

Ingyenes szolgáltatás adóköteles

vállalkozásidegen

vállalkozási cél

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2005. január 20. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2. cikk, 5. cikk (6) bekezdés és 6. cikk (2) bekezdés – Étkeztetés önköltségi ár alatti biztosítása a társaság étkezdéjében – Adóalap”

A C-412/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2003. október 3-án érkezett 2003. szeptember 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Hotel Scandic Gåsabäck AB**

és

a **Riksskatteverket**

között folyamatban levő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Lenaerts (előadó), J. N. Cunha Rodrigues, Juhász E. és M. Ilešić bírák

első tanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. október 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a svéd kormány képviseletében A. Kruse és K. Wistrand, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében M. Apessos, V. Pelekou és I. Pouli, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviseletében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou és L. Ström, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2004. november 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 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 továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének, 5. cikke (6) bekezdésének és 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmezése.

2 A kérelmet a Hotel Scandic Gåsabäck AB (a továbbiakban: Scandic) és a Riksskatteverket (adóhivatal) között a Scandic által az alkalmazottai részére biztosított étkeztetés adóalapjának meghatározása tárgyában felmerült jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja általános szabályként rögzíti, hogy a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás adóalapja „minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat”.

5 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az elzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

6 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében meghatározott termékkivonás esetére a 11. cikk A. részének (1) bekezdése külön szabályt tartalmaz az adóalap megállapítására vonatkozóan, az alábbi tartalommal:

„Az adóalap a következő:

[...]

b) az 5. cikk (6) [...] bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

[...].”

7 A szolgáltatásnyújtásról a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következők:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

[...].”

8 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az adóalap „a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalany a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása”.

A nemzeti szabályozás

9 A mervärdesskattelagen (a hozzáadottérték-adóról szóló svéd törvény, a továbbiakban: svéd törvény; SFS 1994., 200. sz.) 2. fejezete 2. cikkének (2) bekezdése szerint a termék vállalkozásból való kivonásának minősül az, ha az adóalany ingyenesen vagy ellenszolgáltatás fejében terméket ruház át harmadik személyre az ugyanazon törvény 7. fejezete 3. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján megállapított érték alatti áron, amennyiben az ilyen kedvezmény mértékét nem a piaci körülmények határozzák meg. Az utóbbi rendelkezés szerinti értéket a termékek vagy hasonló termékek vételára, illetve – vételár hiányában – a termékkivonás időpontjában meghatározott önköltségi ár képezi.

10 A svéd törvény 2. fejezete 5. cikkének első bekezdése szerint „saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak” minősül többek között, ha az adóalany ingyenesen vagy ellenszolgáltatás fejében, az ugyanazon törvény 7. fejezete 3. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján megállapított érték alatti áron szolgáltatást nyújt, arra megbízást ad, vagy bármely egyéb módon szolgáltatást kínál a saját vagy alkalmazottai személyes szükségleteinek kielégítésére, illetve a tevékenységét illetően célra, amennyiben az ilyen kedvezmény mértékét nem a piaci körülmények határozzák meg. Ez utóbbi rendelkezésből következik, hogy ez az érték a szolgáltatásnak a „saját célú felhasználás” időpontjában meghatározott költsége.

11 A svéd törvény 7. fejezete 2. cikkének első bekezdése úgy rendelkezik, hogy az ilyen módon teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóalapja az ugyanazon törvény 7. fejezete 3. cikke (2) bekezdése a) vagy b) pontjának rendelkezései alapján megállapított érték.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 A Scandic Svédországban folytatja tevékenységét a szálloda- és vendéglátóipari ágazatban. A megközelítően 25 fős álló személyzete részére meghatározott áron ebédet biztosít az általa célra berendezett étkezdében.

13 Az alkalmazottak az étkezésért a Scandic által elszámolt költségeket meghaladó árat fizetnek. Azonban lehetséges, hogy a későbbiekben ez az ár alacsonyabb lesz a költségeknél. Az alkalmazottai részére biztosított étkeztetés adózási következményeinek megismerése érdekében a Scandic a Skatterättsnämndenhez (az adózási kérdésekben elzetes állásfoglalás meghozatalára jogosult különbizottság) fordult azzal a kérdéssel, hogy az étkeztetés biztosítása alkalmazottai részére (12%-os kulccsal adózó) élelmiszer-értékesítésnek vagy (25%-os kulccsal adózó) szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, valamint hogy az a tény, hogy a társaság a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás elszámolt költségeinél alacsonyabb áron biztosít étkeztetést, azt eredményezi-e, hogy a svéd törvény saját célú felhasználásra vonatkozó rendelkezései alapján kell adóznia, vagy az alkalmazott által fizetett ár képezi ezt az adóalapot.

14 A Skatterättsnämnden 2002. június 10-i elzetes állásfoglalásában úgy vélte, hogy a Scandic által az alkalmazottai részére biztosított étkeztetés szolgáltatásnyújtásnak minősül, és az a svéd törvény 2. fejezete 5. cikkének első bekezdése, valamint 7. fejezete 3. cikkének (2) bekezdésének b) pontja alapján tartozik a HÉA hatálya alá, amennyiben az ebéd ára alacsonyabb a Scandic által elszámolt költségnél.

15 A Scandic a fenti állásfoglalással szemben a Regeringsrättenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság) fordult jogorvoslatért. A Scandic egyrészt úgy véli, hogy az alkalmazottai részére biztosított étkeztetés termékértékesítésnek, és nem szolgáltatásnyújtásnak minősül, másrészt a kivonásra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, mivel az alkalmazottak ezen étkezés ellenszolgáltatásaként térítést fizetnek.

16 A Regeringsrätten megállapította, hogy a svéd törvénynek megfelelően saját célra történő szolgáltatásnyújtásnak és termékértékesítésnek minősül az is, ha a teljesítésre a termék vételáránál vagy az önköltségi áránál vagy – mint a jelen esetben – a szolgáltatásnyújtás költségénél alacsonyabb ellenszolgáltatás fejében kerül sor, csakúgy mint az, ha a teljesítés ellenszolgáltatás nélkül történik. Az alapeljárásban felvetődött az a kérdés, hogy ez a nemzeti jogszabály ellentétes-e a hatodik irányelv 2. cikkével, 5. cikkének (6) bekezdésével és 6. cikkének (2) bekezdésének b) pontjával.

17 Ilyen körülmények között a Regeringsrätten az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Amennyiben az ügyben eljárva a Regeringsrätten megállapítaná, hogy a társaság által teljesített ellátások termékértékesítésnek minősülnek, a hatodik irányelv 2. cikkét és 5. cikkének (6) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyiben valamely tagállam jogszabályai előírják, hogy termékkivonásnak minősül az, ha az adóalany a termék vagy a hasonló termékek beszerzési áránál, illetve ennek hiányában az önköltségi áránál alacsonyabb ellenérték fejében más részére terméket ruház át?

2) Amennyiben az ügyben eljárva a Regeringsrätten megállapítaná, hogy a társaság által teljesített ellátások vendéglátóipari szolgáltatásnak minősülnek, úgy kell-e értelmezni a

hatodik irányelv 2. cikkét és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyiben valamely tagállam jogszabályai el írják, hogy saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak min sül az, ha az adóalany a szolgáltatás költségeinél alacsonyabb ellenérték fejében szolgáltatást nyújt, arra megbízást ad, vagy bármely egyéb módon szolgáltatást nyújt a saját vagy alkalmazottai személyes szükségleteinek kielégítésére, illetve a tevékenységét l idegen célra?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

18 A Bíróság elé terjesztett kérdések az adóalany által az alkalmazottai részére az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapjának megállapítására vonatkoznak. A kérdések különösen arra irányulnak, hogy a kérdést el terjeszt bíróság részére lehet vé tegyék annak megítélését, hogy abban az esetben, amikor ténylegesen ellenszolgáltatás fejében teljesítenek termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, de ez az ellenérték alacsonyabb az adott termék vagy szolgáltatás önköltségi áránál, összeegyeztethet k-e a hatodik irányelvvel a svéd törvény azon rendelkezései, amelyek ezen irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében, illetve 6. cikke (2) bekezdésének b) pontjában meghatározott szabályokat hajtják végre.

19 A görög és a svéd kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja az adóköteles tevékenységek körének kiterjesztését jelenti abban az értelemben, hogy így még azok a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások is a HÉA alá tartoznak, amelyeket nem az említett irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében” teljesítenek. Ugyanezen rendelkezéseknek a 11. cikk A. részével való együttes olvasatából következik, hogy a hatodik irányelv célja annak elkerülése, hogy az adóalany vagy alkalmazottai indokolatlan el nyt élvezzenek az átlagos fogyasztókkal szemben (lásd a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 42. pontját, valamint a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4049. o.] 56. pontját). Ebben az értelemben a hatodik irányelv nemcsak az ingyenes, hanem az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesített értékesítéseket is az adó hatálya alá vonja.

20 Ezzel szemben az Európai Közösségek Bizottsága és a dán kormány fenntartják, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja – szövegének megfelelő en – kizárólag az ingyenesen teljesített értékesítések esetén alkalmazandó. Ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint az adóalapot a munkavállaló által a munkáltató részére ténylegesen megfizetett ellenérték képezi akkor is, ha ennek értéke alacsonyabb a biztosított étkeztetés önköltségi áránál.

21 Ebben a tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában rögzített általános szabálynak megfelelő en az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany ezért az értékesítésért ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték (lásd a 154/80. sz., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet [EBHT 1981., 445. o.] 13. pontját, a 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet [EBHT 1988., 6365. o.] 16. pontját, a C-126/88. sz., Boots Company ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-1235. o.] 19. pontját, a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 13. pontját és a C-404/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. március 29-én

hozott ítélet [EBHT 2001., I-2667. o.] 38. pontját). Ezenkívül ennek az ellenértéknek pénzüsszegben kifejezhetőnek kell lennie (lásd a fent hivatkozott Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats ügyben hozott ítélet 13. pontját, a Naturally Yours Cosmetics ügyben hozott ítélet 16. pontját, és a Fillibeck-ügyben hozott ítélet 14. pontját).

22 Amint azt a f tanácsnok indítványának 35. pontjában jogosan hangsúlyozza, az a tény, hogy az adott értékesítést az önköltségi árnál alacsonyabb vagy magasabb áron teljesítik, nem releváns annak megállapítása során, hogy ezen értékesítés visszterhes-e. Ez utóbbi fogalom kizárólag azt feltételezi, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között (lásd ebben az értelemben a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 12. pontját).

23 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése egyes értékesítéseket, amelyek esetében az adóalany tulajdonképpen nem kap ellenszolgáltatást, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közé sorolja. E rendelkezések célja az, hogy egyenlő bánást biztosítsanak mind a terméket vagy szolgáltatást a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára (lásd a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 25. pontját, illetve a Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját). E cél elérése érdekében az említett 5. cikk (6) bekezdése és 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja megakadályozza, hogy az olyan adóalany, aki a vállalkozása céljaira vásárolt terméket terhelő HÉA-t levonhatta, mentesüljön ezen adó alól, amikor ezt a terméket személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonja, és ezáltal a termék vásárlásakor HÉA-t fizet végső fogyasztóval szemben jogtalan módon részesüljön (lásd a C-20/91. sz. De Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-2847. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 33. pontját, illetve a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 42. pontját, továbbá a Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben ítélet 56. pontját). A hatodik irányelv (2) bekezdésének b) pontja hasonlóképpen megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól az adóalany olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek HÉA-t kell fizetniük.

24 Az elzetes döntéshozatalra utaló végzésből megállapítható, hogy a Scandic alkalmazottai a jövőben továbbra is tényleges ellenszolgáltatást fognak fizetni a társaság által biztosított étkeztetésért. Mivel a kérdéses értékesítés a hatodik irányelv 2. cikke értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesül, semmiképp nem alkalmazható ezen irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja. Ez utóbbi rendelkezések kizárólag azon ingyenesen teljesített értékesítéseket érintik, amelyeket a HÉA beszédése szempontjából az ellenszolgáltatás fejében teljesítettek közé sorolnak.

25 A svéd kormány szerint veszélyeztetné a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdése b) pontja céljának elérését és hatékony érvényesülését, ha a jelképes ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítés nem esne e rendelkezések hatálya alá. A HÉA megfizetése nagymértékben elkerülhető lenne, ha az adóalany vagy alkalmazottai jelképes összegért juthatnának hozzá valamely termékhez vagy szolgáltatáshoz, és ezen ellenszolgáltatás alapján adóznának.

26 Ebben a tekintetben meg kell állapítani, hogy a kérdést el terjeszt bíróság végzése egyáltalán nem utal arra, hogy a későbbiekben a Scandic alkalmazottai által a társaság étkezdjében az étkezésért fizetendő összeg jelképpé válna. Mindazonáltal a svéd kormány által felvetett kockázat kizárólag az ezen irányelvnek az érintett tagállam által benyújtható, az adókiadás és adókikerülés megakadályozása érdekében bevezetett eltérő intézkedésekről szóló 27. cikkén alapuló kérelem alapjául szolgálhat.

27 A svéd kormány továbbá rámutat arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint az adóköteles értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatások az adóalap részét képezik. Amennyiben a vállalkozás az étkeztetés alkalmazottai részére történő biztosításához valamely külső vendéglátóipari vállalkozás segítségét venné igénybe, közvetlenül ez utóbbi részére fizetné ki a vendéglátóipari vállalkozásnak az alkalmazottak által megfizetett árat kiegészítő támogatás összegét. A támogatás ilyen esetben az árral közvetlenül összefüggőnek minősülne, és az említett rendelkezés alapján az adóalap részévé válna. Így tehát ezzel azonos módon kell adóznia az olyan vállalkozásnak, amely az étkeztetést a saját vendéglátóipari szolgáltatásai útján támogatja.

28 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában rögzített általános szabály szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját az adóalany által „az átvett I, a szolgáltatás címzettjét I vagy harmadik személyt I” ténylegesen kapott ellenérték képezi, „ideértve az ezen ügyletek árához közvetlenül kapcsolódó támogatásokat”.

29 A svéd kormány által hivatkozott mondatrész olyan esetekre vonatkozik, amelyekben három fél szerepel: az, amelyik a támogatást nyújtja, az, amelyik a terméket értékesíti vagy a szolgáltatást nyújtja és a támogatásból részesül, valamint a termék átvetteje vagy a szolgáltatás címzettje (lásd a C-184/00. sz., Office des produits wallons ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-9115. o.] 10. pontját). A jelen esetben csak két fél szerepel: egyrészt I a Scandic mint a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó fél, másrészt I annak alkalmazottai. Ráadásul amint az a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjából világosan következik, az ellenértéket minden esetben „az átvett [...], a szolgáltatás címzettje[...] vagy harmadik személy[...]” fizeti, és soha sem maga az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő. Az étkeztetésnek maga az adóalany által viselt költsége tehát nem képezheti az adott értékesítés adóalapját.

30 A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv 2. cikkét, 5. cikkének (6) bekezdését és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a termék vállalkozásból való kivonásának vagy saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak minősít olyan értékesítéseket, amelyekért tényleges ellenszolgáltatást fizetnek, akkor is, ha ez az ellenszolgáltatás alacsonyabb az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás önköltségi áránál.

A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkét, valamint 5. cikkének (6) bekezdését és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a termék vállalkozásból való kivonásának vagy saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak minősít olyan értékesítéseket, amelyekért tényleges ellenszolgáltatást fizetnek, akkor is, ha ez az ellenszolgáltatás alacsonyabb az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás önköltségi áránál.

Aláírások



InfoCuria - A Bíróság ítélezési gyakorlata

[Kezd lap](#) > [Keres](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

E. SHARPSTON

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. október 23.¹([1](#))

C-371/07. sz. ügy

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

kontra

Skatteministeriet

(A Vestre Landsret [Dánia] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Az elzetes felszámított adó levonása – Saját célú felhasználás – A vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak az üzleti értekezletek keretében nyújtott ingyenes étkeztetés – A levonási jogból való kizárás”

1. Ingyen ebéd nincs, de létezhet-e HÉA-mentes ebéd? A dániai Vestre Landsret (nyugati regionális bíróság) által el terjesztett, jelen el zetes döntéshozatal iránti kérelem a vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak az üzleti értekezletek keretében nyújtott ingyenes étkeztetés HÉA szempontjából történ kezelésére vonatkozik. Az ilyen étkeztetést, ha azt ingyen nyújtják, olyan saját célú felhasználásnak kell-e tekinteni, amelynél a fizetend HÉA felszámítható, ha az el zetesen felszámított HÉA levonható? Továbbá a nemzeti közigazgatási és jogalkotási aktusok meglehetősen bonyolult rendszere mellett Dánia jogszer en fenntarthatja-e az ilyen ügyletek esetében az el zetesen felszámított adó levonási jogának kizárását a közösségi szabályozás „standstill” -klauzulája alapján?

A HÉA-ra vonatkozó, irányadó közösségi szabályozás

2. Az alapügyek 1994 és 2001 között nyújtott étkeztetésekre vonatkoznak, tehát az irányadó közösségi jogforrás a hatodik HÉA-irányelv(2).

3. A hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének értelmében(3) „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” a HÉA alá tartozik. A 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja(4) értelmében az adóalap f szabály szerint lényegében a kapott ellenérték teljes összege.

4. Mindazonáltal a 17. cikk (2) bekezdésének értelmében(5) az adóalany jogosult az általa fizetend adóból (a továbbiakban: fizetend adó) levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend , illetve megfizetett HÉA-t, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy szállítani fog, illetve teljesített vagy teljesíteni fog (a továbbiakban: el zetesen felszámított adó), amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat (fizetend) adóköteles tevékenységéhez használta fel. A 17. cikk (1) bekezdése szerint(6) az el zetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog azon id pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik (azaz lényegében nem a teljesített szolgáltatások nyújtásakor, hanem az igénybe vett szolgáltatások teljesítésekor).

5. A f szabály alól kivételeket tartalmaz az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése, amelyek a saját célú felhasználásról rendelkeznek, azaz azokról az esetekről, amikor termékeket és szolgáltatásokat (amelyek tekintetében az adóalany az el zetesen felszámított adó levonására jogosult) az adóalany maga vesz igénybe, vagy ingyenesen nyújt. Az ilyen értékesítések ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek min sülnek, ezért még akkor is a HÉA hatálya alá tartoznak, ha az ellenszolgáltatást ténylegesen nem kapták meg.

6. A termékekre vonatkozóan az 5. cikk (6) bekezdése(7) így rendelkezik:

„Az ellenérték fejében történ teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az el zetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis érték ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

7. A szolgáltatásokra vonatkozóan a 6. cikk (2) bekezdése(8) így rendelkezik:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következők:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az elzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak [helyesen: amennyiben ezen termékek után az elzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható];

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

[...]”

8. Tényleges ellenszolgáltatás hiányában az adóalapot a 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja(9) értelmében a következőképpen számítják ki:

b) az 5. cikk (6) [...] bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

c) a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása.”

9. A jelen ügyben irányadó továbbá a 17. cikk (6) bekezdése,(10) amely a levonási jogból való kizárásra vonatkozik. Eszerint:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezik a hozzáadottérték-adó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

10. E rendelkezés első bekezdése ellenére a Tanács nem állapította meg, hogy milyen típusú kiadások esetén nem alkalmazható az elzetesen felszámított adó levonásának joga. Következésképpen a második albekezdésben foglalt „standstill”-klauzula továbbra is érvényes.

A HÉA-ra vonatkozó, irányadó dán jogszabályok

11. A kérdést elterjesztő bíróság által az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban közölt információk alapján a következőképpen lehet összefoglalni az irányadó jogszabályok, közigazgatási aktusok és bírósági határozatok dániai rendszerét.

12. A HÉA-t Dániában az 1967. évi Momslov törvénnyel (a továbbiakban: hozzáadottérték-adóról szóló törvény) vezették be. E jogszabály szerint a termékértékesítések f szabály szerint a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartoztak, míg a szolgáltatásnyújtások csak kifejezett rendelkezés esetén. A vállalkozások étkezdéi által nyújtott szolgáltatások nem estek a HÉA hatálya alá, így a hozzájuk kapcsolódó, elzetesen felszámított adó nem volt levonható(11). Továbbá a törvény 16. §-a (3) bekezdésének a) és e) pontja úgy rendelkezett, hogy az alkalmazottak étkeztetésének költségeit, illetve a reprezentációs költségeket terhel adó nem vonható le. Ez utóbbi kizárásokat azzal indokolták, hogy a vállalkozás által az alkalmazottainak biztosított étkeztetés céljára vásárolt étel úgy tekinthet, mint amelyet végső felhasználásra szántak (amennyiben a vállalkozás magasabb bért fizetne természetbeni juttatás helyett, az alkalmazottaknak kellene megfizetniük a beszerzés utáni adót), valamint a reprezentáció és az ajándékok - beleértve az üzleti ebédeket is – kapcsán elzetesen felszámított adó levonása visszaélésekre adott volna alkalmat. A 11. § (1) bekezdése úgy rendelkezett, hogy a 16. § (3) bekezdésében hivatkozott célra használt termékek és adóköteles szolgáltatások beletartoznak az adóalapba.

13. Az 1967. évi hozzáadottérték-adóról szóló törvényt a hatodik irányelv átültetése céljából 1978. október 1-jei hatállyal módosították. Ennek értelmében f szabály szerint a szolgáltatásnyújtások is a HÉA hatálya alá kerültek. Ez - ahogyan akkor mondták - azt jelentette, hogy a HÉA-köteles tevékenységet folytató vállalkozások által nyújtott számos, korábban HÉA-mentes szolgáltatás adókötelessé vált, különösen „bizonyos olyan szolgáltatások, amelyeket [...] (ételt és italt szolgáltató) étkezdék nyújtottak”. A levonási jognak a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 16. §-ának (3) bekezdésében elírt, az étkeztetésre és reprezentációra vonatkozó kizárását, valamint a törvény 11. §-ának (1) bekezdésében szereplő, felhasználásra vonatkozó szabályokat változatlanul fenntartották.

14. A vállalkozások által üzemeltetett étkezdékben teljesített étel- és italfelhasználás így adókötelessé vált. 1978 novemberében azonban a Momsnævnet (a HÉA tekintetében hatáskörrel rendelkező fellebbviteli tanács) határozatot hozott arról, hogy e felhasználás utáni adóköteles összeg legalább a nyersanyag önköltségi ára, valamint az elkészítés, az eladás és az adminisztráció során felmerült költség legyen. Következésképpen az ingyenesen nyújtott étel- és italfelhasználásokat ezen az önköltségi áron számított ellenszolgáltatás fejében nyújtottak tekintették.

15. 1983-ban ezt a határozatot beillesztették a kifejezetten a vállalkozások étkezdéire vonatkozó iránymutatásokba, amelyek tovább pontosították, hogy az elkészítéssel, eladással és adminisztrációval kapcsolatban megszerzett áruk, alapanyagok és adóköteles munkavégzés után elzetesen felszámított adó teljes egészében levonható.

16. A hozzáadottérték-adóról szóló törvényt 1994-ben ismét módosították. A levonási jognak a 16. § (3) bekezdésében elírt kizárását lényeges módosítás nélkül fenntartották az 1994. évi törvény 42. §-a (1) bekezdésének 1. és 5. pontjában. Ugyanakkor az új 5. § (2) és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„(2) A 42. § (1) és (2) bekezdésében említett célokra felhasznált termékek és szolgáltatások saját célú felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, ha a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások beszerzése vagy előállításuk teljes vagy részleges levonásra jogosít.

(3) Szolgáltatásoknak a vállalkozás tulajdonosának vagy a vállalkozás alkalmazottainak magáncéljaira vagy általában vállalkozásidegen célokra való felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min sül.”

17. Az étkezdék által fizetend HÉA megállapításának módja miatt e szabályok nem voltak alkalmazhatóak az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek és alkalmazottaknak nyújtott ingyenes étkeztetésre. Mivel az ilyen étkeztetéseket már úgy tekintették, hogy azokat (az önköltségi árnak megfelelő en kiszámított, fiktív) ellenszolgáltatás fejében nyújtották, az árukat vagy szolgáltatásokat nem lehetett saját célra felhasználni tekinteni, mivel ez utóbbi csak akkor valósulhat meg, ha nincs ellenszolgáltatás(12).

18. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 42. §-a (1) bekezdése 1. és 5. pontjának jelenlegi szövege 1995. június 14-ét l hatályos. Ez a változat úgy pontosította az el zetesen felszámított adó levonási jogából való kizárás hatályát, hogy az „szórakoztatásra, vendéglátásra, reprezentációra és ajándékokra” vonatkozik, és lehet vé tette a vállalkozások számára a szállással és vendéglátással kapcsolatos szolgáltatásokra el zetesen felszámított HÉA 25%-ának levonását annyiban, amennyiben ez az üzleti tevékenységhez szorosan kapcsolódó kiadást jelentett. Az indokolás szerint ez utóbbi a jogalkotó szándéka szerint nem terjedt ki a vállalkozás saját étkezdéjében felszolgált üzleti ebédekkel kapcsolatos kiadásra.

19. 1999-ben a Landsskatteret (adóügyi bíróság) a hatodik irányelvvel ellentétesnek nyilvánította azt a közigazgatási gyakorlatot, amelynek értelmében a vállalkozások által üzemeltetett étkezdék értékesítéseinek HÉA-ját a számított önköltségi ár alapján állapították meg. Megállapította, hogy a fizetend adót a ténylegesen kapott ellenérték alapján kell kiszámítani, és a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. §-ában foglalt, felhasználásra vonatkozó szabály nem alkalmazható az olyan értékesítésekre, amelyeknek az ára alacsonyabb a számított önköltségi árnál. Úgy vélte továbbá, hogy az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek felszolgált tea és kávé nem „reprezentációnak”, hanem „ételnek” min sül, ha azt az alkalmazottaknak szolgálták fel, így ezekre vonatkozik a levonási jog kizárása, és azok a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. §-ának (2) bekezdésében foglalt, felhasználásra vonatkozó szabály értelmében adókötelesnek min sülnek.

A tényállás, az eljárás és az el terjesztett kérdések

20. A kérdést el terjeszt bíróság két ügyel kapcsolatban tette fel kérdéseit, amely ügyekben a Danfoss A/S (a továbbiakban: Danfoss) illetve az AstraZeneca A/S (a továbbiakban: AstraZeneca) társaságok voltak érintettek.

21. A Danfossnak, amely ipari automatizálási termékeket gyárt és értékesít, számos telephelyén m ködik üzemi étkezdéje. Ezeket az étkezdéket arra is használják, hogy a vállalkozás helyiségeiben tartott üzleti értekezletek alkalmával mind az üzleti partnereket, mind az alkalmazottakat ingyenesen megvendégeljék.

22. Az AstraZeneca gyógyszeripari termékeket forgalmaz Dániában. Tevékenysége részeként egészségügyi szakembereket hív meg a különböz betegségek kórtanáról, valamint az azokhoz kapcsolódó gyógyszereinek alkalmazásáról és használatáról szóló, tájékoztató jelleg rendezvényeire. A találkozók id tartamától függ en a résztvev ket (csak az üzleti partnereket) ingyenesen étkeztetik a vállalkozás étkezdéjében, ahol egyébként az alkalmazottak részére is felszolgálnak ételt és italt.

23. A keresetek a Danfoss esetében az 1996. október 1-jétől 2001. szeptember 30-ig tartó időszakot, az AstraZeneca esetében pedig az 1994. október 1-jétől 1999. december 31-ig terjedő időszakot érintik.

24. A Landsskatteret 1999. évi határozatát követően (lásd a fenti 19. pontot) mindkét társaság kérte a megfizetett adó visszatérítését, amelyet az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak ingyenesen nyújtott étkeztetés önköltségi ára alapján állapítottak meg.

25. Az adóhatóság megtagadta a kért összegek (a Danfoss esetében 5 920 848,19 DKK, az AstraZeneca esetében 825 275,00 DKK) visszafizetését azzal az indokolással, hogy az alkalmazottaknak felszolgált ételek és frissítők a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 42.§-a (1) bekezdésének a levonást kizáró 1. pontja hatálya alá tartozó „ételnek”, míg az üzleti partnereknek nyújtott étkeztetés a 42. § (1) bekezdésének a levonást kizáró 5. pontja hatálya alá tartozó „reprezentációnak” minősülnek. Mindazonáltal, mivel a társaságok a korábban alkalmazott közigazgatási gyakorlatnak megfelelően teljes egészében levonták az étkezéssel kapcsolatban elzáróan felszámított HÉA-t, a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. §-a (2) bekezdésének megfelelően a saját célú felhasználás utáni HÉA-t kell megállapítani.

26. A kérelem ezt követően a Landsskatteret elé került, és a felperesek a Vestre Landsret elítelt jelenleg folyó eljárásokban ennek a hatóságnak a határozatait támadják, arra hivatkozva, hogy a vállalkozás értekezletein az üzleti partnereknek felszolgált, teán és a kávéon kívüli, egyéb italok és ételek „reprezentációnak”, míg az alkalmazottaknak történő felszolgáltatásuk esetén „ételnek” minősülnek, ezért indokolt volt a HÉA-t a saját célú felhasználás alapján megállapítani.

27. A társaságok úgy vélik, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvénynek a levonást a „reprezentáció” és „étel” esetében kizáró rendelkezése ellentétes a hatodik irányelvvel. Jóllehet az adóhatóság elismeri, hogy e kizárásokra a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdése nem alkalmazható, fenntartja, hogy azok a hozzáadottérték-adóról szóló törvény alapján az irányelv hatálybalépését megelőzően keletkeztek, és ezért jogszerűen maradtak fenn a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdésében foglalt „standstill”-klauzula alapján. A társaságok ezt arra hivatkozva vitatják, hogy a kizárások nem voltak alkalmazandók a szóban forgó étkeztetések nyújtására mindaddig, amíg a fent leírt közigazgatási gyakorlatot 1999-ben jogellenesnek nem nyilvánították, mely időpont eltelte után a gyakorlatnak megfelelően a teljes HÉA levonására sor kerülhetett.

28. A társaságok azt állítják továbbá, hogy a saját célú felhasználás adóztatása a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. §-ának (2) bekezdése alapján ellentétes a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, mivel e rendelkezés szerint az ilyen adóztatás csak akkor megengedett, ha a felhasználás vállalkozásidegen célokra történt, azonban a szóban forgó étkeztetés biztosítása esetében nem ez a helyzet.

29. E körülmények között a nemzeti bíróság a következő kérdéseket terjesztette elzáróan döntéshozatal céljából:

„1) A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak, hogy a tagállam megtagadja az értekezletek alkalmával a vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnerek és az alkalmazottak részére nyújtott étkeztetéshez használt beszerzések [HÉA]-ja levonásának jogát, az a feltétele, hogy a nemzeti szabályozás az

irányelv hatálybalépését megelőzően jogalapot teremtett a szóban forgó levonás megtagadására, és hogy ezt a jogalapot az adóhatóságok a gyakorlatban is alkalmazták arra, hogy megtagadják az e beszerzések utáni [HÉA] levonásának jogát?

2) Van-e jelentősége az 1. kérdés megválaszolásánál annak, hogy a) a vállalkozások által megkövetelt étkezdek a hatodik irányelv 1978. évi átültetése előtt a szóban forgó tagállamban hatályban lévő nemzeti [HÉA]-szabályok alapján nem tartoztak a [HÉA] hatálya alá, b) a levonás kizárására vonatkozó nemzeti jogszabályok nem változtak a hatodik irányelv átültetésével, és c) kizárólag amiatt váltak az étkezdet üzemeltető vállalkozások számára relevánssá a levonási jog kizárására vonatkozó rendelkezések, hogy a hatodik irányelv átültetése során [HÉA]-kötelessé tették az ilyen étkezdeket?

3) A levonási jogból való kizárás a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése értelmében „fenntartottnak” minősül-e, ha a hatodik HÉA-irányelv 1978. évi átültetésétől 1999-ig az alapügyekben érintett közigazgatási gyakorlat eredményeként fennállt a szóban forgó kiadások utáni HÉA levonásának joga?

4) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a rendelkezés hatálya alá tartozik az értekezlet alkalmával az üzleti partnereknek a vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés?

5) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a rendelkezés hatálya alá tartozik az értekezlet alkalmával az alkalmazottaknak a vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés?”

30. Írásbeli észrevételeket a Danfoss, Dánia és a Bizottság terjesztett elő, és a tárgyaláson mindegyikük, valamint az AstraZeneca is előadott szóbeli érvelést.

Értékelés

31. A nemzeti bíróság első három kérdésének mindegyike a következő átfogó kérdés különböző vonatkozásait érinti: „A felvázolt körülmények között jogszerűen tagadhatja-e meg Dánia a vállalkozás étkezdéjében az értekezlet alkalmával az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak ingyenesen nyújtott étkeztetés után előzetesen felszámított HÉA levonását?” A központi kérdés tehát az, hogy *azelőtt* *zetesen felszámított adó levonható-e*.

32. Hasonlóképpen, a két utolsó kérdés is az alábbi fő kérdés két különböző megközelítése: „Saját célú felhasználásnak minősül-e az ilyen étkeztetés nyújtása?” A központi kérdés tehát az, hogy *a fizetendő adó utólag felszámítható-e?*

33. Úgy vélem, hasznosabb a két fő kérdést tárgyalni (mégpedig fordított sorrendben), megfelelő figyelmet fordítva a feltett konkrét kérdésekre is. Először is azonban elengedhetetlennek tartom számomra azon keret vizsgálata, amelyen belül az érintett rendelkezések érvényesülnek, mivel az a köztük levő kapcsolatot is némileg megvilágítja.

A rendelkezések érvényesülésének keretei

34. A HÉA-rendszer egyik alapelve az, hogy az adóterhet a végső fogyasztáskor, és csak akkor kell viselni. Addig az időpontig - jóllehet az adó minden szakaszban kivetésre kerül - a levonási rendszer arra irányul, hogy az adóztatás a termelésben és a forgalmazásban részt

vevő összes adóalanyra nézve semleges hatású legyen. Mindegyikük csupán továbbítja a fogyasztóira kivetett HÉA összegeket az adóhatóság felé, miután levonta a beszállítóinak kifizetett összegeket(13).

35. Amennyiben tehát a HÉA az adóalany által adóköteles szolgáltatásnyújtások céljára beszerzett áruk és szolgáltatások után a beszállítóknak megfizetésre került, a levonási jog alapvető és általános. A fizetendő adó a nélkül történő kivetése, hogy az elzetesen felszámított adó levonására lehetőség lenne, olyan halmozott, többfázisú adó kivetését jelentené, amelynek a kiváltása a közös HÉA-rendszer egyik alapvető célja(14). Az adóztatás és a levonások ezen alapvető rendszerétől való bármilyen eltérést - mint általában a fő szabálytól való eltéréseket - megszorítóan kell értelmezni(15).

36. Nem kétséges, hogy a leggyakoribb példát a hatodik irányelv 13. cikke alapján HÉA-mentes szolgáltatásnyújtások képezik. Az ilyen szolgáltatásnyújtások céljaira történő beszerzések HÉA-ja nem vonható le. Ez egyszerre azért van így, mert nincs olyan - akár potenciálisan, elméletileg vagy virtuálisan fizetendő adó(16) -, amelyből az elzetesen felszámított adót le lehetne vonni. Ezen indok - a fizetendő adó hiánya - miatt nem lehetett levonni a vállalkozások étkezdéi által igénybevett szolgáltatások elzetesen felszámított adóját Dániában az eltt, hogy az általuk nyújtott szolgáltatások 1978-ban a HÉA hatálya alá kerültek volna.

37. Mindazonáltal a jelen ügy az általános szabálytól való eltérés két másik típusát érinti: a saját célú felhasználást (az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése), valamint a luxus- és ahhoz hasonló jellegű kiadásokat (a 17. cikk (6) bekezdése). A két rendelkezés különböző helyzetek kezelésére különböző mechanizmusokat alkalmaz. Álláspontom szerint ezek kölcsönösen kizárják egymást.

38. Először is, ami az érintett helyzetek típusait illeti, az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése arra vonatkozik, amikor egy adóalany az üzleti célú árukat vagy szolgáltatásokat „általában vállalkozásidegen célokra” használja fel, a 17. cikk (6) bekezdése pedig olyan kiadásokra, amelyek „az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás[ok] [...], mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek”. Igaz, a megfogalmazás nem annyira egyértelmű, hogy ne hagyna teret az eltérő értelmezéseknek, és a 17. cikk (6) bekezdése második albekezdésének hatályára sem kifejezetten vonatkozik ugyanolyan korlátozás, mint az első albekezdésére. Mindazonáltal nem ésszerűtlen az 5. cikk (6) bekezdését és a 6. cikk (2) bekezdését úgy értelmezni, hogy azok az adóköteles üzleti céloktól *teljesen* idegen célú felhasználásra terjednek ki, a 17. cikk (6) bekezdését pedig úgy, hogy az olyan célú felhasználásokra vonatkozik, amelyek bár üzleti érdekeket szolgálnak, nem kapcsolódnak *szorosan* az üzleti tevékenységhez. Meg kell jegyezni azt is, hogy az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése az áruk és szolgáltatások tényleges felhasználására összpontosít, míg a 17. cikk (6) bekezdése lehetővé teszi, hogy bizonyos típusú kiadásokat meghatározott célokra fordítottak lehessen tekinteni.

39. A következő példa ezt a különbséget világosabbá teheti. Ha az építési vállalkozó néhány alkalmazottját arra utasítja, hogy saját házáat az istállójának alapanyagait felhasználva beépítsék ki, ez ténylegesen az üzleti erőforrásoknak a vállalkozás céljaitól meglehetősen idegen célokra történő felhasználása, ami az 5. cikk (6) bekezdésének, valamint a 6. cikk (2) bekezdésének hatálya alá esik. Ha ugyanez a vállalkozó potenciális ügyfelét egy háromcsillagos vendéglőben konyhaművészeti fogásokkal, kiváló borokkal és ritkaságszámú menükkel rögzítve vendégeli meg, az bizony jelentős forgalmat generálhat, tehát szakmai céljait

szolgálja, de az élvezeti elemet is jelenlétnek kell tekinteni, és az a 17. cikk (6) bekezdésének hatálya alá esik, függetlenül attól, hogy sor került-e valamilyen szerződés aláírására, és hogy valóban jólesett-e a feleknek az étel.

40. Másodszor és legfőképpen egyértelmű különbség van az alkalmazott mechanizmusok között. A 17. cikk (6) bekezdése az *elzetesen felszámított adó levonásának jogából való kizárást* teszi lehetővé, míg az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése a *fizetendő adó kivetéséről* rendelkezik *abban az esetben, amikor az elzetesen felszámított adó levonható.*

41. Az utóbbi tekintetben igaz, hogy az elzetesen felszámított adó levonhatósága csak az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése a) pontja alkalmazásának kifejezett feltétele, de úgy vélem, az szükségszerűen érvényes a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontjára is. Utóbbi rendelkezés azt lényegében azért nem tartalmazza kifejezetten, mert az első sorban az alkalmazottak által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, és az alkalmazottakra (bér formájában) fordított kiadások nem viselnek HÉA-terhet. Amennyiben azonban valamely összetett ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősül(17), úgy a felhasznált áruk természetesen a HÉA hatálya alá esnek. Az adóalap pedig a 6. cikk (2) bekezdésében hivatkozott minden szolgáltatás esetén „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása” (a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja). Azon szolgáltatásnyújtások költségeinek bevonása ebbe az adóalapba, amelyek esetében az elzetesen felszámított adó nem volt levonható, nemcsak az 5. cikk (6) bekezdésének és a 6. cikk (2) bekezdésének teljes rendszerével lenne ellentétes, hanem a HÉA adóalanyszempontról érvényesülő semlegességének alapelveivel is.

42. Következésképpen a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése alapján történő adóztatás nemcsak a szolgáltatásnyújtás saját célú felhasználásként történő minősítésétől függ, hanem a költségtényező által viselt HÉA-teher levonhatóságától is. Így az összeegyeztethetetlen minden olyan levonási jogból való kizárással, amelyet a 17. cikk (6) bekezdése megengedhet.

43. Visszatérve az építési vállalkozó házában a kivetésről szóló példámhoz, bár a használt anyagok kapcsán elzetesen felszámított adót már levonták, most ugyanazon költségek – és a munkaerőre fordított költségek – alapján kell kivetni a felszámított adót, annak érdekében, hogy a vállalkozó a HÉA szempontjából (majdnem) ugyanolyan helyzetbe kerüljön, mint az a magánszemély, aki ugyanezeket az árukat és szolgáltatásokat veszi igénybe. Ha azonban a potenciális ügyfelét pazarul megvendégeli, egyszerűen nem jogosult arra, hogy levonja a HÉA-t a vendéglési számlából. Ismét a magánszemély fogyasztó helyzetében van, azonban eltérő mechanizmus révén. A HÉA mindkét esetben a végső fogyasztás szakaszában kerül véglegesen kivetésre. Azonban nyilvánvalóan elfogadhatatlan lenne, ha a vállalkozó akár az építési anyagai, akár a vendéglési számlája után nem vonhatná le a HÉA-t, és csak a HÉA újbóli megfizetésére lenne köteles ugyanazon összeg után, mint a saját célú felhasználás esetén.

44. Elengedhetetlen hangsúlyozni a két mechanizmus egymást kölcsönösen kizáró jellegét, mivel bizonyos jelek arra mutatnak, hogy a dán hatóságok szerint azok egyidejűleg alkalmazhatók. Annak eldöntése, hogy ezt a dán jogi szabályozás megengedi-e, a kérdést elterjesztő bíróság feladata, nekem azonban úgy tűnik, hogy ez a hatodik irányelvvel teljességgel összeegyeztethetetlen lenne.

45. Végül rámutatnék arra, hogy nem minden olyan kiadás van szükségszerűen kizárva a levonási jogból, amely részben, de nem teljesen szakmai célú. Csupán a luxuskiadások, a

szórakozási célú kiadások és a reprezentációs költségek vagy a nemzeti jog által a hatodik irányelv hatálybalépésekor el írt esetek(18) lehetnek kizárva. Más olyan kiadások, amelyek részben, de nem teljesen adóköteles szakmai célokat szolgálnak, levonási jogot vonnak maguk után, és uralkodó elemeiktől függően kell saját célú felhasználásnak, vagy pedig a vállalkozás adóköteles tevékenységeit szolgáló kiadásoknak minősülniük(19). Erre a szempontra térek most rá, a tagállami bíróság negyedik és ötödik kérdésével összefüggésben.

A negyedik és az ötödik kérdés: Saját célú felhasználásnak minősül-e az üzleti értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek és/vagy az alkalmazottaknak az étkezésekben ingyenesen nyújtott étkeztetés?

46. Előzetesen megjegyzendő, hogy bár a kérdést előterjesztő bíróság csak a 6. cikk (2) bekezdésére hivatkozik, és így feltételezi, hogy az étkezésekben nyújtott étkeztetés inkább szolgáltatásnyújtás, mint termékértékesítés, ez a minősítés minden egyes esetben az ügylet összes körülményétől függ. Ha az ügylet uralkodó eleme az ételek pusztán felszolgálása (a tárgyaláson például a Danfoss jogi képviselője rámutatott arra, hogy a szóban forgó ételek legalább némelyike az étkezdében készült és a tanácsstermekben felszolgált szendvicseket jelentette)(20), az 5. cikk (6) bekezdése lesz irányadó. Különbség tehető továbbá a 6. cikk (2) bekezdésének a) és b) pontja között attól függően, hogy a nyújtott szolgáltatások lényegében termékeknek (például mikrohullámú sütőknek) a hozzáférhető vételét jelentik, vagy „valódi” szolgáltatásokat, például ételek felszolgálását. E kérdéseknek a tényállás alapján történő eldöntése természetesen a nemzeti bíróság feladata annyiban, amennyiben a jogi elemzés szempontjából jelentések lehetnek; én pusztán a teljesség kedvéért említem meg őket.

47. Szerencsére az ügy e vonatkozásában a megkülönböztetésnek korlátozott gyakorlati jelentősége van. Amint arra a Bizottság rámutatott, a kért értelmezés különösen az „adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítése”, valamint a „vállalkozásidegen célok” fogalmakra vonatkozik, amelyek mindhárom rendelkezésben szerepelnek(21). A következőkben ezért az 5. cikk (6) bekezdését és a 6. cikk (2) bekezdését együttesen vizsgálom.

48. Amint a Bíróság a Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítéletében(22) megjegyezte, ezek a rendelkezések egyes értékesítéseket, amelyek esetében az adóalany tulajdonképpen nem kap ellenszolgáltatást, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közé sorolnak. Céljuk, hogy egyenlő bánást biztosítsanak mind a terméket vagy szolgáltatást a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára. Az 5. cikk (6) bekezdése és 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja megakadályozza, hogy az olyan adóalany, aki a vállalkozása céljaira vásárolt terméket terhel HÉA-t levonhatta, mentesüljön ezen adó alól, amikor ezt a terméket személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonja, ezáltal a termék vásárlásakor HÉA-t fizet végső fogyasztóval szemben jogtalan előnyben részesüljön. A hatodik irányelv (2) bekezdésének b) pontja hasonlóképpen megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól az adóalany olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek HÉA-t kell fizetniük.

49. A Bíróság mindazonáltal elismerte, hogy a szállásra, ételre, reprezentációra és szórakoztatásra fordított kiadás alkalmas arra, hogy szigorúan szakmai célokat szolgáljon, és hogy amennyiben ennek fennállta igazolható, és ez az adóköteles szolgáltatásnyújtások

költségtényezőjét jelenti, úgy a HÉA semlegességének elvével összhangban lehet segítséget kell adni az elzetesen felszámított adó levonására(23).

50. Erre tekintettel az üzleti partnereknek a naphosszat tartó üzleti értekezlet folyamán egy rövid szünet alatt (vagy szünet nélkül) ingyenesen felszolgált étkezdei ebéddel vagy tálca szendviccsel kapcsolatos költség feltehetőleg szakmai célokból merült fel – az éhség okozta kényelmetlenség és az egyéb ebédelési lehetőség keresésével járó idővesztés elkerülése érdekében, amelyek az értekezlet hatékonyságának csökkenését eredményeznék –, míg ez azon ingyenesen felajánlott ebéd költsége esetében, amelyet egy közeli vendéglőben a résztvevő saját költségére az értekezlet után elfogyaszthatna, kevésbé valószínű. Az elz esetéért lehet segítséget adhat az elzetesen felszámított adó - mint a vállalkozás adóköteles szolgáltatásnyújtásai költségtényezőjének - levonására, míg az utóbbit, amennyiben az elzetesen felszámított adót levonják, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének megfelelően saját célú felhasználásnak kell tekinteni.

51. A Bíróság azt is elismerte, hogy a munkáltató által az alkalmazottaknak ingyenesen nyújtott szolgáltatások bizonyos körülmények között a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének hatályán kívül eshetnek annak ellenére, hogy ezek általában inkább a munkavállalók személyes céljait szolgálják, és nem a munkáltató vállalkozását. Ez volt a helyzet az alkalmazottak otthona és munkahelye között a társaság járművel történő utazás esetén. A Bíróság rámutatott arra, hogy ha például változó munkahely esetében más megfelelő közlekedési eszközöket nehéz találni, a munkáltató szükségesnek láthatja, hogy maga gondoskodik az utazásról. Ebben az esetben az utazást nem „vállalkozásidegen célból” biztosítják(24).

52. Hasonló érvelés alkalmazható más termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra is. A munkavállalók többsége (bizonyos korlátozásokkal) szabadon megválaszthatja azt az öltözetet, amelyben munkát végez. Ennek beszerzése személyes szükségleteiket szolgálja. Ha a munkáltató a vállalkozása keretében beszerzett ruhát biztosít számukra, ez a vállalkozás eszközeinek személyes szükségletekre történő felhasználása, és így azt a HÉA szempontjából a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének megfelelően kell kezelni. Bizonyos munkavállalók azonban munkájuk jellege miatt kötelesek speciális egyenruhát vagy védőöltözetet viselni. Ha a munkáltató biztosítja az ilyen öltözetet, azt vállalkozásához kapcsolódó célokból teszi.

53. Hasonlóképpen, az étel és ital alkalmazottak részére történő, ingyenes biztosítása rendszerint nem része a munkáltató üzleti tevékenységének. Az étel és az ital rendszerint a munkavállaló személyes szükségleteit szolgálja. Az evéssel és ivással kapcsolatban általában ahhoz hasonló döntést hozhatnak, hogy milyen ruhát viseljenek, vagy hogy milyen járművel utazzanak az otthonuk és a munkahelyük között. Létezhetnek azonban olyan körülmények, amelyek között a munkából eredő kötelezettségek megfosztják a munkavállalót a választástól, és arra kényszerítik például, hogy munkahelyén (a vállalkozásánál) azokkal az üzleti partnerekkel, akikkel találkozik, vagy azon más munkavállalókkal, akikkel együtt valamilyen képzésen vesz részt, olyan ételt fogyasszon el, amely az ízlésének nem teljesen felel meg. Ilyen körülmények között a munkavállalónak speciális követelményeknek kell megfelelnie, amelyek elsősorban a munkáltatója vállalkozásának érdekeit szolgálják, nem pedig az ő személyes szükségleteit. A munkáltató által ingyenesen biztosított étkeztetést ezért nem lehet saját célú felhasználásként kezelni.

54. Természetesen a nemzeti bíróság feladata az alapeljárásban annak eldöntése, hogy az étkezdékben ingyenesen nyújtott étkeztetés vagy ott felszolgált tálca szendvics mind az üzleti partnerek, mind az alkalmazottak tekintetében ténylegesen a vállalkozás céljait szolgálja-e, vagy pedig a címzettek személyes szükségleteit, de - amint arra a Bizottság rámutat - az elzetes döntéshozatalra utaló határozat utalásai mind az elbbi eset fennállását sugallják.

Az első három kérdés: Dánia jogszerűen alkalmazhatja-e a levonási jog kizárását a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alapján?

55. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy fenntartsanak minden olyan, a levonási jogból való kizárást, amely „az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel”.

56. A kérdést előterjesztő bíróság első három kérdésének lényegi problémája ezért az, hogy a levonási jogból való kizárást a) dán nemzeti jogszabály b) a hatodik irányelv hatálybalépésekor írta-e elő. Logikailag azonban e két kérdést fordított sorrendben kell vizsgálni.

Mikor lépett hatályba a hatodik irányelv?

57. Az „ezen irányelv hatálybalépése idején” kifejezés meglehetősen pontatlan. Több újabb keletkezett irányelvtől eltérően a hatodik irányelv nem tartalmazza a hatálybalépésének időpontját meghatározó rendelkezést. A „hatálybalépés” időpontját a Szerződés irányadó rendelkezésének megfogalmazásából sem lehet teljes bizonyossággal meghatározni. Annak idején az EGK-Szerződés 191. cikkének második bekezdése kimondta: „Az irányelvekről és a határozatokról értesíteni kell a címzettjeiket, és azok az értesítéssel lépnek hatályba.” De az időpont, amelyetől az irányelv hatályba lép („takes effect”), ugyanaz-e, mint amiktől az hatályos („enters into force”)? Az EK 254. cikk jelenleg kétfajta irányelv „hatálybalépésére” vonatkozóan határoz meg időpontot, azonban az egyéb irányelvekkel kapcsolatban fenntartja azt a szabályt, hogy azok „az értesítéssel lépnek hatályba”. Ez szándékolt jelentésbeli megkülönböztetést jelezhet, bár a Szerződés nem ad támpontot arra vonatkozóan, hogy e megkülönböztetés miben állhatna.

58. Két körülmény is arra utal, hogy az irányadó időpont tulajdonképpen a tagállamok általi átültetésre előírt határidő (amely eredetileg 1978. január 1-je, majd Belgium és az Egyesült Királyság kivételével minden tagállamban 1979. január 1-je volt(25)), nem pedig a hatálybalépés valamely más időpontja.

59. Először is maga a Bíróság állapította meg, hogy a szóban forgó időpont, legalábbis Franciaország tekintetében (amely Dániához hasonlóan részesült az átültetés határideje meghosszabbításának előnyében) 1979. január 1-je(26).

60. Másodszor, a 2006/112/EK irányelv 176. cikkének második bekezdése, amely a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének újrafogalmazott változata, az „1979. január 1-jén” szöveggel, a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében pedig „a csatlakozás időpontjában” szöveggel váltja fel az „ezen irányelv hatálybalépése idején” kifejezést.

61. Ezt a megközelítést azonban nehezen tartom elfogadhatónak.

62. Az irányelvek jellegéből következik, hogy hatálybalépésük időpontja rendszerint nem azonos az átültetésük határidejeként meghatározott dátummal. Az irányelv az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező, azonban a forma és az eszközök megválasztását a nemzeti hatóságokra hagyja. Az esetek túlnyomó többségében, beleértve a hatodik irányelvet is, ez azt követeli meg a tagállamoktól, hogy vizsgálják felül, és az irányelvhez igazítsák jogszabályaikat és közigazgatási gyakorlatukat(27). Mivel ez a folyamat időigényes, szükségszerűen magában foglalja azt az időtartamot, amely alatt a tagállamok kötelesek a szóban forgó célra törekedni, azonban még nem kell elérniük azt. A tagállamokat mindaddig nem lehet arra kötelezni, hogy a cél felé haladjanak – és ne távolodjanak attól(28) –, amíg valamely kezdő időpont folytán (akár a hatályosulás kezdetének [„taking effect”], akár hatálybalépésnek [„entering into force”] nevezzük) az irányelv alkalmazandóvá nem válik. Továbbá csak az átültetés határidejének leteltével kérhető számon a tagállamtól, hogy nem tett-e eleget a cél elérésére vonatkozó kötelezettségének(29).

63. Nem vitás, hogy az értesítés időpontjától kezdődően a tagállamok kötelesek lépéseket tenni a hatodik irányelv által megkövetelt harmonizációnak a jogszabályaikban és közigazgatási gyakorlatukban való elérése érdekében. Ettől az időponttól kezdődően nem fogadhatnak el olyan intézkedéseket sem, amelyek komolyan veszélyeztetik az elért célt(30). Az előzetesen felszámított adó levonhatóságának a 17. cikk (2) bekezdésében kimondott alapelve, valamint a 17. cikk (6) bekezdésének „standstill”-klauzulája szerinti, korlátozott eltérés (amelyet, mint olyat, szorosan kell értelmezni) fényében számomra úgy tűnik, hogy a hatálybalépés után, de az átültetési határidő lejártát megelőzően szükségképpen tiltott volt a levonási jogból való bármilyen, új kizárás bevezetése.

64. Következésképpen azon az állásponton vagyok, hogy a hatodik irányelv hatálybalépésének időpontja a 17. cikk (6) bekezdése szempontjából a tagállamok értesítésének időpontja, nevezetesen 1977. május 23-a volt(31), és a „standstill”-klauzula hatálya csak a levonási jogból való, ebben az időpontban elért kizárásokra terjedhet ki.

65. Tudatában vagyok annak, hogy ez azt jelenti, hogy a Bíróság tévedett, amikor Franciaország számára irányadó időpontként 1979. január 1-jét állapította meg, továbbá, hogy a 2006/112/EK irányelv valójában módosította a „standstill”-klauzulát.

66. Az előbbi vonatkozásban megjegyzem, hogy az általam is ismert ítéletekben(32) a Bíróság nem indokolta meg, hogy a hatálybalépés időpontja miért 1979. január 1-je. Továbbá úgy tűnik, hogy ezen ügyek végkimenetelét vagy értékelését nem érintette volna, ha a hatálybalépés időpontja 1977. május 23-a lett volna. Mindazonáltal, mivel a jelen ügy bizonyos mértékben a HÉA-ra vonatkozó dán szabályozásban az e két időpont között végbement változásokat érinti, immár indokoltnak tűnhet, hogy a Bíróság pontosítsa álláspontját, függetlenül az általam végzett elemzés helyességétől.

67. Ami a második felvetést illeti, úgy tűnik számomra, hogy a „standstill”-klauzula hatálya alá nem tartozó, és így jogszertlenül kizárás 2006-ig történt fenntartása nem tehető a 2007-ben hatályba lépő módosítás révén visszaható hatállyal jogszerűvé. Ha pedig az 1977 és 2006 között jogszertlenül volt, véleményem szerint nem lehet azt mondani, hogy a *fenntartás* (egy 1977 előtti időszakra vonatkozóan) 2007 óta jogszerű lenne. Ha azonban elemzésem helyes, a 2006/112/EK irányelv 176. cikkének értelmező módosítása segítségül hívható.

A levonási jogból történő nemzeti kizárásról az irányadó időpontban rendelkeztek, ezért az olyanoknak tekinthető, amelyet azt követően fenntartottak?

68. Először is fontos szem előtt tartani, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése csak arra jogosítja fel a tagállamokat, hogy a levonási jogból való, meglévő kizárásokat fenntartsák, és ez olyan rendelkezés, amelyet megszorítóan kell értelmezni(33).

69. A meglévő kizárások fenntartásának fogalma az irányadó időpontban fennálló status quo fenntartását jelenti. A Bíróság azonban megállapította, hogy amennyiben a hatodik irányelv hatálybalépését követően valamely tagállam úgy módosítja szabályozását, hogy az alkalmazandó kizárások hatályát szűkíti, és így az közelebb kerül a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében lefektetett általános levonási rendszerhez, úgy ez a szabályozás a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdésének meghatározott eltérés körébe tartozik(34). Ellenkező esetben, amennyiben egy módosítás az alkalmazandó kizárások hatályát kiterjeszti, és így eltér az irányelv céljától, az nem tartozik a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdésében meghatározott eltérés körébe, így sérti a 17. cikk (2) bekezdését(35).

70. E két állítás együttes értelmezéséből – tekintettel a 17. cikk (6) bekezdése második albekezdése megszorító értelmezésének szükségességére – az következik, hogy amennyiben valamely tagállam olyan kizárás hatályát szűkítette, amely a hatodik irányelv hatálybalépésekor alkalmazandó volt, ezután már nem térhet vissza az azt megelőző status quohoz. Más szóval, ha már egyszer közelítette szabályozását az irányelv általános levonási rendszeréhez, ezután már nem fordulhat vissza, és nem térhet el a rendszertől.

71. Ha a hatodik irányelv – álláspontommal egyezően – 1977. május 23-án lépett hatályba, az a kérdés merül fel, hogy a most alkalmazni kívánt kizárás valóban fennállt-e ezen időpontban, tekintettel arra, hogy arról – a nemzeti bíróság által ismertetett és a felek által nem vitatott nemzeti szabályozásnak megfelelően – egyrészt nemzeti jogszabály kifejezetten rendelkezett, másrészt azonban a szóban forgó szolgáltatásnyújtások fajtáira tekintettel semmilyen hatást nem tudott gyakorolni, mivel ezeket a szolgáltatásnyújtásokat nem terhelte olyan HÉA, amelyből a levonás lehetséges lett volna.

72. Mindazonáltal szerintem a jelen ügy szempontjából szükségtelen ezt a rejtélyt megoldani. Az akkor lett volna szükséges, ha az előzetes döntéshozatal iránti kérelem olyan szolgáltatásnyújtásokra vonatkozott volna, amelyek a hatodik irányelv hatálybalépésekor adómentesek voltak, de később egyszerűen adókötelesekké váltak, amiből kifolyólag az adómentességből való, addig nyugvó kizárás aktívvá vált volna. Azonban a kérelem nem ilyen esetre vonatkozik. A kérelem tárgyát olyan szolgáltatásnyújtások képezik, amelyek 1977. május 23-a után váltak adókötelesekké, azonban a velük kapcsolatos levonási jog azonnal gyakorolhatóvá vált.

73. Következésképpen a kizárás vagy nem létezett a hatodik irányelv hatálybalépésekor, mivel semmilyen hatást nem tudott kifejteni, és azután nem is volt bevezethető, vagy pedig létezett abban az időpontban, ám a vállalkozások étkezdeiben nyújtott étkeztetések később – az 1978 novemberében bevezetett közigazgatási gyakorlat révén – kikerültek a hatálya alól, mely esetben ez utóbbi hatályt később nem lehetett úgy kiterjeszteni, hogy ismét kiterjedjen a szolgáltatásnyújtásokra.

74. E tekintetben az a tény, hogy a levonásra a közigazgatási gyakorlat jogosított fel, nem pedig jogalkotási aktus, nem lényeges. Amint azt a Bíróság megjegyezte, „a »nemzeti jogszabály« kifejezés a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában nem kizárólag a szűk értelemben vett jogalkotási aktusokra vonatkozik,

hanem az érintett tagállam közigazgatási aktusaira és a hatósági szervei által követett közigazgatási gyakorlatra is.”⁽³⁶⁾

75. Ha - álláspontommal ellentétben - a hatodik irányelv 1979. január 1-jén lépett hatályba, a helyzet még egyszer bb. Abban az id pontban az említett közigazgatási gyakorlat folytán az étkezdékben biztosított étkezés már teljes kör jogosultságot adott az el zetesen felszámított adó levonására. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alapján a kés bbiekben a nemzeti szabályozásba a levonási jogból való semmilyen kizárás nem volt bevezethet .

Véggövetkeztetések

76. A fenti megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság a Vestre Landsret kérdéseire a következő válaszokat adja:

– A negyedik kérdésre: a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének és/vagy 6. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik az üzleti partnereknek az adóalany vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés abban az esetben, ha az étkeztetés els sorban vállalkozásidegen célokat szolgál. Az ilyen szolgáltatásnyújtások azonban alkalmasak arra, hogy els sorban szakmai célokat szolgáljanak, különösen, ha azoknak az értekezletnek a hatékonyságát hivatottak javítani, amelyeken a szolgáltatásnyújtások címzettjei vesznek részt; az ilyen esetek nem tartoznak az említett rendelkezések hatálya alá.

– Az ötödik kérdésre: ugyanezen rendelkezések hatálya alá tartozik a munkavállalónak az adóköteles vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés abban az esetben, ha az étkeztetés els sorban a munkavállaló személyes szükségleteit szolgálja. Az ilyen szolgáltatásnyújtások azonban alkalmasak arra, hogy els sorban a munkáltató vállalkozásának céljait szolgálják, különösen, ha a munkavállalót az üzleti követelmények arra kényszerítik, hogy ne úgy válasszon, és ne olyan ételt fogyasszon, amelyben egyébként kedvét lelte volna; az ilyen esetek nem tartoznak az említett rendelkezések hatálya alá.

– Mindazonáltal a szolgáltatásnyújtások csak abban az esetben tekinthet k a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és/vagy 6. cikkének (2) bekezdése értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek, ha az adóalapba tartozó termékek vagy szolgáltatások után megfizetett HÉA teljesen vagy részben levonható.

– Az els három kérdésre: a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alapján valamely tagállam akkor sem tarthatja fenn a levonási jogból való kizárást olyan kiadás tekintetében, amelyre vonatkozóan a levonási jogot az irányelv hatálybalépésének id pontjában a közigazgatási gyakorlat elismerte, ha nemzeti jogszabály elméletileg rendelkezett a kizárásról. Az a tagállam, amelyben az irányelv hatálybalépését követ en bizonyos kiadásokra engedélyezték a HÉA levonását, a kés bbiekben akkor sem zárhatja ki ugyanezen kiadásokat a levonási jog köréb l, ha az irányelv hatálybalépésekor ilyen kizárásról rendelkezett.

¹ – Eredeti nyelv: angol.

[2](#) – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i többször módosított 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23–62. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). Ezt 2007. január 1-jei hatállyal felváltotta a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), amelynek célja az alkalmazandó rendelkezések világos és ésszerű átdolgozott szerkezetben és szövegezésben történő bemutatása, elviekben anélkül, hogy ez tartalmi változtatásokat eredményezne a meglévő jogszabályban (lásd a (3) preambulumbekendést). A 2006/112/EK irányelvre történő alábbi kereszt-hivatkozások ezért nem jelentik a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseinek szövegével való azonosságot.

[3](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját.

[4](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 73. cikkét.

[5](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének a) pontját.

[6](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 167. cikkét.

[7](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 16. cikkét.

[8](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 26. cikkét.

[9](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 74. és 75. cikkét.

[10](#) – Lásd a 2006/112/EK irányelv 176. cikkét.

[11](#) – A Danfoss, az alapeljárás egyik felperese azt állította (és ezen állítását nem vitatták), hogy a vendéglátók által nyújtott szolgáltatások a HÉA hatálya alá estek, tehát az elzetesen felszámított adóf szabály szerint levonható volt.

[12](#)– Megjegyzem azonban, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtások HÉA szempontjából történő kezelése a gyakorlatban kifejezetten azonosnak tekintendő azzal, amely a saját célra történő felhasználásuk figyelembevétele esetén lenne alkalmazandó.

[13](#) – Ezt az elvet a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv fekteti le (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.), jelenleg pedig a 2006/112/EK irányelv 1. cikkének (2) bekezdése tartalmazza.

[14](#) – Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott első tanácsi irányelv (8) preambulumbekendését.

[15](#) – Lásd például a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-81. o.) 58. és 59. pontját.

[16](#) – Szemben az olyan helyzetekkel, mint például a kivétel, a határon átnyúló szolgáltatásnyújtások, a nulla százalékos adókulcs alá tartozó szolgáltatásnyújtások vagy az olyan tervezett adóköteles szolgáltatásnyújtásra történő beszerzések, amelyek ténylegesen nem jönnek létre, amelyek akkor is levonásra jogosíthatnak, ha nincs olyan *tényleges* fizetendő adó, amelyből a levonást el lehetne végezni.

[17](#) – A termékértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból álló, összetett ügyleteket meghatározó elemeik alapján minősítik; lásd például a C-41/04. sz. Levob Verzekeringen ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 27. pontját.

[18](#) – E kategóriák az eredeti szándék szerint 1981 után nem lettek volna irányadóak – lásd a fenti 9. és 10. pontot, valamint az alábbi 62. és azt követő pontokat.

[19](#) – Ha a kiadások teljes mértékben az adómentes tevékenységeknek tulajdoníthatóak, nincs levonási jog (lásd a fenti 36. pontot), ha pedig részben az adómentes, részben az adóköteles tevékenységeknek tulajdoníthatóak, akkor a levonható hányadot a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése szerinti arányos rendszer határozza meg.

[20](#) – A C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 12–14. pontjában a Bíróság különbséget tett az elvitelre készített ételek és azon ételek között, amelyek esetében van „arra irányuló szolgáltatás, hogy az azonnali fogyasztást megfelelő környezetben kellemesebbé tegyék”; lásd a C-491/03. sz. Hermann-ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2025. o.) 18–28. pontját.

[21](#) – Analóg esetként lásd a Bíróság C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítéletének (EBHT 1997., I-5577. o.) 20. pontját.

[22](#) – A C-412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.) 23. pontja, amely hivatkozik a C-20/91. sz. De Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-2847. o.) 15. pontjára; a C-230/94. sz., Enkler ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4517. o.) 33. és 35. pontja; a C-258/95. sz., Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5577. o.) 25. pontja; a C-415/98 sz., Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.) 42. pontja, valamint a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.) 56. pontja.

[23](#) – Lásd a C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-7013. o.), különösen az 56–58. pontot.

[24](#) – Lásd a 21. lábjegyzetben hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 19–34. pontját.

[25](#) – Lásd a hatodik irányelv, illetve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1978. június 26-i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv (HL L 194., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.) 1. cikkét.

[26](#) – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben hozott ítélet 5. és 9. pontját, a C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4493. o.) 6. pontját és a C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4359. o.) 5. és 9. pontját.

[27](#) – Figyelemreméltó kivételt jelent a műszaki szabványok és szabályok terén történő információszolgáltatási eljárás megállapításáról szóló, 1998. június 22-i 98/34/EK parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 204., 37. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 20. kötet,

337. o.), amely a hatálybalépésére vonatkozóan meghatároz egy időpontot, az átültetésre vonatkozóan azonban nem: mivel pusztán a tagállamok által követendő értesítési eljárást írta elő, elvileg nem volt szükség belső jogszabályaiknak az irányelvhez történő hozzáigazítására.

[28](#) – A C-129/96. sz., Inter-Environnement Wallonie ügyben 1997. december 18-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-7411 o.), és az azon alapuló későbbi ítélkezési gyakorlat.

[29](#) – Lásd még Sacha Prechal: Directives in EC Law, Oxford EC Law Library, 2nd edition, 2004., 18. és azt követő oldalak.

[30](#) – A 28. lábjegyzetben hivatkozott Inter-Environnement Wallonie ügyben hozott ítélet 45. pontja.

[31](#) – Amint azt a Bizottság EUR-Lex adatbázisa megjelöli.

[32](#) – Hivatkozás a 26. lábjegyzetben.

[33](#) – Lásd a fenti 35. pontot, valamint a 15. lábjegyzetet.

[34](#) – A 26. lábjegyzetben hivatkozott C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22–24. pontja, a 15. lábjegyzetben hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 45. pontja.

[35](#) – A 26. lábjegyzetben hivatkozott C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 17–20. pontja, a Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 46. pontja.

[36](#) – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 49. pontja.