

C?40/09. sz. ügy

Astra Zeneca UK Ltd

kontra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(a VAT and Duties Tribunal, Manchester [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk 1. pontja – Az »ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás« fogalma – Valamely vállalkozás által munkavállalói díjazásának keretében ez utóbbiak rendelkezésére bocsátott vásárlási utalványok”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóköteles ügyletek – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, 1) pont)

A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy vásárlási utalványoknak az ezen utalványokat a hozzáadottérték?adót is magában foglaló áron megszerz? vállalkozás által munkavállalói számára ez utóbbiak készpénzben történ? díjazásuk egy részér?l való lemondása fejében történ? rendelkezésre bocsátása e rendelkezés értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

Közvetlen kapcsolat áll fenn ugyanis a munkavállalók rendelkezésére bocsátott vásárlási utalványok és azon készpénzben kifejezett díjazás között, amelyr?l ez utóbbiaknak le kell mondaniuk e rendelkezésre bocsátás ellenértékeként, mivel ahelyett ugyanis, hogy készpénzben kapnák meg a teljes díjazásukat, azon munkavállalóknak, akik e vásárlási utalványokat választották, ezen utalványok fejében le kell mondaniuk e díjazásuk egy részér?l, mivel ezen ügylet az e lehet?séget választó munkavállalók el?nyalapjából történ? speciális levonásban testesül meg. Egyébiránt a munkáltató tényleges, pénzben kifejez?d? ellenszolgáltatást kap a vásárlási utalványok fejében, tekintve, hogy ezen ellenszolgáltatás munkavállalói készpénzben történ? díjazása egy részének felel meg. Továbbá az ezen utalványok rendelkezésre bocsátására vonatkozó hozzáadottérték?adó terhét azon munkavállalók viselik, akik ez utóbbi utalványokat kapják, mivel az a levonás, amely e rendelkezésre bocsátásból ered?en e munkavállalók díjazása tekintetében megvalósul, magában foglalja az utalványok árát, valamint az ezekre vonatkozó hozzáadottérték?adó egészét is.

(vö. 29–32., 35. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. július 29.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk 1. pontja – Az »ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás« fogalma – Valamely vállalkozás által munkavállalói díjazásának keretében ez utóbbiak rendelkezésére bocsátott vásárlási utalványok”

A C-40/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. január 29-én érkezett, 2009. január 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Astra Zeneca UK Ltd**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E., T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: N. Nanchev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. március 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Astra Zeneca UK Ltd képviseletében M. Conlon QC és D. Southern barristerek G. Salmond solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítője: N. Fleming QC,
- a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, I. Bakopoulos és V. Karra, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben, a f?tanácsnok indítványának a 2010. április 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapítás – sz?ló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának, 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdése b) pontjának és 17. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Astra Zeneca UK Ltd (a továbbiakban: Astra Zeneca) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között azon hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amely adónak e társaság annak okán vált alanyává, hogy munkavállalói számára munkabérük keretében vásárlási utalványokat juttatott.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja a következ?képpen rendelkezik:

„A [HÉA] alá tartozik:

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

4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

6 Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése el?írja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem min?sül termékértékesítésnek.”

7 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az ezen irányelv 28f. cikkéb?l következ? megfogalmazásában el?írja:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az

adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8 Az Astra Zeneca a gyógyszeripar ágazatában tevékenységet végző társaság.

9 E társaság nem HÉA-alany munkavállalói részére olyan munkabércsomagot kínál, amely egy „elnyalapnak” („Advantage Fund”; a továbbiakban: elnyalap) nevezett, fix éves részből áll, amely készpénzt, és adott esetben a munkavállalók által választott juttatásokat foglal magában, oly módon, hogy a munkavállaló által választott juttatás e munkavállaló elnyalapjából levonásra kerül.

10 E juttatások körében az Astra Zeneca munkavállalói számára meghatározott üzletekben felhasználható vásárlási utalványokat is kínál.

11 E vásárlási utalványok névértéke 10 GBP, azonban ezeket kisebb értékben (9,25 GBP és 9,55 GBP között) vonják le a munkavállalók elnyalapjából.

12 Az Astra Zeneca azon elvet alapul véve készítette el HÉA-bevallását, hogy az utalványoknak a munkavállalók rendelkezésére bocsátásakor nem kellett áthárított adóként HÉA-t felszámolnia, és nem volt jogosult az utalványok beszerzésével felmerült HÉA-t elzetesen felszámított adóként levonni.

13 Az Astra Zeneca ugyanakkor ezt követően azt állította, hogy mivel az utalványok beszerzési költségei az általános üzleti költségek közé tartoznak, jogosultnak kellene lennie az utalványok beszerzésével kapcsolatban elzetesen felszámított adó levonására, anélkül, hogy köteles lenne HÉA felszámítására az utalványnak a munkavállaló rendelkezésére bocsátására vonatkozóan, mivel e rendelkezésre bocsátás nem ellenszolgáltatás fejében történik.

14 Következésképpen, az Astra Zeneca biztosítási intézkedés iránti kérelmet nyújtott be a Commissionershez a szóban forgó utalványok beszerzése jogcímén elzetesen felszámított adó visszatérítése iránt.

15 E tekintetben a Commissioners először is úgy határozott, hogy az Astra Zeneca nem jogosult az utalványok beszerzésével kapcsolatban elzetesen felszámított adó levonására, mivel ezen utalványokat nem adóköteles ügyletek céljára használja fel.

16 Másodsorban, a Commissioners úgy határozott, hogy – alternatív megoldásként – az Astra Zeneca jogosult az utalványok beszerzésével felmerült elzetesen felszámított HÉA levonására, ez esetben azonban köteles az ezen utalványoknak a munkavállalók rendelkezésre bocsátására vonatkozó HÉA-t felszámítani, mivel a szóban forgó utalványokat ellenszolgáltatás, nevezetesen a munkavállaló elnyalapjából levont díj fejében szolgáltatják, illetve ezen utalványokat nem a vállalkozás céljaira használják fel. Ez utóbbi esetben, mivel a szolgáltatásnyújtás értéke megfelel a vásárlási utalványok rendelkezésre bocsátására vonatkozó költségnek, az Astra Zeneca köteles az ezen összeg tekintetében áthárított HÉA-t felszámítani.

17 Következésképpen a Commissioners elutasította az Astra Zeneca adóvisszatérítésre irányuló kérelmét, és biztosítási intézkedésként az áthárított adó tekintetében HÉA-megállapító határozatot bocsátott ki, amennyiben a vásárlási utalványokat az Astra Zeneca ellenérték fejében bocsátotta munkavállalói rendelkezésére.

18 Az Astra Zeneca keresetet nyújtott be a kérdést elterjeszt? bírósághoz a Commissioners hivatkozott határozataival szemben.

19 Ezen körülmények között a VAT and Duties Tribunal, Manchester úgy határozott, hogy az el?tte folyamatban lév? eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A jelen ügy körülményei között, amikor a munkavállaló munkaszerz?dése alapján jogosult munkabérének egy részét vásárlási utalvány formájában igényelni, úgy értelmezend??e a [...] hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, hogy ezen utalványnak a munkáltató általi rendelkezésre bocsátása a munkavállaló részére ellenérték fejében történ? szolgáltatásnyújtást képez?

2) Ha az 1. kérdésre nemleges válasz adandó, úgy értelmezend??e a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja, hogy az el?írja, hogy az utalványnak a munkaszerz?dés szerinti, a munkáltató által a munkavállaló rendelkezésére bocsátása szolgáltatásnyújtásnak tekintend?, amennyiben az utalványt a munkavállaló magáncélra használhatja fel?

3) Amennyiben az utalvány rendelkezésre bocsátása sem a 2. cikk (1) bekezdése értelmében vett ellenérték fejében történ? szolgáltatásnyújtásnak, sem [ezen irányelv] 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak nem tekintend?, úgy értelmezend??e [ezen irányelv] 17. cikkének (2) bekezdése, hogy lehet?vé teszi a munkáltató számára az utalvány beszerzése és a munkaszerz?désnek megfele?en a munkavállaló rendelkezésére bocsátása kapcsán felmerült HÉA visszaigénylését, amennyiben az utalványt a munkavállaló magáncélra használhatja fel?”

A el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

Az els? kérdésr?

20 Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy vásárlási utalványoknak valamely társaság által munkavállalói számára az ez utóbbiak díjazása keretében történ? rendelkezésre bocsátása ellenszolgáltatás fejében történ? szolgáltatásnyújtásnak min?sül-e.

21 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv meglehet?sen széles alkalmazási kört biztosít a HÉA tekintetében, mivel az adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikke a termékimport mellett az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra is vonatkozik, és mivel 4. cikke (1) bekezdésének meghatározása szerint az „adó alanya” bármely személy, aki bármilyen gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet [EBHT 1987., 1471. o.] 6. pontját, a C-260/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6537. o.] 24. pontját és a C-154/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. november 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 87. pontját).

22 A hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése úgy határozza meg a gazdasági

tevékenységek fogalmát, mint amely a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 7. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 88. pontját).

23 E meghatározások elemzése egyértelművé teszi a gazdasági tevékenységek fogalma által lefedett alkalmazási kört és e fogalom objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 8. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 89. pontját).

24 Figyelemmel a HÉA alkalmazási körére, meg kell állapítani, hogy az olyan társaság, mint az Astra Zeneca, amely vásárlási utalványokat bocsát munkavállalói rendelkezésére annak fejében, hogy ez utóbbiak lemondanak arról, hogy díjazásuk egy részét készpénzben kapják meg, a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet végez.

25 Az alapügyben szóban forgó vásárlási utalványok az ezekben részesülő munkavállalók számára lehetővé teszik, hogy meghatározott üzletekben termékeket vagy szolgáltatásokat vásároljanak, ily módon – amint arra a főtanácsnok is rámutat indítványának 31. pontjában – ezen utalványok jövőbeli és tárgyában meghatározatlan, termékekre és/vagy szolgáltatásokra vonatkozó jogot biztosítanak számukra.

26 Következésképpen, mivel a szóban forgó utalványok nem ruházzák át közvetlenül valamely dolog feletti rendelkezés jogát, rendelkezésre bocsátásuk a HÉA tekintetében nem a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek”, hanem az ugyanezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtásnak” minősül, tekintve, hogy ezen utóbbi rendelkezés értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely a hivatkozott (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

27 Annak meghatározását illetően, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, mint az alapügyben szereplő, ellenszolgáltatás fejében történik-e, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalma azt feltételezi, hogy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd a 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 12. pontját; a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 12. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 92. pontját).

28 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében továbbá az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték. Ezenkívül ennek az ellenértéknek pénzügyben kifejezhetőnek kell lennie (lásd a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 13. és 14. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Márpedig az alapügyben szóban forgó ügyletet illetően meg kell állapítani, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az Astra Zeneca által a munkavállalói rendelkezésére bocsátott vásárlási utalványok és azon készpénzben kifejezett díjazás között, amelyről ez utóbbiaknak le kell mondaniuk e rendelkezésre bocsátás ellenértékéért.

30 Ahelyett ugyanis, hogy készpénzben kapnák meg a teljes díjazásukat, az Astra Zeneca

azon munkavállalói, akik e vásárlási utalványokat választották, ezen utalványok fejében lemondanak e díjazásuk egy részéről, mivel ezen ügylet az e lehetőséget választó munkavállalók elnyalajából történő speciális levonásban testesül meg.

31 Következésképpen, nem kétséges, hogy az Astra Zeneca tényleges ellenszolgáltatást kap a szóban forgó vásárlási utalványok fejében, és hogy ez az ellenszolgáltatás pénzben fejeződik ki, tekintve, hogy ezen ellenszolgáltatás munkavállalói készpénzben történő díjazása egy részének felel meg.

32 Továbbá, amint az a tárgyaláson megállapításra került, az ezen utalványok rendelkezésre bocsátására vonatkozó HÉA terhet a szóban forgó utalványokkal vásárolható termékek és/vagy szolgáltatások végső fogyasztói, tehát az Astra Zeneca azon munkavállalói viselik, akik ez utóbbi utalványokat kapják, mivel az a levonás, amely e rendelkezésre bocsátásból eredően e munkavállalók díjazása tekintetében megvalósul, magában foglalja a szóban forgó utalványok árát, valamint az ezekre vonatkozó HÉA egészét is.

33 Amint tehát arra a főtanácsnok is rámutat indítványának 45. pontjában, amikor a munkavállaló fel kívánja használni – a HÉA-t tartalmazó – utalványokat, elegendő, ha a kereskedő és/vagy a szolgáltató rendelkezésére bocsátja ezen utalványokat, és cserébe megkapja a kívánt termékeket vagy szolgáltatásokat, tekintettel arra, hogy e termékeknek vagy e szolgáltatásoknak a HÉA-t is magában foglaló árát e munkavállaló már megfizette, amikor úgy döntött, hogy díjazása egy részéről történő lemondása fejében ezen utalványokat kapja meg, és a szóban forgó kereskedő vagy szolgáltató csak az ezen utalványoknak a szóban forgó munkavállaló általi felhasználásakor fizeti majd meg a szóban forgó termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó HÉA-t az államkincstárnak.

34 E körülményekre figyelemmel az alapügyben szereplő ügylet a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.

35 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy vásárlási utalványoknak az ezen utalványokat a HÉA-t is magában foglaló áron megszerző vállalkozás által munkavállalói számára ez utóbbiak készpénzben történő díjazásuk egy részéről való lemondása fejében történő rendelkezésre bocsátása e rendelkezés értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.

A második és harmadik kérdésről

36 Tekintettel az első kérdésre adott válaszra, nem kell válaszolni a kérdést elterjesztő bíróság által feltett második és harmadik kérdésre.

A költségekről

37 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy vásárlási utalványoknak az ezen utalványokat a hozzáadottértékadót is magában foglaló áron megszerző vállalkozás által munkavállalói számára ez utóbbiak készpénzben történő

díjazásuk egy részér?l való lemondása fejében történ? rendelkezésre bocsátása e rendelkezés értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.