

Ideiglenes változat

TAMARA ʔAPETA

FʔTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. január 27.(1)

Cʔ607/20. sz. ügy

GE Aircraft Engine Services Ltd

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(a Firstʔtier Tribunal [Tax Chamber] [elsʔfokú bíróság {adóügyi tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott elʔzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Elʔzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékʔadó – Vásárlási utalványok átengedése mint adóköteles ügylet – A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja – A »saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra« fogalma – Vásárlási utalványok alkalmazottak részére történʔ, munkavállalói jutalmazási program részeként való ingyenes juttatása”

I. Bevezetés

1. A jelen ügy több rétegbʔl áll. A külsʔ réteget maga az az értelmezés képezi, amelyet a Firstʔtier Tribunal (Tax Chamber) (elsʔfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) kért egy olyan jogvita vonatkozásában, amely egy adóalany által az alkalmazottai részére ingyenesen juttatott utalványok után való héafelszámítási kötelezettséggel kapcsolatos. Az elʔterjesztʔ bíróság nem biztos abban, hogy ezt a juttatást a 2006/112/EK irányelv(2) 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében „saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” irányulóan végzett szolgáltatásnyújtásnak kellʔe tekinteni.

2. E jogvita felszíne alatt ugyanakkor ott húzódik az adósemlégesség kérdése. Kétségtelen, hogy ha a vitatott ügyletet úgy tekintenénk, hogy az a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozik, akkor ugyanazon utalványok értéke után kétszer kellene héát felszámolni. Nevezetesen egyszer akkor, amikor az adóalany az utalványt az alkalmazottainak átadja, egyszer pedig akkor, amikor az annak alapjául szolgáló (a kiválasztott kiskereskedʔ termékeinek vagy szolgáltatásainak igénybevételére vonatkozó) joggal élnek.

3. Ennek megfelelően az elʔterjesztʔ bíróság kérdéseinek megválaszolása során a Bíróságnak lehetʔsége nyílik annak tisztázására, hogy a jelen ügyben szereplʔkhöz hasonló

vásárlási utalványok esetében mikor valósulnak meg az adófizetési kötelezettség keletkezésének jogi feltételei.

II. Jogi háttér

4. A héairányelv hatályát ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése rögzíti. Ugyanezen rendelkezés c) pontja kimondja, hogy „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” a héa hatálya alá tartozik.

5. A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel,” a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése alapján pedig „szolgáltatásnyújtás” „minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

6. A héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

[...]

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”(3)

7. A héairányelv 62. cikkének (1) bekezdése az „adóztatandó tényállást” úgy definiálja, mint „az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak”. A héairányelv 63. cikke szerint „az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

III. A tényállás, a nemzeti eljárás és az elterjesztett kérdések

8. A GE Aircraft Engine Services Limited (a továbbiakban: felperes) repülőgép-hajtóművek szervizelésével és karbantartásával foglalkozik az Egyesült Királyságban. Ez a cég a General Electric (a továbbiakban: GE) cégcsoport, egy amerikai multinacionális konglomerátum tagja.

9. A felperes „Above & Beyond” név alatt programot indított alkalmazottainak elismerése céljából. E program keretében a programban meghatározott jogosultsági feltételeknek megfelelően a felperes bármely munkavállalója bármely más munkavállaló jutalmazását javasolhatta olyan cselekményeire tekintettel, amelyeket különleges elismerésre érdemesnek tartott.

10. Az „Above & Beyond” program keretében különféle fokozatú jutalmakat lehetett odaítélni. A jelölt személynek ki kellett választania a megfelelő jutalmazási fokozatot, és információt kellett szolgáltatnia arról, hogy a jelölt miért szolgált rá a jutalomra. A jelen ügy kizárólag a jutalmazási rendszer középső fokozatát érinti. Ezen a szinten egy belső jóváhagyási eljárást követően a jelöltet vásárlási utalvánnyal jutalmazták.

11. Vásárlási utalványt magában foglaló jutalmazás esetén a megjutalmazott személy a Globoforce Limited (a továbbiakban: Globoforce) – egy társadalmi elismeréssel kapcsolatos szolgáltatásokat nyújtó cég – által üzemeltetett weboldalra mutató linket kapott. A Globoforce weboldalán a megjutalmazott munkavállaló a felsorolt (és részt vevő) kiskereskedőknél beváltható vásárlási utalványok közül választhatott. Az utalvány kiválasztása után azt kizárólag a kiválasztott kiskereskedőnél lehetett beváltani.

12. Az utalványoknak a Globoforce-tól a munkavállalónak történő eljuttatása a következő lépésekben történt. A Globoforce először közvetlenül az adott kiskereskedőtől vásárolta meg az utalványokat, és azokat az egyesült államokbeli GE-nek (a továbbiakban: GE USA) értékesítette. Ezután a GE USA a GE szintén egyesült államokbeli központja részére (a továbbiakban: GE HQ) értékesítette tovább az utalványokat. Ezt követően a GE HQ az utalványokat határokon átnyúló értékesítés keretében egyesült királyságbeli GE-szervezetekre ruházta át. Valamennyi szervezet – a felperest is beleértve – munkáltatóként eljárva az „Above & Beyond” program keretében a jutalmazott munkavállalók rendelkezésére bocsátotta az utalványokat.

13. Tekintettel arra, hogy az utalványok értékesítése az Európai Unión kívüli alanyoktól származott, a felperes az utalványoknak a GE HQ részéről történő értékesítése után a fordított adózás keretében héát számított fel, és az ennek megfelelő összeget visszaigényelte a szóban forgó adóhatóságtól.

14. Amikor a megjutalmazott munkavállaló termékeket vagy szolgáltatásokat vásárolt a neki jutalom gyanánt adott utalvánnyal, a részt vevő kiskereskedő az utalvány értéke után héát számított fel.

15. 2017. december 20-án a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága) (a továbbiakban: alperes) a felperes vonatkozásában kibocsátott adóhatározatában megállapította, hogy a felperes az „Above & Beyond” program keretében nyújtott utalványok értéke után a 2013. decembere és 2017. októbere közötti időszakban 332 495 font sterling (GBP) (hőzzávetőleg 374 389 EUR) összegben nem vallotta be az áthárított héát.

16. Mivel kétségei támadtak a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezését illetően, a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 kiskereskedők utalványait juttatja a munkavállalók részére?

2) Jelentőseggel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy a vásárlási utalványok alkalmazottak részére történő kibocsátása az adóalany vállalkozási célját szolgálja?

3) Jelentőseggel 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?”

17. Az előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a jelen ügyet a GE-csoport 19. másik tagja esetében kezdeményezett, hasonló tényálláson alapuló jogorvoslati eljárások tekintetében precedensértékűként kell kezelni.

18. A felperes és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Ugyanezek a felek szóban is előadták érveiket a 2021. november 24-én tartott tárgyaláson.

IV. Elemzés

19. A jelen indítvány felépítése a következő. Először a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b)

pontjának értelmezésével foglalkozom, majd ennek fényében teszek javaslatot az elterjesztés bíróság kérdéseire adandó válaszcímre (A). Mindazonáltal – amint majd kifejtem – a jelen ügyben ezt eredményezheti, hogy ugyanazon utalványok értéke kétszer is héaköltes. Ennek megfelelően megvizsgálom, hogy ezen utalványok átengedése mindenekelőtt adóztatandó tényállásnak minősül-e (B).

A. **Magáncélra, illetve az adóalany vállalkozásától eltérő célokra nyújtott szolgáltatások**

20. Díóhéjban, az elterjesztés bíróság arra keresi a választ, hogy valamely adóalany által a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, a munkavállalók elismerését szolgáló program keretében nyújtott utalványoknak az adóalany munkavállalói részére történő ingyenes juttatása a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként a héa hatálya alá tartozik-e.

21. E kérdés megválaszolásához elengedhetetlen a „saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” nyújtott szolgáltatás fenti rendelkezésben foglalt fogalmának értelmezése.

22. Ennek megfelelően először a fogalom értelmezését vizsgálom (1), mielőtt válaszolnék a nemzeti bíróság által elterjesztett konkrét kérdésekre (2).

1. **A „vállalkozásidegen célok” azonosítására vonatkozó jog**

23. A héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése szerint kétféle helyzetet kell ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásként kezelni. Egyrészt a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra. Másrészt az adóalany által ingyenesen, „saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” teljesített szolgáltatásnyújtás.

24. A jelen ügyben az ingyenes szolgáltatásnyújtás kap szerepet. Mindenekelőtt érdemes leszögezni, hogy a felek között nem képezi vita tárgyát az, hogy történt szolgáltatásnyújtás, és a szolgáltatást ingyenesen nyújtották. Az egyetlen kérdés tehát az marad, hogy a szolgáltatásokat magáncélra vagy a vállalkozás céljára nyújtották-e.

25. Ebben a vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az ellenérték nélkül nyújtott szolgáltatások általában nem tartoznak a héairányelv hatálya alá.(4) Ugyanakkor a 26. cikk (1) bekezdésének b) pontja eltérést ír elő a fősabály alól.(5) Amint azt a Bizottság a meghallgatáson kifejtette, a rendelkezés jogi fikciót hoz létre, amely alapján bizonyos ügyletek a héarendszer hatálya alá tartoznak annak ellenére, hogy ellenérték nélkül teljesítik azokat.

26. Ennek az eltérésnek az oka a méltányosságban és az adósemlegességben keresendő: a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja annak megakadályozását célozza, hogy az adóalanyok a vállalkozásuk termékeinek vagy szolgáltatásainak magáncélra történő igénybevételeből eredő előnyhöz jussanak azokkal az átlagos fogyasztókkal szemben, akik az értékesítés korábbi szakaszaiban felszámított héa terhét viselik.(6) Kétségtelen, hogy az adóalanytól eltérően a fogyasztónak nincs lehetősége arra, hogy a (beszerzési) ügyletek láncolatának meghosszabbításával az adóterhet a láncban „lejjebb” állóra hárítsa.(7)

27. Összefoglalva, a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja annak biztosítására irányul, hogy a vállalkozási tevékenység körén kívül eső helyzetben az adóalanyt a héaszabályok alkalmazásában végső fogyasztóként ismerjék el.

28. Evégett a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja – értelmezésem szerint – els? lépésben minden ingyenes szolgáltatásnyújtást az adóalany *saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére* nyújtott szolgáltatásnak tekint. Ezáltal ezek az ügyletek egy tekintet alá esnek az egyéb (vállalkozásidegen), ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásokkal, ennek folytán pedig az adóalanynak meg kell fizetnie az azok után áthárított adót.

29. Díjmentesen nyújtott szolgáltatások esetén tehát az adóalanyt alapesetben végs? fogyasztónak kell tekinteni. Ugyanakkor a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja második lépésben lehet?vé teszi, hogy a díjmentesen nyújtott szolgáltatásokat *ne* magáncélra igénybe vett szolgáltatásnak (és így ellenérték fejében történ? szolgáltatásnyújtásnak) tekintsék, ha a szolgáltatás igénybevétele valamely adóalany *vállalkozásának* célját szolgálta.(8)

30. De miképpen határozható ez meg?

31. A felperes szerint az adóalanynak a termékek vagy szolgáltatások ingyenesen történ? nyújtása mögött meghúzódó szubjektív szándékát kell figyelembe venni. Így, ha az adóalany azzal a *céllal* nyújt ingyenesen szolgáltatást, hogy a vállalkozását szolgálja, akkor azt a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a vállalkozás céljára nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni. Így a felperes álláspontja szerint az adóalanyok olyan üzletpolitikáját, amelynek révén a munkavállalók elégedettségének és elkötelezettségének fokozásával közvetett módon kívánják növelni a munkavállalói hatékonyságot, a „vállalkozási cél” fogalmi körébe tartozónak kell tekinteni.

32. Amint azt a jelen indítvány 28. pontjában kifejtettem, a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja abból az el?feltevésb?l indul ki, hogy az adóalany részér?l az alkalmazottainak nyújtott *minden* ingyenes szolgáltatás vállalkozásidegen célokra történ? szolgáltatásnyújtásnak tekintend?. Így az elemzésnek ezen a pontján nem kerül sor a konkrét vitatott ügylet értékelésére. Ennek megfelel?en – a fenti el?feltevés értelmében – a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó adott ügylet min?sítése szempontjából irreleváns, hogy az adóalany szubjektív szándéka szerint a szolgáltatásnyújtás a vállalkozás célját vagy magáncélt szolgált?e. Ha ingyenes volt, akkor a héaireányelv alapján az feltételezhet?, hogy az magáncélt szolgált.

33. Valamely ügylet konkrét jellemz?i csak akkor bírnak nagyobb jelent?séggel, ha az adóalany bizonyítani kívánja, hogy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó valamely ügyletet ténylegesen nem magáncélra, hanem a vállalkozás céljaira teljesítettek. Az e rendelkezés értelmezésével foglalkozó két legfontosabb – a Fillibeck,(9) valamint a Danfoss és AstraZeneca(10) – ügy azt mutatja, hogy a Bíróság a vállalkozási cél azonosításához azt a kérdést teszi fel, hogy a nyújtott szolgáltatás (amely az említett ügyekben ingyenes személyszállítást, illetve ingyenes étkezést jelentett) az *adott adóalany konkrét vállalkozásának* követelményei fényében „szükséges” volt?e.(11)

34. Nem tagadom, hogy a „szükséges” kifejezés középpontba állítása úgy is értelmezhet?, hogy azzal bizonyos fokú szubjektivitás kerül bevezetésre. A felperes alapvet?en éppen ezzel érvel, és a kifejezés szokásos értelméb?l is ez következne. Azonban úgy vélem, nem elegend? a tisztán nyelvi jelentést figyelembe venni, és a felperes által javasolt megközelítést tágabb összefüggésbe kell helyezni.

35. Valójában, ha az adóalany által javasolt állítólagos vállalkozási célra irányuló szándékot tesztként fogadnánk el, az ahhoz vezetne, hogy az egyes adóalanyok döntenék el, hogy valamely konkrét ügylet mikor szolgál vállalkozási célt, ennélfogva tehát mikor nem adóköteles. Ennek következtében a bíróságok abba a kellemetlen helyzetbe kerülnének, hogy meg kellene kérd?jelezniük ezen üzleti döntések valós szükségességét. Ráadásul, ha a „szükségesség”

fogalmának jelentése a héaalanyok szubjektív értelmezését?   függene, az arra az észszerűtlen eredményre vezetne, hogy két adóalany annak ellenére más?más következtetésre juthatna valamely szolgáltatás „szükségességét” illetően, hogy azonos tevékenység végzése során azonos ad    teles ügyleteket hajtanak végre. Ez megnyitná a lehetőséget arra, hogy valamely, egyébként ad    teles ügyletet kivonjanak a héairányelv hatálya alól. Ez az eredmény nyilvánvalóan nem egyeztethető össze a Bíróság által e rendelkezés kapcsán megállapított szigorú értelmezéssel.(12)

36. Mindezek miatt a Fillibeck ítéletet,(13) valamint a Danfoss   s AstraZeneca ítéletet(14)   gy értelmezem, hogy azok valamely ügylet „szükségességét” k  t objektíve meghatározott tényezőn keresztül közelítik meg: egyfelől az ingyenesen nyújtott szolgáltatás és az adóalany gazdasági tevékenysége között fennálló kapcsolat, másfelől az e szolgáltatás   g  nybev  tele felett annak biztosítása érdekében gyakorolt ellenőrzés, hogy azt ténylegesen az adóalany gazdasági tevékenységével összefüggésben vagy annak előmozdítása érdekében veszik   g  nybe.

37. Az előbbi tényező biztosítja, hogy a szóban forgó szolgáltatást az adóalany gazdasági tevékenységének folytatása érdekében nyújtsák.(15) Ugyanakkor – amint azt a felperes mind az észrevételében, mind a tárgyaláson megjegyezte – ezt a követelményt nem lehet szigorúan   gy értelmezni, hogy az megköveteli, hogy enélkül az alany vállalkozása ellehetetlen  lj  n.

38. Mindazon  l a szükségesség követelménye nem jelenthet olyan szolgáltatást sem, amely szok  sasosan és általánosságban hozzátartozik minden v  llalkoz  st  pushoz.   gy például az alkalmazottaknak a munkahelyre és onnan vissza történő szállítása t  r  sz  tesen szükséges a munka megszervezéséhez. Ugyanakkor önmagában nem tekinthető a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmében vett „vállalkozás céljára” nyújtott szolgáltatásnak. Ennek megfelelően az nem nyújtható ingyenesen és h  amentesen. Amikor a Bíróság a *Fillibeck*   gyben(16) elfogadta, hogy az ingyenes személyszállítási szolgáltatást a „vállalkozás c  lj  ira” nyújtották, akkor ezt a szolgáltatást az „  p  t  ipari cégek saj  atos jellemzőihez” kapcsolta.(17) Ez t  h  t azon konkrét körülmények között „szükséges” volt, m  g ha a Bíróság a sz   hagyományos értelmében nem is tekintette a munkába és onnan vissza történő szállítást szükségesnek.

39. A Danfoss   s Astra Zeneca  gyben(18) nem merült fel ilyen ágazatspecifikus minősít?   k  rit  rium. Ugyanakkor a Bíróság megjegyezte, hogy a „vállalkozás szervezetével kapcsolatos sajátosságoknak” azt kell mutatniuk, hogy a szóban forgó ingyenesen nyújtott szolgáltatásokat nem vállalkozásidegen célból teljesítik.(19)   gy a Bíróság elfogadta, hogy az ingyenes ebédet mint szolgáltatást a vállalkozás céljára nyújtották, mivel az szorosan kötődött az adóalany vállalkozásának saj  atos szervezetéhez (azaz k  z  r  lag konkrét üzleti találkozók ideje alatt biztosították ingyenes ebédet).(20)

40. Ugyan  gy, m  g ha nem is f  r kétség ahhoz, hogy a munkavállalóinak nagyobb   l  gedetts  g  b  l adódó hatékonyság kötődik valamely adóalany gazdasági tevékenységéhez, ez a kapcsolat általános, ennélfogva nem kellően konkrét az adóalany vállalkozásának saj  toss  g  it illetően, ahogyan az is minden vállalkozás általános érdeke, hogy az alkalmazott  k részére szállítást és   tkezel  st biztosítsanak. Ennélfogva az alkalmazottakat motiváló ingyenes juttatások nem különböznék az ingyenes eb  d  t  l vagy az ingyenes szem  lysz  ll  t  st  l. Egyszer  en nem tartoznak a „vállalkozási c  lok  nak” a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjában foglalt fogalmi körébe, hacsak nem állapítható meg, hogy az adóalany vállalkozásának szervezetével kapcsolatos sajátosságok vagy egyéb különleges körülmények „szükségessé” teszik az ingyenes szolgáltatásnyújtást, áthelyezve ezzel az ilyen szolgáltatásokat a magáncélok köréből a „vállalkozás c  lj  inak” fogalmi körébe.

41. A második tényező – az ellenőrzés – biztosítja, hogy a szóban forgó szolgáltatás annak nyújtása során mindvégig kapcsolatban maradjon az adóalany gazdasági tevékenységével. Az ellenőrzés fennállását objektíven kell megítélni. Ennek megfelelően azt kell bizonyítani, hogy

mindvégig *kizárólag* az adóalany határozta meg a szolgáltatás tervezett végfelhasználását.(21) Így a Fillibeck ügyben(22) az ellenőrzés fennállását abból lehetett megállapítani, hogy az építőipari cég határozta meg a szállítás útvonalait és idejét, azok tehát nem a munkavállalók döntésétől függtek.(23) Hasonlóképpen a Danfoss és AstraZeneca ügyben(24) az egyes munkáltatók határozták meg az alkalmazottaik számára ingyenesen biztosított üzleti ebédek idejét, helyét és az arra okot adó alkalmat.(25)

42. Igaz, hogy – amint a felperes megjegyzi – az ellenőrzés tényezője önmagában nem zárja ki annak lehetőségét, hogy valamely munkavállaló bizonyos saját elnyire tegyen szert a munkáltatója által ingyenesen nyújtott javak vagy szolgáltatások igénybevétele nyomán. Egy nehezen megközelíthető munkahelyre és vissza történő ingyenes szállítás, illetve a hosszúra nyúló, fontos üzleti megbeszélések során kapott szendvics kétségkívül kényelmes és gazdaságos. Ugyanakkor az a pusztán körülmény, hogy valamely munkavállalónak elnyre származik a munkáltatója által ingyenesen nyújtott szolgáltatásból (beleértve, a szokásoknak megfelelően, a főtest, az általános munkahelyi biztonsági intézkedéseket és az iroda bútorzatát), nem szünteti meg és nem csökkenti az ilyen termékek és szolgáltatások „vállalkozási” célját.(26) Végére is, az adóalany az, aki ezen általános költségek fedezetét meghatározza és ellenőrzzi. A munkavállalók számára ebből származó bármely szubjektív elny csupán járulékos jellegű a szóban forgó „fő” termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz képest.(27)

43. Ezzel elérkeztem a nemzeti bíróság által elterjesztett kérdésekhez.

2. A Bíróság elé terjesztett kérdések

44. Az elterjesztő bíróság három kérdést tesz fel. Első kérdésével e bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a szóban forgó utalványok juttatása a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a felperes vállalkozásának céljaira vagy magáncélra történt-e. A második és harmadik kérdés ezután a Bíróság által az első kérdésre adandó válasza épül. Ezek a kérdések arra irányulnak, hogy a szóban forgó utalványok kibocsátása vonatkozásában fennálló vállalkozási cél (második kérdés) befolyásolja-e az első kérdésre adandó választ, illetve, hogy jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy az utalványok az alkalmazottak saját szükségleteinek kielégítésére szolgálnak, és azokat az alkalmazottak magáncélra használhatják fel (harmadik kérdés).

45. Mindhárom kérdéssel együtt fogok foglalkozni.

46. Mivel – amint már kifejtettem – a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja abból az elfeltevésből indul ki, hogy valamely adóalany által az alkalmazottainak ingyenesen kínált szolgáltatásokat úgy kell kezelni, hogy azok magáncélok szolgálnak, mindenekelőtt le kell szögezni, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatás, amely a munkavállalóinak kiskereskedőknél beváltható utalványokkal történő jutalmazásából áll, e rendelkezés hatálya alá tartozik. Az elterjesztő bíróság második kérdésére adott válasz kapcsán rá kell mutatni, hogy e megállapításon nem változtat az adóalany azon szubjektív értelmezése (vagy szándéka), hogy ezeket az utalványokat vállalkozási célra szolgáltatták.

47. Ha azonban megállapítható lenne, hogy a szóban forgó szolgáltatások a felperes gazdasági tevékenysége vonatkozásában „szükségesek” voltak, az azt jelentené, hogy bár a szolgáltatásokat ingyenesen kínálták, mégis vállalkozási célra nyújtották azokat. Az elterjesztő bíróság harmadik kérdésére tehát azt a választ kell adni, hogy az szükséges, hogy a vitatott szolgáltatások az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódjanak, és hogy ez utóbbi – mint e szolgáltatásokat ingyenesen nyújtó alany – ellenrizze azok igénybevételét annak érdekében, hogy biztosítsa a saját gazdasági tevékenységével való folyamatos kapcsolatot vagy e gazdasági tevékenység elsegítését.

48. Az elzeter döntéshozatalra utaló végzés szerint az „Above & Beyond” program vásárlási utalvány juttatásával a munkavállalók teljesítményének és magatartásának ösztönzésére és jutalmazására irányult. A vásárlási utalványok egy sor részt vevő kiskereskedőnél beválthatók voltak. A tárgyaláson a felperes kifejtette, hogy nem volt tudomása arról, hogy az alkalmazottak mihez kezdenek az utalványokkal. Az ügy irataiból úgy tűnik továbbá, hogy nincs más olyan további felhasználási korlátozás, mint valamely részt vevő kiskereskedő Globoforce weboldaláról való kiválasztása. Másként fogalmazva – és amint azt a felperes is megerősítette a tárgyaláson –, az alkalmazottak teljes mértékben a saját belátásuk szerint és személyes használatra vehették igénybe a szóban forgó utalványokat. A jutalmazási rendszer feletti ellenőrzés csak annak kérdésére terjedhet ki, hogy valamely munkavállaló részesül-e jutalomban a munkában tanúsított átlagon felüli igyekezetéért, és ha igen, mely szinten.

49. Ha ezek a tényezők megerősítést nyernek, akkor nincs jele sem annak, hogy elégséges kapcsolat áll fenn a felperes gazdasági tevékenységével, sem annak, hogy az utalványok felhasználása vonatkozásában ellenőrzés állna fenn. Másként fogalmazva, ha a Fillibeck ügyben,(28) valamint a Danfoss és AstraZenecaügyben(29) a Bíróság által javasolt tesztet követjük, akkor a szóban forgó utalványok juttatása nem tekinthető „szükségesnek” a felperes vállalkozásával összefüggő követelmények vonatkozásában. Másként fogalmazva, a vitatott ügylet ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt fősabály hatálya alá tartozik.

B. Utalványok és adóköteles tevékenységek

50. Ha a jelen ügy mikrohullámú sütő(30) vagy egyéb egyszeri termékek vagy szolgáltatások ajándékozását érintené, akkor az indítványom ezen a ponton véget is érhetne. Ugyanakkor az utalványok összetett jellege miatt a fenti következtetés gondolkodásra ad okot.

51. Ha a vitatott jogügylet valóban a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozik, akkor a felperesnek úgy kell viselnie a heta terhét ezen utalványok után, mintha végső fogyasztó lenne. Azonban amikor a későbbiekben a munkavállalók ezen utalványokat termékekre és szolgáltatásokra váltják be a részt vevő kiskereskedőknél, akkor *ugyanezen* érték után nekik is viselniük kell a heta terhét. Másként fogalmazva, ugyanazon utalványok értéke után a heta kétszer kerül megfizetésre.(31)

52. Vessük össze ezt azzal a fiktív helyzettel, amikor valamely adóalany mikrohullámú sütőt két ajándékozik a munkavállalóinak. Ekkor nem merül fel kettős adóztatás. Hetafizetési kötelezettség csak az ajándékozási ügylet után keletkezne.

53. Egyértelmű, hogy egy ilyen, kettős adóztatáshoz vezető helyzet nem felel meg az adósemlegesség elvének(32) (ahogyan – tehetnénk hozzá – a méltányosság alapelveinek sem).

54. Ugyanakkor nem vagyok meggyőződve arról, hogy ez a helyzet a héairányelv által létrehozott rendszer különböző típusú utalványokra történő alkalmazásának automatikus

velejárója.

55. Ahogyan azt a felek beadványai és a tárgyaláson folytatott vita rámutatott, úgy tűnik, hogy az utalványokat érintő valamennyi ügylet megadóztatására irányuló egyértelmű felszólítás az Astra Zeneca UK ítélet(33) téves értelmezéséből következik. Azzal, hogy az utalvány juttatását „szolgáltatásnyújtásnak” minősítve elválasztotta az annak alapjául szolgáló jogtól, valóban a Bíróság volt az, aki látszólagos önálló adóköteles ügyletté nyilvánította ezt a juttatást.

56. Nem értek ezzel egyet.

57. Az Astra Zeneca UK ügyben(34) a munkáltató lehetőséget kínált az alkalmazottainak, hogy vásárlási utalványokat kapjanak annak fejében, hogy lemondanak arról, hogy díjazásuk egy részét készpénzben kapják meg.(35) A Bíróság ebben az összefüggésben állapította meg, hogy a héa szempontjából ezeknek az utalványoknak a juttatása a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének alkalmazásában „szolgáltatásnyújtásnak” minősül.(36) Ez a következtetés teljes mértékben indokolt: a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése úgy definiálja a termékértékesítést, mint „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”, míg a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése mögöttes definíciót tartalmaz, amely minden olyan tevékenységet, amely nem „termékértékesítés”, *szükségszerően* „szolgáltatásnyújtásnak” tekint.

58. Széklátókörűség volna ugyanakkor egyedül ebből a rendelkezésből arra a következtetésre jutni, hogy az utalványok juttatása automatikusan önálló adóztatandó tényállássá válik. A héairányelv 62. cikkének alapjául szolgáló feltételek figyelmen kívül hagyása mellett ez a következtetés a gazdasági és kereskedelmi tartalmat is figyelmen kívül hagyná azáltal, hogy két teljesen eltérő ügyletet von össze: vagyis egyrészt az utalvány juttatását, másrészt az alapjául szolgáló jog átengedését.(37)

59. Mivel a termékek értékesítése és a szolgáltatások *nyújtása*, nem pedig az ezekért járó ellenszolgáltatás megfizetése héaköteles,(38) nem minden ellenszolgáltatás fejében teljesített ügylet eredményez adóztatandó tényállást, különösen ha (jövőbeli vagy megállapíthatatlan) jogokat érint.(39) Egyszerően fogalmazva, ezen termékek vagy szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesüléséig nem keletkezhet adóztatandó tényállás.(40)

60. Véleményem szerint ezért kell különbséget tenni egyrészt valamely jog „mint olyan” átengedése, másrészt valamely „jövőbeli” termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog átengedése között.

61. Az ügyletek előbbi típusa héaköteles amiatt, hogy a vevő számára ténylegesen olyan teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást testesít meg, amely lehetővé teszi számára, hogy valamely szolgáltatás vonatkozásában fogyasztónak tekintse.(41) Az adóztatandó tényállás megvalósul abban a pillanatban, amikor a jog „mint olyan” átszáll, és a héa teljes egészében megállapítható.(42) Valójában a címzett ugyanolyan módon szerez jogot az általa kapott utalvány felhasználására, mint az, akire szellemi alkotáshoz fűződő jog felhasználására vonatkozó jogot vagy edzőtermi bérletet ruháznak át.

62. A helyzetek utóbbi típusa, vagyis valamely „jövőbeli” termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog egy merőben más adóköteles forgatókönyvet érint. Vegyük például az előre fizetett utalványokat, amelyek valamely fürdő igénybevételére jogosítanak, vagy a különböző típusú városkártyákat. Az ilyen típusú termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások csak akkor lehetnek héakötelesek, ha az adott értékesítésre vonatkozó összes lényeges információ már ismert abban az időpontban, amikor az adott ügylet megvalósul.(43) Ennek az az oka, hogy az ügyletben részt vevő felek csak ezen körülmények fennállása esetére nyilvánították ki azon szándékukat, hogy termékértékesítésük vagy szolgáltatásnyújtásuk pénzügyi

következményei elzeteresen felmerüljenek.(44) Ha azonban az ilyen jövbeli termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások még nem azonosíthatók egyértelműen, akkor nem lehetnek héakötelesek abban az időpontban, amikor kizárólag az értékesítésükre vonatkozó jog kerül átengedésre (mert a héa mértéke még nyilvánvalóan nem lenne meghatározható).(45) Ezekben az esetekben az adóztatandó tényállás egyszerűen „egy szinttel lejjebb” toódik az ügyletek láncolatában arra az időpontra, amikor az említett termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog átengedésre kerül, vagy amikor a jövbeni termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó összes információ elérhetővé válik, az adott értékesítés pénzügyi következményei pedig világossá válnak.(46)

63. Ez a különbségtétel az utalványok használatában a következőképpen nyilvánul meg.

64. Az utalványok olyan átengedése, amely termékek értékesítésére és szolgáltatások nyújtására vonatkozó jog „mint olyan” értékesítéseként működik, teljesített értékesítéssé és ezáltal önálló adóztatandó tényállássá válik azon körülménynél fogva, hogy olyan elny átruházására kerül sor, amely e jog címzettjét (potenciálisan közvetlen) fogyasztóvá teszi. Hasonlóképpen, az utalványok olyan átengedése, amely „jövbeli”, megfelelően azonosítható szolgáltatásnyújtásra vagy termékértékesítésre vonatkozó jog értékesítéseként működik, szintén teljesített értékesítéssé és ezáltal önálló adóztatandó tényállássá válik (például repülőjegy vásárlása). Ebben az esetben azonban a jövbeli termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog csak azon körülménynél fogva válik adókötelessé, hogy az adott jövbeli termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó minden információ rendelkezésre áll ezen jog átengedésének időpontjában (ezáltal lényegében egy tekintet alá esik valamely jog „mint olyan” átengedésével).(47) Mindkét esetben héafizetési kötelezettség keletkezik a szóban forgó ügylet (és valójában minden, az adott utalványt magában foglaló ügylet) után.

65. Ezzel szemben az utalványok olyan átengedése, amely áruk és szolgáltatások „jövbeli értékesítésére vonatkozó valamely jogot” foglal magában, és amely nem felel meg a teljesített adóköteles ügylet feltételeinek (vagyis amelyre vonatkozóan nem minden releváns információ ismert), *nem* működhet önálló adóztatandó tényállásként az átengedés időpontjában. Ilyen esetben ebben az időpontban nem keletkezik adófizetési kötelezettség. Amint azt a jelen indítvány 64. pontjában is kifejtettem, a héafizetési kötelezettséget keletkeztető tényállás csak akkor valósul meg, amikor teljesülnek az annak alapjául szolgáló jog teljes körű azonosítására vonatkozó feltételek. Erre általában abban az időpontban kerül sor, amikor a fogyasztó beváltja az utalványt a kívánt termékre vagy szolgáltatásra.

66. E következtetésemet támasztják alá a 2016/1065 irányelvben elírt szabályok.(48) Ezen irányelv elismeri, hogy az utalványok héa szempontjából történő megítélése a jelen keretek között nem kellően egyértelmű vagy átfogó, ennél fogva egyszerűsítésük és harmonizációjuk szem eltt tartásával különös szabályokat kíván megállapítani azok héa szempontjából való megítélésére vonatkozóan.(49) Bár ez az irányelv az időbeli hatályánál fogva nem alkalmazható a jelen ügy tényállására,(50) általános útmutatást ad arra vonatkozóan, hogy az utalványok héa szempontjából való megítélése hogyan marad összhangban a héairányelv általános elveivel.(51)

67. A 2016/1065 irányelv az utalványok „mint olyanok” átengedését és az azonosítható „jövbeli értékesítések igénybevételére vonatkozó jogra” irányuló utalványok átengedését az „egycélú utalványok” egyetlen kategóriája alá sorolja.(52) Ezzel szemben a nem azonosítható, „jövbeli értékesítések igénybevételére vonatkozó jogra” irányuló utalványokat a „többcélú utalványok” közé sorolja.(53) Az utalványok elbbi típusai kapcsán ezen irányelv 30b. cikke kifejti, hogy ezek *minden egyes* átengedését mint az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások önálló értékesítését, illetve nyújtását, és így mint önálló adóztatandó tényállást kell tekintetni.(54) Az utóbbi típus tekintetében héafizetési kötelezettség csak a szóban forgó termékek

vagy szolgáltatások tényleges átadásának, illetve nyújtásának időpontjában keletkeznek. Az ezt megelőző ügyletek egyike sem von maga után háafizetési kötelezettséget, beleértve az adóalany részéről a címzettnek történő átengedést is.(55)

68. Ezen okok miatt kétkedem abban, hogy a jelen ügyben szóban forgó utalványok juttatása a háairányelv 62. cikke értelmében vett *ténylegesen* önálló adóztatandó tényállásnak minősül.

69. Természetesen kizárólag a nemzeti bíróság rendelkezik elegendő ténybeli információval ahhoz, hogy bizonyossággal megállapítsa, először is, hogy miként (nevezetesen háával vagy anélkül) került sor az utalványok kibocsátására, milyen jogokat engedtek át velük, és mikor történt meg (megtörtént-e egyáltalán) a háa megfizetése.

70. Mindazonáltal a bírósági iratok korlátozott információiból úgy tűnik, hogy a vitatott ügylet meghatározott névértékkel bíró, konkrét, előre kifizetett, harmadik fél kiskereskedőknél felhasználható utalványokat érint. Ez azt jelenti, hogy ezek az utalványok tartalmazták (vagyis a névértékük magában foglalta) a háát, aminek következtében a végső fogyasztónak kellett volna viselnie a háa megfizetésének terhét, amikor az utalványt valamely konkrét kiskereskedőnél beváltotta (amely utóbbi viszont köteles befizetni az áthárított adót).

71. A jelen ügyben a szóban forgó utalványok természetéről sem áll rendelkezésre elegendő információ. Nevezetesen, hogy ezek az utalványok csak egyértelműen azonosított vagy azonosítható tételekre vagy a részt vevő kiskereskedők által kínált bármely termékre vagy szolgáltatásra használhatók-e fel. Ugyanakkor a felperes a tárgyaláson megerősítette, hogy az utalványok juttatásának időpontjában bizonytalanság állt fenn a tekintetben, hogy milyen típusú termékekre vagy szolgáltatásokra használják fel ezeket az utalványokat (és így az e termékek vagy szolgáltatások után fizetendő háa tekintetében is). A felperes kifejtette, hogy a 2016/1065 irányelv által bevezetett változások nyomán a szóban forgó utalványokat „többcélú utalványoknak” kellene tekinteni. Ha ezt az előterjesztő bíróság megerősítené, akkor valóban úgy tűnne, hogy a jelen indítvány 62. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerint ezen utalványoknak a felperes által az alkalmazottai részére történő juttatása csak (még meg nem határozott) termékek vagy szolgáltatások „jövőbeli értékesítésének igénybevételére vonatkozó jog” átengedésének minősül.

72. Ilyen forgatókönyv esetén a szóban forgó ügylet a háa szempontjából a felperes és az alkalmazottai közötti átengedés időpontjában befejezetlen, és így csak előzetes jellegű volna a kérdéses jövőbeli termékek és/vagy szolgáltatások tényleges (és későbbi) felhasználása vonatkozásában.(56) Az utalványoknak a felperes és az alkalmazottai közötti átengedése így nem eredményezne a háairányelv 62. cikke értelmében vett adóztatandó tényállást.(57)

73. Ily módon az ezen utalványok felhasználásával járó két ügylet után csak egyszer keletkezne adófizetési kötelezettség,(58) az adósemlegesség elvét tiszteletben tartanak, és az ügylet gazdasági tartalma is figyelembevételre kerülne. Nem volna előnyösebb ez a következtetés annál, mint amelyet az alperes és a Bizottság szemmel láthatólag javasol?

V. Véggövetkeztetés

74. Összefoglalva azt javaslom, hogy a Bíróság a következő válaszokat adja a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) által előterjesztett kérdésekre:

Hacsak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére vonatkozó joggal kapcsolatos valamennyi lényeges információ nem ismert már akkor, amikor az adóalany az utalványt az alkalmazottainak átengedi, akkor az átengedés nem minősül a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006 november 28-i 2006/112/EK tanácsi rendelet 62.

cikke értelmében vett adóköteles ügyletnek.

A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapeljárás tárgyát képező ügylet megfelel-e ezeknek a követelményeknek.

Másodlagosan azt javaslom, hogy a Bíróság az elterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

Valamely adóalany által a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, a munkavállalók elismerését szolgáló program keretében nyújtott utalványoknak az adóalany munkavállalói részére történő ingyenes juttatása – anélkül, hogy ezen adóalany a gazdasági tevékenységéhez kötődő bármilyen kapcsolatot követelne meg, vagy bármilyen ellenőrzést gyakorolna az utalványok felhasználása felett – a 2006/112 rendelet 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében „[az adóalany] saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” történő szolgáltatásnyújtásnak minősül.

E következtetés szempontjából nincs jelentősége annak, hogy az ilyen utalványok kibocsátása az adóalany vállalkozási célját szolgálja.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 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).

3 A teljesség kedvéért megjegyzem, hogy a héairányelv 26. cikkének (2) bekezdése szerint „a tagállamok eltérhetnek az (1) bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.” A jelen ügyben nincs arra utaló jel, hogy az Egyesült Királyság élt volna e lehetőséggel.

4 Vö. a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése, 1981. február 5-i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ítélet (154/80, EU:C:1981:38, 14. pont); 1982. április 1-i Hong Kong Trade Development Council ítélet (89/81, EU:C:1982:121, 10. pont).

5 2008. december 11-i Danfoss és AstraZeneca ítélet (C-371/07, EU:C:2008:711, 26. pont).

6 Lásd többek között: 2001. március 8-i Bakcsi ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 27. pont); 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 41. pont); 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. pont).

7 Lásd például: 1989. június 27-i Kühne ítélet (50/88, EU:C:1989:262, 12. pont). Lásd még: a héairányelv (30) preambulumbekkezdése. Lásd ebben az értelemben továbbá: 1997. október 16-i Fillibeck ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 25. pont); 2005. január 20-i Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 23. pont); 2008. december 11-i Danfoss and AstraZeneca ítélet (C-371/07, EU:C:2008:711, 46–48. pont).

8 Lásd: a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének első albekezdése.

9 1997. október 16-i ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 2008. december 11-i ítélet (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Lásd e tekintetben: 1997. október 16-i Fillibeck ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 29. pont); a 2008. december 11-i Danfoss and AstraZeneca ítélet (C-371/07, EU:C:2008:711, 59. pont).

- 12 Lásd e tekintetben: 1997. október 16?i Fillibeck ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491, 26. és 29. pont) és a 2008. december 11?i Danfoss és AstraZeneca ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711, 57 és 58. pont).
- 13 1997. október 16?i ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 14 2008. december 11?i ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 15 Lásd e tekintetben: 1991. július 11?i Lennartz ítélet (C?97/90, EU:C:1991:315, 21. pont); 2001. március 8?i Bakcsi ítélet (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. pont); 2009. április 23?i Puffer ítélet (C?460/07, EU:C:2009:254, 46. pont); 2012. március 22?i Klub ítélet (C?153/11, EU:C:2012:163, 38–41. pont). Lásd továbbá: Mengozzi f?tanácsnok Astra Zeneca UK ügyre (C?40/09, EU:C:2010:218, 65. pont) és Vereniging Noordelijke Land?en Tuinbouw Organisatie ügyre vonatkozó indítványa (C?515/07, EU:C:2008:769, 46. pont).
- 16 1997. október 16?i ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 17 Uo., 32. pont.
- 18 2008. december 11?i ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 19 Uo., 63. pont.
- 20 Uo., 59. és 60. pont.
- 21 Lásd analógia útján: 2014. július 17?i BCR Leasing IFN ítélet (C?438/13, EU:C:2014:2093, 26. pont).
- 22 1997. október 16?i ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Uo., 22. pont; Léger f?tanácsnok Fillibeck ügyre vonatkozó indítványa (C 258/95, EU:C:1997:19, 44. pont).
- 24 2008. december 11?i ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Uo., 53. és 60. pont.
- 26 1997. október 16?i Fillibeck ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491, 30. pont) és 2008. december 11?i Danfoss and AstraZeneca ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711, 62. pont).
- 27 Lásd analógia útján: 2018. december 19?i Mailat ítélet (C?17/18, EU:C:2018:1038, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még a járulékos szolgáltatásokra vonatkozó e kivétel mögött meghúzódó okok magyarázatára: 2018. január 18?i Stadion Amsterdam ítélet (C?463/16, EU:C:2018:22, 30. pont).
- 28 1997. október 16?i ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 2008. december 11?i ítélet (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 30 A tárgyaláson a Bizottság mikrohullámú süt?k ingyenes juttatására utalt azért, hogy leegyszer?sítse a vitát a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának alkalmazása vonatkozásában, és így emlékeztessen arra, az adóalanynak általában minden ingyenes ügylet után meg kell fizetnie a felszámított héát.

31 Ez természetesen csak akkor igaz, ha az utalvány után fizetendő héát az utalvány ára nem tartalmazta, és azt az utalvány kibocsátásakor már felszámították. Ez ugyanakkor csak abban az esetben lehetséges, ha a héa pontos összege abban a pillanatban már ismert.

32 Lásd analógia útján: 2021. szeptember 30-ai Icade Promotion ítélet (C-299/20, EU:C:2021:783, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még általánosabban, az adósemlegesség alapelve és a kettős adóztatás kapcsolata vonatkozásában: 2012. szeptember 27-ai VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 2010. július 29-ai ítélet (C-40/09, EU:C:2010:450).

34 Uo.

35 Uo., 24. pont.

36 Uo., 26. pont

37 Lásd például: 1996. október 24-ai Argos Distributors ítélet (C-288/94, EU:C:1996:398, 15. pont); 2012. május 3-ai Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 32. pont) és 2018. július 5-ai Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 32. pont).

38 2006. február 21-ai BUPA Hospitals és Goldsbrough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Uo., 50. pont; 2010. december 16-ai Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. és 32. pont).

40 Lásd analógia útján: 2010. december 16-ai Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 24. és 32. pont); 2006. február 21-ai BUPA Hospitals és Goldsbrough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 44–51. pont); és 2018. július 5-ai Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 54. pont).

41 1996. február 29-ai Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72, 22. pont). Lásd még ebben az értelemben: 2018. július 5-ai Marcandi ítélet (C-544/16, EU:C:2018:540, 45. pont).

42 2010. december 16-ai Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 32. pont).

43 2006. február 21-ai BUPA Hospitals és Goldsbrough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 48. pont); 2012. május 3-ai Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 26. pont); 2012. december 19-ai Orfey Bulgaria ítélet (C-549/11, EU:C:2012:832, 29. pont); és 2015. december 23-ai Air France-KLM és Hop!-Brit Air ítélet (C-250/14 és C-289/14, EU:C:2015:841, 39. pont).

44 2006. február 21-ai BUPA Hospitals és Goldsbrough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 47. pont).

45 Uo., 50. pont.

46 Lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-ai Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 32. pont), ezzel biztosítva, hogy – amint azt a Bizottság a tárgyaláson szóvá tette – a héát „valakinek” meg kell fizetnie.

47 Lásd különösen: 2012. december 19-ai Orfey Bulgaria ítélet (C-549/11, EU:C:2012:832,

40. pont).

48 A 2006/112/EK irányelvnek az utalványok megítélése tekintetében történő módosításáról szóló, 2016. június 27-ii 2016/1065/EU tanácsi irányelv (HL 2016 L 177 9. o.) (a továbbiakban: 2016/1065 irányelv).

49 Uo., az (1), (2) és (13) preambulumbekkezdés.

50 Uo., a 2. cikk és a (15) preambulumbekkezdés.

51 Uo., a (2) preambulumbekkezdés. Ebben az értelemben a 2016/1065 irányelv ténylegesen nem ír el? új szabályokat az utalványok héa szempontjából való kezelése kapcsán, helyett csupán világosabban megismétli azt, amit a jogszabályok eddig is tartalmaztak. Lásd ebben a vonatkozásban: Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive”, A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT, *IBFD*, Amsterdam, 2021.; Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, 45. évfolyam, 2. szám, 2017, 156. o.

52 Uo., a 2016/1065 irányelv 30a. cikkének (2) bekezdése.

53 Uo., a 30a. cikk (3) bekezdése.

54 Uo., a 30b. cikk (1) bekezdése.

55 Uo., a 30b. cikk (2) bekezdése.

56 Lásd analógia útján: 2010. december 16-ii, *Macdonald Resorts* ítélet (C?270/09, EU:C:2010:780, 25–30. pont).

57 Amint azt a jelen indítvány 70. pontjában kifejtem, az adóztatandó tényállás így csak kés?bb következik be, amikor a munkavállaló az utalványt be kívánja váltani a részt vev? kiskeresked?nél.

58 Bár a felperesnek természetesen meg kellett fizetnie a héát az utalványok Európai Unión kívülr?l történ? behozatalakor. Az el?terjeszt? bíróság végzése szerint ez a fordított adózás szerint történt. Lásd részletesebben: a jelen indítvány 13. cikke.