

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. november 23.¹

I — Bevezetés

1. A svéd Regeringsrätten (legfelsőbb igazgatási bíróság) előtt folyamatban lévő eljárás tárgya, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) szempontjából milyen elbírálás alá esik az, ha valamely, a vendéglátó-ipari ágazatban tevékenykedő vállalkozás önköltségi ár alatt biztosít étkezést a személyzete részére.

2. A döntés meghozatala érdekében azt kérdezi e bíróság, hogy ellentétes-e a hatodik irányelvvel², és különösen 2. cikkével, 5. cikkének (6) bekezdésével, valamint 6. cikke (2) bekezdésének b) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján saját célú felhasználásnak minősül 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).

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 közlönykiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

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

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).

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).

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).

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

8. A HÉA-ról szóló svéd törvény, a *lagen om mervärdesskatt* (1994. évi 200. sz. törvény)

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 üzleti érték.

III — Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 biztosít³. Az alkalmazottak megkapják az ételt, és azt átviszik egy étkezdébe. Az étkezés végeztével összeszedik a táányérokát és az evőeszközöket, és az erre a célra előkészített kosarakba helyezik azokat.

12. A fent ismertetett értékesítés adózási következményeinek megismerése érdekében a Scandic két kérdéssel fordult a Skatterättsnämndenhez (az adózási kérdésekben előzetes állásfoglalás meghozatalára jogosult szerv). Az első kérdés arra vonatkozott, hogy az étkeztetés biztosítása alkalmazottai részére (12%-os kulccsal adózó) élelmiszer-értékesítésnek vagy (25%-os kulccsal adózó) szolgáltatásnyújtásnak minősül-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 előzetes állásfoglalásában úgy vélte, hogy az értékesítés étkeztetési szolgáltatásnak minősül, amelynek esetében az adóalapot a *lagen om mervärdesskatt* 2. fejezete 5. cikkének első 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 minősül, 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 kötődő összeget fizet. A fenti kétségek eloszlátása érdekében a nemzeti bíróság a következő előzetes döntéshozatal iránti kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Amennyiben az ügyben eljárva a Regeringsrätten megállapítaná, hogy a társaság által teljesített ellátások termékértékesítésnek minősülnek, a hatodik irányelv 2. cikkét és 5. cikkének (6) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyi-

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.

ben valamely tagállam jogszabályai előírják, hogy termékkivonásnak minősül 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?

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

- 2) Amennyiben az ügyben eljárva a Regeringsrätten megállapítaná, hogy a társaság által teljesített ellátások vendéglátóipari szolgáltatásnak minősülnek, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 2. cikkét és 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját, hogy rendelkezéseikkel ellentétes, amennyiben valamely tagállam jogszabályai előírják, hogy saját szükségletek kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak minősül 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?"

V — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A — Előzetes kérdés: az ügylet jogi minősítése

18. Úgy tűnik, hogy a Regeringsrätten nem kérte a Bíróság álláspontját az alapeljárás tárgyát képező ügylet minősítésére 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.

IV — A Bíróság előtti eljárás

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

19. Amint a Bizottság kifejti írásbeli észrevételeiben, a hatodik irányelv alkalmazási körében szükséges a „termékértékesítés” és a „szolgáltatásnyújtás” fogalmának egységes

értelmezése, és következőképpen a Bíróság előzetes döntése. Ezért — noha a svéd bíróság ezt nem kérte — szükséges az erre vonatkozó ítélkezési gyakorlat ismertetése.

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” elvének⁷ megfelelően, az ügylet egészét veszi figyelembe, amelyet vagy termékértékesítésnek, vagy szolgáltatásnyújtásnak minősít, a domináns elemtől 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.

20. Ebben a tekintetben a Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet⁴ 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.

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 következőképpen a közösségi jogalkotó szándéka a fenti lehetőséggel ellentétes irányba mutat.

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, evőeszközök) 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., cikkében alkalmazott („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung”) kifejezés parafrázisa.

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 elvéből⁸ fakad, amelynek az a célja, hogy az adó ne befolyásolja a termelési folyamatokat⁹, minden kereskedelmi tevékenységet egyformán megítélve, az árak megváltoztatása nélkül¹⁰. Ennek működése egyszerű: 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 előnyeit élvezi¹¹.

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 megfelelő minősítésével 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 egyenlőséget azon adóalanyok között, akik személyes szükségletük kielégítésére valamilyen eszközt kivonnak a vállalkozásukból, és azon átlagos fogyasztó között, aki ugyanilyen terméket vásárol¹³. Az Enkler-¹⁴ és Fillibeck-ügyben hozott ítéletek¹⁵ alapján a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja mögött meghúzódó szándék ezzel párhuzamosan az eszközök ilyen célú felhasználását az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatáshoz hasonlítja.

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-5879. 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-8379. o.) 38. pontjában.

12 — Jacobs főtanácsnok 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 megerősítette 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.

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 előnyöket élvezzen a termékeket megvásárló és azok vonatkozásában az adót megfizető fogyasztóval szemben, amelyre nem jogosult¹⁶.

28. Az adósemlegesség, valamint az adórendszerbeli egyenlőség 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 lévő gazdasági szereplők egyenlő adóterhet viseljenek, az olyan vállalkozás, amely magánszemélyként a vállalkozásával összefüggő szolgáltatásokat élvez, HÉA-szempontról a szolgáltatást magánszemélyként megrendelő személyekkel van azonos helyzetben: mindketten a láncolat végső 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 végső fogyasztóként járt el, és nem fizette meg az adót, az átlagos fogyasztókhoz, illetve felhasználókhoz képest jogosulatlan előnyhöz jut, hiszen ez utóbbiak kötelesek az adót megfizetni¹⁷. 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 sértő, adómentes fogyasztást tesz lehetővé.

30. A javasolt értelmezés megértésének elősegítése érdekében hasznos lehet néhány példát felhozni¹⁸.

31. Valamely, gépjárművek adásvételével és bérbeadásával foglalkozó adóalany egy járművet saját céljaira szán, vagy azt egy barátjának ajándékozza. Ez az átruházás HÉA-köteles (1000 euró), mivel egyébként a végső fogyasztás, amelyre vonatkozóan az adót létrehozták, elkerülné az adózást. Ugyanakkor amennyiben az említett adóalany a gépjármű 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

17 — Ez az elgondolás hallgatlagosan jelen volt a *sensu contrario* a fent hivatkozott Küline-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.) című művében felsorolt ítéletekre alapoztam.

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.

semlegesség elvével összeegyeztethetetlen kettős 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 előzetesen felszámított adó levonásától teszi függővé.

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).

32. Másrészt egy építésmérnök elkészíti a saját családi házának felépítéséhez szükséges műszaki terveket. Ebben az esetben a „termelési láncolat” önmagában a szolgáltatás nyújtásával kezdődik 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 adóalanynak 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

34. Vagyis nincsen középút. Saját célú felhasználás esetében más a kiindulási pont, hiszen a termék vagy szolgáltatás címezettje 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 címezettje) között, amely alapján kölcsönösen teljesítési kötelezettségük áll fenn, és az előbbi által kapott ellenszolgáltatás az utóbbi által szerzett előny valószínű értéke²⁰, amely az adott esetben ténylegesen kapott értéket, és nem valamely objektív módon kiszámított értéket tükröző szubjek-

19 — Jacobs főtanácsnok szavai a fent hivatkozott Mohsche-ügyre vonatkozó indítványának 22. pontjában.

20 — Ezt megerősíti 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 National Bank of Chicago ügyben 1998. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4387. o.) 26. pontja.

tív elem²¹. 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 visszerthes-e.

folyamat végső fázisában ténylegesen „hozzáadott” érték alapján rögzítsék az adó mértékét²³.

36. Ezenfelül, amint arra a Bizottság rámutat, sem a hatodik irányelvben, sem az ítélkezési gyakorlatban nincs semmi, ami a megkívánja, 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 megállapítani²², 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

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

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 továbbhárított a fogyasztóra. A B vállalkozó által megfizetendő összeg az általa felszámított, illetve kifizetett adó különbözete (24 – 16 = 8 euró), míg a végső fogyasztó fizeti a teljes adó összegét (24 euró). Világos, hogy B vállalkozó szempontjából az adó semleges. Kezdetben az adó kiadást jelentett (16 euró), majd később bevételt (24 euró), de végül a számára kedvező 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 8 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 jelentő semlegesség elveszne.

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 megerősítésre 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.

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 költségénél magasabb térítést fizetnek, amely lehet, hogy a jövőben ennél „alacsonyabb” lesz, de a végzés egyszer sem utalt „jelképes összegre”.

nek védelmére irányul, nem tűnik elfogadhatónak. Az észrevételei szerint, amennyiben valamely vállalkozás az alkalmazottai étkeztetését egy másik étkeztetési társaságon keresztül támogatja, a támogatásnak megfelelő 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.

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.

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 fogyasztó²⁴. Összegezve, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) beke-

40. Mindenesetre a svéd kormány álláspontja, bár állítólágosan a semlegesség elvé-

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 (EBHT 2004., o. I-6845.) és a C-144/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet 31. pontjában (EBHT 2004., I-6985. o.).

désének a) pontja „csak azokat a támogatókat 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.

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 tiltja²⁷.

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 vagyonát²⁶. A hivatkozott elv szükséges velejárója az adójogi

25 — A fent hivatkozott office des produits Wallons-ügyben hozott ítélet rendelkező része.

26 — A törvényesség elvét a „büntetőjog” és az „adójog” területén a késő 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 képviselőtestületek („cortes”) jóváhagyásától tehetették függővé. Az uralkodó és a politikai osztályok közötti „egyezség” — amely konszolidálta az állam politikai szerveződését, és megakadályozta a királyi hatalom bármilyen további kiterjesztését — kialakulása bizonyos, olykor jelentős 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. közpe között szerezte meg (lásd M. A. Ladero Quesada: „España: reinos y señorios 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 jelentős, 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 szűk értelmén túlmenően. Németországban a Bundesfinanzhof (a szövetségi adóügyi legfelsőbb bíróság) több ízben elvetette a fenti értelmezési módszer használatát, és annak az adóalany hátrányára való alkalmazását (Bundesteuerblatt II 1972., 455–457. o.; Bundessteuerblatt II 1976., 246–248. o.; Bundessteuerblatt II 1977., 283. o., 287. o.; Bundessteuerblatt II 1978., 346. o.; Bundessteuerblatt II 1979., 347. o.; Bundessteuerblatt 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 művekben: A. Tiberghien és mások: *Manuel de droit fiscal: 2000*, editorial Larcier, 21. kiadás, Brüsszel, 2000., 69. o., valamint M. Dassesse 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 egyértelmű 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.), ettől függetlenül, a Cour de cassation egy alkalommal megerősítette, hogy az analógia útján való értelmezés nem megengedett az adójog terén (1975. október 25-i ítélet, Bull. III n° 309, 234. o.).

VI — Véggövetkeztetések

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.”