

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. november 23.(1)

C?412/03. sz. ügy

Hotel Scandic Gåsabäck AB

kontra

Riksskatteverket

(a Regeringsrätten [Svédország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adóköteles tevékenység – Az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítéssel és szolgáltatásnyújtással azonos elbírálás alá es? értékesítések – A szállodai és éttermi ágazatban m?köd? vállalkozás által a munkavállalók részére önköltségi ár alatt biztosított étkeztetés adóztatása – A 2. cikk, az 5. cikk (6) bekezdésének és a 6. cikk (2) bekezdése b) pontjának értelmezése”

I – Bevezetés

1. A svéd Regeringsrätten (legfels?bb közigazgatási bíróság) el?tt folyamatban lév? eljárás tárgya, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) szempontjából milyen elbírálás alá esik az, ha valamely, a vendéglátó-ipari ágazatban tevékenyked? vállalkozás önköltségi ár alatt biztosít étkezést a személyzete részére.

2. A döntés meghozatala érdekében azt kérdezi e bíróság, hogy ellentétes?e a hatodik irányelvvel(2), és különösen 2. cikkével, 5. cikkének (6) bekezdésével, valamint 6. cikke (2) bekezdésének b) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján saját célú felhasználásnak min?sül az adóalany által ingyenesen teljesített értékesítések mellett az is, ha az adóalany ellenszolgáltatás fejében, de a termék beszerzési áránál, illetve a szolgáltatás bekerülési költségénél alacsonyabb áron értékesíti a terméket vagy nyújtja a szolgáltatást.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi szabályozás: a hatodik irányelv*

3. A 2. cikk (1) bekezdése határozza meg az irányelv hatályát, rögzítve, hogy a „hozzáadottérték-adó alá tartozik: az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.” A két ügylettípus definíciója később az 5. cikk (1) bekezdésében, illetve a 6. cikk (1) bekezdésében található.

4. Az adóalap számításánál figyelembe kell venni mindent, 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 (a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja).

5. Hasonlóképpen 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 elzetiesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták (5. cikk (6) bekezdés).

6. Ebben az esetben az adóalap a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár (11. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja).

7. A 6. cikk (2) bekezdése értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő: az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra (11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja).

B – A svéd szabályozás: a *lagen om mervärdesskatt*

8. A HÉA-ról szóló svéd törvény, a *lagen om mervärdesskatt* (1994. évi 200. sz. törvény) szerint a termék vállalkozásból való kivonásának minősül az, ha az adóalany ingyenesen vagy ellenszolgáltatás fejében terméket ruház át harmadik személyre a termékek vételára, illetve – vételár hiányában – a termék kivonás időpontjában meghatározott önköltségi ár alatti áron (a 2. fejezet 2. cikkének (2) bekezdése, együttesen a 7. fejezet 3. cikke (2) bekezdésének a) pontjával).

9. Saját célra nyújtott szolgáltatásnak minősül az, ha az adóalany ingyenesen vagy ellenszolgáltatás fejében, a szolgáltatásnyújtás időpontjában meghatározott költségénél alacsonyabb áron szolgáltatást nyújt, arra megbízást ad, vagy bármely egyéb módon szolgáltatást kínál a saját vagy alkalmazottai személyes szükségleteinek kielégítésére, illetve a tevékenységétől idegen célra (a 2. fejezet 5. cikkének első albekezdése, együttesen a 7. fejezet 3. cikke (2) bekezdésének b) pontjával).

10. Mindkét esetben fontos, hogy az ilyen kedvezmény mértékét nem a piaci körülmények határozzák meg; a 7. fejezet 2. cikkének első bekezdése értelmében az adóalap a fenti két módszer valamelyike alapján megállapított ügyleti érték.

III – Az alapeljárás és az elzeties döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11. A Hotel Scandic Gåsabäck AB (a továbbiakban: Scandic), amely nemcsak szállodai szolgáltatásokat kínál, hanem éttermet is üzemeltet, (23 25 főből álló) személyzete részére munkanapokon önköltségi ár alatti áron ebédet biztosít(3). Az alkalmazottak megkapják az ételt, és azt átviszik egy étkezdébe. Az étkezés végeztével összeszedik a táányérokát és az evéseszközöket, és az erre a célra elkészített kosarakba helyezik azokat.

12. A fent ismertetett értékesítés adózási következményeinek megismerése érdekében a

Scandic két kérdéssel fordult a Skatterättsnämndenhez (az adózási kérdésekben elztes állásfoglalás meghozatalára jogosult szerv). Az els kérdés arra vonatkozott, hogy az étkeztetés biztosítása alkalmazottai részére (12%-os kulccsal adózó) élelmiszer-értékesítésnek vagy (25%-os kulccsal adózó) szolgáltatásnyújtásnak minül?e. A második kérdés az adóalapra irányult, mégpedig hogy azt az alkalmazott által fizetett ár vagy a svéd törvény saját célú felhasználásra vonatkozó rendelkezései alapján kell meghatározni.

13. A fent említett tanácsadó testület 2002. június 10-i elztes állásfoglalásában úgy vélte, hogy az értékesítés étkeztetési szolgáltatásnak minül, amelynek esetében az adóalapot a *lagen om mervärdesskatt* 2. fejezete 5. cikkének els albekezdése és 7. fejezete 3. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján kell meghatározni.

14. A Scandic a fenti állásfoglalással szemben a Regeringsrättenhez fordult jogorvoslatért, mivel álláspontja szerint az étkeztetés termékértékesítésnek, és nem szolgáltatásnyújtásnak minül, és az adóalapot az alkalmazottak által fizetett térítés alapján kell meghatározni.

15. A nemzeti bíróságnak kétsége merült fel, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti saját célú felhasználás kizárólag az ingyenes értékesítéseket foglalja-e magában, vagy – mint a svéd törvény – azokat a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is, amelyek esetében ezek címzettje csak jelképes, vagy legalábbis a szolgáltatás költségéhez szorosan kötöd összeget fizet. A fenti kétségek elosztatása érdekében a nemzeti bíróság a következ elztes döntéshozatal iránti kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Amennyiben az ügyben eljárva a Regeringsrätten megállapítaná, hogy a társaság által teljesített ellátások termékértékesítésnek minülnek, a hatodik irányelv 2. cikkét és 5. cikkének (6) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyiben valamely tagállam jogszabályai elírják, hogy termékkivonásnak minül 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 vendéglátó-ipari szolgáltatásnak minülnek, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 2. cikkét és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyiben valamely tagállam jogszabályai elírják, hogy saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak minül 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 tevékenységétől idegen célra?”

IV – A Bíróság eltti eljárás

16. A Bíróság eljárási szabályzatának 20. cikkében meghatározott határidőn belül az Európai Bizottság, valamint a svéd, a dán és a görög kormány terjesztett el írásbeli észrevételeket.

17. A 2004. október 21-én tartott tárgyaláson a Bizottság, valamint a svéd, a görög és a finn kormány meghatalmazottai vettek részt álláspontjuk szóbeli eladása céljából.

V – Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések vizsgálata

A – Elztes kérdés: az ügylet jogi minülítése

18. Úgy tnik, hogy a Regeringsrätten nem kérte a Bíróság álláspontját az alapeljárás tárgyát képez ügylet minülítésére vonatkozóan, mivel ugyanazt a kérdést tette fel mindkét feltételezés

tekintetében, azaz hogy a Scandic alkalmazottainak biztosított étkeztetés termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül-e. Az előzetes döntéshozatali eljárás során megvalósuló feladatmegosztás alapján a tényállás jogi minősítése a nemzeti bíróság feladata, amely – amennyiben közösségi jogi rendelkezéseket alkalmaz – köteles a Bíróság által lefektetett értelmezési iránymutatásokat követni.

19. Amint a Bizottság kifejti írásbeli észrevételeiben, a hatodik irányelv alkalmazási körében szükséges a „termékértékesítés” és a „szolgáltatásnyújtás” fogalmának egységes értelmezése, és következésképpen a Bíróság előzetes döntése. Ezért – noha a svéd bíróság ezt nem kérte – szükséges az erre vonatkozó ítélkezési gyakorlat ismertetése.

20. Ebben a tekintetben a Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet(4) kimondta, hogy annak eldöntése érdekében, hogy az adott ügylet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, figyelembe kell venni minden körülményt a jellegzetes elemek meghatározása érdekében (12. pont)(5). Figyelembe véve ezt a szabályt, úgy határozott, hogy szolgáltatásnyújtásnak minősül az étterem üzemeltetése a Faaborg (Dánia) és Gelting (Svédország) között rendszeresen közlekedő komphajókon (15. pont), mivel ennek elemei voltak túlsúlyban, míg az étel eladása csak kis részét képezte a teljes ügyletnek (13. és 14. pont)(6).

21. Ezért nem szükséges az adóköteles értékesítést részeire bontani annak érdekében, hogy az egyes részekre külön számítsák fel a HÉA-t. A Bíróság, a „termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás egysége” elvének(7) megfelelően, az ügylet egészét veszi figyelembe, amelyet vagy termékértékesítésnek, vagy szolgáltatásnyújtásnak minősít, a domináns elemről függően. A fentieket követve, a Regeringsrättennek a Scandic által az alkalmazottak érdekében végzett tevékenység egészét kell megvizsgálnia, és azt a domináns elemre tekintettel termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősítenie.

B – A saját célú felhasználás és a HÉA

22. Az eljárás alapkérdése az, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely saját célú felhasználásnak minősíti az alapeljárás tárgyához hasonló esetet, amelyben a Scandic alkalmazottai térítést fizetnek az ételért, bár ez alacsonyabb annak önköltségi áránál.

23. A hatodik irányelv szövege és szelleme, és következésképpen a közösségi jogalkotó szándéka a fenti lehetőséggel ellentétes irányba mutat.

1. Miért kell a saját célú felhasználást adóztatni?

24. A saját célú felhasználás, valamint az ellenérték fejében történő termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás közötti analógia a közös HÉA-rendszer alapeleméből, a semlegesség elvéből(8) fakad, amelynek az a célja, hogy az adó ne befolyásolja a termelési folyamatokat(9), minden kereskedelmi tevékenységet egyformán megítélve, az árak megváltoztatása nélkül(10). Ennek működése egyszerre: a HÉA a fogyasztást – a személyek gazdasági teherbíró képességének közvetett kifejezési formáját – terheli azáltal, hogy a kereskedőket és szakembereket megadóztatja, akik aztán az adóterhet adó-visszaigénylés útján áthárítják a végső fogyasztóra, ezáltal „semleges” adóterhet róva az adóalanyokra, hiszen az adó csak a lánc végső elemét képező személyt terheli, aki a terméket megszerzi, illetve a szolgáltatás elnyerőit élvező(11).

25. A hivatkozott elv egyik velejárója, hogy azonos helyzeteket nem lehet eltérően minősíteni. Ami a jelen ügyet illeti, a HÉA szempontjából azonos adószabályozás alá kell tartoznia a végső címzettek, és mindenki másnak, aki anélkül, hogy végső címzett lenne, lényegében ezzel azonos helyzetben találja magát. Ezért amikor maguk a kereskedők vagy szakemberek a végső címzettek

vagy felhasználók, azokat ilyennek kell tekinteni a jogügyleteiket ennek megfelel? min?sítésével annak érdekében, hogy megakadályozzák azt, hogy az „adóalany saját célú felhasználása szabaduljon az adóteher alól”.(12)

26. Ebben a tekintetben az imént a 12. lábjegyzetben hivatkozott De Jong-ügyben hozott ítélet 15. pontjában már megállapításra került, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése biztosítja az adózás terén az egyenl?séget azon adóalanyok között, akik személyes szükségletük kielégítésére valamilyen eszközt kivonnak a vállalkozásukból, és azon átlagos fogyasztó között, aki ugyanilyen terméket vásárol(13). Az Enkler?(14) és Fillibeck?ügyben hozott ítéletek(15) alapján a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja mögött meghúzódó szándék ezzel párhuzamosan az eszközök ilyen célú felhasználását az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatáshoz hasonlítja.

27. Összegezve arról van szó, hogy meg kell akadályozni, hogy az adóalany elkerülhesse az adóterhet, amennyiben a vállalkozás céljára vásárolt eszköz vonatkozásában a HÉA levonásra került, azonban azt „saját célra használta fel” (az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja), és így olyan el?nyöket élvezzen a termékeket megvásárló és azok vonatkozásában az adót megfizet? fogyasztóval szemben, amelyre nem jogosult(16).

28. Az adósemlegesség, valamint az adórendszerbeli egyenl?ség elve ugyanerre a megoldásra vezet a vállalkozás által a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás esetében. Amennyiben az a jogalkotói szándék, hogy összehasonlítható helyzetben lév? gazdasági szerepl?k egyenl? adóterhet viseljenek, az olyan vállalkozás, amely magánszemélyként a vállalkozásával összefügg? szolgáltatásokat élvez, HÉA?szempontból a szolgáltatást magánszemélyként megrendel? személyekkel van azonos helyzetben: mindketten a láncolat végs? elemei.

29. Összegezve, az adóalany a vállalkozás eszközeit kivonhatja (5. cikk (6) bekezdés) vagy felhasználhatja (6. cikk (2) bekezdésének a) pontja) vállalkozásidegen célokra. Amennyiben a termék beszerzésekor a HÉA levonásra került, majd az adóalany végs? fogyasztóként járt el, és nem fizette meg az adót, az átlagos fogyasztókhoz, illetve felhasználókhoz képest jogosulatlan el?nyhöz jut, hiszen ez utóbbiak kötelesek az adót megfizetni(17). Amennyiben ingyenesen és hasonló szándékkal a tevékenységi körébe tartozó szolgáltatást nyújt (a 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja) adó megfizetése nélkül, privilegizált és a semlegesség elvét sért?, adómentes fogyasztást tesz lehetővé.

30. A javasolt értelmezés megértésének el?segítése érdekében hasznos lehet néhány példát felhozni(18).

31. Valamely, gépjárm?vek adásvételével és bérbeadásával foglalkozó adóalany egy járm?vet saját céljaira szán, vagy azt egy barátjának ajándékozza. Ez az átruházás HÉA?köteles (1000 euró), mivel egyébként a végs? fogyasztás, amelyre vonatkozóan az adót létrehozták, elkerülné az adózást. Ugyanakkor amennyiben az említett adóalany a gépjárm? beszerzésének időpontjában nem vonta le a megfizetett HÉA?t, a saját célú felhasználás adóztatása hozzáadódna az autó megvásárlásakor fizetett adóhoz (a teljes összeg így 2000 eurót tenne ki), ami a semlegesség elvével összeegyeztethetetlen kett?s adóztatást képezne; ezzel ellentétben, amennyiben az adót levonta, ugyanezen elv alapján az adót meg kellene fizetnie annak elkerülése érdekében, hogy az adóköteles eseményt ne vonják ki az adózás alól. Ezért a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése, valamint 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja a saját célú felhasználás megadóztatását az el?zetesen felszámított adó levonásától teszi függ?vé.

32. Másrészt?l egy építész-mérnök elkészíti a saját családi házának felépítéséhez szükséges m?szaki terveket. Ebben az esetben a „termelési láncolat” önmagában a szolgáltatás nyújtásával kezd?dik és ér véget, olyan szakaszok nélkül, amelyek HÉA felszámítására adtak volna alkalmat,

és ezért a fenti értékesítés megadóztatásának nem kell feltételül szabni a korábban meg nem fizetett HÉA levonását. Ugyanakkor a szabály (6. cikk (2) bekezdésének b) pontja) célja ugyanaz marad: „Elkerülni azt, hogy az adóalany a saját vállalkozásából olyan adómentes kereskedelmi szolgáltatásban részesüljön, amelynek esetében magánszemélyként HÉA-t kellene fizetnie”(19).

2. A saját célú felhasználás adóalapja

33. Általános szabályként az adóalap a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző által kapott ellenszolgáltatás (a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja). Ezzel ellentétben a saját célú felhasználás esetében az adóalap a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár, illetve az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása (a 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja).

34. Vagyis nincsen középút. Saját célú felhasználás esetében más a kiindulási pont, hiszen a termék vagy szolgáltatás címzettje semmit nem fizet, következésképpen a fenti rendelkezés szó szerinti értelmezése alapján minden olyan esetet ki kell zárni, amikor ellenszolgáltatás fizetésére kerül sor.

35. Ez a megközelítés tiszteletben tartja a Bíróságnak az ellenszolgáltatás fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, amelynek középpontjában az áll, hogy valamilyen jogviszonynak kell fennállnia az átruházó (vagy szolgáltatást nyújtó), illetve az átvevő (a szolgáltatás címzettje) között, amely alapján kölcsönösen teljesítési kötelezettségük áll fenn, és az előbbi által kapott ellenszolgáltatás az utóbbi által szerzett előny valószínű értéke(20), amely az adott esetben ténylegesen kapott értéket, és nem valamely objektív módon kiszámított értéket tükröz? szubjektív elem(21). Ezért az a körülmény, hogy a gazdasági tevékenységet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron végzik, nem releváns annak megállapítása során, hogy az adott értékesítés visszatérhes?e.

36. Ezenfelül, amint arra a Bizottság rámutat, sem a hatodik irányelvben, sem az ítélkezési gyakorlatban nincs semmi, ami a megkívánná, hogy az adóalap a ténylegesen fizetett összeg figyelmen kívül hagyásával, az adóköteles értékesítés piaci értéke szerint kerüljön meghatározásra. Maga a 11. cikk rendelkezik erre vonatkozóan arról, hogy az adóalapba nem számít bele az árengedmény, visszatérítés és költségtérítés (a 11. cikk A. részének (3) bekezdése), azt csökkenteni kell a lemondás, visszautasítás, illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén (a C. rész (1) bekezdése). Az adóalapot minden esetben az ellenszolgáltatás alapján kell megállapítani(22), amely szabály szintén a semlegesség elvében, és a fogyasztásra mint a gazdasági teherbíró képesség közvetett mércéjére kivetett adó kialakításában gyökeredzik, amely megkívánja, hogy a gazdasági folyamat végső fázisában ténylegesen „hozzáadott” érték alapján rögzítsék az adó mértékét(23).

37. A hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének és 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának rendszerébe csupán az ingyenes értékesítések tartoznak; a többi, beleértve az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesítetteket, a 2. cikk (1) bekezdése szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősül. Következésképpen a fenti rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a „veszteséggel való eladást” saját célú felhasználásnak minősíti.

38. A svéd kormány nem ért egyet a fenti értelmezéssel, és álláspontja szerint nincsen különbség a jelképes összeg fejében és az ingyenesen teljesített értékesítés között. Ez az állítás merőben retorikai jellegű, és a jelen ügyben nem releváns, hiszen a kérdést előterjesztő bíróság végzése szerint a Scandic alkalmazottai jelenleg a vállalkozás költségeinél magasabb térítést fizetnek, amely lehet, hogy a jövőben ennél „alacsonyabb” lesz, de a végzés egyszer sem utalt

„jelképes összegre”.

39. Az adócsalástól való félelem, amely átítatja a svéd, csakúgy, mint a görög és a finn kormány álláspontját, nem igazolja azt, mivel figyelmen kívül hagyja, hogy a közösségi jogalkotó számolt ezzel az eshetőséggel, és a hatodik irányelv 27. pontjában bizonyos esetben lehetőséget adott a tagállamoknak az irányelvtől való eltérésre; továbbá figyelmen kívül hagyja azt, hogy a jog kijátszásának elkerülésében megnyilvánuló jogos érdek nem lehet abszolút ok, amely a kivételt (az ingyenes értékesítések esetében az adóalapnak a piaci ár alapján való megállapítása) általános szabállyá alakítja, kiterjesztve az adószabály hatályát, mivel, mint az az alábbiakban kifejtésre kerül, ebben a jogágban nincsen helye analógia alkalmazásának.

40. Mindenesetre a svéd kormány álláspontja, bár állítólagosan a semlegesség elvének védelmére irányul, nem tűnik elfogadhatónak. Az észrevételei szerint, amennyiben valamely vállalkozás az alkalmazottai étkezését egy másik étkeztetési társaságon keresztül támogatja, a támogatásnak megfelel-e összeget – az alkalmazottak által fizetett térítéssel együtt – átutalja a másik társaságnak. Ez a támogatás közvetlenül az árhoz kapcsolódna, és a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja alapján az adóalapba beleszámítana. Álláspontja szerint azon munkáltatónak, aki a saját szolgáltatásai felhasználásával járul hozzá az alkalmazottai étkeztetéséhez, hasonló elbánás alá kell esnie, de ez nem lehetséges, amennyiben csak a munkavállalók által fizetett térítés kerül megadóztatásra.

41. A svéd kormány a „támogatás” fogalmát olyan tág értelemmel ruházza fel, amely nem helyes, tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv azon intézkedések jogtechnikai értelmében használja, amelyekkel az állam valamely meghatározott ágazatot ösztönöz azáltal, hogy a gazdasági szereplők részére gazdasági előnyöket juttat. Ezért a Bíróság kimondta, hogy a támogatást valamely hatóságnak kell nyújtania, amely feltétel hallgatólagosan azt jelenti, hogy a jogviszonynak három szereplője van: a támogatást nyújtó hatóság, a támogatásban részesülő vállalkozás és a végső fogyasztó(24). Összegezve, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja „csak azokat a támogatásokat foglalja magában, amelyek a valamely termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetett ellenszolgáltatás egészét vagy részét képezik, és amelyeket harmadik személy fizet az eladó vagy szolgáltatást nyújtó részére”(25).

42. Valójában a svéd kormány figyelmen kívül hagyja a törvényesség elvének az adójog területén érvényesülő anyagi hatályát, amely – csakúgy, mint a büntetőjogban a szabadság tekintetében – arra irányul, hogy a szuverenitás hordozója, a jogalkotói legyen az egyetlen olyan hatalmi ág, amely korlátozhatja az állampolgárok vagyonát(26). A hivatkozott elv szükséges velejárója az adójogi rendelkezések analógia útján való értelmezésének tilalma az adózó hátrányára, hogy a jogalkalmazók általában, és különösen a bíróságok ne mehessenek túl a jogban kifejezett szándékon, és ne állapíthassanak meg adót olyan esetekben, amelyek nem esnek a rendelkezések szövege alá. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerinti támogatás fogalmának kiterjesztésére irányuló javaslatával a svéd kormány ezt az értelmezési módszert használja, de az adószabályok tárgyi hatályának ilyen módon való kiterjesztését számos tagállam jogrendszere kifejezetten tiltja(27).

VI – Véggöveztetések

43. A fentiekre figyelemmel javaslom, hogy a Regeringsrätten előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire válaszul a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon:

„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 saját célú felhasználásnak minősít olyan nem ingyenes értékesítéseket, amelyekért tényleges ellenszolgáltatást fizetnek, akkor is, ha ez az ellenszolgáltatás alacsonyabb az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás önköltségi áránál.”

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – 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., 1977.6.13., 1. o., magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv)

3 – Valójában, az előzetes döntéshozatalra utaló végzés alapján az alkalmazottak az étkezésért a költségeket meghaladó árat fizetnek, azonban lehetséges, hogy a későbbiekben ez az ár alacsonyabb lesz a költségeknél. Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint a második eshetőség vonatkozásában előterjesztett előzetes állásfoglalás iránti kérelem az alapeljárás tárgya.

4 – A C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.).

5 – Ugyanezt a követelményt, az ügylet részleteinek megállapítását alkalmazták a C-68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.) 16–19. pontjában bizonyos ügyletek „reklámszolgáltatásként” való minősítése során.

6 – A Bíróság kifejtette, hogy az azonnali fogyasztásra szánt előre elkészített ételek és italok eladása egy sor szolgáltatás eredménye, amely az elkészítéstől a polcokra való tényleges kirakodásig tart, továbbá magában foglalja a megfelelő infrastruktúra (étkező, szalvéta, bútorok, evésszerek) biztosítását az ügyfél részére. Nem lehet ugyanakkor így minősíteni az „elvitelre” készített ételek vásárlását, amelynek esetében nincs arra irányuló szolgáltatás, hogy az azonnali fogyasztást megfelelő környezetben kellemesebbé tegyék (a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 13. és 14. pontja).

7 – Ez a kifejezés P. Haunold: „Der Steuergegenstand”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Bécs 2001., 111. o. cikkben alkalmazott („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung”) kifejezés parafrázisa.

8 – Az 50/88. sz. Kühne-ügyben 1989. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1925. o.) 12. pontja, valamint a C-193/91. sz. Mosche-ügyben 1993. május 25-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-2615. o.) 9. pontja a hivatkozott elvet a HÉA-ban „rejlő” elvként minősítette.

9 – C. Lohse: „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Bécs 2001., 49. o.

10 – Ez a következtetés a semlegesség elvének *raison d'être*-jéből ered, mint arra L. Mochón Lopez és A. Jabalera Rodríguez *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras* c. közös munkájuk bevezetésében utalnak, editorial Comares, Granada 2001., 13. o.

11 – Hasonló fogalmakat használtam a C-68/03. sz. Lipjes-ügyre vonatkozó 2004. január 14-i indítványom (2004. május 27-én hozott ítélet, EBHT 2004., I-0000. o.) 33. pontjában, valamint a C-382/02. sz., Cimber Air-ügyre vonatkozó 2004. március 25-i indítványom (2004. szeptember 16-án hozott ítélet, EBHT 2004., I-0000. o.) 38. pontjában.

- 12 – Jacobs f?tanácsnok C?20/91. sz. De Jong?ügyre vonatkozó 1992. február 27?i indítványának (1992. május 6?án hozott ítélet, EBHT 1992., I?2847. o.) 10. pontja.
- 13 – A C?47/97. sz., Kuwait Petroleum ügyben 1999. április 27?én hozott ítélet (EBHT 1999., I?2323. o.) 21. pontja, valamint a C?415/98. sz. Bakcsi?ügyben 2001. március 8?án hozott ítélet (EBHT 2001., I?1831. o.) 42. pontja meger?sítette a fenti elképzelést.
- 14 – A C?230/94. sz. Enkler?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4517. o.) 33. pontja.
- 15 – A C?258/95. sz. Fillibeck?ügyben 1997. október 16?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?5577. o.) 25. pontja.
- 16 – Lásd a fent hivatkozott De Jong?ügyben hozott ítélet 15. pontját, az Enkler?ügyben hozott ítélet 33. pontját, valamint a Bakcsi?ügyben hozott ítélet 42. pontját.
- 17 – Ez az elgondolás hallgatólagosan jelen volt a *sensu contrario* a fent hivatkozott Kühne?ügyben hozott ítélet 11. pontjában, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja a vállalkozás eszközei amortizációjának adóztatását a saját célú felhasználással kapcsolatban, amennyiben a hivatkozott termék beszerzésével kapcsolatos HÉA nem volt levonható, mivel azt nem adóalanytól vásárolták. Hasonlóképpen döntöttek a fent hivatkozott Bakcsi?ítélet 44. pontjában is.
- 18 – Ezeket némi módosítással A. M. López Molino: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA” (*El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, editorial Comares, Granada 2001., 49. o.) cím? m?vében felsorolt ítéletekre alapoztam.
- 19 – Jacobs f?tanácsnok szavai a fent hivatkozott Mohsche?ügyre vonatkozó indítványának 22. pontjában.
- 20 – Ezt meger?síti a C?16/93. sz. Tolsma?ügyben 1994. március 3?án hozott ítélet (EBHT 1994., I?743. o.) 14. pontja és a C?172/96. sz., First Nacional Bank of Chicago ügyben 1998. július 14?én hozott ítélet (EBHT 1998., I?4387. o.) 26. pontja.
- 21 – A fent hivatkozott Fillibeck?ügyben hozott ítélet 14. pontja, a C?317/94. sz., Elida Gibbs?ügyben 1996. október 24?én hozott ítélet (EBHT 1996., I?5339. o.) 27. pontja, valamint a C?404/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. március 29?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?2667. o.) 38. pontja.
- 22 – Ez állandóan meger?sítésre kerül a közösségi ítélkezési gyakorlatban. Lásd a C?86/99. sz. Freemans?ügyben 2001. május 29?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?4167. o.) 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
- 23 – Egy másik példa: (egy L. Mochón López és A. Jabalera Rodríguez által a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott munkájukban leírt esetet idézek): B vállalkozó piaci értéken (150 euró) elad egy eszközt, amelyet 100 euróért vásárolt A vállalkozótól. Beszerzéskor 16 euró HÉA?t fizetett (16 %-os adókulcs mellett), míg a továbbértékesítés során 24 eurót számított fel, amelyet továbbhárít a fogyasztóra. A B vállalkozó által megfizetend? összeg az általa felszámított, illetve kifizetett adó különbözete (24 – 16 = 8 euró), míg a végs? fogyasztó fizeti a teljes adó összegét (24 euró). Világos, hogy B vállalkozó szempontjából az adó semleges. Kezdetben az adó kiadást jelentett (16 euró), majd kés?bb bevételt (24 euró), de végül a számára kedvez? többletet (8 euró) elvesztette azzal, hogy azt befizette a kincstár részére. Így az adónak nincsen hatása azon

termékek és szolgáltatások árára, amelyekre felszámolják, mivel nem jelent sem költséget, sem bevételt a vállalkozási vagy szakmai tevékenység szempontjából. Ugyanakkor ha bármely okból B vállalkozó 90 euróért adja el a 100 euróért vásárolt eszközt, amelynek tekintetében ? 16 euró HÉA-t fizetett, a HÉA-t nem lehet a piaci értékre (150 euró) felszámolni, figyelmen kívül hagyva az értékesítés tényleges értékét (90 euró), amely esetben 14,4 euró helyett 24 euró lenne az adó B hátrányára, és az adórendszer alapját jelent? semlegesség elveszne.

24 – A C?184/00. sz., Office des Produits Wallons ügyben 2001. november 22?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?9115. o.) 10. pontja. Ugyanez a megközelítés található a C?381/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet 32. pontjában és a C?144/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet 31. pontjában (EBHT 2004., I?0000. o.).

25 – A fent hivatkozott Office des Produits Wallons ügyben hozott ítélet rendelkez? része.

26 – A törvényesség elvét a „büntet?jog” és az „adó jog” területén a kés? középkorban alakították ki a szuverén uralkodó jogainak és hatalmának korlátozása érdekében. Spanyolországban a falvak és városok („comunidades”) a koronának járó befizetéseknek és bizonyos magatartások büntetésének megszavazását a képvisel?testületek („cortes”) jóváhagyásától teheték függ?vé. Az uralkodó és a politikai osztályok közötti „egyezség” – amely konszolidálta az állam politikai szervez?dését, és megakadályozta a királyi hatalom bármilyen további kiterjesztését – kialakulása bizonyos, olykor jelent?s eltérésekkel és jellegzetességekkel állandó elem volt a középkori spanyol királyságok kialakulásában. Aragónia és Navarra tartományban a Cortes a jogalkotási és adóztatási hatalmat a XIII. sz. vége és a XIV. sz. közepe között szerezte meg (lásd M. A. Ladero Quesada: „España: reinos y señoríos medievales”, *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. kiadás, Madrid 1998., 95?129. o.). Castilla tartományban ugyanez a testület, amely a XIV–XV. században érte el fénykorát, sokkal kevésbé volt jelent?s, és bár meghatározó szerepet játszott a politikai életben, hatásköre sokkal korlátozottabb volt (J. Valdeón: „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media”, *Historia de España*, editorial Historia 16, Madrid 1986., 391?455. o. és különösen a 414?423. o.).

27 – Példa erre a spanyol Ley General Tributaria (58/2003. törvény, Boletín Oficial del Estado, 2003. december 18.) 14. cikke, amely nem engedélyezi, hogy analógia útján kiterjesszék az adóköteles esemény fogalmát a szöveg sz?k értelmén túlmen?en. Németországban a Bundesfinanzhof (a szövetségi adóügyi legfels?bb bíróság) több ízben elvetette a fenti értelmezési módszer használatát, és annak az adóalany hátrányára való alkalmazását (Bundesteuerblatt II 1972., 455?457. o.; Bundesteuerblatt II 1976., 246–248. o.; Bundesteuerblatt II 1977., 283. o., 287. o.; Bundesteuerblatt II 1978., 346. o.; Bundesteuerblatt II 1979., 347. o.; Bundesteuerblatt II 1982., 618. o.). A belga jogtudomány egyhangúan elutasítja az adójogi rendelkezések analógia útján való értelmezését a Cour de cassation 1978. április 13?i ítéletére utalva (a Belga Állam, Pénzügyminisztérium kontra Bodson ügy, Fr., A. és M.: *Pasicrisie belge* 1978., 910. o.). Ez az álláspont például az alábbi m?vekben: A. Tiberghien és mások: *Manuel de droit fiscal: 2000*, editorial Larcier, 21. kiadás, Brüsszel 2000., 69. o., valamint M. Dassel és P. Minne: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, editorial Bruylant, 5. kiadás, Brüsszel 2001., 58. o. és 59. o. Franciaországban, ahol a jogtudomány álláspontja megosztott, kevésbé egyértelm? a helyzet (lásd P. Marchesson: *L’interprétation des textes fiscaux*, editorial Economica, Párizs 1980., 197–234. o.; L. Philip: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, editorial Economica, Párizs 1991., vol. II., 971–972. o.; L. Trotabas és J. M. Cotteret: *Droit Fiscal*, editorial Dalloz, 8. kiadás, Párizs 1996., 272–273. o.; F. Donet: *Contribution à l’étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, editorial L.G.D.J., Párizs 1997., 157–164. o.; valamint M. Bouvier: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l’impôt*, editorial L.G.D.J., 5. kiadás, Párizs 2003., 42–47. o.), ett?l függetlenül, a Cour de cassation egy alkalommal meger?sítette, hogy az

analógia útján való értelmezés nem megengedett az adójog terén (1975. október 25-i ítélet, Bull. III n° 309, 234. o.).