



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. július 5.\*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Online árveréseken való ajánlattételt lehetővé tevő »kreditek« kibocsátása – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Előzetes ügylet – 73. cikk – Adóalap”

A C-544/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. október 28-án érkezett, 2016. október 17-i határozatával terjesztett elő

a Madbid cégnév alatt eljáró **Marcandi Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits, A. Borg Barthet (előadó), M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. december 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Marcandi Ltd képviseletében J. Brinsmead-Stockham barrister, C. Van Zyl solicitor és A. Brown advocate,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében D. Robertson és D. Lavery, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: P. Mantle barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. március 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

\* Az eljárás nyelve: angol.

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének, 14. cikkének, 24. cikkének, 62. cikkének, 63. cikkének, 65. cikkének, 73. cikkének, valamint a 79. cikke b) pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Madbid cégnév alatt eljáró Marcandi Ltd és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (az Egyesült Királyság adó- és vámhivatala, a továbbiakban: adóhatóság) között az online árveréseken való részvételt lehetővé tevő „kreditek” értékesítésére alkalmazandó hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó szabályozás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### Jogi háttér

- 3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

- a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

- c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

- 4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítést úgy határozza meg, mint „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

- 5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

- 6 Ugyanezen irányelv 62. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;
2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

7 A héairányelv 63. cikke előírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

8 Ezen irányelv 65. cikkének a szövege a következő:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

9 Az említett irányelv 73. cikke előírja:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

10 Ugyanezen irányelv 79. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalap nem tartalmazza a következő tényezőket:

[...]

b) a megrendelőnek [helyesen: a vevőnek vagy a szolgáltatás megrendelőjének] adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

[...]”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 11 A Marcandi az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, amely Madbid néven online értékesítési tevékenységet folytat (a továbbiakban: Madbid). A Madbid által értékesített termékek többségét úgynevezett „high tech” termékek, így például mobiltelefonok, tabletek, számítógépek, televíziók teszik ki. A Madbid alkalmanként értékesebb termékeket, így többek között autókat is értékesít.
- 12 A Madbid internetes oldala lehetővé teszi a felhasználói számára, hogy a Madbid által kínált termékeket vagy meghatározott áron az online áruházban, vagy online árverés útján megvásárolják.
- 13 Az alapügybeli jogvitával érintett időszakban a Madbid az Egyesült Királyságban, valamint számos másik tagállamban, így többek között Németországban, héaalanyként volt nyilvántartásba véve.
- 14 A Madbid az általános szerződési feltételeinek 1.2 számú kikötése értelmében „internetes árverési oldalt működtet, amelynek keretében az árveréseken való részvételért fizetni kell”. Azok a felhasználók, akik a Madbid által szervezett árveréseket részt kívánják venni, kötelesek arra, hogy fizetés ellenében az árveréseken való ajánlattételhez szükséges és más célra nem felhasználható „krediteket” vásároljanak a Madbidtől. Közelebbről, e „krediteket” az online áruházban kínált áruk megvásárlása érdekében nem lehet felhasználni. Azokat pénzre sem lehet visszaváltani.

- 15 A Madbid minden internetes oldalán megtalálható egy olyan gomb, amelynek segítségével a felhasználó elérheti azt az oldalt, amelyen a „kreditek” értékesítése történik. A kreditvásárlást követően e kreditek jóváírásra kerülnek a felhasználó számláján. A „kreditek” egyedi azonosítóköddel rendelkeznek, és a felhasználó által fizetett összegnek megfelelő pénzbeli értékkel bírnak. A felhasználók esetenként „ingyen krediteket” kapnak. A 0,00 font sterling (GBP) értékű kredit kizárólag azt teszi lehetővé, hogy a felhasználók részt vegyenek a Madbid által szervezett árveréseken. Ezen „ingyen kreditek” 30 nap után lejárnak, míg a vásárolt „kreditek” 180 napig érvényesek.
- 16 Minden árverés 0,00 GBP-s kikiáltási áron indul, az árverési óra pedig az árverés tekintetében rögzített maximális időt mutatja, amely általában egy perc. Az árverési óra minden új árverés esetében az eredetileg meghatározottal megegyező időtartammal indul újra. Az ajánlattételhez minden árverésnél meghatározott, 1 és 8 közötti számú kredit szükséges, a felhasználó az „ajánlat” gomb megnyomásával e meghatározott számú kredit erejéig felhasználja a „krediteit”. A felhasználó által ily módon tett ajánlat 0,01 GBP-vel magasabb, mint a korábbi ajánlat, és az az érintett árverés tekintetében a legmagasabb ajánlattá válik. A termék feltüntetett árverési ára szintén 0,01 GBP-vel megnő.
- 17 Az árverésen nyertes felhasználó jogosult arra, hogy a nyertes árverési ár szállítási és kezelési költséggel növelt összegéért megvásárolja a terméket. Az ezen árverésen az ajánlattételhez felhasznált „kreditek” értéke elenyészik, ily módon ezen értéket nem írják jóvá a megnyert termékért megfizetett árban. Amennyiben a terméket nem adják fel a felhasználó részére, joga van a megrendeléstől való elállásra. Adott esetben visszatérítik a részére a nyertes árverési árnak megfelelő összeget.
- 18 Másrészt egy „vásárlás most” funkció lehetővé teszi a felhasználó számára, hogy azon árverés tárgyát képezővel megegyező terméket vásároljon, amelyen részt vett, olyan áron, amely az e felhasználó által az ezen árverés során az ajánlattételre felhasznált „kreditek” ellenértékével csökken. Az a felhasználó, aki valamely árverés során a „vásárlás most” funkción keresztül megvásárolt valamely terméket, a továbbiakban nem tehet ajánlatot ezen árverésen.
- 19 Végül a „halmozott kedvezmény” funkció lehetővé teszi, hogy az a felhasználó, aki nem nyeri meg az árverést, és nem használja a „vásárlás most” funkciót, olyan kedvezményben részesüljön, amelyet később a Madbid online áruházában elérhető valamely termék vásárlása során érvényesíthet. A „halmozott kedvezmény”, amelynek összege megfelel azon „kreditek” ellenértékének, amely lehetővé teszi a felhasználó számára, hogy az említett árverésen ajánlatot tegyen, 365 napos határidővel jár le.
- 20 Ha a felhasználó, aki a „halmozott kedvezmény” vagy „vásárlás most” funkción keresztül vásárolt, eláll a megrendeléstől, a szóban forgó termékekért kifizetett összeg erejéig – azon „kreditek” ellenértéke kivételével, amelyet figyelembe vettek azon végső ár kiszámítása érdekében, amelyen a termékeket a részére értékesítették – visszatérítésben részesül.
- 21 Az adóhatóság a 2013. december 9-i határozatában megállapította, hogy a Madbid ügyfelei által a „kreditekért” fizetett összeg az Egyesült Királyságban végzett szolgáltatásnyújtás, tudniillik a Madbid által szervezett online árveréseken való részvételi jog biztosítása ellenértékének minősül.
- 22 A Madbid keresetet indított e határozattal szemben a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) előtt, arra hivatkozva, hogy a kreditek saját ügyfelei részére való kibocsátása nem szolgáltatásnyújtásnak, hanem a 2010. december 16-i MacDonal Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 24. pont) értelmében vett egyszerű „előzetes ügyletnek” minősül. A Madbid ebből azt a következtetést vonja le, hogy nem a „kreditek” ügyfelei részére való kibocsátása, hanem kizárólag a termékértékesítések után köteles a héa megfizetésre. E termékértékesítések ellenértéke magában foglalja mind az ügyfél által a megszerzett termékért fizetett árat, mind pedig a „kreditek” e termék megvásárlása során elenyészett értékét. Másodlagosan, a Madbid a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra hivatkozik, hogy amennyiben e bíróság arra a megállapításra jut, hogy a

„kreditek” kibocsátása szolgáltatásnyújtásnak minősül, úgy kell tekinteni, hogy az ilyen szolgáltatást a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 73. cikke értelmében nem ellenszolgáltatás fejében nyújtják.

- 23 Az adóhatóság az említett bíróság előtt arra hivatkozott, hogy amikor a Madbid „krediteket” nyújt a felhasználói részére, azzal az általa szervezett online árveréseken való olyan részvételi jogot biztosít a részükre, amellyel a felhasználók azonnal élhetnek. Ily módon az szolgáltatásnyújtásnak minősül. Ezenkívül a „halmozott kedvezmény” vagy „vásárlás most” funkciók olyan eladásösztönző mechanizmusoknak minősülnek, amelyek keretében a Madbid a héairányelv 79. cikkének b) pontja értelmében vett árengedményt nyújt a termékei vételárából.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül megjegyzi, hogy a Finanzamt Hanover-Nord (észak-hannoveri adóhivatal, Németország) egy 2014. július 9-i határozatában úgy ítélte meg, hogy a „kreditek” Madbid által való értékesítése a héa szempontjából nem minősül sem termékértékesítésnek, sem pedig szolgáltatásnyújtásnak. Ezen adóhatóság álláspontja szerint a Madbid Németországban azon termékértékesítések után köteles a héa megfizetésére, amelyeket az e tagállamban lakóhellyel rendelkező felhasználók részére teljesített. E termékértékesítések ellenértéke nemcsak az ügyfél által a megszerzett termékért fizetett összeget, vagyis a nyertes árverési árat, a vásárlás most” funkció használatából eredő árat vagy a „halmozott kedvezmény” levonását követően fennmaradó árat foglalja magában, hanem az e termék megszerzése érdekében felhasznált „kreditek” értékét is, vagyis azon „kreditek” értékét, amelyek lehetővé tették, hogy az ügyfél megnyerje az árverést, vagy hogy a „halmozott kedvezmény” vagy a „vásárlás most” funkciók révén az ár csökkentését érje el. Azon felhasználókat illetően, akik „krediteket” vásároltak, és árverésen vettek részt, anélkül hogy azt megnyerték volna, az észak-hannoveri adóhivatal úgy véli, hogy a javukra csak akkor valósul meg szolgáltatásnyújtás, ha részükről semmiféle olyan vásárlás nem történik, amelynek során az árverésen való részvételt lehetővé tevő „krediteket” használnának fel. E szolgáltatásnyújtások ellenértéke, amely után az Egyesült Királyságban kell héát fizetni, az említett „kreditek” értékének felel meg.
- 25 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) A [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének, 24. cikkének, 62. cikkének, 63. cikkének, 65. cikkének és 73. cikkének helyes értelmezése mellett, az alapeljáráshoz hasonló ténybeli helyzetben:
- az, hogy a Madbid pénzfizetés ellenében [k]rediteket bocsát ki a felhasználók részére:
    - a 2. cikk (1) bekezdésének hatályán kívül eső, a Bíróság 2010. december 16-i MacDonal Resorts ítéletének (C-270/09, EU:C:2010:780) 23–42. pontjában megjelölt »előzetes ügylet«; vagy
    - a Madbid által teljesített, a [z ezen irányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtás, mégpedig az online árveréseken való részvétel jogának biztosítása-e;
  - amennyiben az online árveréseken való részvétel jogának biztosítása a Madbid által teljesített szolgáltatásnyújtás, akkor az a [z említett irányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett »ellenérték«, mégpedig az ezért teljesített kifizetés (vagyis a Madbid által a felhasználótól a [k]reditekért kapott pénz) fejében történik-e;
  - eltérő-e a [z első kérdés b) pontjára] adott válasz abban az esetben, ha a [k]reditekért teljesített kifizetés jogosultságot is jelent a felhasználó számára arra, hogy ugyanilyen értékben termékeket vásároljon abban az esetben, ha nem bizonyul sikeresnek az árverésen;
  - amennyiben a Madbid nem teljesít ellenérték fejében szolgáltatásnyújtást akkor, amikor pénzfizetés ellenében kibocsátja a [k]rediteket felhasználói részére, teljesít-e szolgáltatásnyújtást bármely más időpontba;

továbbá milyen elveket kell alkalmazni az e kérdésekre adandó válasz meghatározása érdekében?



- 2) A [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének, 14. cikkének, 62. cikkének, 63. cikkének, 65. cikkének és 73. cikkének, valamint 79. cikke b) pontjának helyes értelmezése mellett, az alapeljárásához hasonló ténybeli helyzetben minek minősül a Madbid által az általa a felhasználók részére teljesített termékértékesítésekért kapott ellenérték a[z ezen irányelv] 2. cikk[e] (1) bekezdésének a) pontja és [...] 73. cikk[e] szempontjából?

Konkrétan, figyelemmel az első kérdésre adott válaszra:

- a) a felhasználó által a [k]reditekért a Madbid részére fizetett pénzösszeg a[z ezen irányelv] 65. cikk[ének] hatálya alá tartozó termékértékesítésért teljesített »előlegfizetés«, ily módon a »héafizetési kötelezettség« ezen ellenérték átvételének időpontjában keletkezik-e, és a Madbid által a felhasználótól kapott kifizetés termékértékesítés ellenértéke-e;
- b) amennyiben a felhasználó a »[vásárlás] most« vagy »halmazott kedvezmény« funkciók révén vásárol termékeket, az árveréseken ajánlatok megtételére felhasznált [k]reditek értéke (amely sikertelen ajánlat esetén »[h]almazott kedvezményt« eredményez, vagy csökkenti a »[vásárlás] most« árat):
- i. a 79. cikk b) pontja értelmében vett »árendedmény«, így a Madbid termékértékesítésének ellenértéke a felhasználó által a Madbid részére a termékek megvásárlásának időpontjában fizetett [összeg]-e, és semmi több; vagy
- ii. a termékértékesítés ellenértékének egy része, így a Madbid termékértékesítésének ellenértéke tartalmazza mind a felhasználó által a Madbid részére a termékek megvásárlásának időpontjában fizetett [összeget], mind a felhasználó által az árveréseken sikertelen ajánlatok megtétele érdekében felhasznált [k]reditekért fizetett [összeget];
- c) amennyiben a felhasználó gyakorolja az általa megnyert online árverés tárgyát képező termékek megvásárlásához való jogát, az e termékek értékesítésének ellenértéke a megállapított nyertes árverési ár-e (valamint a szállítási és kezelési költség), és semmi több, vagy pedig azon [k]reditek értéke, amelyeket a győztes ezen árverésen az ajánlat megtétele céljából felhasznált, szintén részét képezi-e a felhasználó által a Madbid részére az ezen termékek értékesítésért fizetett ellenértéknek;

illetve milyen elveket kell alkalmazni e kérdések megválaszolása érdekében?

- 3) Amennyiben két tagállam egy ügyletet héaszempontból eltérően kezel, a vonatkozó uniós jogi és nemzeti jogi rendelkezések értelmezésénél milyen mértékben kell valamely érintett tagállam bíróságainak figyelembe vennie:
- a) az ügylet kettős adóztatása; és/vagy
- b) az ügylet adóztatása elmaradása

elkerülésének szükségességét, és mennyiben befolyásolja e kérdést az adósemlegesség elve?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

### ***Az első kérdésről***

- 26 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló „kreditek” ellenérték megfizetése fejében történő kibocsátása a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak” minősül-e, vagy azt a 2010. december 16-i Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780) 24. pontja értelmében vett, a termékértékesítésekhez képest „előzetes ügyletnek” kell-e tekinteni.
- 27 Emlékeztetni kell arra hogy a Bíróság ezen ítéletben kimondta, hogy az olyan „jogosultsági pontoknak” nevezett szerződéses jogok megszerzése, amelyek lehetővé teszik, hogy a szerződő fél olyan pontokat szerezzen, amelyeket többek között beválthatók a szolgáltatásnyújtó üdülőkörnyeiben lévő szálláshelyek

átmeneti használatához való jogra, nem héaköteles ügyletnek, hanem valamely üdülő átmeneti használatához való jog, valamely szállodában való elhelyezés vagy más szolgáltatás igénybevételéhez szükséges előzetes ügyletnek tekinthető. A Bíróság ugyanis megállapította, hogy a „jogosultsági pontok” megvásárlása az ügyfél szempontjából önmagában nem cél, mivel ez utóbbi az első ügylet nem a pontgyűjtés kedvéért, hanem inkább azzal a szándékkal kötötte, hogy valamely üdülőt átmenetileg használjon, vagy később kiválasztott más szolgáltatásokat vegyen igénybe (2010. december 16-i MacDonald Resorts ítélet, C-270/09, EU:C:2010:780, 24. és 32. pont).

- 28 Ebből azt a következtetést vonta le, hogy a valódi szolgáltatás, amelyre tekintettel a „jogosultsági pontokat” megszerezték, azon szolgáltatás, amely az e jogosultsági pontokból eredő pontoknak köszönhetően megszerezhető különböző lehetséges ellenszolgáltatásoknak az e programban részt vevők rendelkezésére bocsátásából áll (2010. december 16-i MacDonald Resorts ítélet, C-270/09, EU:C:2010:780, 27. pont).
- 29 Az alapeljárásban nincs vita a tekintetben, hogy a „kreditek” kizárólag a Madbid által szervezett árveréseken való ajánlattételt teszik lehetővé. Következésképpen az a felhasználó, aki „krediteket” vásárol, szükségszerűen azzal a szándékkal teszi ezt, hogy az említett árveréseken részt vehessen.
- 30 Márpedig a felhasználók számára a Madbid online áruházában való termékvásárláshoz képest e szolgáltatáshoz önálló érdek fűződik (lásd ebben az értelemben: 2010. december 2-i Everything Everywhere ítélet, C-276/09, EU:C:2010:730, 27. pont). Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 39. pontjában megjegyezte, a Madbid által szervezett árveréseken való részvétellel a felhasználóknak lehetőségük nyílik arra, hogy a piaci értéküknél alacsonyabb áron vásároljanak meg termékeket.
- 31 Ugyanakkor amennyiben a Madbid által kibocsátott „kreditek” – amint az a jelen ítélet 30. pontjából következik – csak e termékek megszerzésekor szolgálhatnak fizetőeszközként az online áruházában kínált termékek megvásárlásához, e „kreditek” a felhasználók számára nyújtott azon lehetőség ellenértékeként határozhatók meg, hogy a piaci értéküknél alacsonyabb áron vásároljanak meg termékeket, amennyiben pedig az árveréseken való részvétel érdekében felhasznált „kreditek” nem számíthatók be az árverések lezárultával meghatározott végső árba, kibocsátásuk nem minősülhet a 2010. december 16-i Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780) 24. pontja értelmében vett, a termékértékesítésekhez képest „előzetes ügyletnek”.
- 32 Következésképpen az ezen „krediteket” megvásárló felhasználókat illető azon jog, hogy a Madbid által szervezett árveréseken részt vegyenek, önmagában önálló szolgáltatásnyújtásnak minősül, amely nem tévesztendő össze azon termékértékesítésekkel, amelyekre az említett árveréseket követően sor kerülhet.
- 33 E megállapítás még inkább helytálló abban az esetben, amikor a „krediteket” felhasználó személy a „vásárlás most” vagy a „halmazott kedvezmény” opció használatával vásárol meg valamely terméket, hiszen jöllehet igénybe vette azt a szolgáltatást, amelyet a megvásárolt „kreditek” tesznek elérhetővé a számára, az ezen opciók használata révén megvalósult vásárlás a „kreditek” megvásárlásának ellenértékeként nyújtott ezen szolgáltatástól független ügyletnek minősül.
- 34 A Madbid ugyanakkor előadja, hogy még amennyiben a „kreditek” kibocsátása szolgáltatásnyújtásnak minősülne is, annak teljesítése nem ellenszolgáltatás fejében történne.
- 35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a héa hatálya alá tartozik egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által „ellenérték fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás.

- 36 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül az e rendelkezés értelmében vett „ellenérték fejében” teljesítettnek, ha ezen szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik egy olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az említett szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2010. december 16-i MacDonal Resorts ítélet, C-270/09, EU:C:2010:780, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 40. pont).
- 37 A Bíróság megállapította, hogy ez a helyzet akkor, ha közvetlen kapcsolat van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték, vagyis az adott jogviszony keretében nyújtott meghatározható szolgáltatásért járó tényleges ellenértéket képező összegek között (1994. március 3-i Tolsma ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. és 14. pont; 2010. december 16-i MacDonal Resorts ítélet, C-270/09, EU:C:2010:780, 16. és 26. pont; 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 28. pont).
- 38 Az alapügyben a Madbid általános szerződési feltételeinek 1.2 számú kikötéséből az következik, hogy ez utóbbi „internetes árverési oldalt működtet, amelynek keretében az árveréseken való részvételért fizetni kell”.
- 39 Azok a felhasználók ugyanis, akik a Madbid által szervezett árveréseken részt kívánnak venni, kötelesek arra, hogy fizetés ellenében „krediteket” vásároljanak a Madbidtől. E „krediteket” az árveréseken való ajánlattételhez szükségesek, és más célra nem használhatók fel. Az ajánlattételhez szükséges „krediteket” száma az árverések függvényében változik. Amennyiben a felhasználó ajánlatot tesz, „kreditjeit” ezen ajánlat összegével csökkentik, az árverésre bocsátott termék ára pedig 0,01 GBP-vel megnő. Az árverésen nyertes felhasználó jogosult arra, hogy a nyertes árverési ár szállítási és kezelési költséggel növelt összegéért megvásárolja a terméket. Az ezen árverésen való ajánlattétel érdekében elköltött „krediteket” értéke ugyanakkor elenyészik. Végül, amennyiben az említett árverésen nyertes felhasználó megvásárolja az árverésre bocsátott terméket, majd ezt követően eláll a vásárlástól, kizárólag az ajánlattételre felhasznált kreditek értékét nem tartalmazó nyertes árverési ár összegét térítik vissza a részére.
- 40 E tényezők azt mutatják, hogy a Madbid részéről az általa kibocsátott „kreditekért” kapott pénzüsszeg az általa a felhasználói részére nyújtott azon szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi, amely az általa szervezett árveréseken való részvételre vonatkozó jog biztosítását foglalja magában.
- 41 Nem kérdőjelezi meg ezt a megállapítást az a körülmény, hogy azon felhasználók számára, akik nem nyertek az árverésen, a „halmozott kedvezmény” opció révén „kreditjeik” ellenértékét kedvezményként alakítják át, amelyet később érvényesíthetnek a Madbid online áruházában elérhető valamely termék megvásárlása során.
- 42 E tekintetben szintén nem bír jelentőséggel az a körülmény, hogy a „vásárlás most” gombra nyomó felhasználónak lehetősége van arra, hogy az árverés tárgyát képezővel megegyező terméket vásároljon az e felhasználó által ezen árverés során az ajánlattételre felhasznált „krediteket” ellenértékének megfelelő áron.
- 43 Egyrészt ugyanis kizárólag az ajánlattételre előzetesen felhasznált „krediteket” értéke számítható be a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkció révén megvásárolt termékek árába.
- 44 Másrészt az a felhasználó, aki úgy határoz, hogy eláll a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkción keresztül történt vásárlástól, csak a kedvezmény érvényesítését követő ár szállítási költséggel csökkentett összegének megfelelő visszatérítésben részesül, amely nem tartalmazza a „krediteket” azon ellenértékét, amelyet figyelembe vettek a termékekért fizetett ár kiszámítása során.



- 45 Ebből következően a Madbid azon érvelése, miszerint a „kreditek” kibocsátása a felhasználót megillető azon jogot testesíti meg, amely alapján e „kreditek” ellenértékének megfelelő összegben termékeket vásárolhat, nem felel meg a valós gazdasági és kereskedelmi tartalomnak, ami a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 A fenti megállapításokból az következik, hogy a Madbid részéről az általa kibocsátott „kreditekért” kapott pénzösszeg az általa szervezett árveréseken való részvételre vonatkozó jog biztosítására irányuló szolgáltatásnyújtás tényleges ellenértékét képezi, amely elkülönül az internetes oldalán megvásárolt termék értékesítésétől.
- 47 E tekintetben pontosításra szorul, hogy az alapügybeli felhasználók a Madbid által az online áruházban kínált termékeket úgy is megvásárolhatják, hogy azokért betéti vagy hitelkártyával fizetnek, azaz anélkül, hogy a Madbid által szervezett árverésen részt vennének. Ezenkívül nem minden Madbid által szervezett árverés eredményeként kerül sor szükségszerűen termékértékesítésre, vagy amiatt, hogy az ezen árverésen nyertes felhasználó úgy határoz, hogy nem vásárolja meg a neki odaítélt terméket, vagy pedig amiatt, hogy mivel e felhasználó nem nyerte meg ezen árverést, és a „vásárolj most” funkcióval sem él, kedvezményben részesül, amelyet nem érvényesít azonnal.
- 48 Ebből következően, amint azt a főtanácsnok az indítványának az 58. pontjában megjegyzi, a „kreditek” kibocsátása és a termékek értékesítése, mivel nem minősül egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletnek, nem tekinthető egyetlen egységet képező szolgáltatásnak. Ugyanezen indokok alapján, és figyelemmel arra a szabályra, amely szerint valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, a „kreditek” kibocsátása és a termékek értékesítése nem minősíthető egymáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatásoknak sem.
- 49 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló „kreditek” kibocsátása, amelyek lehetővé teszik valamely gazdasági szereplő ügyfelei számára, hogy az előbbi által szervezett árveréseken vegyenek részt, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelynek ellenértékéül az említett „kreditekért” fizetett összeg szolgál.

### *A második kérdéstről*

- 50 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 73. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az árverésen való ajánlattételhez felhasznált „kreditek” értéke az adóalany által olyan felhasználók részére teljesített termékértékesítésekért kapott ellenérték részét képezi-e, akik az általa szervezett árverések egyikét megnyerték, vagy akik a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkciók keresztül vásároltak meg valamely terméket.
- 51 A héairányelv 73. cikkének megfelelően az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja magában foglal mindent, „ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell”.
- 52 E tekintetben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy – amint az az első kérdésre adott válaszból következik – a Madbid által kibocsátott „kreditekért” a felhasználók által fizetett összeg az általa szervezett árveréseken való részvételre vonatkozó jog biztosításának a tényleges ellenértékét képezi.
- 53 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 79. pontjában kiemeli, valamely gazdasági ügylet ellenértékéért fizetett összeg nem minősülhet valamely másik gazdasági ügylet ellenértékének, sem pedig valamely másik gazdasági ügylet ellenértékére vonatkozó előlegfizetésnek.

- 54 Ily módon a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére válaszolva rá kell mutatni arra, hogy a „kreditekért” a felhasználók által fizetett összeg a héairányelv 65. cikke értelmében nem minősülhet a termékértékesítést megelőzően megfizetett előlegnek.
- 55 Ezenkívül valamely árverésen megnyert termék értékesítésének ellenértéke nem tartalmazhatja az ezen árverés keretében felhasznált „kreditek” kibocsátásáért fizetett összeget, hanem kizárólag a nyertes árverési árat, valamint a szállítási és kezelési költséget foglalja magában.
- 56 Végül, az említett összeg nem képezheti részét a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkción keresztül vásárolt termékek utólagos értékesítése ellenértékének sem.
- 57 Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 92. pontjában megállapította, az árverésen való ajánlattételhez felhasznált „krediteknek” – a „vásárlás most” funkció használatából következő eredeti árban vagy az online áruházban feltüntetett árban jóváírt – értékét a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkció használatával vásárolt termékek árából adott árengedménynek kell tekinteni. Ennélfogva a héairányelv 79. cikkének b) pontja értelmében e „kreditek” értéke nem képezheti részét a termékértékesítés adóalapjának.
- 58 Ez a helyzet áll fenn abban az esetben is, amikor a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkció révén történt termékvásárlás keretében az árverésen való ajánlattételhez elköltött „kreditek” értéke a „vásárlás most” funkció használatából következő eredeti ár vagy az online áruházban feltüntetett ár egészét fedezi.
- 59 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 102. pontjában megjegyezte, az ilyen helyzetben vásárolt termékek, ellentétben az 1999. április 27-i Kuwait Petroleum ítéletben (C-48/97, EU:C:1999:203) szóban forgó üggyel, nem tekinthetők úgy, mint amelyek ingyenes átruházás tárgyát képezték, hiszen azokat azonosítható ellenérték ellenében, így a „vásárlás most” funkció használatából következő eredeti áron vagy az online áruházban feltüntetett áron értékesítették.
- 60 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között az árverésen való ajánlattételhez felhasznált „kreditek” értéke nem képezi az adóalany által olyan felhasználók részére teljesített termékértékesítésekért kapott ellenérték részét, akik megnyerték az általa szervezett árverések egyikét, vagy akik a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkción keresztül vásároltak.

### ***A harmadik kérdésről***

- 61 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy amikor két tagállam ugyanazon gazdasági ügyletet a héa szempontjából eltérően kezel, e tagállamok egyikének a bíróságai a vonatkozó uniós jogi és nemzeti jogi rendelkezések értelmezése során kötelesek-e figyelembe venni, hogy különösen az adósemlegesség elvére figyelemmel el kell kerülni az ügylet kettős adóztatását vagy az ügylet adóztatásának elmaradását.
- 62 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk olyan előzetes döntéshozatali mechanizmusról rendelkezik, amelynek célja megelőzni a nemzeti bíróságok által alkalmazandó uniós jog értelmezésén belüli eltéréseket (lásd ebben az értelemben: 2011. július 21-i Kelly ítélet, C-104/10, EU:C:2011:506, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 63 Az EUMSZ 267. cikk ugyanis felhatalmazza vagy adott esetben – attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem – kötelezi a nemzeti bíróságokat arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek elő, ha azt állapítják meg,

hogyan az előttük folyamatban lévő ügyben az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozó, a Bíróság döntését igénylő kérdés merül fel (lásd ebben az értelemben: 2011. július 21-i Kelly ítélet, C-104/10, EU:C:2011:506, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 64 Ebből következően, amennyiben valamely tagállam bíróságai az előttük folyamatban lévő jogvitában, amelyben az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezésére vonatkozó, a Bíróság döntését igénylő kérdés merül fel, megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet adóügyi szempontból eltérően kezelik, jogosultak, sőt kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz.
- 65 Végezetül pontosítani kell, hogy abból, hogy egy vagy több tagállam az érintett tagállamban érvényesülőtől eltérő megközelítést alkalmaz, mindazonáltal nem vezethető le az, hogy ezen érintett tagállam bíróságai tévesen értelmezik a héairányelv rendelkezéseit.
- 66 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben valamely tagállam bíróságai a vonatkozó uniós jogi és nemzeti jogi rendelkezések értelmezése során megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet a héa szempontjából eltérően kezelik, jogosultak, vagy attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem, akár kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz.

## A költségekről

- 67 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló „kreditek” kibocsátása, amelyek lehetővé teszik valamely gazdasági szereplő ügyfelei számára, hogy az előbbi által szervezett árveréseken vegyenek részt, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelynek ellenértékül az említett „kreditekért” fizetett összeg szolgál.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között az árverésen való ajánlattételhez felhasznált „kreditek” értéke nem képezi az adóalany által olyan felhasználók részére teljesített termékértékesítésekért kapott ellenérték részét, akik megnyerték az általa szervezett árverések egyikét, vagy akik a „vásárlás most” vagy a „halmozott kedvezmény” funkciók keresztül vásároltak.**
- 3) **Amennyiben valamely tagállam bíróságai a vonatkozó uniós jogi és nemzeti jogi rendelkezések értelmezése során megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet a hozzáadottérték-adó szempontjából eltérően kezelik, jogosultak, vagy attól függően, hogy a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében van-e jogorvoslati lehetőség, vagy sem, akár kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak az Európai Unió Bírósághoz.**

Aláírások