

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. november 17. (*)

„Elzeter döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 26. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás – Vásárlási utalványok ingyenes juttatása az adóalany vállalkozásának alkalmazottai számára egy elismerési és jutalmazási program keretében– Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülő ügyletek – Hatály – Az adósemlegesség elve”

A C-607/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2020. november 17-én érkezett, 2020. november 11-i határozatával terjesztett el

a **GE Aircraft Engine Services Ltd**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, L. Bay Larsen, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács bírójaként eljárva, P. G. Xuereb (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. november 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a GE Aircraft Engine Services Ltd képviselőjében L. Allen barrister és M. W. Shah solicitor,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskait, X. Lewis és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. január 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL

2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a GE Aircraft Engine Services Ltd (a továbbiakban: GEAES) és a Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság; a továbbiakban: adóhatóság) között a GEAES által létrehozott elismerési és jutalmazási program keretében a 2013 decembere és 2017 októbere közötti időszak vonatkozásában az alkalmazottai részére juttatott vásárlási utalványok értéke után be nem vallott áthárított hozzáadottérték-adó (héa) miatti utólagos adómegállapítás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

A kilépésről rendelkező megállapodás

3 A Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia-közösségből való kilépéséről szóló megállapodás megkötéséről szóló, 2020. január 30-ai (EU) 2020/135 határozatával (HL 2020. L 29., 1. o.; a továbbiakban: kilépésről rendelkező megállapodás) az Európai Unió Tanácsa az Európai Unió és az Európai Atomenergia-közösség nevében jóváhagyta a kilépésről rendelkező megállapodást, amelyet csatoltak e határozathoz.

4 A kilépésről rendelkező megállapodásnak „Az Európai Unió Bírósága előtt folyamatban lévő ügyek” című 86. cikkének (2) és (3) bekezdése szerint:

„2. Az Európai Unió Bírósága továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy az átmeneti időszak vége előtt az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre elzeteres döntést hozzon.

3. E fejezet alkalmazásában úgy kell tekinteni, hogy az Európai Unió Bírósága előtti eljárás abban az időpontban indult, vagy az elzeteres döntéshozatal iránti kérelmet abban az időpontban nyújtották be, amikor az eljárást megindító iratot a Bíróság [...] hivatala nyilvántartásba vette”.

5 A kilépésről rendelkező megállapodás 126. cikkének megfelelően az átmeneti időszak e megállapodás hatálybalépésének napján kezdődött, és 2020. december 31-én ért véget.

A héairányelv

6 A héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek héája teljesen vagy részben levonható volt;

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

Az Egyesült Királyság joga

7 A héairányelv 26. cikkének rendelkezéseit a Value Added (Supply of Services) Order 1992

(a hozzáadottérték-adóról [szolgáltatásnyújtásról] szóló 1992. évi rendelet) 3. cikke ültette át az Egyesült Királyság jogrendjébe, amelynek szövege a következő:

„[...] ha a vállalkozási tevékenységet folytató személy a részére nyújtott szolgáltatást saját szükségleteinek kielégítésére használja, illetve e szolgáltatást vállalkozásidegen célra használja vagy ilyen célból bocsátja valamely személy rendelkezésére, a törvény alkalmazásában úgy kell tekinteni, mintha a szóban forgó szolgáltatást a vállalkozási tevékenységének folytatása során vagy annak elősegítése céljából nyújtaná”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A GEAES, az Egyesült Királyságban bejegyzett, a nemzetközi General Electric csoporthoz (a továbbiakban: GE-csoport) tartozó vállalat, az Egyesült Királyságban repülőgéphajtóművek gyártásával foglalkozik.

9 A GE-csoport létrehozta az „*Above & Beyond*” (magasabbra és tovább) elnevezésű programot, amelynek célja az arra leginkább érdemes és kiemelkedő teljesítményű alkalmazottak jutalmazása és elismerése volt. E program keretében bármely alkalmazott elismerésre javasolhatta valamely munkatársát olyan tevékenységért, amelyet az említett programban foglalt jogosultsági követelményeknek és díjak fokozataira vonatkozó, programban szabályozott rendszernek megfelelően elismerésre érdemesnek ítélt.

10 Az így létrehozott elismerési rendszer szerint, míg a legmagasabb fokozatú díjra javasolt alkalmazott bizonyos feltételek mellett készpénzkifizetésben részesülhetett, a középső fokozatú díjra javasolt alkalmazott vásárlási utalványok (a továbbiakban: szóban forgó vásárlási utalványok), a legalacsonyabb fokozatú díjra javasolt alkalmazott pedig elismerő tanúsítvány formájában kapott jutalmat.

11 A vásárlási utalványokból álló díj esetén az alkalmazottnak fel kell keresnie a megfelelően megjelölt kiskereskedők (a továbbiakban: megjelölt kiskereskedők) listáját tartalmazó internetes oldalt, hogy kiválaszthassa azt, amelyiknél beválthatja a vásárlási utalványt.

12 A szóban forgó internetes oldalt egy olyan vállalat üzemeltette, amely közvetlenül a kiskereskedőktől szerezte be a szóban forgó vásárlási utalványokat, hogy ezután eladja azokat a General Electric USA-nak. Ez utóbbi ezt követően újból eladta azokat a GE csoport egy másik, szintén az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező szervezeti egységének, a GE HQ-nak, amely pedig továbbértékesítette azokat a GE csoport különböző egységeinek, köztük a GEAES-nek.

13 A GEAES és a GE csoport tizenkilenc másik tagja esetében az adóhatóság héamegállapító határozatot hozott az „*Above & Beyond*” program keretében a szóban forgó vásárlási utalványoknak az elismerésre javasolt alkalmazottaknak történő juttatásával kapcsolatos ügyletre vonatkozóan. E hatóság ugyanis úgy ítélte meg, hogy a GEAES-nek, valamint a GE-csoport többi tagjának be kellett volna vallania az említett vásárlási utalványok után az áthárított adót.

14 A GEAES és a GE csoport további érintett tizenkilenc tagja keresetet indított ezen adómegállapításról szóló határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, azaz a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság), és mind a húsz eljárás tekintetében a GEAES által benyújtott kereset került megjelölésre irányadó ügyként.

15 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita kizárólag a jelen ítélet 10. pontjában említett jutalmazási fokozatok szerint középső szintre besorolt díjakra vonatkozik. Közelebbre, a felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a GEAES által az

alkalmazottai részére vásárlási utalványok ingyenes juttatása olyan ügyletnek minősül-e, amelyet a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni, és hogy az említett ügylet így héaköteles-e.

16 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a GEAES szerint a szóban forgó vásárlási utalványoknak az „Above & Beyond” program keretében az alkalmazottaknak történő juttatása nem minősül a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében adóköteles szolgáltatásnak, mivel az említett program e vállalat gazdasági tevékenységéhez kapcsolódik, és az abból eredő előny másodlagos az alkalmazottak számára. Különbséget kell tenni ugyanis az e vállalat által a vásárlási utalványok ingyenes juttatásával elérni kívánt gazdasági cél és a vásárlási utalványok alkalmazottak általi magáncélú felhasználása között.

17 Az ilyen értelmezés a GEAES véleménye szerint összhangban van a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, amely többek között az 1997. október 16-ii Fillibeck ítéletből (C-258/95, EU:C:1997:491), valamint a 2008. december 11-ii Danfoss és AstraZeneca ítéletből (C-371/07, EU:C:2008:711) következik.

18 Ezzel szemben az adóhatóság szerint, ha a szóban forgó vásárlási utalványokat a GEAES kereskedelmi tevékenységén kívül, ingyenesen és személyes használatra adják az alkalmazottaknak, meg kell állapítani, hogy teljesülnek a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontja alkalmazásának feltételei. E tekintetben nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a GEAES a szóban forgó utalványok juttatását kereskedelmi céllal kötötte össze.

19 A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül először is megállapítja, hogy a szóban forgó vásárlási utalványoknak a GE HQ-tól történő beszerzésekor a GEAES a fordított adózási eljárás alapján e beszerzés után héát fizet, a megfelelő, előzetesen felszámított adót pedig utólag visszaigényli.

20 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a végső ügylet során, amikor az „Above & Beyond” program keretében elismerésre javasolt alkalmazott a vásárlási utalványait arra használja, hogy azokkal valamely megjelölt kiskereskedő termékeket és szolgáltatásokat szerezzen be, e kiskereskedő az említett vásárlási utalványok értéke után áthárított adót számít fel.

21 Egyébiránt az említett bíróság szerint a vásárlási utalványok juttatása ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásnak minősül, ennél fogva meg kell határozni, hogy e szolgáltatásnyújtás az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra irányul-e. Ez a bíróság közelebbre úgy véli, hogy továbbra is fennállnak észszerű kétségek a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti „saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” kifejezés értelmezését és e rendelkezésnek az alapügyhöz hasonló körülmények között történő alkalmazását illetően.

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

„1) A héairányelv [...] 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett, »saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra« történő szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, ha az adóalany a kiemelkedő teljesítményű munkavállalók elismerését szolgáló program keretében harmadik személynek minősülő kiskereskedő utalványait juttatja a munkavállalók részére?

2) Jelentéssel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy a vásárlási

utalványok alkalmazottak részére történő kibocsátása az adóalany vállalkozási célját szolgálja?

3) Jelentőséggel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy az alkalmazottak részére kibocsátott vásárlási utalványok a saját szükségleteik kielégítésére szolgálnak, és azokat az alkalmazottak magáncélra használhatják fel?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

23 Előjáróban meg kell állapítani, hogy a kilépéssel rendelkező megállapodás 86. cikkének (2) bekezdéséből – amely 2020. február 1-jén lépett hatályba – az következik, hogy a Bíróság továbbra is hatáskörrel rendelkezik arra, hogy elzetes döntést hozzon az Egyesült Királyság bíróságainak a 2020. december 31-ig tartó átmeneti időszak lejártát elterjesztett kérelmeiről, ami a jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelem esetében is fennáll.

24 A kérdést elterjesztő bíróság a három kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik az a szolgáltatásnyújtás, amely abban áll, hogy a vállalkozás vásárlási utalványokat juttat az alkalmazottainak az e vállalkozás által létrehozott, az arra leginkább érdemes és kiemelkedő teljesítményű alkalmazottak jutalmazását és elismerését szolgáló program keretében.

25 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany semmilyen tényleges ellenértéket nem kap, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti. E rendelkezés célja, hogy egyenlő bánásmódot biztosítson egyrészt a terméket vagy szolgáltatást a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, másrészt a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó között. E cél elérése érdekében az említett irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja megakadályozza, hogy az olyan adóalany, aki a vállalkozása céljaira vásárolt terméket terhelő héát levonhatta, mentesüljön ezen adó alól, amikor ezt a terméket a vállalkozás vagyonából a személyes vagy az alkalmazottai szükségleteire kivonja, ezáltal a termék vásárlásakor héát fizető végső fogyasztóval szemben jogtalan módon részesüljön. Az említett irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja hasonlóképpen megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól az adóalany olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek héát kell fizetniük (lásd ebben az értelemben: 2005. január 20-ai *Hotel Scandic Gåsabäck* ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Annak megállapításához, hogy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül-e az a szolgáltatás, amely abban áll, hogy a vállalkozás utalványokat juttat az alkalmazottainak egy olyan program keretében, amelynek célja többek között az arra leginkább érdemes és kiemelkedő teljesítményű alkalmazottak elismerése és jutalmazása, értékelni kell a szolgáltatásnyújtás valamennyi körülményét, és különösen e program jellegét és céljait.

27 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett ügyiratból lényegében az tűnik ki, hogy először is az „Above & Beyond” programot, és különösen a jelen ítélet 10. pontjában említett elismerési fokozatok alapján közepes szintre besorolt díjakat a GEAES azzal a céllal alakította ki, hogy növelje alkalmazottai teljesítményét, és ezáltal hozzájáruljon a vállalkozás nyereségességének növeléséhez. E program létrehozását tehát az e vállalkozás kereskedelmi tevékenységeinek megfelelő módosítására és további nyereségszerzésre vonatkozó megfontolások vezérelték, és az alkalmazottak számára ebből eredően csak mellékes volt a vállalkozás szükségleteihez képest. Az említett program ugyanis az alkalmazottak motivációjának erősítése révén pozitív hatással van a teljesítményre és a nyereségességre.

28 Továbbá a szóban forgó vásárlási utalványok az azokat megkapó alkalmazottak azon jogát testesítik meg, hogy a megjelölt kiskereskedőktől árukat vagy szolgáltatásokat szerezzenek be (lásd analógia útján: 1990. március 27-ii Boots Company ítélet, C-126/88, EU:C:1990:136, 12. pont). Így a GEAES által az „Above & Beyond” programmal létrehozott rendszernek megfelelően az e program keretében elismerésre javasolt alkalmazott által megszerzett vásárlási utalvány a jellegénél fogva pusztán olyan dokumentumnak minősül, amely megtestesíti a megjelölt kiskereskedők által vállalt kötelezettséget, hogy a vásárlási utalványt készpénz helyett névértéken elfogadják (lásd analógia útján: 1996. október 24-ii Argos Distributors ítélet, C-288/94, EU:C:1996:398, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Végül a GEAES munkáltatóként nem avatkozik bele a említett kiskereskedőknél az áruk vagy szolgáltatások alkalmazottak általi kiválasztásába.

30 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy ha csak a felhasználásukat vennénk figyelembe, akkor a szóban forgó vásárlási utalványokat úgy kellene tekinteni, hogy azok az alkalmazottak saját szükségletei kielégítésére irányulnak.

31 Meg kell azonban jegyezni, hogy e vásárlási utalványok juttatására nem az alkalmazottak saját szükségleteinek alapulvételével kerül sor, hiszen az utóbbiaknak egyébként sincs módjuk teljes bizonyossággal meggyőződni arról, hogy kapnak-e ilyen vásárlási utalványokat. Valójában, amint az a jelen ítélet 9. pontjából kitűnik, a vásárlási utalványok juttatását a vállalkozás más alkalmazottai kezdeményezhetik, arra szigorúan szakmai kritériumok alapján, és csak abban az esetben kerülhet sor, ha az arra javasolt alkalmazottakat érdemesnek tartják a jelen ítélet 10. pontjában említett jutalmazási fokozatok szerint a középső szintre sorolt díjra.

32 Ezen túlmenően nem vitatott, hogy a szóban forgó utalványokat a GEAES a kedvezményezett alkalmazottaknak bármilyen díjazás vagy ellenérték nélkül juttatja, és a vásárlási utalványok költségeit maga a GEAES viseli. Az említett szolgáltatásnyújtás azonban – a forgalom növekedésének esélye formájában – előnyt jelent a GEAES számára az alkalmazottak fokozott motivációja és ennek eredményeként a teljesítményük növekedése révén (lásd ebben az értelemben analógia útján: 1990. március 27-ii Boots Company ítélet, C-126/88, EU:C:1990:136, 13. pont). Ezért az alkalmazott ebből származó személyes haszna csak mellékesnek tűnik a vállalkozás szükségleteihez képest.

33 A fentiekre tekintettel és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatokra is figyelemmel meg kell állapítani, hogy a GEAES által a szóban forgó vásárlási utalványoknak az „Above & Beyond” program keretében elismerésre javasolt alkalmazottak történő ingyenes juttatása az alkalmazottak teljesítményének és ezáltal a vállalkozás megfelelő működésének és nyereségességének növelésére irányul, e szolgáltatásnyújtás tehát nem tekinthető vállalkozásidegennek, így az nem tartozik a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá.

34 Ezt a megfontolást emellett az a tény is alátámasztja, hogy az alapügy tárgyát képező höz lényegében hasonló szolgáltatásnyújtásra vonatkozó ügyben a Bíróság megállapította, hogy e szolgáltatásnyújtás a vállalkozás szükségleteinek kielégítésére történt, mivel e szolgáltatásnyújtás célja a szóban forgó vállalat értékesítési volumenének növelése volt (lásd ebben az értelemben: 1999. április 27-ii Kuwait Petroleum ítélet, C-48/97, EU:C:1999:203, 19. pont).

35 Végül, tekintettel a jelen ítélet 20. pontjában említett azon körülményre, amely szerint a megjelölt kiskereskedők a szóban forgó vásárlási utalványok értéke után bevallják az áthárított héát, meg kell állapítani, hogy nem sérül az adósemlegesség elve, amennyiben az a szolgáltatásnyújtás, amely abban áll, hogy a GEAES – többek között az arra leginkább érdemes

és kiemelkedő teljesítmény? alkalmazottak elismerését és jutalmazását szolgáló program keretében – az alkalmazottak számára vásárlási utalványokat juttat, nem tartozik a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja hatálya alá.

36 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan szolgáltatásnyújtás, amely abban áll, hogy a vállalkozás vásárlási utalványokat juttat az alkalmazottainak az e vállalkozás által létrehozott, az arra leginkább érdemes és kiemelkedő teljesítmény? alkalmazottak jutalmazását és elismerését szolgáló program keretében.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan szolgáltatásnyújtás, amely abban áll, hogy a vállalkozás vásárlási utalványokat juttat az alkalmazottainak az e vállalkozás által létrehozott, az arra leginkább érdemes és kiemelkedő teljesítmény? alkalmazottak jutalmazását és elismerését szolgáló program keretében.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.