A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2017. december 14.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja – Adóalap – 17. cikk – Levonási jog – 27. cikk – Eltérő különös intézkedések – 89/534/EGK határozat – Nem adóalanyok általi termékértékesítésen alapuló forgalmazási rendszer – A termékeknek a forgalmazás utolsó szakaszában megállapított szabadpiaci forgalmi értékén alapuló adóztatás – Az említett személyek által viselt költségek beszámítása”

A C-305/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. május 30-án érkezett, 2016. május 25-i határozatával terjesztett elő

az **Avon Cosmetics Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby és M. Vilaras (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. május 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Avon Cosmetics Ltd képviseletében D. Scorey QC és R. Cordara QC, A. Cook, I. Hyde és S. P. Porter solicitors megbízásából,

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében J. Kraehling, G. Brown és D. Robertson, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: M. Hall QC,

– az Európai Unió Tanácsa képviseletében J. Bauerschmidt, E. Moro és E. Chatziioakeimidou, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: angol.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, R. Lyal és A. Lewis, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 27., 44. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik héairányelv), valamint az Egyesült Királyságnak a hatodik tanácsi irányelv 11. cikke [A. része (1) bekezdésének a) pontjától] eltérő intézkedés bizonyos, nem adóalany viszonteladók részére történő értékesítésekre vonatkozó alkalmazására való felhatalmazásáról szóló, 1989. május 24-i 89/534/EGK tanácsi határozat (HL 1989. L 280., 54. o.) által biztosított eltérésre figyelemmel az ezen irányelvet meghatározó jogelveknek az értelmezésére, továbbá ezen határozat érvényességére vonatkozik.

2 E kérelmet az Avon Cosmetics Ltd (a továbbiakban: Avon) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nagy-Britannia adó- és vámhatósága, a továbbiakban: adóhatóság) között többek között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy bizonyos, nem adóalany viszonteladók által viselt költségeket nem vettek figyelembe az Avon által a 89/534 határozat alapján fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) adóalapjának megállapítása során.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 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 2012. L 249., 15. o.) 2007. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.

4 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezett:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

[…]”

5 Ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírta:

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

6 Az említett irányelv 11. cikke értelmében:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[…]”

7 Ugyanezen irányelvnek „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

[…]”

8 A hatodik irányelv 27. cikkének szövege a következő volt:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

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

[…]”

9 A 89/534 határozat második, harmadik, negyedik és ötödik, valamint kilencedik és tizedik preambulumbekezdése kimondja:

„mivel az 1985. június 13-án a hatodik irányelv 27. cikke (4) bekezdésében előírt eljárásnak megfelelően elfogadott 85/369[…] határozat feljogosította az Egyesült Királyságot arra, hogy az adókikerülés elleni küzdelem érdekében kétéves időtartamra a hatodik irányelvtől eltérő intézkedést vezessen be;

mivel az adóalanyok által nem adóalanyok számára kiskereskedelmi szinten történő, viszonteladás céljából végzett termékértékesítésen alapuló egyes forgalmazási rendszerek a végső fogyasztás stádiumában adókikerülést eredményeznek;

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

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

[…]

„mivel az Európai Unió Bírósága az 1988. július 12-i [Direct Cosmetics és Laughtons Photographs (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383)] ítéletében többek között kimondta, hogy a hatodik irányelv 27. cikke lehetővé tette az érintett intézkedéshez hasonló eltérő intézkedések elfogadását, feltéve hogy az abból fakadó eltérő bánásmódot objektív körülmények indokolták;

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

10 E határozat 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

Az Egyesült Királyság joga

11 A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi törvény) 1. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A jelen törvény rendelkezéseivel összhangban héát kell felszámítani:

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

12 E törvény 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Héát kell fizetni az Egyesült Királyság területén teljesített minden termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után, amennyiben az adóköteles értékesítést vagy szolgáltatást az adóalany gazdasági tevékenysége körében teljesíti.

[…]”

13 Az említett törvény 19. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„Amennyiben a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást készpénzfizetés fejében teljesítik, annak értékét a fizetendő héával csökkentett ellenérték összegével egyenlőnek kell tekinteni.

[…]”

14 Ugyanezen tövény 6. mellékletének 2. cikke előírja:

„Amennyiben:

(a) valamely adóalany által végzett gazdasági tevékenység részben vagy egészben olyan termékek bizonyos személyek részére történő értékesítésére irányul, amelyeket e személyek vagy más személyek által való kiskereskedelmi értékesítésre szántak, és

(b) amennyiben e személyek nem jogalanyok,

[az adóhatóság] az adóalanynak címzett írásbeli állásfoglalásában akként rendelkezhet, hogy az állásfoglalástól vagy az abban megjelölt valamely későbbi időponttól kezdődően az általa megvalósított bármely ilyen értékesítés értéke annak szabadpiaci kiskereskedelmi eladási értékének felel meg.”

15 Az előző pontban szereplő eltérés alapján az adóhatóság írásbeli állásfoglalást (*Notice of Direction*, a továbbiakban: egyedi állásfoglalás) küldött az Avon részére, amelynek szövege a következő:

„Az [1994. évi törvény 6. melléklete 2. pontjának] alkalmazásában a[z adóhatóság] ezennel elrendeli, hogy 1985. július 1-jét követően az adóköteles termékértékesítések héa tekintetében irányadó értéke abban az esetben, amikor:

(a) Önök értékesítenek nem adóalanyok részére

[…]

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

azok szabadpiaci kiskereskedelmi eladási értékének felel meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 Az Avon elsődlegesen kozmetikai használatra szánt termékek gyártására és értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. Termékei kiskereskedelmi forgalmazását független képviselők (a továbbiakban: képviselők) útján végzi, az Egyesült Királyságban az e feladatot ellátó képviselők szinte egyike sem adóalany, mivel nem kezdeményezték a héaalanyok nyilvántartásába történő felvételüket, és nem értek el az adóalannyá válásukat kötelezővé tevő mértékű árbevételt.

17 Az Avon az általa meghatározott kiskereskedelmi árhoz képest alacsonyabb áron értékesíti a termékeket e képviselők részére, ezen értékesítések pedig héakötelesek. Ezzel szemben, mivel a fent említett képviselők nem adóalanyok, az általuk folytatott kiskereskedelmi tevékenység nem tartozik a héa hatálya alá.

18 Ebből a rendszerből az következik, hogy a kiskereskedelmi ár és a képviselők által az Avonnak fizetett ár közötti különbség nem héaköteles.

19 E helyzet orvoslása érdekében az Egyesült Királyság többek között a Finance Act de 1977-tel (1977. évi költségvetési törvény) hatáskörrel ruházta fel az adóhatóságot arra, hogy a héaalanyokkal szemben fizetési meghagyásokat bocsásson ki annak érdekében, hogy az általuk fizetendő héa kiszámítására a kiskereskedelmi ár alapulvételével kerüljön sor.

20 A hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdésének megfelelően az Egyesült Királyság az említett cikk (1) bekezdésének értelmében vett eltérő különös intézkedésként jelentette be ezen intézkedést az Európai Közösségek Bizottságának, amelyet a hatodik irányelv 1978. január 1-jei hatálybalépését követően hatályban kívánt tartani.

21 „A hozzáadottérték-adóról szóló 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv 27. cikkének alkalmazása (az Egyesült Királyság által kért, bizonyos adókikerülések megakadályozását szolgáló eltérő intézkedés alkalmazására vonatkozó felhatalmazás)” címet viselő, 1985. június 13-i 85/369/EGK tanácsi határozattal (HL 1985. L 199., 60. o.) felhatalmazták az Egyesült Királyságot arra, hogy kétéves időszakra, amelyet utólag még két évvel meghosszabbítottak, eltérő intézkedést vezessen be.

22 A 85/369 határozattal engedélyezett eltérő intézkedés végrehajtására vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában eljáró Bíróság vizsgálata nem tárt fel olyan körülményt, amely hatással lett volna e határozat érvényességére (1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet, 138/86 és 139/86, EU:C:1988:383).

23 A Tanács a 89/534 határozattal felhatalmazta az Egyesült Királyságot arra, hogy eltérjen a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától annak érdekében, hogy elkerülje az adófizetésnek a végső fogyasztás szakaszában való elmaradását.

24 Az ezen határozat és az egyedi állásfoglalás alapján elfogadott 1994. évi törvény 6. melléklete (2) bekezdésének megfelelően az Avon által fizetendő héa adóalapja az általa a nem adóalany személyek részére a végső fogyasztási fázisban értékesített termékek eladási értékének felel meg. Másként fogalmazva, e rendszer alapján az Avon által a képviselők részére eladott termékekre eső héa nem azon adó nélküli ár alapulvételével kerül kiszámításra, amelyen az Avon e termékeket értékesíti, hanem azon az áron, amelyen az említett képviselők e termékeket vélhetően továbbértékesítik az ügyfeleik részére, mivel ez a héatöbblet az Avont terheli. Ugyanakkor a gyakorlatban az adóhatóság két kiigazítást alkalmaz e számítás tekintetében azon körülmény figyelembevétele érdekében, hogy a nem adóalany képviselők bizonyos termékeket személyes használatra vásárolnak, valamint hogy e képviselők bizonyos termékeket kedvezményes áron értékesítenek.

25 Az Avon az összesen megközelítőleg 14 millió font sterlinget (GBP) (hozzávetőleg 15 792 000 euró) kitevő összegű héatúlfizetés visszatérítése iránti keresettel fordult a kérdést előterjesztő bírósághoz azzal az indokkal, hogy az az egyedi állásfoglalás alapján a tekintetében alkalmazandó adóztatási rendszer nem vette figyelembe a képviselők által azon bemutató termékekre eső beszerzési költség után fizetendő héát, amelyek arra szolgálnak, hogy elősegítsék e képviselők számára az általuk értékesített mennyiségek növelését, és amelyeket az Avon a többi termékre alkalmazotthoz képest magasabb kedvezménnyel értékesít a részükre. Az Avon álláspontja szerint ugyanis, mivel e cikkek beszerzése kereskedelmi költségnek minősül, ha a képviselők adóalanyok lettek volna, az ezen beszerzésekre eső héát levonásba helyezhették volna.

26 Következésképpen az egyedi állásfoglalás meghaladja az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket, és mivel a képviselők által a bemutató termékek beszerzése után viselt héa figyelembevétele érdekében történő kiigazításra nem kerül sor, az héatöbblet megfizetését vonja maga után. Sérül tehát az arányosság, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elve, valamint versenyhátrány keletkezik az Avon és a hagyományos értékesítési módszereket alkalmazó olyan gazdasági szereplők között, akik nem viselik e héaterhet.

27 Az Avon továbbá arra hivatkozik, hogy az Egyesült Királyság az Európai Bizottsághoz benyújtott eltérés iránti kérelmében nem közölt minden, a hatodik irányelv 27. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szükséges adatot, jóllehet a bemutató termékekre alkalmazandó héa szempontjából fennálló eltérő bánásmód problémája ismert volt. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság előtt előterjesztett kérelme

elsődlegesen a fizetendő héának e bemutató termékekre alkalmazandó héa figyelembevétele érdekében való kiigazítására, másodlagosan pedig a 89/534 határozat, az 1994. évi törvény 6. melléklete (2) bekezdése és az egyedi állásfoglalás érvénytelenségének a megállapítására irányul.

28 Az adóhatóság emlékeztet arra, hogy e rendelkezés az olyan értékesítések utáni bevételkiesés megakadályozására irányul, amelyek kiskereskedelmi ára tekintetében nem merül fel héafizetési kötelezettség. Az adóhatóság véleménye szerint a képviselők által a bemutató termékek beszerzése után megfizetett héa figyelembevételének hiánya nem sérti az arányosság, az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvét, továbbá nem vezet a verseny torzulásához, mivel az Avon maga választott a hagyományos viszonteladók által követettől eltérő működési struktúrát és piaci megközelítést, és mivel az Avon és e viszonteladók eltérő piacokon folytatják tevékenységüket, még ha az általuk értékesített termékek hasonlóak is. E körülmények igazolják az eltérő adójogi bánásmódot.

29 Ezenkívül ezen adóhatóság szerint nem szabad az adóalanyok és az adóhatóság számára feleslegesen bonyolítani a héa kiszámítását és beszedését. Márpedig az Avon érveinek az elfogadása azt eredményezné, hogy a nem adóalany képviselőknek jelentős adminisztratív terhet kellene viselniük.

30 Az adóhatóság előadja, hogy nem értelmezheti úgy az 1994. évi törvény 6. mellékletének (2) pontját, hogy az Avon levonhatja a képviselők által a bemutató termékek beszerzése után megfizetett héát, anélkül, hogy ne lépné túl a Tanács által adott felhatalmazást, a saját szabályozását és azt az elvet, amely szerint a héa szokásos mechanizmusa körében a kivételeket megszorítóan kell értelmezni.

31 A kérdést előterjesztő bíróság a 2014. február 19-én hozott közbenső ítéletében megállapította, hogy a 89/534 határozat szövege, amelyet az 1994. évi törvény 6. mellékletének (2) bekezdése is átvett, nem teszi lehetővé a képviselők által a bemutató termékek után megfizetett adó figyelembevételét, ily módon „visszamaradó” adó, vagyis olyan előzetesen felszámított adó keletkezik, amely nem igényelhető vissza. Ebből azt a következtetést vonja le, hogy ez utóbbi rendelkezés tisztességtelen versenyt eredményez az Avon és azon szervezetek között, amelyek adóalany kiskereskedők közreműködésével folytatnak értékesítési tevékenységet. Ebből következően az 1994. évi 6. mellékletének (2) bekezdése meghaladja az adókikerülés elkerülésére irányuló cél megvalósításához szükséges mértéket.

32 A kérdést előterjesztő bíróság, mivel e rendelkezés átveszi a 89/534 határozat szövegét, és mivel kétségei vannak e határozatnak különösen az adósemlegesség elve szempontjából való érvényességét illetően, úgy véli, hogy e tekintetben a Bírósághoz kell fordulni.

33 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adójogi tanács]) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

2) A Tanács [1994-es törvény mellékletének (2) bekezdésében szereplő] eltérést biztosító felhatalmazásának kérelmezésekor az Egyesült Királyság köteles volt-e értesíteni a Bizottságot arról, hogy a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál héa merül fel a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatás és/vagy harmadik felek termékei és szolgáltatásai beszerzésével kapcsolatban, és hogy ennek megfelelően az eltérésben kiigazítással kell reagálni a hivatkozott, vissza nem igényelhető, előzetesen felszámított adóra vagy túlfizetett áthárított adóra?

3) A fenti első és/vagy második kérdésre adandó igenlő válasz esetén:
   a) Úgy lehet-e vagy kell-e értelmezni a vonatkozó felhatalmazások, végrehajtási jogszabályok vagy igazgatási megállapodások bármelyikét, hogy az kedvezményt biztosít az alábbiak vonatkozásában: i. a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhető héa; vagy ii. a[z adóhatóság] által beszedett, a kikerült adót meghaladó összegű héa; vagy iii. a közvetlen értékesítők, a nyilvántartásba nem vett viszonteladóik és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szereplők között felmerülő esetleges tisztességtelen verseny?
   b)
      i. Jogellenes volt-e felhatalmazni az Egyesült Királyságot a [hatodik] irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérésre?
      ii. Szükséges-e a [hatodik] irányelv 17. cikkétől való eltérés a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjától való, [az 1994-es törvény mellékletének (2) bekezdésében szereplő] eltérés mellett? Amennyiben igen, úgy az Egyesült Királyság jogellenesen járt-e el annak elmulasztásakor, hogy felhatalmazást kérjen a Bizottságtól vagy a Tanácstól a[z e] 17. cikktől való eltérésre?
      iii. Jogellenesen járt-e el az Egyesült Királyság, amikor elmulasztotta a héa oly módon való szabályozását, hogy lehetővé tegye a közvetlen értékesítők számára a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült héa vonatkozásában a levonás igénybevételét?
      iv. Érvénytelen és/vagy jogellenes-e ezért a vonatkozó felhatalmazások, végrehajtási jogszabályok vagy igazgatási megállapodások egésze vagy bármelyik része?
   c) Megfelelően orvosolja-e a helyzetet, ha a […] Bíróság […] vagy a nemzeti bíróság:
      i. megállapítja, hogy a tagállamnak úgy kell átültetnie az [1994-es törvény mellékletének (2) bekezdésében szereplő] eltérést a nemzeti jogba, hogy megfelelő kiigazítást biztosítson a) a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhető héa; vagy b) a[z adóhatóság] által beszedett, a kikerült adót meghaladó összegű héa; vagy c) a közvetlen értékesítők, a nyilvántartásba nem vett viszonteladóik és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szereplők között felmerülő esetleges tisztességtelen verseny vonatkozásában; vagy
      ii. megállapítja, hogy az [1994-es törvény mellékletének (2) bekezdésében szereplő] eltérésre adott felhatalmazás és ezt kiterjesztve maga az eltérés érvénytelen; vagy
      iii. megállapítja a nemzeti jog érvénytelenségét;
      iv. megállapítja a[z egyedi állásfoglalás] érvénytelenségét; vagy
      v. megállapítja, hogy az Egyesült Királyságnak felhatalmazást kell kérnie további eltérés alkalmazására annak érdekében, hogy megfelelő kiigazítást biztosítson a) a nyilvántartásba nem vett viszonteladóknál a gazdasági tevékenységükhöz felhasznált értékesítési támogatással vagy harmadik felek termékeivel és szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült, vissza nem igényelhető héa; vagy b) a[z adóhatóság] által beszedett, a kikerült adót meghaladó összegű héa; vagy c) a közvetlen értékesítők, a nyilvántartásba nem vett viszonteladóik és a nem közvetlen értékesítéssel foglalkozó gazdasági szereplők között felmerülő esetleges tisztességtelen verseny vonatkozásában?

4) A [hatodik] irányelv 27. cikke (a [2006/112 irányelv] 395. cikke) szerint a »[…]kijátsz[ott] [vagy] […]kikerül[t] [adót]« a tagállamnál felmerült nettó adóbevétel-kiesésként (az adókijátszásra és adókikerülésre lehetőséget teremtő struktúrában befizetett, áthárított adó és a visszaigényelhető, előzetesen felszámított adó figyelembevételével) vagy a tagállamnál felmerült bruttó adóbevétel-kiesésként (csak az adókijátszásra és adókikerülésre lehetőséget teremtő struktúrában befizetett, áthárított adó figyelembevételével) kell-e figyelembe venni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

34 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ egyrészt, hogy a hatodik irányelv 17. és 27. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, ezen irányelv 27. cikke alapján a 89/534 határozattal engedélyezett, az említett irányelv 11. cikke A. része, (1) bekezdésének a) pontjától eltérő intézkedés, amelynek értelmében a közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság héaalapja a végső fogyasztás szakaszában értékesített termék szabadpiaci forgalmi értéke, amennyiben az említett termékeket nem héaalany viszonteladók útján értékesítik, anélkül hogy e viszonteladók által az említett társaságtól megvásárolt bemutató termékekhez kapcsolódó előzetesen felszámított héa bármilyen formában figyelembevételre kerülne, másrészt pedig, hogy a 89/534 határozat érvénytelen-e azon az alapon, hogy az nem teszi lehetővé az Egyesült Királyság részére, hogy figyelembe vegye az ilyen viszonteladók által előzetesen megfizetett és ugyanezen bemutató termékekre vonatkozó héát, és így az sérti az arányosság és az adósemlegesség elvét.

35 Ami különösen a hatodik irányelv 17. és 27. cikkének az értelmezését illeti, előzetesen meg kell állapítani, hogy a 89/534 határozatnak megfelelően az Egyesült Királyság részére a hatodik irányelv 27. cikke alapján engedélyezett, annak nemzeti jogában az 1994. évi törvény 6. mellékletének (2) bekezdésében megnyilvánuló eltérés az adókikerülések megakadályozását szolgálja.

36 Amint azt a Bíróság már megállapította, az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó eltérő nemzeti intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni, és azok kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a hatodik irányelv 11. cikkének a héa adóalapjára vonatkozó rendelkezéseitől (1984. április 10-i Bizottság kontra Belgium ítélet, 324/82, EU:C:1984:152, 29. pont; 1997. május 29-i Skripalle ítélet, C-63/96, EU:C:1997:263, 24. pont).

37 E tekintetben a héarendszer szerves részét képező, a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelv szerint a héa minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a korábbi beszerzési ügyleteket közvetlenül terhelő adó levonása mellett, mivel az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és az főszabály szerint nem korlátozható (lásd ebben az értelemben: 1995. július 6-i BP Soupergaz ítélet, C-62/93, EU:C:1995:223, 16. és 18. pont; 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet, C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 34. pont).

38 A jelen ügyben a 89/534 határozat 1. cikkének megfelelően és ahhoz hasonló megfogalmazásban az 1994. évi törvény 6. mellékletének (2) bekezdése eltér a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától, felhatalmazva az adóhatóságot arra, hogy olyan termékek után állapítsa meg az adóalanyok adóalapját, e termékek piaci kiskereskedelmi értékére hivatkozva, amelyeket nem adóalany viszonteladók részére értékesítenek. Ebből az következik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben az adóalany bizonyos szempontból a nem adóalany viszonteladók helyett kerül megadóztatásra.

39 A 89/534 határozattal engedélyezett eltérő intézkedés ugyanakkor nem érinti a levonási jogra vonatkozó jogszabályokat, amelyek ezen irányelv 17–20. cikkében szerepelnek, és amelyeket ily módon a jelen ügyben alkalmazni kell.

40 Pontosabban az eltérő intézkedés nem teszi lehetővé a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésétől való eltérést, amelynek értelmében az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adót, amelyet részére egy másik adóalany értékesített vagy fog értékesíteni, illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

41 E rendelkezés alapján a viszonteladók által felhasznált bemutató termékekre vagy más árukra és az általuk igénybe vett más szolgáltatásokra eső adó nem vonható le az olyan közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság által fizetendő adóból, mint az alapügyben szereplő Avon, amely harmadik felek semmilyen termékét vagy szolgáltatását nem használta fel vagy vette igénybe, hanem, épp ellenkezőleg, ami a bemutató termékeket illeti, azokat e viszonteladók részére értékesítette.

42 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy az alapügyben szóban forgó képviselők, akik egy közvetlen értékesítési rendszerben forgalmaznak termékeket, nem héaalanyok, ennélfogva a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján nem jogosultak azon adó teljes vagy részleges visszaigénylésére, amelyet a részükre a termék eladója vagy a szolgáltatás nyújtója kiszámlázott.

43 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az első előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. és 27. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, ezen irányelv 27. cikke alapján a 89/534 határozattal engedélyezett, az említett irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától eltérő intézkedés, amelynek értelmében a közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság héaalapja a végső fogyasztás szakaszában értékesített termék szabadpiaci forgalmi értéke, amennyiben az említett termékeket nem héaalany viszonteladók útján értékesítik, még ha ezen eltérő intézkedés semmilyen módon nem is veszi figyelembe az e viszonteladók által az említett társaságtól megvásárolt bemutató termékekhez kapcsolódó előzetesen felszámított héát.

44 A 89/534 határozat érvényességét illetően először is emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely, a héarendszerre vonatkozó uniós jogi aktus megfeleljen az arányosság elvének, az abban foglalt rendelkezéseknek a jogi aktus által kitűzött cél megvalósítására alkalmasnak és ahhoz szükségesnek kell lenniük, és csak a lehető legkisebb mértékben érinthetik a hatodik irányelv céljait és elveit (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet, C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 60. pont; 2004. április 29-i Sudholz ítélet, C-17/01, EU:C:2004:242, 46. pont).

45 A jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy a 89/534 határozatban szereplő eltérő intézkedés e határozat második, harmadik és negyedik preambulumbekezdésének megfelelően az adókikerülés megakadályozására irányul, célja pedig annak az Egyesült Királyság részére való lehetővé tétele, hogy az orvosoljon bizonyos, a közvetlen értékesítési rendszer révén a héa területén okozott sajátos problémákat. Ugyanis abból fakadóan, hogy nem adóalany viszonteladók vannak jelen a forgalmazás utolsó szakaszában, e rendszerből az következik, hogy e viszonteladók által a végső fogyasztónak teljesített értékesítések nem tartoznak ezen adó hatálya alá.

46 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság már megállapította, hogy az „adókikerülésnek” a hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdése értelmében vett fogalma tisztán objektív jelenség, és hogy e rendelkezés lehetővé teszi az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában kimondott alapszabálytól eltérő intézkedés elfogadását, még abban az esetben is, ha az adóalany nem adóelőny elérésére irányuló szándékkal, hanem kereskedelmi okokból folytatja tevékenységét (lásd ebben az értelemben: 1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet, 138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 21. és 24. pont).

47 Márpedig a 89/534 határozatban szereplő eltérő intézkedés, amennyiben felhatalmazza az Egyesült Királyságot arra, hogy héakötelessé tegye valamely közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság végső fogyasztók részére történő, nem adóalany viszonteladók által teljesített termékértékesítéseit, az ez utóbbi viszonteladók által értékesített termékek szabadpiaci vagy piaci értékére figyelemmel állapítva meg e társaság adóalapját, lehetővé teszi az ilyen forgalmazási rendszerből eredő adóbevétel-kiesés elkerülését. Az ilyen intézkedés tehát alkalmasnak tűnik az adókikerülés elleni küzdelem céljának megvalósítására.

48 A 89/534 határozat kétségkívül nem teszi lehetővé, hogy nem adóalany viszonteladók bármilyen módon figyelembe vegyék a valamely közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól beszerzett bemutató termékekre eső, előzetesen felszámított héát.

49 Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 40. és 41. pontjából következik, az ilyen előzetesen felszámított héának a 89/534 határozat 1. cikkében szereplő értékesítések adóalapjában való figyelembevétele a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésétől való nem engedélyezett eltérésnek minősülne.

50 Ezenkívül az említett előzetesen felszámított héának az adóalapban való figyelembevétele bonyolultabbá tenné a héa beszedését az e határozattal szabályozott forgalmazási rendszerek tekintetében.

51 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a 89/534 határozat nem haladja meg az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.

52 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2011. november 10-i The Rank Group ítélet, C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a nem adóalany viszonteladók által az alapügyben szereplő Avonhoz hasonló, közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól beszerzett bemutató termékekre eső, előzetesen felszámított héának a 89/534 határozat által való figyelmen kívül hagyása azt eredményezi, hogy e társaság termékértékesítési lánca által viselt héateher magasabb, mint az e társaság konkurenseinek termékeit terhelő adó. Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy ez a helyzet nem más, mint a közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság által a termékei forgalmazása érdekében hozott döntés következménye.

54 Ennélfogva és a jelen ítélet 47. és 48. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel az adósemlegesség elve nem értelmezhető úgy, mint amely feljogosítana ezen héának a 89/534 határozat 1. cikkében szereplő értékesítések adóalapjában való figyelembevételére.

55 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a 89/534 határozat alkalmas arra, hogy csak a lehető legkisebb mértékben érintse a semlegesség elvét.

56 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az első kérdés vizsgálata során nem merült fel olyan körülmény, amely érintené az 89/534 határozat érvényességét.

A második kérdésről

57 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 27. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az megköveteli az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérés engedélyezése iránti kérelmet benyújtó tagállamtól, hogy tájékoztassa a Bizottságot arról, hogy nem adóalany viszonteladóknál héafizetés merül fel olyan bemutató termékek után, amelyeket közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól szereztek be, és

amelyeket a gazdasági tevékenységükhöz használnak fel, annak érdekében, hogy ezen előzetesen felszámított adó az eltérő intézkedésre vonatkozó szabályokban valamilyen módon figyelembevételre kerüljön.

Az elfogadhatóságról

58 Az Egyesült Királyság kormánya úgy véli, hogy a második kérdés elfogadhatatlan, mivel, először is, az semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tárgyával, másodszor, a Bíróságnak nem állnak rendelkezésére azok a ténybeli és jogi adatok, amelyek szükségesek ahhoz, hogy hasznos választ adhasson e kérdésre, harmadszor pedig e kérdés teljesen hipotetikus jellegű, mivel az eltérés iránti kérelem a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjára irányult, nem pedig az irányelvnek a héalevonási jogra vonatkozó 17. cikkére.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2017. június 14-i Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C-26/16, EU:C:2017:453, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Az Egyesült Királyság kormánya által felhozott első és harmadik elfogadhatatlansági kifogást illetően elegendő emlékeztetni arra, hogy – amint azt a főtanácsnok az indítványának 97. pontjában megjegyezte – jóllehet a Bíróság úgy értelmezte a hatodik irányelv 27. cikkét, mint amely megköveteli az ezen irányelvtől való eltérés engedélyezése iránti kérelmet benyújtó tagállamtól, hogy kérelme alátámasztása érdekében meghatározott információkat szolgáltasson, amire a jelen ügyben nem került sor, az ilyen válasz alkalmas arra, hogy befolyásolja a 89/534 határozat érvényességét, ily módon pedig az alapügy kimenetelét.

61 Az Egyesült Királyság kormánya által felhozott második elfogadhatatlansági kifogást illetően meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben kellően pontosan kifejtette azt a jogszabályi és ténybeli hátteret, amelybe az alapügy illeszkedik, annak érdekében, hogy az Európai Bíróság alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek benyújthassák írásbeli észrevételeket, a Bíróság pedig hasznos választ adhasson az elé terjesztett kérdésekre.

62 A fentiekre tekintettel a második kérdést elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdeméről

63 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az Egyesült Királyság a hatodik irányelv 27. cikke alapján kérelmezte az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérést, amely rendelkezés rögzíti a héa adóalapjának megállapítására vonatkozó szabályokat annak érdekében, hogy megelőzzék a végső fogyasztás szakaszában az ezen adó hatálya alá nem tartozó viszonteladók által való termékforgalmazásból fakadó adókikerülést.

64 Márpedig ezen irányelv 27. cikkének (2) bekezdése alapján azon tagállamnak, amely ezen rendelkezéstől eltérő intézkedéseket kíván bevezetni, minden szükséges információt meg kell adnia a Bizottság számára.

65 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az 1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítéletében (138/86 és 139/86, EU:C:1988:383), amely többek között a 85/369 határozat érvényességére vonatkozott, amelyet időközben felváltott a lényegét tekintve azonos 89/534 határozat, a Bíróság vizsgálata nem tárt fel olyan körülményt, amely hatással lett volna ezen előző határozat érvényességére, miután ezen ítélet 36. pontjában megállapította, hogy a Bizottságnak küldött értesítés kellő részletességgel említette a kérelmezett intézkedés által kielégítendő igényeket, és tartalmazta az elérni kívánt cél meghatározásához szükséges valamennyi alapvető elemet.

66 Ezzel összefüggésben először is meg kell jegyezni, hogy az a körülmény, miszerint nem adóalany viszonteladóknál héafizetés merül fel olyan bemutató termékek után, amelyeket az alapügyben szóban forgó Avonhoz hasonló, közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól szereztek be, anélkül hogy ezen adót levonásba helyezhetnék, nem tűnik olyan információnak, amely a kérelmezett eltérés által elérni kívánt célhoz vagy az eltérés alapmechanizmusához, vagyis az adóalap összegének megállapításához kapcsolódna.

67 Ezt követően meg kell állapítani, hogy ez a körülmény a héarendszer szerves részét képezi, mivel, amint azt a Bíróság a jelen ítélet 42. és 48. pontjában már kimondta, azok a viszonteladók, akik nem alanyai ezen adónak, egyáltalán nem élhetnek levonási joggal a részükre kiszámlázott adó tekintetében. Ily módon nem tekinthető úgy, hogy egy ilyen körülményt az Egyesült Királyság által a Bizottság részére benyújtott eltérés iránti kérelemmel a Bizottság tudomására kellett volna hozni.

68 Végül, amikor valamely tagállam a hatodik irányelv 27. cikke alapján az ezen irányelvtől való eltérés iránti kérelmet nyújt be, nem követelhető meg tőle minden olyan ténybeli és jogi szempont pontos megjelölése, amely valamilyen kapcsolatban áll az általa orvosolni kívánt helyzettel, ugyanakkor amely nem ez utóbbi helyzetből következik.

69 A fenti megfontolások összességére tekintettel a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 27. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem követeli meg az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérés engedélyezése iránti kérelmet benyújtó tagállamtól, hogy tájékoztassa a Bizottságot arról, hogy nem adóalany viszonteladóknál héafizetés merül fel olyan bemutató termékek után, amelyeket közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól szereztek be, és amelyeket a gazdasági tevékenységükhöz használnak fel, annak érdekében, hogy ezen előzetesen felszámított adó az eltérő intézkedésre vonatkozó szabályokban valamilyen módon figyelembevételre kerüljön.

A harmadik kérdésről

70 Az első és a második kérdésre adott válaszra tekintettel a harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A negyedik kérdésről

71 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 27. cikkének értelmében vett adókijátszások és adókikerülések folytán be nem szedett adó összege a tagállamnál felmerült nettó adóbevétel-kiesésnek vagy a tagállamnál felmerült bruttó adóbevétel-kiesésnek felel-e meg.

72 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozott a 89/534 határozatra vonatkozó olyan érvénytelenségi okra, amely a hatodik irányelv 27. cikkének értelmében vett adókijátszások és adókikerülések folytán be nem szedett adó összegének megállapításához kapcsolódna. Nem pontosítja továbbá azokat az indokokat sem, amelyek alapján e cikk értelmezése „az adókijátszások[ra] és adókikerülések[re]” vonatkozó részében releváns lenne az előtte folyamatban lévő alapjogvita kimenetele szempontjából.

73 Ezen információk hiányában a Bíróság nincs abban a helyzetben, hogy hasznos választ adhasson az előterjesztett negyedik kérdésre, amelyet következésképpen elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

A költségekről

74 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. és 27. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, ezen irányelv 27. cikke alapján az Egyesült Királyságnak a hatodik tanácsi irányelv 11. cikke [A. része (1) bekezdésének a) pontjától] eltérő intézkedés bizonyos, nem adóalany viszonteladók részére történő értékesítésekre vonatkozó alkalmazására való felhatalmazásáról szóló, 1989. május 24-i 89/534/EGK tanácsi határozattal engedélyezett, az említett irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától eltérő intézkedés, amelynek értelmében a közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaság hozzáadottérték-adó (héa)–alapja a végső fogyasztás szakaszában értékesített termék szabadpiaci forgalmi értéke, amennyiben az említett termékeket nem héaalany viszonteladók útján értékesítik, még ha ezen eltérő intézkedés semmilyen módon nem is veszi figyelembe az e viszonteladók által az említett társaságtól megvásárolt bemutató termékekhez kapcsolódó előzetesen felszámított héát.**

2) **Az első kérdés vizsgálata során nem merült fel olyan körülmény, amely érintené a 89/534 határozat érvényességét.**

3) **A 2004/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 27. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem követeli meg az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérés engedélyezése iránti kérelmet benyújtó tagállamtól, hogy tájékoztassa az Európai Bizottságot arról, hogy nem adóalany viszonteladóknál héafizetés merül fel olyan bemutató termékek után, amelyeket közvetlen értékesítéssel foglalkozó társaságtól szereztek be, és amelyeket a gazdasági tevékenységükhöz használnak fel, annak érdekében, hogy ezen előzetesen felszámított adó az eltérő intézkedésre vonatkozó szabályokban valamilyen módon figyelembevételre kerüljön.**

Aláírások