi ár után fizetendő héát ténylegesen megfizették, ami a jelen ügyben nem történt meg. Az ítélkezési gyakorlatból az is kitűnik, hogy a héát kizárólag akkor lehet „fizetendőnek” tekinteni, ha annak a Zipvittől történő beszedése és az adóhatóságok részére történő megfizetéséről való gondoskodás céljából érvényesíthető követelés áll fenn; ez azonban a jelen ügyben nincs így. **[eredeti 9. o.]** A HMRC különösen a [2012. március 29-i] Vélclair [ítéletre] (C-414/10. sz. ügy; EU:C:2012:183), a [2018. március 21-i] Volkswagen [ítéletre] (C-533/16. sz. ügy; EU:C:2017:2040) és a [2018. április 12-i] Biosafe-Indústria de Reciclagens [ítéletre] (C-8/17. sz. ügy; EU:C:2017:249) utal.
34. A HMRC álláspontja szerint az ítélkezési gyakorlat nem utal arra, hogy a jelenlegihez hasonló ügyben az irányelv alkalmazása szempontjából releváns

lenne az adóhatóság magatartása. Amennyiben a szolgáltató nem nyújt be bevallást, vagy nem mutatnak be a 226. cikk (9) és (10) bekezdésének megfelelő, adót tartalmazó számlát, az adóhatóság rendszerint nem fogja tudni, hogy milyen szolgáltatásokat nyújtott a szolgáltató, és hogy hozhat-e adómegállapítási határozatot a szolgáltatóval szemben. A HMRC magatartása mindenestre nem indokolhatja [az ítélezési gyakorlatban] hivatkozott uniós elvek figyelmen kívül hagyását. A Volkswagen ügyben és a Biosafe-Industria ügyben fennálló helyzethez hasonlóan a felülvizsgálat tárgyát képező helyzet is olyan egyszerű tévedés következtében merült fel, amelyet a Zipvit, a Royal Mail és a HMRC is jóhiszeműen követett el.

35. Ezenfelül a HMRC utal arra az elvre, hogy az irányelvre nem lehet aszimmetrikusan hivatkozni akként, hogy ezáltal valamely gazdasági szereplő egyrésztől a nemzeti jog alapján (az irányelv által valójában nem engedélyezett) adómentességet élvez a szolgáltatások nyújtásával kapcsolatban, másrésztől pedig le kívánja vonni az e szolgáltatások után előzetesen felszámított héát. A HMRC e tekintetben különösen az MDDP ügyre [a C-319/12. sz. ügyben hozott ítéletre] hivatkozik. A HMRC azzal érvel, hogy a Zipvit az említett elvet megsértve lényegében egyrésztől hasznot kíván húzni abból a körülményből, hogy a jelen ügyben a nemzeti jog a szolgáltatások nyújtását tévesen adómentesként kezelte, másrésztől pedig az irányelvre kíván hivatkozni abból a célból, hogy alátámassza a szóban forgó szolgáltatásnyújtás után előzetesen felszámított hea levonása iránti kérelmét. A Zipvit ezt tagadja.

2) *A számlával kapcsolatos kérdésről*

36. A Zipvit álláspontja szerint a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy jelentős eltérés van az előzetesen felszámított adó levonásához teljesítendő anyagi jogi feltételek (köztük a 168. cikk a) pontjában meghatározott feltételek) és a levonás eljárásjogi feltételei (köztük a 226. cikknek megfelelő, héát tartalmazó számla bemutatásának feltétele) között. Az anyagi jogi feltételekkel kapcsolatos megközelítés szigorú, azonban az eljárásjogi feltételektől való eltérés megengedett, ha a gazdasági szereplő a megfizetett vagy fizetendő héára vonatkozóan képes más megfelelő bizonyítékot felmutatni. A Zipvit különösen a [2006. szeptember 15-i] Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos ítéletre (C-516/14. sz. ügy; EU:C:2016:690), a [2017. október 19-i] SC Paper Consult ítéletre (C-101/16. sz. ügy; EU:C:2017:775) és a [2018. november 21-i] Vădan ítéletre (C-664/16. sz. ügy; EU:C:2018:933) utal. **[eredeti 10. o.]**
37. A Zipvit a jelen ügyben előadja, hogy más megfelelő bizonyítékot mutatott be a (a Zipvit állítása szerint az általa a Royal Mail részére megfizetett ár részét képező hea megfizetése formájában) megfizetett vagy fizetendő héára vonatkozóan, mivel a TNT Post ítélet alapján ez egyszerűen kikövetkeztethető azokból a számlákból, amelyeket a Royal Mail megküldött a Zipvit részére, és a számlákkal érintett szolgáltatások nyújtására irányuló szerződéses megállapodás értelmezéséből. A HMRC a rendelet 29. cikkének (2) bekezdése szerinti mérlegelési mozgásterének

gyakorlása során nem utasíthatta el a Zipvit által a kérelmének alátámasztása céljából előterjesztett más bizonyítékot.

38. A Zipvit azzal érvel, hogy a Volkswagen ítélet és a Biosafe-Industria ítélet a számlával kapcsolatos kérdés szempontjából nem rendelkezik a HMRC állítása szerinti jelentőséggel. A Zipvit álláspontja szerint ezen ügyek indokolása inkább azzal magyarázható, hogy azok tárgyát annak biztosítása képezte, hogy a gazdasági szereplő ténylegesen érvényesíteni tudja az előzetesen felszámított hea levonásához való jogát abban az esetben, ha megtévesztették őt egy olyan számla elfogadása révén, amely azt hivatott bizonyítani, hogy nem kell héát fizetni valamely szolgáltatásnyújtás után.
39. Ezzel szemben a HMRC azzal érvel, hogy a hea adósemlegesség elvével összhangban történő beszédésének az irányelvben szereplő szabályozása értelmében különös jelentőséget kell tulajdonítani a 226. cikk (9) és (10) bekezdésében szereplő, az olyan számla bemutatásával kapcsolatos feltételeknek, amelyből kitűnik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni, valamint az, hogy a héát milyen összegben kell megfizetni. A héaszabályozás alapján ezekről a körülményekről több félnek is tudomással kell bírnia annak érdekében, hogy a szabályozás hatékony legyen, és az adóhatóságokhoz olyan számlákat kell benyújtani, amelyek megfelelnek ezeknek a feltételeknek, így az adóhatóságok nyomon tudják követni a helyzetet, és gondoskodhatnak arról, hogy a szolgáltató a felszámított héát helyesen vallja be. A HMRC szerint ezért az előzetesen felszámított adó levonása iránti kérelem érvényességéhez olyan, héát tartalmazó számlára van szükség, amely teljesíti ezeket a feltételeket.
40. A HMRC támogatja a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) érvelését. Közelebbről, a HMRC különösen a Volkswagen ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítványra és a Volkswagen ítéletre, valamint a Biosafe-Industria ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítványra és a Biosafe-Industria ítéletre utal, amelyek álláspontja szerint alátámasztják azt az érvt, hogy ahhoz, hogy a szolgáltatások nyújtása után előzetesen felszámított hea levonása iránti valamely kérelem érvényes legyen, azt a Royal Mail által kiállított olyan, héát tartalmazó számlával kell alátámasztani, amely megfelel az irányelv 226. cikke (9) és (10) bekezdésének. A Zipvit soha nem kérte a Royal Mailt arra, hogy a szolgáltatások nyújtásáért felszámított kereskedelmi ár után fizetendő héát tartalmazó számlákat küldjön meg a részére, és nyilvánvaló, hogy nem állt szándékában ilyen számlákat bekérni vagy az azokon feltüntetett héát megfizetni. Mivel a Zipvit nem tudott a szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított hea levonása iránti kérelmének alátámasztása céljából megfelelő, héát tartalmazó számlákat bemutatni, e kérelemnek nem lehet helyt adni. Az uniós jog egyetlen rendelkezésére sem lehet hivatkozni a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) és az Upper Tribunal (másodfokú bíróság), valamint a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) rendelet 29. cikkének (2) bekezdése szerinti mérlegelési mozgáster HMRC általi gyakorlását illetően levont következtetésének megtámadása céljából. **[eredeti 11. o.]**

41. [omissis]. [omissis: a végzés mellékleteire történő utalás kihagyása]

A Bíróság elé terjesztett kérdésekről

42. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

[omissis: az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a fenti mellékletben szerepelnek] [omissis] **[eredeti 12. o.]**

[omissis] **[eredeti 1. o.]**

MUNKADOKUMENTUM