PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. április 22.[1]

1. A közös HÉA-rendszer, bár főszabály szerint meglehetősen egyszerű, a gyakorlatban – mint az jól ismert bárki számára, akinek foglalkoznia kell vele – bonyolult helyzeteket eredményezhet. Erre szolgáltat példát a jelen ügy.

2. Egy egyesült királyságbeli adójogi bíróság három kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyek az olyan helyzetnek a HÉA tekintetében történő helyes megítélésére vonatkoznak, amelyben a munkáltató lehetővé teszi munkavállalói számára, hogy munkabérük egy részét – készpénz helyett – kiskereskedelmi üzletláncokban felhasználható vásárlási utalványként kapják.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

3. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság által feltett kérdések a hatodik HÉA-irányelv[2] rendelkezéseire vonatkoznak. Mindazonáltal – miként azt maga a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte – e kérdések ugyanilyen módon feltehetők az újabb 2006/112/EK irányelv[3] megfelelő rendelkezéseire vonatkozóan is.

4. A hatodik irányelv 2. cikke[4] előírja:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

[…]”.

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – 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.)

3 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.)

4 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának.

5. A „Termékértékesítés” címet viselő 5. cikk a következőképpen szól:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.[…]”.

6. A „Szolgáltatásnyújtás” [5] címet viselő 6. cikk előírja:

„(1) Szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[…]

(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

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.

[…]”.

7. Ugyanazon hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke [6] a következőket írja elő:

„[…]

(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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]”.

5 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 26. cikke (1) bekezdésének.

6 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének.

B – *A nemzeti szabályozás*

8. Mivel a feltett kérdések csak az uniós jog rendelkezéseinek értelmezésére vonatkoznak, a kérdést előterjesztő bíróság nem szolgáltat részleteket a nemzeti szabályozásról. Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből és az előterjesztett észrevételekből az alábbiak következnek.

9. Általánosan a kiskereskedelmi üzletláncokban áruk vásárlását lehetővé tevő vásárlási utalványok (úgynevezett „retail vouchers") adójogi megítélése tekintetében az Egyesült Királyság szabályozása előírja, hogy a kiskereskedő – amely kibocsátja az utalványokat, és amelynél azok felhasználhatók – csak akkor köteles a HÉÁ-t felszámítani, amennyiben az utalványokat ténylegesen áruk megszerzésére használták fel.

10. Ha azonban az utalványokat – mint a jelen ügyben – a kiskereskedő közvetítőnek engedi át, aki később azokat harmadik személyeknek újra eladja, a kiskereskedő fel kell, hogy számolja a HÉÁ-t a közvetítőnek, jóllehet a kincstár részére csak akkor kell azt neki megfizetnie, amikor az utalványt felhasználják. Az utalványnak az ezt (azaz a közvetítőnek történt felszámítást) követő összes átruházása során fel kell számítani és szabályszerűen meg kell fizetni a HÉÁ-t.

11. Mindazonáltal az Egyesült Királyságban hatályos különös jogszabályi háttérnek – mint azt jeleztem – nincs semmilyen jelentősége az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása vonatkozásában.

II – A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12. Az alapeljárásban felperes társaság, az Astra Zeneca UK Limited (a továbbiakban: Astra Zeneca) a gyógyszeriparban tevékenykedő társaság. E társaság lehetővé teszi a munkavállalói számára, hogy munkabérük egy részét – készpénz helyett – meghatározott kiskereskedelmi üzletláncokban felhasználható vásárlási utalványként kapják.

13. A vásárlási utalványokat névleges értéküknél alacsonyabb értékben számítják be a munkavállalók bérébe. Például egy 10 GBP értékű vásárlási utalvány a bér részeként 9,5 GBP értékűnek minősülhet: az alkalmazott így 10 GBP értékben vásárolhat árukat, míg a béréből csak 9,5 GBP-t „költött".

14. Konkrétan a rendszer a következőképpen működik.

15. A kiskereskedő a vásárlási utalványokat meghatározott névértéken (például 10 GBP) bocsátja ki, és csökkentett áron (például 9 GBP) eladja egy közvetítő társaságnak. E társaság a maga részéről eladja az utalványokat az Astra Zenecának, amely azokat a névleges értéknél mindenképpen alacsonyabb áron (például 9,5 GBP) veszi meg. Majd az Astra Zeneca az utalványokat az e lehetőséggel élni kívánó munkavállalói bérének részbeni kifizetésére használja [7].

16. A kérdés, amely a felperes társaságot szembeállítja az Egyesült Királyság adóhatóságaival, és amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell válaszolnia, a bérként használt vásárlási utalványoknak a HÉA szempontjából történő megítélésére vonatkozik.

17. Az említett bíróságnak először meg kell határoznia, hogy az Astra Zenecának fel kell-e számítania saját munkavállalóinak a vásárlási utalványokban foglalt HÉÁ-t; abban az esetben, ha e felszámítás nem szükséges, tisztázni kell, hogy az Astra Zeneca levonhatja-e az általa előzetesen (amikor a közvetítőtől beszerezte az utalványokat) felszámított HÉÁ-t.

18. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1. Jelen ügy körülményei között, amikor a munkavállaló munkaszerződése alapján jogosult munkabérének egy részét vásárlási utalvány formájában igényelni, úgy értelmezendő-e a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdése (jelenleg a HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja), hogy ezen utalványnak a munkáltató általi rendelkezésre bocsátása a munkavállaló részére ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtást képez?

2. Ha az 1. kérdésre nemleges válasz adandó, úgy értelmezendő-e a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja (jelenleg a 26. cikk (1) bekezdésének b) pontja), hogy az előírja, hogy az utalványnak a munkaszerződés szerinti, a munkáltató által a munkavállaló rendelkezésére bocsátása szolgáltatásnyújtásnak tekintendő, amennyiben az utalványt a munkavállaló magáncélra használhatja fel?

3. Amennyiben az utalvány rendelkezésre bocsátása sem a 2. cikk (1) bekezdése értelmében vett ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásnak, sem a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak nem tekintendő, úgy értelmezendő-e a 17. cikk (2) bekezdése (jelenleg 168. cikk), hogy az lehetővé teszi a munkáltató számára az utalvány beszerzése és a munkaszerződésnek megfelelően a munkavállaló rendelkezésére bocsátása kapcsán felmerült HÉA visszaigénylését, amennyiben az utalványt a munkavállaló magáncélra használhatja fel?”

7 – Valójában az Astra Zeneca sohasem jut fizikailag az utalványok birtokába. Ő ugyanis csupán arra szorítkozik, hogy jelezze a közvetítő társaság felé, hogy mely munkavállalókhoz kell azokat megküldenie, és a közvetítő társaság foglalkozik a kézbesítéssel.

III – A Bíróság előtti eljárás

19. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2009. január 29-én érkezett a Bíróság Hivatalához. Az Egyesült Királyság és a Görög Köztársaság kormánya, valamint a Bizottság és az Astra zeneca, az alapeljárásban felperes társaság terjesztett elő írásbeli észrevételeket a Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján.

20. A 2010. március 11-én tartott tárgyaláson az Astra Zeneca, az Egyesült Királyság kormánya és a Bizottság terjesztette elő szóbeli észrevételeit.

IV – Előzetes észrevételek

21. Írásbeli észrevételeiben a Bizottság egy sor olyan megfontolást vetett fel, amelyek terjedelme – miként azt maga a Bizottság is elismerte – jóval túlmutat a kérdést előterjesztő bíróság kérdésein. A Bizottság különösen két kérdésben foglal állást.

22. Egyfelől a Bizottság nem ért egyet azzal, hogy a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátását szolgáltatásnyújtásnak minősítsék; azonban a kérdést előterjesztő bíróság – az alkalmazandó nemzeti szabályozás alapján – ezt a minősítést tényként kezeli. A Bizottság véleménye szerint épp ellenkezőleg, az utalványok rendelkezésre bocsátásának jellege az utalványok által biztosított jogok tárgyából következik: tehát az adott esettől függően lehet termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás.

23. Másfelől a Bizottság a vásárlási utalványokra alkalmazandó HÉA-mérték problémáját részletezte, amely utalványokat a vevő választásától függően általános HÉA-mértékű termékek és szolgáltatások, és eltérő HÉA-mértékű termékek és szolgáltatások megszerzésére is lehet fordítani. E körülményekre figyelemmel a Bizottság bírálja az Egyesült Királyságban alkalmazott rendszert, amely lehetővé teszi, hogy az utalványokra a körülmények alapján ésszerűen „adaptált” mértéket alkalmazzanak.

24. A Bizottság szerint ugyanis a szóban forgó rendszer nem tartja tiszteletben a HÉÁ-val kapcsolatos hatályos elveket, és ezért csak a nemzeti hatóságok által előterjesztett különös mentességi kérelem esetén lehetne esetleg elfogadni azt [8]. E felhatalmazás hiányában a

8 – A hatodik irányelv 27. cikke (és a 2006/112/EK irányelv 395. cikke) értelmében.

HÉÁ-t pontosan kell felszámítani, az utalványokkal vásárolt minden egyes termékre és szolgáltatásra vonatkozó adómérték figyelembevételével. A fenti elv alkalmazási nehézségei nem zárnák ki az elv jelen ügyben történő alkalmazását.

25. Mindazonáltal a jelen ügyben a Bizottság észrevételeit és érveit nem kell figyelembe venni a Bíróság elé terjesztett kérdések megválaszolásához.

26. Ami az eltérő HÉA-mértékkel adóztatott termékekre és szolgáltatásokra átváltható utalványokra alkalmazandó adómérték problémáját illeti, úgy tűnik, hogy az teljességgel idegen a jelen jogvitától: ha a Bizottság úgy tartja, hogy a problémának az Egyesült Királyság hatóságai által szolgáltatott megoldása összeegyeztethetetlen az uniós joggal, akkor a Bizottság kötelessége megindítani a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást ezen állammal szemben.

27. Ellenben kevésbé idegen a jelen ügy tárgyától, ugyanakkor nem lényegbevágó, a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátása jellegének (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás?) általános problémája.

28. Mint azt láthattuk, a Bizottság az utalványok jellegét konkrét felhasználási módjukra vezeti vissza. Tehát ha az utalványokat szolgáltatások vásárlására használják, akkor az utalványok rendelkezésre bocsátása is szolgáltatásnyújtásnak fog minősülni a HÉA tekintetében. Ha azonban az utalványokat termékek vásárlására használják, akkor maga az utalványok rendelkezésre bocsátása is termékértékesítésnek minősülne.

29. Számomra nem meggyőző a Bizottság gondolatmenete. Többek között lehetetlennek tűnik számomra egyébként is a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátását termékértékesítésnek tekinteni, még abban az esetben is, ha az utalványokat később termékek vásárlására fordították.

30. Gondoljuk most végig azt az esetet – amely a jelen ügy összefüggésében tipikusnak tekinthető –, amikor az utalványt termékek (például egy ruha vagy egy óra) vásárlására használják fel. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az utalványoknak a munkáltató által a munkavállaló rendelkezésére bocsátása önmagában *nem keletkeztet azonnali rendelkezési jogot egy termék felett*, miként azt a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítés fennállásához megköveteli. Ugyanis *per definitionem csak az utalvány felhasználásának pillanatában* – azaz amikor a kiskereskedőnél egy termékre cserélik – történik meg azon termék pontos meghatározása, amelyre az utalvány jogosít.

31. Következésképpen az olyan vásárlási utalvány átruházása, mint az alapeljárásban szereplő, a HÉA tekintetében nem minősül termékértékesítésnek, hanem csak egy jövőbeli – és tárgyában meghatározatlan – termékekre és/vagy szolgáltatásokra vonatkozó jog átengedése. Ezért úgy vélem, hogy az ilyen utalványok rendelkezésre bocsátását szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni, figyelembe véve azt a tényt, hogy – a HÉA tekintetében – minden olyan tevékenység, ami nem termékértékesítés, szükségszerűen szolgáltatásnyújtás [9].

32. Az ítélkezési gyakorlat alátámasztja az álláspontomat. Ugyanis a Bíróság, bár egyértelműen megállapította, hogy a HÉA-szabályok értelmében termékértékesítésről lehet szó akkor is, ha tulajdon nem került alakszerűen átruházásra, ugyanakkor kiemelte annak szükségességét, hogy a termék megrendelőjének lehetősége legyen arra, hogy „a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak a tulajdonosa lenne” [10]. Azonban a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátása esetében az utalvány egyik személyről másikra történő átszállása (még) semmiféle jogokkal nem ruház fel egy meghatározott termékkel kapcsolatban.

33. Továbbá a Bizottság felvetéseinek követése azzal a következménnyel járna, hogy a termékek és szolgáltatások vásárlására egyaránt használható utalványok rendelkezésre bocsátását csak *ex post* – az utalványok termékekre vagy szolgáltatásokra történő átváltását követően – lehetne a HÉA tekintetében minősíteni. Nyilvánvalónak tűnik számomra, hogy az ilyen megoldás távolról sem ideális, és fennállhat annak a veszélye, hogy még bonyolultabbá teszi az utalványok rendelkezésre bocsátásának adójogi megítélését. Ez pedig azzal a gyakorlati következménnyel járhat, hogy visszaszorítaná a munkabér kifizetésének e sajátos formáját, amely viszont egyfajta szociális előnyt jelent a munkavállalók számára.

34. Mindazonáltal tény, hogy a jelen ügyben – eltekintve attól, hogy a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátása termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jellegűnek minősül – egyedül az fontos, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak választ adandó, *meghatározásra kerüljön, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátás adóköteles tevékenységnek minősül-e, vagy sem*. A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése ugyanis – mint azt láthattuk – a HÉA tekintetében különbségtétel nélkül adókötelesnek nyilvánítja a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás esetét is. Tehát nem szükséges a továbbiakban elidőznünk a Bizottság észrevételeinél, és áttérhetünk a három előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálatára.

9 – A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése.

10 – A C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-285. o.) 7. pontja; a C-185/01. sz. Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1317. o.) 32. pontja és a C-435/03. sz., British American Tobacco és Newman Shipping ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7077. o.) 35. pontja.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

A – *Bevezetés*

35. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság annak tisztázását kéri a Bíróságtól, hogy a vásárlási utalványoknak a munkáltató által a munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátása– a munkabér egy részének helyettesítéseként – ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtást képez-e.

36. Mivel – miként azt már jeleztem – az utalványok rendelkezésre bocsátásának termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jellege a jelen ügyben irreleváns, a kérdést akként lehet újrafogalmazni, hogy azzal a nemzeti bíróság a Bíróságtól azt tudakolja, vajon a fent említett rendelkezésre bocsátás ellenérték fejében végzett tevékenységnek minősül-e, és így – mint olyan – a HÉA-jogszabály hatálya alá esik.

37. Ha ugyanis HÉA-köteles ügyletről lenne szó, akkor az Astra Zeneca az utalványnak a munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátásakor köteles lenne felszámítani az – utalványért a munkavállaló bérének kiszámlázott összegébe beszámított – áthárított HÉÁ-t, majd ebből levonná azt a HÉÁ-t, amelyet az Astra Zeneca előzetesen fizetett annak a közvetítőnek, akitől az utalványokat szerezte.

38. Ha azonban a HÉA-szabályok hatályán kívül eső ügyletről lenne szó, akkor az áthárított HÉÁ-t nem kellene felszámítani. Ez felvethetné azon lehetőség kérdését – amely azonban, mint látni fogjuk, a harmadik kérdés tárgya –, hogy az Astra Zeneca visszaigényelje az előzetesen felszámított HÉÁ-t, az utalványok beszerzését a gazdasági tevékenysége folytatására fordított általános költségei közé sorolva.

39. A jelen ügyben észrevételeket előterjesztő felek véleménye megoszlott az első kérdésre adandó válasszal kapcsolatban. Egyrészről ugyanis a Bizottság és az Egyesült Királyság kormánya úgy véli, hogy az utalványoknak az Astra Zeneca által a munkavállalói részére történő rendelkezésre bocsátása ellenérték fejében végzett tevékenységet képez, és mint ilyen HÉA-köteles.

40. Ezzel szemben az Astra Zeneca és a görög kormány a kérdésre nemleges válasz adását javasolja, különösképpen arra a tényre figyelemmel, hogy a munkavégzési szolgáltatásért fizetett munkabér nem képez HÉA-köteles tevékenységet.

B – *Értékelés*

41. Logikai szempontból az alapeljárás tárgyát képező helyzetet a hatodik HÉA-irányelv értelmében két, egymással teljességgel ellentétes módon lehet értelmezni: arról a felek által javasolt két értelmezésről van szó, amelyeket a fenti pontokban már ismertettem. Mindkét értelmezés rendelkezik előnyökkel és hátrányokkal, és egyik sem nyilvánvalóan ellentétes az alkalmazandó uniós jogi rendelkezésekkel.

42. Mindazonáltal az az értelmezés, amely az utalványok rendelkezésre bocsátását a HÉA alkalmazási köréből kizárt tevékenységnek minősíti – véleményem szerint – néhány olyan hátránnyal rendelkezik, amelyek a Bizottság és az Egyesült Királyság kormánya álláspontját teszik elfogadhatóvá.

43. Először is megjegyzem, hogy a gyakorlatban csak akkor fogadható el az utalványok rendelkezésre bocsátását a HÉA alkalmazási köréből kizárt tevékenységnek minősítő értelmezés, ha különbséget teszünk azon esetek között, amikor a munkáltató az utalványok ellenértékeként pontosan annyit von le a munkavállaló béréből, mint amekkora összeget a munkáltató az utalványok beszerzéséért fizetett, illetve amikor az említett levonást úgy valósítja meg, hogy nyereségre tesz szert. A hivatkozott értelmezésnek a fenti két eset közül csak az elsőre kellene korlátozódnia. Ha ugyanis a munkaadó „nyereségre" [11] tenne szert, akkor az utalványnak a munkáltatóról a munkavállalóra történő átruházásakor hozzáadott érték, és ennek következtében adófizetési kötelezettség keletkezne a HÉA-szabályozás értelmében.

44. Más szóval: ha az Astra Zeneca és a görög kormány által javasolt értelmezést követjük, akkor a munkavállalók részére juttatott vásárlási utalványokat illetően – a HÉA tekintetében – annak alapján differenciált bánásmódot kellene javasolni, hogy a munkabérbe beszámított utalvány értéke megegyezik-e vagy sem azzal az értékkel, amelyet a munkaadó fizetett az említett utalvány beszerzésekor. Az első esetben (amikor a munkaadó által fizetett és a munkabérbe beszámított összeg megegyezik) az utalványok rendelkezésre bocsátása kívül esne a HÉA alkalmazási körén; a második esetben azonban (amikor a munkaadó által előzetesen fizetett összeg eltér a munkabérbe beszámított összegtől) az irányelv hatálya alá tartozna, és a munkaadónak fel kellene számítania a HÉÁ-t. A jelen ügyben körvonalazódó helyzet az első esetnek felel meg, mivel – miként az a tárgyaláson elhangzott – az Astra Zeneca pontosan annyit von le a munkavállaló béréből, mint amennyit ő fizetett a közvetítőnek. Azonban továbbra is tény, hogy az olyan értelmezés, amely mind az első, mind a második esetre alkalmazható,

11 – Így lehetne megítélni például azt, amikor a munkaadó jelentős kedvezménnyel szerzi be az utalványokat, és úgy dönt, hogy ennek csak egy részét ismeri el a munkavállaló javára (aki mindazonáltal az utalványokat névleges értéküknél alacsonyabb áron szerezné meg).

nem csupán egyszerűbb, de könnyebben is alkalmazható, mint az olyan megoldás, amely különbséget tesz a két helyzet között.

45. Másodsorban megjegyzem, hogy – egyébként összhangban a HÉA-rendszerrel, amelynek értelmében az adó a végső fogyasztóra hárul – gazdasági szempontból a HÉA végül mindenképpen a munkavállalót terheli. Ugyanis, amint azt az Astra Zeneca a tárgyaláson elismerte, *a munkavállaló bérébe beszámított utalvány összege már tartalmazza az utalványokért az üzletláncokban vásárolható termékekre vonatkozó HÉÁ-t.* Más szóval: a munkavállaló – a munkabéréből történő levonással – a kiskereskedőnél beszerzett termékek és/vagy szolgáltatások árát fizeti meg, amely ár már tartalmazza a HÉÁ-t. A HÉA-lánc végén álló utolsó fizetésről van szó, és a munkavállaló által befizetett HÉA értelemszerűen magában foglalja mind az utalvány első, a kiskereskedőtől a közvetítőnek történő átruházás során felszámított HÉA-t [12], mind a későbbi szakaszokban felhalmozódott – és kiváltképp a közvetítőnél keletkezett nyereségben foglalt – HÉÁ-t. Abban a pillanatban, amikor a munkavállaló/fogyasztó az utalvány felhasználása céljából elmegy a kiskereskedőhöz, egyszerűen csak át kell adnia magát az utalványt – amely tartalmazza a HÉÁ-t –, és cserébe megkapja a kívánt termékeket vagy szolgáltatásokat.

46. Ezzel kapcsolatban érdemes tisztázni, hogy a jelen ügy bonyolult HÉA-láncolata ellenére – amely a tárgyaláson vitát eredményezett – az adó megfizetése mindenképpen egységes marad. A kiskereskedőnél beszerezhető termékekkel vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos HÉA az utalvány részét képezi, és amikor a kiskereskedő azt – a termékek vagy szolgáltatások átruházása fejében – megkapja, gondoskodik a „kör bezárásáról", akként, hogy az államkincstárnak befizeti – a kiskereskedő által esetlegesen e tekintetben előzetesen fizetett összegek levonása után – az utalványoknak a közvetítő részére történt átruházásakor beszedett HÉÁ-t.

47. A 45. pont megállapításai két következménnyel járnak.

48. Egyrészről az a tény, hogy az utalványokba foglalt HÉÁ-t valójában a munkavállaló fizeti meg, a fentiekben leírt értelmezések közül azt teszi elfogadhatóbbá, amelyik az említett HÉA felszámítását írja elő. Ilyen módon elkerülhető az, hogy az egyébként is a munkavállalót terhelő adó „elenyészik", mivel egyfajta burkolt HÉÁ-vá változik.

49. Másrészről egyértelműnek bizonyul, hogy az Astra Zeneca számára önmagában

12 – Miként azt a 9–10. pontban láthattuk, a HÉA ezen részét – az Egyesült Királyságban hatályos rendszer értelmében – a kiskereskedő csak abban a pillanatban fizeti be az államkincstárba, amikor az utalványt termékek és/vagy szolgáltatások vásárlására használták fel. A rendszer e sajátossága – miként azt a Bizottság is megjegyezte a tárgyaláson – csak az adó befizetésének *időpontjára* van hatással, annak más vonatkozásaira azonban nem.

nem okoz semmiféle különösebb gazdasági nehézséget az a tény, hogy neki kell elszámolnia a munkavállalói részére átruházott utalványokba foglalt HÉÁ-t, mivel végső soron – a vonatkozó általános elveknek megfelelően – az adó a végső fogyasztóra, a munkavállalóra hárul [13].

50. Véleményem szerint tehát a munkabér egy részének vásárlási utalványokkal történő kifizetését HÉA-köteles tevékenységnek kell tekinteni.

51. Ezzel kapcsolatban először is figyelembe kell venni, hogy az Astra Zeneca alkalmazottai választhatják azt is, hogy a bérük egy részét nem vásárlási utalványokban kapják, hanem az – a hagyományosabb modell szerint – teljes egészében pénzben kerül kifizetésre. Tehát úgy lehet értelmezni az utalványok munkavállalók részére történő átruházását, mint a munkavállalók által egy meghatározott összegű készpénzkifizetés (a bér egy része, amelyhez készpénzben jutnának hozzá, ha nem kapnának utalványokat) cseréjére vonatkozó ügyletet.

52. A jelen ügyben tehát megvalósulnak mindazok a feltételek, amelyeket a Bíróság az ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtás fennállásának megállapításához meghatározott: különösen, van pénzben kifejezett ellenérték [14], amelyet ténylegesen termékek és szolgáltatások megszerzésének céljából kapnak [15]. Továbbá, ha elfogadjuk – miként én is teszem – azt az elképzelést, hogy az utalványoknak a munkavállalók részére történő átruházása szolgáltatásnyújtást valósít meg, akkor kétségtelenül közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között [16].

53. Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a Bíróság – igaz, csak közvetetten – már elismerte annak lehetőségét, hogy a munkavállaló bérének egy része úgy tekinthető, mint a munkavállaló által fizetett ellenérték a munkáltató által a munkavállaló javára annak fejében végzett tevékenységért [17].

13 – Abban az esetben, ha az Astra Zeneca a bérbe pontosan azt az összeget számítja be, amelyet ő fizetett az utalványokért, a társaságnak a HÉA elszámolásakor mindössze azt kell bizonyítania, hogy az előzetesen felszámított és az áthárított HÉA megegyezik, és semmit sem kell fizetnie az államkincstárnak. Abban az esetben, amikor a bérből levont érték nagyobb, mint a közvetítőnek ténylegesen fizetett összeg, az Astra Zeneca által befizetendő HÉA – amit egyébként minden esetben a munkavállalóra terhel – csupán ezen értékkülönbözetre vonatkozik.

14 – A 154/80. sz. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 13. pontja; a 230/87. sz. Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 16. pontja és a C-288/94. sz. Argos Distributors ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5311. o.) 17. pontja.

15 – Lásd a fenti lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket; a C-126/88. sz. Boots Company ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1235. o.) 19. pontját és a C-38/93. sz., Glawe-ügyben 1994. május 5-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-1679. o.) 8. pontját.

16 – A 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 12. pontja és a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5577. o.) 12. pontja.

17 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 16. pontját. Abban az ügyben a Bíróság megállapította, hogy a munkavállalók nem fizettek ellenértéket a munkáltatónak az utóbbi által a munkavállalói javára végzett szállítási szolgáltatásért, mivel a munkabér változatlan maradt akkor is, ha az alkalmazottak éltek a munkáltató által biztosított szállítási szolgáltatással, és akkor is, amikor nem. Ebből *a contrario* következik, hogy a munkabér egy része általában tekinthető HÉA-köteles tevékenység ellenértékének. Mindez azzal a feltétellel, hogy – miként az a jelen ügyben is igazolt – világosan meghatározható a munkabérnek az ellenértéket képező része.

54. Végezetül megjegyzem, hogy – követve az Astra Zeneca álláspontját, amely szerint nem HÉA-köteles a munkavállalók bérének vásárlási utalványokban történő kifizetése – a gyakorlatban az utalványokat egyenértékűnek kell tekinteni a készpénzzel, és a készpénz egyszerű „alternatívájaként" kell kezelni azokat. Véleményem szerint azonban ez a fajta egyenértékűnek tekintés nem alátámasztható. Egyrészről ugyanis a vásárlási utalványok – ellentétben a készpénzzel – nem használhatók fel bárhol, hanem csak az azokat kibocsátó kiskereskedőknél. Másrészről nem szabad elfelejteni, hogy általában kifejezetten pénzösszegért *cserébe* és közvetítőn keresztül ruházzák át az utalványokat – ahogyan a jelen esetben a kiskereskedőtől az Astra Zenecához juttatták azokat –, és így hozzáadott érték, valamint következésképpen HÉA-bevétel keletkezik; amely azonban a készpénz esetében nem merül fel.

55. A fent előadott érvek alapján ezért úgy gondolom, hogy kedvezőbb lenne a munkabér egy részének vásárlási utalványokkal történő kifizetését ellenérték fejében történő ügyletnek tekinteni, amelynek vonatkozásában a munkaadó köteles elszámolni a HÉÁ-t.

56. Ezért javasolom a Bíróságnak, hogy akként válaszoljon az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv értelmében a munkabérnek vagy egy részének az alapeljárásban szereplő módon vásárlási utalványokkal történő megfizetése HÉA-köteles tevékenységnek minősül.

VI – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

57. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság annak tisztázását kéri a Bíróságtól, hogy az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén a munkabér egy részének vásárlási utalványokkal történő kifizetése tekinthető-e a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésére visszavezethető tevékenységnek. Mint ismeretes, az említett rendelkezés az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat – amelyek tehát HÉA-kötelesek – egyenértékűnek tekinti az ellenérték nélkül végzett tevékenységekkel, mint amilyen különösen „az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás […] alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére".

58. Tekintetbe véve, hogy az első kérdésre igenlő válasz adását javaslom, nem szükséges a második megválaszolása. Ezért az alábbi megfontolásokat csupán feltételesen, arra az esetre fejtem ki, ha a Bíróság nem követné az első kérdésre általam javasolt megoldást.

59. Az irányelv jogalkotója – nyilvánvaló okból kifolyólag – elrendelte a HÉA megfizetését minden ellenérték nélkül tevékenységet végző jogalany vagy annak alkalmazottai javára végzett tevékenység után. Ez azt hivatott megelőzni, hogy az adóalany, aki általában a vállalkozása vagyona körébe vont eszköz vagy szolgáltatás megvásárlásakor az előzetesen felszámított HÉÁ-t le tudja vonni, mentesüljön a HÉA megfizetése alól, ha saját célra ezt az eszközt kivonja a vállalkozása vagyona köréből vagy szolgáltatást nyújt. Így elkerülhető, hogy az említett adóalany a szokványos végső felhasználóval szemben, aki az eszköz vagy a szolgáltatás megszerzésekor HÉÁ-t fizet, jogosulatlan előnyöket élvezzen [18].

60. A második kérdés vonatkozásában is csak a Bizottság és az Egyesült Királyság kormánya – még ha másodlagosan és vonakodva is – javasolja az igenlő válasz lehetőségét. Érvelésük a következőképpen foglalható össze: az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén úgy kell megítélni, hogy a munkáltató ingyenesen ruházta át a munkavállalóra a vásárlási utalványokat. Következésképpen a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésében foglalt szabályt kell alkalmazni.

61. Mindazonáltal számomra úgy tűnik, hogy még ha az első kérdésre nemleges válasz lenne is adandó, akkor sem esne automatikusan a 6. cikk (2) bekezdésének hatálya alá.

62. Meg kell ugyanis jegyezni, hogy a fent hivatkozott szabály két, egymástól független feltétel fennállása esetén alkalmazandó: először a szolgáltatás, az eszköz – vagy, ha figyelembe kívánjuk venni a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontjában foglalt tényállást, az áru – saját, vagy mindenesetre vállalkozásidegen célra történő felhasználása; másodszor az ügylet ingyenes jellege.

63. Ami mindenekelőtt ezt a második feltételt illeti, még az első kérdésre adandó esetlegesen nemleges válasz sem eredményezi annak fennállását. Ha esetleg az nyer megállapítást, hogy az utalványok átruházása nem képez HÉA-köteles ügyletet, ez nem jelenti szükségképpen azt, hogy ingyenesen hajtották végre. Különösen – miként azt láthattuk –, habár én nem hajlok erre a megoldásra, lehetséges úgy tekinteni, hogy az utalványok átruházása csak a munkabér kifizetésének egy módja, amely mint olyan, kívül esik a HÉA-szabályok hatályán. Mindazonáltal ebből nem következne az ügylet ingyenes jellege.

64. Különösképpen teljességgel nyilvánvalónak tűnik számomra – eltekintve az utalványok átruházásának jogi minősítésétől –, hogy

18 – A C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4517. o.) 33. pontja; 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 és a C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9549. o.) 46. pontja.

azokat nem „ajándékozták" a munkavállalóknak, hanem világosan meghatározott ellentételezései ez utóbbiak munkavégzési szolgáltatásának.

65. Következésképp, habár az utalványok végső rendeltetése nem vezethető vissza a vállalkozás valamely tevékenységére, mivel kétség kívül az alkalmazottak magánigényeit hivatottak kielégíteni [19], mindenesetre hiányzik a tevékenység ingyenességének feltétele [20].

66. Javasolom tehát, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést – amennyiben szükséges – annak megállapításával válaszolja meg a Bíróság, hogy a munkabérnek vagy egy részének vásárlási utalványokkal történő kifizetése nem képez a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásnak minősülő ingyenes tevékenységet.

19 – Ugyanis nincsen semmi kapcsolat az utalványokkal a munkavállalók által eszközölhető vásárlások és a cég tevékenységének munkáltató általi végzése között. E tekintetben továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlata megszorítóan értelmezi azokat a körülményeket, amikor kapcsolat áll fenn a cég tevékenységével. Lásd például a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 26. és 29. pontját és a fenti 18. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss-ügyben hozott ítélet 57–58. pontját.

20 – Csak egy rövid utalásra érdemes az a tény – miként az ítélkezési gyakorlat pontosította -, hogy tényleges ingyenességnek kell fennállnia: egy esetleges csökkentett vagy alacsonyabb ellentételezés jelenléte nem hasonlítható az ingyenességhez. Lásd a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.) 22–24. pontját.

VII – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

67. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdést többszörösen feltételes módon fogalmazta meg. Ebben annak tisztázását kéri a Bíróságtól, hogy az első két kérdésre adandó nemleges válasz esetén az Astra Zeneca levonhatja-e az előzetesen felszámított HÉÁ-t azzal az indoklással, hogy az utalványoknak az Astra Zeneca által a közvetítőtől történő beszerzése a cég általános költségének tekintendő.

68. Figyelembe véve az első kérdésre javasolt válaszaimat, a következő megállapítások ebben az esetben is csupán feltételes jelleggel, arra az esetre vonatkoznak, ha a Bíróság az első kérdésre az általam javasolttól eltérő választ adna.

69. Miként azt láthattuk, az Astra Zeneca szerint az első két kérdésre nemleges választ kellene adni, és a munkabér egy részének vásárlási utalványok által történő kifizetését ki kellene vonni a HÉA-rendelkezések hatálya alól. Az említett társaság azonban az utalványok beszerzését a cég működéséhez kapcsolódó általános költségnek tekinti: következésképpen az előzetesen megfizetett HÉÁ-t figyelembe lehetne venni, és le lehetne vonni az Egyesült Királyság államkincstárba befizetendő HÉA összetett kiszámításakor.

70. Az ilyen értelmezés nyilvánvaló előnyökkel járna az Astra Zeneca számára. Ugyanis amíg a HÉA esetleges, az utalványoknak a munkavállalók részére történő átruházásának pillanatában történő elszámolási kötelezettsége az előzetesen felszámított és az áthárított HÉA kiegyenlítését eredményezné [21], addig az utalványok munkavállalók rendelkezésre bocsátásának adómentes tevékenységgé minősítése és az előzetesen felszámított HÉA általános költségek közötti elszámolása adókedvezmény elérését tenné lehetővé a szóban forgó társaság számára.

71. Számomra azonban úgy tűnik, hogy nem fogadható el az Astra Zeneca álláspontja, még abban az esetben sem, ha a munkabér egy részének vásárlási utalványokkal történő kifizetését a HÉA hatályán kívül eső tevékenységként kellene megítélni.

72. Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az előzetesen felszámított HÉA levonási joga a nevezett adó mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható [22]. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy biztosítsa a semlegességet valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően, és így mentesítse a vállalkozót valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól [23].

73. Igaz, hogy a Bíróság elismerte a vállalkozó által a HÉA-mentes vagy ezen adó hatálya alá nem tartozó tevékenységek végzéséhez szükséges eszközök és/vagy szolgáltatások megvásárlásakor előzetesen megfizetett HÉA levonásának lehetőségét. Különösen azzal a feltétellel, hogy: i) a vállalkozó HÉA-köteles gazdasági tevékenységet végez; ii) az adómentes tevékenységek költségei a termékek végső árának alkotóelemei; és iii) azonnali és közvetlen kapcsolat van azon tevékenységek, amelyek után a HÉÁ-t befizették, és az adóalany gazdasági tevékenysége között [24].

74. Azonban a Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata valójában abból a feltételezésből indul ki, hogy gyakorlatilag az előzetesen felszámított HÉA levonásának el nem ismerése sértené a HÉA-semlegességet, és annak egy részének befizetését a végső fogyasztó helyett a vállalkozóra hárítaná [25].

21 – Kivéve azt az esetet – miként azt láthattuk –, amikor a közvetítőnek előzetesen fizetett összeg nem egyezik meg a munkavállaló béréből levont áthárított összeggel. Lásd e tekintetben a 13. lábjegyzetet.

22 – Lásd például a C-62/93. sz. BP Soupergas ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 43. pontját.

23 – Lásd a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. feburár 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját és a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.) 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

24 – Lásd a 465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4357. o.) 36–37. pontját. Lásd továbbá a C-29/08. sz. AB SKF ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10413. o.) 58–68. pontját, valamint ugyanazon ügyre vonatkozó, 2009. február 12-én ismertetett főtanácsnoki indítványomat, különösen annak 59–62. pontját.

25 – Lásd a 24. lábjegyzetben hivatkozott AB SKF ügyben hozott ítélet 66–67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

75. Azonban a jelen ügyben nem ilyen helyzet áll fenn.

76. Mint már a fentiekben megjegyeztem [26], az Astra Zeneca levonja a munkavállaló béréből azt *a HÉÁ-t tartalmazó* összeget, amelyet e társaság fizetett az utalványokért. Végső soron a munkavállaló fizeti meg – saját munkájával – az utalványokért vásárolt termékek HÉÁ-ját. Ezen adó tehát nem az Astra Zenecát terheli. Nincs tehát ok azon HÉA levonási jogának elismerésére, amely végső soron nem őt terheli.

77. Az utalvány ugyanis, mivel távolról sem képez olyan elemet, amelynek beszerzési ára beszámíthatna a vállalkozás általános költségeibe, a felszámított HÉÁ-val együtt közvetlenül a munkaadótól a munkavállalóhoz kerül, aki az ellenértékét pénzbeli munkabérének megfelelő csökkentésével „fizeti meg". Azokban az esetekben azonban, amikor a Bíróság elismerte az adómentes tevékenységek végzéséhez beszerzett termékek vagy szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát, ott a HÉA olyan – jellemzően tanácsadói – tevékenységekre vonatkozott, ahol az adó végül kétségkívül a vállalkozást terhelte [27].

78. Végezetül arról sem szabad megfeledkezni, hogy az adómentes tevékenységekhez felhasznált termékek vagy szolgáltatások utáni HÉA-levonási jog kivételes jellegű [28].

79. Javasolom tehát, hogy a harmadik kérdést a Bíróság – amennyiben szükséges – annak kimondásával válaszolja meg, hogy a munkáltató, aki – az alapeljárásban szereplő módon – vásárlási utalványokkal fizeti ki a munkavállalói bérének egy részét, nem vonhatja le az utalványok után előzetesen felszámított HÉÁ-t az utalványok beszerzését a cég általános költségei között elszámolva.

26 – Lásd a fenti 45. pontot.

27 – Lásd például a fenti 23. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyben, a 24. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-ügyben és a 24. lábjegyzetben hivatkozott AB SKF ügyben hozott ítéleteket.

28 – A C-4/94. sz., BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 23. pontja.

VIII – Végkövetkeztetések

80. Az előadott megfontolások alapján javasolom, hogy a VAT and Duties Tribunal, Manchester által előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdést a Bíróság annak megállapításával válaszolja meg, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer:

egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv, és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv értelmében a munkabérnek vagy egy részének az alapeljárásban szereplő módon vásárlási utalványokkal történő megfizetése HÉA-köteles tevékenységnek minősül.