

ELEANOR SHARPSTON

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. január 24.¹

1. Az ügyleteket terhelő HÉA mértékétől függetlenül mindig adódnak olyan esetek – hacsak nem korlátozzák mesterségesen a lehetséges adókulcsok, illetve árak közötti választás lehetőségét –, amikor a fizetendő összeg a fizetőeszköz legkisebb egységének töredékére végződik². Ezekben az esetekben kerekítésre van szükség. Ekkor kérdés-ként merül fel, hogy a kerekítés felfelé vagy lefelé történjen-e, illetve hogy arra milyen szakaszban kerüljön sor – termékenként, pénztárblokkonként vagy számlánként, adóbevallásonként stb. Az említett kérdésekre adott különböző válaszok jelentős különbséghez vezethetnek az adó teljes összegét illetően.

2. A holland Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelme azt a kérdést teszi fel, hogy a) a nemzeti vagy a közösségi jog vonatkozik-e a kerekítésre, és b) amennyiben az utóbbi, engedélyezniük kell-e a tagállamoknak a termékenkénti lefelé kerekítést abban az esetben is, ha ugyanazon

a számlán vagy ugyanabban az adóbevallásban több ügyletet tüntettek fel³?

A vonatkozó közösségi szabályozás

3. Az első HÉA-irányelvnek⁴ a jelen ügy szempontjából releváns időszakban (2003 októberében) hatályos 2. cikke így rendelkezett:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A jelen ügyben, ami euróban kifejezett összegekre vonatkozik, ez a legkisebb egység a cent, amire hivatkozni fogok, azonban az egység elnevezése irreleváns.

3 – Hasonló kérdéseket vetett fel a Bíróság előtt folyamatban lévő C-302/07. sz. Wetherspoon-ügy, amelyben azok a kérdések is felmerülnek, hogy (c) előírható-e a lefelé vagy felfelé kerekítés általános számtani módszere, (d) milyen szakaszban kell történnie a kerekítésnek, és (e) milyen következményeket von maga után az egyenlő bánásmód és a HÉA semlegességének elve abban az esetben, amikor az adóhatóságok néhány – de nem minden – vállalkozó esetében megengedik a következetes lefelé kerekítést.

4 – A tagállamok forgalmi adóira vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71. 1967.4.14., 1301. o.; magyar nyelvű kiadása 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.). Az első irányelvet 2007. január 1-i hatállyal hatályon kívül helyezte és felváltotta a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.), amelynek 1. cikke (2) bekezdése kisebb nyelvi eltérésekkel ugyanígy rendelkezik. A 2006/112 irányelv célja, hogy világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezetben és megfogalmazással határozza meg a HÉA vonatkozásában alkalmazandó valamennyi közösségi jogi rendelkezést, főszabály szerint anélkül, hogy lényegesen megváltoztatná a hatályos szabályozást (lásd a (3) preambulumbekendést). Ennek következtében a 2006/112 irányelvvel való alábbi hivatkozások nem jelentenek a hatályon kívül helyezett irányelvek megfelelő rendelkezéseivel azonos megfogalmazást.

fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

4. A hatodik irányelvben⁵ részletesebb rendelkezések találhatók. Az irányelv két rendelkezése foglalkozik a kerekítéssel – azonban nem az összegek, hanem a százalékok tekintetében. A 19. cikk⁶ szabályozza a levonható előzetesen felszámított adó arányosított kiszámítását abban az esetben, amikor a beszerzett árukat és szolgáltatásokat mind adóköteles, mind adómentes értékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz

felhasználják; a 19. cikk (1) bekezdése értelmében a *levonható* előzetesen felszámított arányosított adót a közelebbi egész számra *felkerekített* százalékban kell megállapítani. A 25. cikk (3) bekezdése⁷ értelmében pedig – ami a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert határozza meg – az átalányadó-térítési adókulcsot a közelebbi fél százalékpontra *felfelé* vagy *lefelé* lehet kerekíteni.

5. A hatodik irányelv következő rendelkezéseire hivatkoztak a jelen ügyben felmerülő kérdések szempontjából releváns rendelkezésekként:

6. A 2. cikk 1. pontja⁸ kimondja, hogy az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés a hozzáadottértékadó alá tartozik. Az 5. cikk (1) bekezdése⁹ a termékértékesítést a materiális javak feletti tulajdonjog átengedéseként határozza meg.

7. A 10. cikk (1) és (2) bekezdése értelmében az adóköteles esemény olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak, azaz amikor az adóhatóság jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje. Ez általában akkor következik be, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik¹⁰.

5 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, többször módosított 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). A 2006/112 irányelv a hatodik irányelvet is hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett, de az indítvány könnyebb olvashatósága érdekében a hatodik irányelv rendelkezéseire jelen időben hivatkozom. Ezen rendelkezések lényege – és nagyrészt megfogalmazása – a 2006/112 irányelv megfelelő rendelkezéseiben hatályban marad.

6 – A 2006/112 irányelv 175. cikke.

7 – A 2006/112 irányelv 295–305. cikke, a 298. cikkben.

8 – A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja.

9 – A 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése.

10 – A 2006/112 irányelv 62., 63. és 66. cikke.

8. A 11. cikk A. része¹¹ azt az általános szabályt írja elő, hogy az adóalap alapvetően a szolgáltatást teljesítő által a szolgáltatás nyújtásáért kapott teljes ellenszolgáltatás, függetlenül attól, hogy azt a szolgáltatás címzettjétől vagy valamely más forrásból kapja-e.

9. A 12. cikk (3) bekezdésének a) pontja arra kötelezi a tagállamokat, hogy állapítsák meg a HÉA általános mértékét, illetve engedélyezi kedvezményes adómérték megállapítását a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások bizonyos fajtái tekintetében¹².

10. A 17. cikk (1) és (2) bekezdése¹³ feljogosítja az adóalanyokat arra, hogy az általuk fizetendő áthárított adóból levonják az általuk igénybe vett olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után megfizetett adót, amelyet az általuk teljesített adóköteles tevékenységhez használtak fel.

11. A 22. cikk (3) bekezdésének a) pontja¹⁴ előírja az adóalanyok számára, hogy gondoskodjanak számla kiállításáról a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített adóköteles ügyletet illetően (ebből hallgatólagosan következik, hogy a természetes személy végső fogyasztók tekintetében nincs ilyen előírás¹⁵), a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja pedig előírja, hogy a számlának – egyéb információk mellett – tartalmaznia kell az adó nélküli árat, az

egyres hozzáadott-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeget, valamint adott esetben az adómentességet¹⁶. A 22. cikk (5) bekezdése¹⁷ értelmében az adóalanyok a rendszeres adóbevallás benyújtásakor kötelesek megfizetni az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő HÉA összegét (azaz az áthárított adó és az előzetesen felszámított adó összegének különbözetét)¹⁸.

12. A Bizottság felhívja a figyelmet a 98/6/EK irányelv¹⁹ bizonyos rendelkezéseire is. Különösen az irányelv 2. cikkének a) pontjára, amely a kiskereskedelmi „eladási árat” úgy határozza meg, mint a termék egy egységére vagy a termék egy adott mennyiségére vonatkozó végleges árat, beleértve a hozzáadott-érték-adót és minden egyéb adót, és a 3. cikk (1) bekezdése előírja az eladási ár feltüntetését az érintett termékekre vonatkozóan.

16 – A 22. cikk (3) bekezdése b) pontjának e szövegváltozatát a tárgyidőszakban valójában tárgyalanná tette a hozzáadott-érték-adó számlázására megállapított feltételek egyszerűsítése, korszerűsítése és összehangolása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelv (HL 2002. L 15., 24. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.), amely részletesebben sorolta fel a követelményeket. A 2001/115 irányelv 2002. február 6-án lépett hatályba, azonban a tagállamok általi átültetésére előírt határidő 2004. január 1. volt. Úgy tűnik, hogy az irányelv Hollandia általi átültetése ezen a napon történt meg (2003. december 18-i törvény, Staatsblad n°530, 2003. december 29., 1. o.). A Hoge Raad „a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának (a 2004. január 1-jéig hatályos változat szerinti) tizedik franciabekezdésére” hivatkozik, – azonban valójában csak a 2001/115 irányelvvel módosított változat tartalmaz tizedik franciabekezdést, amely szerint a számlának tartalmaznia kell a fizetendő HÉA összegét. Mindazonáltal, mivel az a lényeg, hogy a számlán fel kell tüntetni az ügyletet terhelő HÉA összegét, a tévedésnek nincs jelentősége. A megfelelő rendelkezéseket jelenleg a 2006/112 irányelv 226. cikke tartalmazza.

17 – A 2006/112 irányelv 206. cikke.

18 – A 22. cikk (4) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok havi, kéthavi, illetve negyedéves vagy más olyan adómegállapítási időszakot állapíthatnak meg, ami nem haladja meg az egy évet, és a rendszeres adóbevallást az ugyancsak a tagállamok által meghatározott időtartamon belül kell benyújtani, ami nem lehet két hónapnál hosszabb az adott adómegállapítási időszak végét követően (lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 252. cikkét).

19 – A fogyasztók számára kínált termékek árának feltüntetésével kapcsolatos fogyasztóvédelemről szóló, 1998. február 16-i 98/6/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 1998. L 80., 27. o.; magyar nyelvű kiadás 15. fejezet, 4. kötet, 32. o.).

11 – A 2006/112 irányelv 73. cikke.

12 – A 2006/112 irányelv 96–99. cikke.

13 – A 2006/112 irányelv 167. és 168. cikke.

14 – A 22. cikk alkalmazandó szövegét a tárgyidőszakban a hatodik irányelv „átmeneti rendelkezéseinek” egyike, a 28h. cikke tartalmazta; a 22. cikk (3) bekezdése a) pontjának jelenleg a 2006/112 irányelv 220. cikke felel meg.

15 – Legalábbis a belföldi kereskedelemben – a kötelezettség kiterjed minden, a teljesítés tagállamában megadózottat távollévők közti kereskedelmi ügyletre, valamint a Közösségen belüli termékértékesítésekre, függetlenül a vevő személyétől.

A vonatkozó holland szabályozás

13. Hollandiában a HÉÁ-t az 1968. évi Wet op de omzetbelasting (általános forgalmi adóról szóló törvény) és az 1968. évi Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (általános forgalmi adóról szóló törvény végrehajtásáról rendelkező határozat) szabályozza. A HÉÁ általános mértéke 19%, és létezik egy 6%-os mérsékelt adókulcs is.

14. A jelen ügy szempontjából releváns időszakban nem volt hatályban a fizetendő adó összegének kerekítését szabályozó rendelkezés. A Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 2004. január 1-jei hatállyal egy új 5a. cikkel egészült ki:

„Az adónak a felszámított összeg, illetve a vámérték alapján való kiszámításakor [...] az adófizetési kötelezettség összegét számtanilag egész centre kell kerekíteni. A számtani kerekítést olyan módon kell elvégezni, hogy olyan összegek esetén, ahol az ezrelék helyén 5-ös vagy annál nagyobb szám szerepel, az összeget felfelé kell kerekíteni, míg abban az esetben, ha az ezrelék helyén 5-ösnél kisebb szám szerepel, az összeget lefelé kell kerekíteni.”

15. Az említett módosításhoz fűzött indokolás kifejtette, hogy a kerekítés kérdését a HÉÁ-val foglalkozó tanácsadó

bizottság²⁰ megvitatta, és e bizottság arra az álláspontra helyezkedett, hogy – mivel az irányelv nem tartalmazott erre vonatkozó rendelkezést – a tagállamok azt a szubszidiaritás elvének megfelelően nemzeti szinten jogosultak szabályozni.

16. Az indokolás azt is kimondta, hogy az előírt módszer az egész centekre való kerekítés követelményére korlátozódott, azonban az adó összege kiszámítható és kerekíthető volt az egyes termékértékesítésekhez, illetve szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódóan, vagy a kerekítést több termék együttes értékesítésének, illetve több szolgáltatás együttes nyújtásának végösszegére is lehetett alkalmazni.

17. A Wet op de omzetbelasting 38. cikke előírja a vállalkozók számára, hogy az árukat, illetve szolgáltatásokat HÉÁ-val növelt áron kell kínálniuk, kivéve azokat az eseteket, amikor a vevő HÉÁ adóalany vagy közjogi testület.

Az ügy háttere és az eljárás

18. A Koninklijke Ahold NV (a továbbiakban: Ahold) supermarketeket működtet Hollandiában. Kiskerekedőként az eladásra

20 – A hatodik irányelv 29. cikkében (a 2006/112 irányelv 398. cikke) felállított fórum, melynek keretében a tagállamok és a Bizottság a HÉÁ átültetésére vonatkozó kérdéseket vitatnak meg.

kínált termékeket HÉÁ-val növelt áron köteles kínálni.

19. Az Ahold 2003 októberében a valamennyi szupermarketében történt értékesítések során áthárított HÉÁ-t olyan módon számolta ki és vallotta be, hogy az egyes pénztárblokkokhoz vagy „bevásárlókosarakhoz” tartozó végösszegeket vette figyelembe. Az Ahold az egyes blokkokon feltüntetett, HÉÁ-t tartalmazó végösszegeket három részösszegre bontotta azon termékek szerint, amelyekre a) az általános adókulcs vonatkozott, illetve b) amelyekre a mérsékelt adókulcsot alkalmazták, valamint c) amelyek tekintetében nem kellett HÉÁ-t felszámítani; ezt a kimutatást egy különleges módszer szerint készítette el. Az első két részösszeget megfelelően megszorozta 19/119-cel, illetve 6/106-tal az árban foglalt HÉÁ összegének kiszámítása érdekében²¹. Ezt követően az így kapott összegeket számtanilag (felfelé vagy lefelé) egész centre kerekítette. Az így meghatározott végösszegeket tekintették áthárított adónak, és ezeket használták fel a fizetendő HÉÁ-összeg (azaz az áthárított adó és az előzetesen felszámított adó különbözete) meghatározásához.

20. Az Ahold azonban két szupermarketben saját célra egy másik számítást is alkalmazott, amelynek alapját az jelentette, hogy a) a HÉÁ összegét nem pénztárblokkonként, hanem minden egyes eladott termék után kell kiszámítani, illetve, hogy b) a szükséges kerekítést minden esetben a legközelebbi egész centre *lefelé* kell elvégezni. Az Ahold ennek megfelelően kiszámította, hogy a két áruházat és a

szóban forgó időszakot tekintve 1414 euróval kevesebb adó fizetésére lett volna köteles, mint amennyit ténylegesen bevallott és megfizetett.

21. Az Ahold által a kérdéses összeg visszatérítése iránti kérelmet elutasító határozat ellen benyújtott jogorvoslati kérelem a Hoge Raad elé került. Az Ahold úgy érvel, hogy minden olyan kerekítési módszer, amely arra vezet, hogy a fizetendő adó összege bármilyen kis összeggel is magasabb, mint a megfelelő HÉÁ adókulcs szigorú alkalmazásával kiszámított összeg, összeegyeztethetetlen a közösségi joggal.

22. A Hoge Raad a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hozzáadottérték-adó összegének kerekítésére kizárólag a nemzeti jog vonatkozik-e, vagy a kerekítés – különösen a [hatodik irányelv 11. cikkének A. részében, a 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjában, valamint (5) bekezdésében foglalt] rendelkezésekre tekintettel – a közösségi jog hatálya alá tartozik?

2) Amennyiben ez utóbbiról van szó, akkor az említett irányelvi rendelkezésekből az következik-e, hogy a tagállamok a termékenkénti lefelé kerekítést abban az esetben is kötelesek megengedni, ha különböző ügyleteket egy számlán tüntettek fel, és/vagy azok egy adóbevallásban szerepelnek?”

21 – Fontos emlékezni arra, hogy a kiskereskedelmi árak esetében a HÉÁ-t a HÉÁ-val növelt árból kell visszaszámítani, nem pedig fordítva, a HÉÁ-t nem tartalmazó névértékű árból kell kiszámolni. A 19%-os HÉÁ-t tartalmazó kiskereskedelmi eladási ár az adót nem tartalmazó nettó ár 119%-ával egyezik meg. A HÉÁ összege ezért nem a kiskereskedelmi ár 19/100-ad része (19%-a), hanem annak 19/119-ed része. Bármilyen más HÉÁ adókulcs esetén ugyanezt a számítási módot kell megfelelően alkalmazni.

23. Írásbeli észrevételeket az Ahold, a görög, a holland, a lengyel kormány és az Egyesült Királyság kormánya, valamint a Bizottság terjesztett elő, és a lengyel kormány kivételével mindegyikük képviselője részt vett a tárgyaláson.

25. Ezenkívül – ahogyan arra több tagállam is rámutatott – ezt a következtetést erősítik a Szerződésnek a forgalmi adók harmonizációjára (EK 93. cikk), illetve az irányelvekre (EK 249. cikk harmadik bekezdése) vonatkozó rendelkezései.

Értékelés

Első kérdés – irányadó jog

24. Egyértelmű, hogy a közösségi HÉA irányelvek egyike sem tartalmaz kifejezett rendelkezést a HÉA összegének kerekítésére vonatkozóan. Bár a 11. cikk A. része és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja – amelyekre a Hoge Raad hivatkozik – relevánsak a HÉA összegének meghatározása tekintetében, messze nem elegendően pontosak ahhoz, hogy belőlük kifejezett következtetést lehessen levonni a kérdéses összegek kerekítésével kapcsolatban. Ebből kifolyólag, valamint annak következtében, hogy a kerekítés kérdése megkerülhetetlen, a szükséges részletes szabályozás megalkotása a nemzeti jog feladata²².

26. Mindenesetre ugyanilyen egyértelmű az is, hogy a tagállamok valamely jogharmonizációs irányelvvel érintett területen nem fogadhatnak el olyan intézkedéseket, amelyek ellentétesek vagy összeegyeztethetetlenek az irányelvben meghatározott szabályokkal vagy elvekkel, illetve valamely, a közösségi jogban alkalmazandó magasabb szintű szabállyal vagy elvvel²³.

27. Másképp fogalmazva, a kerekítés nem kizárólagosan a nemzeti jog vagy a közösségi jog hatálya alá tartozó kérdés; annak részletes szabályozása a nemzeti jog feladata a közösségi jog által meghatározott korlátokon belül.

Második kérdés – termékenkénti lefelé kerekítés

28. A fentiekre tekintettel a második kérdés alapvetően arra irányul, hogy az a nemzeti szabály, amely lehetővé teszi a vállalkozók számára, hogy a HÉÁ-t eladott termékenként

22 – Hasonló példaként lásd a C-35/05. sz. Reemtsma-ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2425. o.) 38. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

23 – A Bíróság által az adózás területén számos alkalommal kifejtett álláspont: lásd legutóbb a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 10-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 33. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

egész centre lefelé kerekítsék, a közösségi jog, különösen a hatodik irányelv által megkövetelt, azzal összeegyeztethető, avagy összeegyeztethetetlen-e.

29. Véleményem szerint egy ilyen szabály összeegyeztethetetlen a HÉA-ra irányadó elvekkel, az alábbi indokok miatt. Bár a kérdésnek két oldala van – a lefelé kerekítés és a termékenkénti kerekítés –, ezek szorosan összekapcsolódnak, így együtt fogom vizsgálni azokat.

30. Előzetesen meg kell állapítani, hogy a Hoge Raad előtt a kérdés a HÉÁ-val növelt kiskereskedelmi árakon a végső fogyasztók számára történő értékesítéssel összefüggésben merül fel. Elemzésemet egyelőre erre az összefüggésre korlátozom – ami a kerekítés szempontjából némileg különbözik a másik adóalany számára való értékesítéstől, illetve az olyan nettó árakon való értékesítéstől, amelyhez hozzáadják a HÉÁ-t²⁴.

31. Két követelmény tűnik számomra a legfontosabbnak: a HÉÁ-nak pontosan arányban kell állnia az árral, és semlegesnek kell lennie a vállalkozókkal szemben.

32. E követelmények közül az első kifejezetten megtalálható az első irányelv 2. cikkében. Ez a követelmény azt jelenti, hogy a kiskereskedelmi árban foglalt

HÉÁ-nak minden egyes adókulcs esetében – az adott adókulcs alkalmazásából következő – pontos arányban kell állnia az árral. Amennyiben az adókulcs 19%, a kiskereskedelmi ár adótartalmának pontos aránya ezen ár 19/119-ed része. Az így kapott eredmény marad mindig a pontos arány, függetlenül attól, hogy azt ki lehet-e fejezni egész centben, vagy sem.

33. A második követelmény mind az említett cikkből, mind a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében meghatározott adólevonási rendszerből következik. A HÉÁ csak a végső fogyasztót terhelheti, nem pedig azokat a különböző vállalkozókat és szolgáltatást nyújtókat, akik hozzájárultak a kész termék létrejöttéhez, vagy akik kezén az megfordult²⁵. Ezek a gazdasági szereplők viszont kötelesek az adóhatóságnak elszámolni a végső fogyasztó által megfizetett HÉÁ teljes összegével, és nem tarthatják meg ezen összeget saját nyereségként.

34. A HÉÁ terhet viselő végső fogyasztó számára, aki a HÉÁ-t nem külön fizeti meg, és nem is vonja le valamely későbbi szakaszban, szükségtelen pontos centekben meghatározni a kiskereskedelmi árban foglalt adó összegét. A végső fogyasztó jogosan tart igényt a HÉÁ összegéről és mértékéről való tájékoztatásra, azonban ebből a célból elegendő a legközelebbi centre való közelítő utalás. A HÉÁ ilyen módon való feltüntetése a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésében meghatározott HÉÁ tartalmú számlát helyettesítő pénztár-blokkon semmilyen tekintetben nem köti sem a vállalkozót, sem az adóhatóságot.

24 – Az utóbbi helyzetek vizsgálata tekintetében lásd a lenti 55. és azt követő pontokat.

25 – Lásd például a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1315. o.) 22. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

35. Ezzel ellentétben mindkét utóbbi esetben gyakorlati jelentősége van annak, hogy a fizetendő összegek kiszámítása pontos számok használatával történjen.

36. A hatodik irányelv 22. cikke (4) és (5) bekezdésének megfelelően az adóalany az áthárított adó összegét rendszeres adóbevallásában köteles bevallani, ami az adóbevallás benyújtásakor megfizetendő, az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő adó kiszámításának egyik elemeként szolgál.

37. A bevallásban feltüntetett összeg bármilyen növekedése (a felfelé kerekítés eredményeként) az adólevonás érvényesítése után fennmaradó, az adóhatóságnak fizetendő adó növekedését eredményezi, míg az említett összeg bármilyen csökkenése (a lefelé kerekítés eredményeként) az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő adó csökkenéséhez vezet²⁶.

38. Következésképpen, bár az egyes kiskereskedelmi árakban foglalt, a fogyasztó által megfizetett adó pontos aránya (példánkban az ár 19/119-ed része) nem változik, az adó összegének a rendszeres adóbevallásban egész centre való felfelé kerekítése arra kötelezné a kiskereskedőt, hogy nyereségéből fizesse meg a ténylegesen fizetendő adó összegét meghaladó töredékcentet, míg a lefelé kerekítés lehetővé tenné, hogy a töredékcentet pótlólagos nyereségként megtartsa.

26 – Vagy ha a kérdéses adóbevallási időszakban az előzetesen felszámított adó kivételesen meghaladja az áthárított adó összegét, az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő adó összegében megfelelően bekövetkező csökkenést, illetve növekedést az adóhatóság visszatéríti.

39. Ellenvetésként felhozható, hogy a cent töredéke jelentéktelen összeg, és így nem veszélyezteti komolyan a HÉA-rendszer integritását. Ha azonban a töredékcenteket megszorozzuk az adott adóbevallási időszakban értékesített termékek számával, a hatás jelentékeny lehet.

40. Az Ahold számítása alapján a különbözet két áruháza tekintetében egy hónapban 1400 euró volt. Honlapja szerint az Ahold egymaga több mint 2000 különböző méretű kiskereskedelmi egységet üzemeltet Hollandiában. Erre tekintettel az Egyesült Királyság kormányának hozzávetőleges becslése – miszerint „ha az Egyesült Királyságban értékesítést végző négy legnagyobb szupermarketlánc számára engedélyeznék a termékenkénti lefelé kerekítést, anélkül hogy módosítanák a fogyasztói árakat, ez az említett szupermarket láncok által bevallott és megfizetett HÉA tekintetében évente 70 millió GBP-t (100 millió eurót) jóval meghaladó összegű lefele kerekítéshez vezetne” – elfogadhatónak tűnik²⁷.

41. Nincs ok annak feltételezésére, hogy a felfelé kerekítés kisebb torzulást eredményezne, mint a lefelé kerekítés, azokban a tagállamokban azonban, ahol a legkisebb valutaegység nagyobb a centnél, a torzulás nagyobb lehet.

27 – A tárgyaláson az Egyesült Királyság képviselője még nagyobb, 200 és 800 millió GBP közötti számokat említett.

42. Ennélfogva az egyes értékesített termékekre eső HÉA összegének következetes lefelé vagy felfelé kerekítése jelentős átfogó eltéréshez vezetne a HÉA pontos arányosságára és semlegességére vonatkozó elveknek teljesen megfelelő eredményhez képest²⁸. Lefelé kerekítés esetén a HÉA végösszegének jelentős részét a fogyasztók fizetnék meg, a kereskedők pedig megtartanák, ahelyett hogy fizetendő összegként befizetnék az adóhatóság számára; felfelé kerekítés esetén az adóhatóságok annak ellenére szednék be ezen összeget a kiskereskedőktől, hogy az nem fizetendő, illetve azt a fogyasztók nem fizették meg.

43. Következésképpen a közösségi jog nem engedheti meg – még inkább nem írhatja elő – az adó megfizetése során a HÉA kiskereskedők által értékesített termékenkénti következetes lefelé (vagy felfelé) kerekítését.

44. Ez a következtetés választ ad a Hoge Raad második kérdésére.

45. Mindazonáltal segítséget jelenthet annak vizsgálata, hogy milyen típusú megoldások fogadhatók el, emlékezve arra, hogy a jelen ügyben közvetlen érdeklődést kiváltó helyzet a végső fogyasztók részére HÉA tartalmú áron való kiskereskedelmi értékesítést jelenti.

28 – A pénztárblokkok vagy „bevásárlókosarak” szintjén történő következetes kerekítésnek, habár kisebb mértékben, de szintén jelentős hatással kell bírnia, mivel az egyes tagállamokban naponta hatalmas számban bocsátanak ki ilyen blokkokat.

46. Legalább kétfajta megközelítés megfelelőnek tűnik a fent kifejtett torzulás csökkentése vagy minimalizálása érdekében, ha azt nem is lehet teljesen megszüntetni. Ezeket önállóan vagy kombinálva is alkalmazni lehet.

47. Először is, az észrevételt előterjesztő tagállami kormányok mindegyike rámutatott arra, hogy a kerekítés általános számtani módszere – melynek értelmében a 0,5 alatti töredékcentet egész centre lefelé, míg a 0,5 és afeletti töredékcentet egész centre felfelé kerekítik –, valószínűleg csökkenti a szóban forgó torzulást annyiban, hogy a lefelé kerekített összegek semlegesítik a felfelé kerekített összeget²⁹.

48. Az ilyen megközelítés nem szükségképpen érinti a fogyasztó által az egyes termékek után megfizetett árban foglalt HÉA összegét, ami 19%-os adókulcs esetén változatlanul a kiskereskedelmi ár 19/119-ed

29 – Az Egyesült Királyság a tárgyaláson egy olyan ügyre hivatkozott, ahol a termékenkénti számtani kerekítés 6 hónap alatt több mint 17 000 GBP eltérést eredményezett volna egyetlen vállalkozó esetén. Az is igaz, hogy a számtani módszer magában foglal egy csekély, de következetes felfelé való elhajlást, mivel a 0,5 centet minden esetben felfelé kerekítik annak ellenére, hogy az pontosan félúton helyezkedik el két egész cent között. Ezt a problémát mérsékelni lehetne a „bankári kerekítéssel” vagy „páros számra kerekítéssel”, amikor például az egész számra való kerekítés során minden *pontosan* 5-re – amely szám után nem áll más számjegy – végződő számot a legközelebbi páros egész számra kerekítenek. Így a 3,5-et 4-re, míg a 2,5-et 2-re.

részét teszi ki³⁰. Ez inkább azon egyedi összegek összesítésének közelítéséhez jelent célszerű eszközt, amelyekkel a kiskereskedőknek rendszeres bevallásaikban el kell számolniuk az adóhatóság felé. Valószínűleg nagyobb pontossági fokot lehetne elérni, ha az egyes termékek árában foglalt HÉA összegét a kilencedik vagy a tizedik tizedes helyig számítanák ki, és az így számított összegeket összeadnák az egész centre való kerekítést megelőzően, azonban ez a pontosítás szükségtelenül körülményesnek tűnik (és terhes a kisebb vállalkozók számára).

49. Másodsor, a legutóbbi megfontolásból következően egyáltalán nincs szükség kerekítésre, amíg nem kerül sor a HÉA tényleges megfizetésére, függetlenül a HÉA tartalmú árak feltüntetésétől. Ez a szakasz nem következik be addig, amíg a hatodik irányelv 22. cikke (5) bekezdésének megfelelő egy rendszeres bevallási időszakokban fizetendő összeget ki nem számítják. Eddig az időpontig a kiskereskedők könyveiben csak az egyes alkalmazandó adókulcsok szerinti HÉA tartalmú árakat kell feltüntetni; az ezen árakban foglalt adó összegét elegendő egyszerűen 19/119-edként, 6/106-odként vagy az éppen alkalmazandó hányadosként (az első irányelv 2. cikke által előírt „pontos arány” szerint) rögzíteni. Amennyiben a kerekítés a végső szakaszra korlátozódik, az eredmény

pontosabb, és emellett a számítással járó teher is kisebb.

50. Ha így a kerekítés hatása az egyes kiskereskedők, illetve az egyes adókulcsok tekintetében rendszeres bevallási időszakonként a cent töredékére korlátozódik, az adó teljes beszedett összege tekintetében nem jelentkezik komoly torzulás a fogyasztók által megfizetett teljes összeghez viszonyítva, és a semlegességtől való eltérés sem haladhat meg kiskereskedőnként pár centet.

51. Továbbá, amennyiben a kerekítést a lehető legkésőbbi szakaszra halasztják, a következőket lefelé kerekítés – egy igazán elhanyagolható mértéken túl – nem érinti a rendszer sértetlenségét. A Bíróság az Elida Gibbs-ügyben kifejtette, hogy a végső elszámolás során az adóhatóságot megillető összeg nem haladhatja meg a végső fogyasztó által megfizetett adó összegét³¹. Amennyiben ezt a véleményt szigorúan vesszük, a rendszeres adóbevallás szakaszában történő következő lefelé kerekítés tűnik az irányadó szabályoknak és elveknek leginkább megfelelő megoldásnak.

52. Csak egyetlen végső megjegyzést kívánok ehelyütt tenni. A kiskereskedők a 98/6 irányelvnel fogva HÉA tartalmú árakat kötelesek feltüntetni. Ahogyan az a tárgyaláson

30 – A HÉA összegét a vevő tájékoztatása érdekében fel lehet tüntetni kerekített formában, ahogyan azt a fenti 34. pontban javasoltam. Mindazonáltal problémák állhatnának elő, ha a kerekített összeget úgy tekintenék, mint az árban foglalt HÉA tényleges összegét. Például egy 0,28 euróért értékesített termék 19%-os HÉA mellett 0,0447 euró összegű HÉA-t tartalmaz (ami a 0,28 euró 19/119-ed része). Amennyiben ezt az összeget 0,04 euróra kerekítjük, a HÉA-t nem tartalmazó ár 0,24 euró. Azonban a 0,24 euró 19%-a 0,0456 eurónak felel meg, amit 0,05 euróra kellene kerekíteni, így a HÉA-tartalmú árnak 0,029 eurónak kellett volna lennie.

31 – A C-317/94. sz. Elida Gibbs-ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5339. o.) 18–24. pontja, különösen a 24. pont. Bár ezen ügy nyelve az angol volt, úgy tűnik számomra, hogy az angol változat megfogalmazása – „the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer” (magyarul: „az adóhatóságok semmilyen körülmények között nem vehetnek ki a végső fogyasztó által megfizetett összeget meghaladó adót”) – nem tükrözi pontosan a francia szöveget, amely nyelven az ítélet eredetileg szövegezték. – ‘l’administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final’ (kiemelés tőlem).

megvitatásra került, ezeket az árakat piaci megfontolások – az elérni kívánt nyereség, azon ár, amelyet a fogyasztó hajlandó megfizetni és a versenytársak által szabott ár – alapján rögzítik. Egyértelmű, hogy a HÉA-összegek kerekítése befolyásolhatja ezeket a megfontolásokat, különösen ha alacsony árú, nagy forgalmú termékekről van szó. Mindazonáltal a cél a HÉA-nak a vállalkozókkal szembeni semlegessége, és a HÉA-ra vonatkozó számításoknak nem szabadna befolyásolniuk az ilyen kereskedelmi döntéseket. Ebben a tekintetben különösen fontos megjegyezni, hogy a nagy szupermarketláncok sokkal inkább képesek figyelembe venni az ilyen számításokat, mint a kisvállalkozások, ezért a termékenkénti HÉA kerekítés lehetősége torzíthatja a versenyt az előbbieik előnyére és az utóbbiak hátrányára.

53. Összefoglalva: (i) összegek összeadása esetén a számtani kerekítés kisebb torzuláshoz vezet, mint a következetes felfelé vagy lefelé kerekítés (a páros számra kerekítés pedig még tovább csökkenti a torzulást); (ii) a torzulást hatékonyabban lehet minimalizálni, ha a fizetendő adót az adott adóbevallási időszakokra eső egyes HÉA tartalmú összegek összeadását követően számítják ki; (iii) ebben a szakaszban az adóhatóság felé történő túlfizetés elkerülése érdekében elfogadható, ha a fizetendő összeget minden esetben a fizetőeszköz legkisebb egységére lefelé kerekítik.

54. Hangsúlyoznám, hogy az általam felvázolt megközelítéseket nem lehet úgy tekinteni, mint a tagállamok számára kizárólagosan nyitva álló lehetőségeket. Minden

olyan megoldás, ami tekintetbe veszi a vonatkozó szabályokat és elveket – és különösen nem jár azzal, hogy a kiskereskedőnek akár ki kell fizetnie, akár megtarthatja a kiskereskedelmi árban foglalt HÉA pontos aránya szerinti és az adóhatóság felé elszámolt összeg közötti különbséget – elfogadható.

HÉA-t nem tartalmazó árak és adóalanyok részére teljesített ügyletek

55. A Hoge Raad előtti ügy HÉA tartalmú árakon történő kiskereskedelmi értékesítéssel kapcsolatos. A fent kifejtett megfontolások ehhez a sajátos helyzethez kapcsolódnak, és azt feltételezik, hogy az értékesítés végső fogyasztók számára történik. Ezek a fogyasztók, ahogyan jeleztem, jogosultak ismerni az általuk megfizetett árban foglalt HÉA arányát, és ennek összegéről egész centre való utalással lehet őket tájékoztatni. Ezek az információk rendszerint megtalálhatóak a kiskereskedők blokkjain, de nem kötelező erejűek a vállalkozó és az adóhatóság viszonyában.

56. Mindazonáltal abban az esetben, ha az értékesítés olyan adóalanyok számára történik, akik a szóban forgó árukat saját adóköteles tevékenységükhöz használják fel, HÉA tartalmú számlát kell kiállítani a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének megfelelően. E számlának tartalmaznia kell mind az adó nélküli árat, mind az adó összegét, melyeket ennél fogva kifizetésre alkalmas összegként kell feltüntetni.

57. Az ilyen helyzetek többnyire nem a kiskereskedőket, hanem azon vállalkozókat érintik, akiknek a tevékenysége alapvetően más adóalanyok kiszolgálásához kapcsolódik. E vállalkozók a kiskereskedőktől eltérően tipikusan – egész centekben – HÉA nélkül rögzítik az árat, és ezt követően erre az árra alkalmazzák a megfelelő mértékű HÉA-t. A HÉA egész centekben való feltüntetése érdekében gyakran ismét szükségessé válik az összeg felfelé vagy lefelé kerekítése.

58. Ezekben a helyzetekben azonban az általam fent vázolt torzulások vagy nem jelentkeznek, vagy jóval kisebb hatással rendelkeznek.

59. Az *egyéni* ügyletek esetében, ahol az átdó vagy a szolgáltatást teljesítő által felszámított áthárított adó a vevő által utóbb levonásra kerülő előzetesen felszámított adót testesíti meg, az adóösszeg egyik felet sem terheli vagy illeti meg, és mivel az áthárított adó és az előzetesen felszámított adó a levonási rendszer működése következtében semlegesítik egymást, a HÉA lánc végén álló végső fogyasztó részére teljesített ügylet után beszedett összeg változatlan.

60. Azokban a ritkább esetekben, amikor az ügyletet a végső fogyasztó részére teljesítik, a kerekítés, habár kifejt némi hatást a vevő által megfizetett és az adóhatóság által beszedett összegre, az átdó vagy a szolgáltatást teljesítő nézőpontjából nem érinti az adó semlegességét. A számlán szereplő összeg megegyezik azzal az összeggel, amelyre az adóhatóság felé el kell számolni, és

a kerekítéssel érintett töredék semmilyen módon nem érinti az átdó vagy a szolgáltatást teljesítő árrését³².

61. Igaz, hogy az ilyen ügyletek kerekítésének *kumulatív* hatása befolyásolhatja a tagállam által beszedett HÉA-bevétel teljes összegét, ez a hatás azonban korlátozott. A végső fogyasztók kénytelenek a kiskereskedőktől beszerezni szükségleteiket, akiknek HÉA tartalmú árakon kell értékesíteniük azokat. Azokban az esetekben, amikor mégsem kiskereskedőktől történik a beszerzés, a vásárlásuk valószínűleg nagyobb értékű, így a centnél kisebb összeggel való kerekítés jóval kisebb arányos különbséget fog képviselni. Amennyiben a kerekítés számtani módszerrel történik, a hatás mind a teljes HÉA bevételt, mind az egyes vevőket tekintve korlátozott lesz.

62. Amennyiben kivételes egyéni ügyletek esetén valamely adóköteles személy olyan termékeket vásárol a kiskereskedőtől, amelyeket adóköteles tevékenységéhez fog felhasználni, és az ezeket terhelő HÉA-t le kívánja vonni, olyan számlát fog igényelni, amely tartalmazza a nettó árat és az adó összegét. Ebben az esetben a kiskereskedőnek némileg ki kell igazítania az általa alkalmazott árat annak érdekében, hogy az említett összegeket egész centben tüntethesse fel. Mindazonáltal az általam kifejtett indokok miatt ez a kiigazítás sem a felekre, sem a végül beszedett HÉA összegére nem lesz hatással.

32 – Meg kell jegyezni, hogy a valódi kiskereskedők számára, akik HÉA tartalmú árak feltüntetésére kötelesek, ez nem jelent lehetőséget (lásd a fenti 12. pontban hivatkozott 98/6 irányelvet).

Véggövetkeztetések

63. Tekintettel valamennyi fenti megfontolásra azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad által feltett kérdésekre az alábbi választ adja:

- (1) A közösségi HÉA irányelvek nem szabályozzák részleteiben a HÉA-összegek kerekítését. Ennek szabályozása ezért a nemzeti jogra tartozik, amelynek azonban ebben a tekintetben az irányelvekből következő valamennyi vonatkozó szabálynak és elvnek meg kell felelnie.
- (2) Ezek a szabályok és elvek nem engedik meg a kiskereskedők számára, hogy az egyes eladott termékek HÉA tartalmú árában foglalt HÉA összegét lefelé kerekítsék azon áthárított adó összegének megállapítása érdekében, amelyet a rendszeres bevallásaikban fel kell tüntetniük.