



Határozatok Tára

TAMARA ÁPETA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. január 27.¹

C-607/20. sz. ügy

GE Aircraft Engine Services Ltd
kontra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(a First-tier Tribunal [Tax Chamber] [elsőfokú bíróság {adóügyi tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó – 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 történő, munkavállalói jutalmazási program részeként való ingyenes juttatása”

I. Bevezetés

1. A jelen ügy több rétegből áll. A külső réteget maga az az értelmezés képezi, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú 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 előterjesztő bíróság nem biztos abban, hogy ezt a juttatást a 2006/112/EK irányelv² 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében „saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra” irányulóan végzett szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni.

2. E jogvita felszíne alatt ugyanakkor ott húzódik az adósemlegesség 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 kiskereskedő termékeinek vagy szolgáltatásainak igénybevételére vonatkozó) joggal élnek.

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006 L 347 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv).

3. Ennek megfelelően az előterjesztő bíróság kérdéseinek megválaszolása során a Bíróságnak lehetősége nyílik annak tisztázására, hogy a jelen ügyben szereplőkhöz 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 előterjesztett 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.

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.

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 közti időszakban 332 495 font sterling (GBP) (hozzávetőleg 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) Jelentőséggel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy a vásárlási utalványok alkalmazottak részére történő kibocsátása az adóalany vállalkozási célját szolgálja?
- 3) Jelentőséggel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy az alkalmazottak részére kibocsátott vásárlási utalványok a saját szükségleteik kielégítésére szolgálnak, és azokat az alkalmazottak magáncélra használhatják fel?”

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 előterjesztő bíróság kérdéseire adandó válaszra (A). Mindazonáltal – amint majd kifejtem – a jelen ügyben ez azt eredményezheti, hogy ugyanazon utalványok értéke kétszer is héaköteles. Ennek megfelelően megvizsgálom, hogy ezen utalványok átengedése mindenekelőtt adóztatandó tényállásnak minősül-e (B).

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

20. Dióhéjban, az előterjesztő 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 e fogalom értelmezését vizsgálom (1), mielőtt válaszolnék a nemzeti bíróság által előterjesztett 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 vagyont 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 e főszabály alól.⁵ Amint azt a Bizottság a meghallgatáson kifejtette, e 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 igénybevételeiből eredő előnyhöz jussanak azokkal az átlagos fogyasztókkal szemben, akik az értékesítés korábbi szakaszaiban felszámított hea 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 – első 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 végső fogyasztónak kell tekinteni. Ugyanakkor a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja második lépésben lehetővé teszi, hogy a díjmentesen nyújtott szolgáltatásokat *ne* magáncélra igénybe vett szolgáltatásnak (és így ellenérték fejében történő 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 történő 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.

⁴ Vö. a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése, 1981. február 5-i Coöperatieve Aardappelenbewaarploaats 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.

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 előfeltevésből indul ki, hogy az adóalany részéről az alkalmazottainak nyújtott *minden* ingyenes szolgáltatás vállalkozásidegen célokra történő szolgáltatásnyújtásnak tekintendő. Így az elemzésnek ezen a pontján nem kerül sor a konkrét vitatott ügylet értékelésére. Ennek megfelelően – a fenti előfeltevés értelmében – a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó adott ügylet minősítése 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 feltételezhető, hogy az magáncélt szolgált.

33. Valamely ügylet konkrét jellemzői csak akkor bírnak nagyobb jelentőséggel, 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 AstraZeneca¹⁰ – 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 értelmezhető, hogy azzal bizonyos fokú szubjektivitás kerül bevezetésre. A felperes alapvetően éppen ezzel érvel, és a kifejezés szokásos értelméből is ez következne. Azonban úgy vélem, nem elegendő 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, ennél fogva tehát mikor nem adóköteles. Ennek következtében a bíróságok abba a kellemetlen helyzetbe kerülnének, hogy meg kellene kérdőjelezniük ezen üzleti döntések valós szükségességét. Ráadásul, ha a „szükségesség” fogalmának jelentése a héaalanyok szubjektív értelmezésétől 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 adóköteles ügyleteket hajtanak végre. Ez megnyitná a lehetőséget arra, hogy valamely, egyébként adóköteles ügyletet kivonjanak a héairányelv hatálya alól. Ez az eredmény nyilvánvalóan nem egyeztethető össze a Bíróság által e rendelkezés kapcsán megállapított szigorú értelmezéssel.¹²

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).

36. Mindezek miatt a *Fillibeck* ítéletet,¹³ valamint a *Danfoss* és *AstraZeneca* ítéletet¹⁴ úgy értelmezem, hogy azok valamely ügylet „szükségességét” két objektíve meghatározott tényezők keresztül közelítik meg: egyfelől az ingyenesen nyújtott szolgáltatás és az adóalany gazdasági tevékenysége között fennálló kapcsolat, másfelől az e szolgáltatás igénybevétele felett annak biztosítása érdekében gyakorolt ellenőrzés, hogy azt ténylegesen az adóalany gazdasági tevékenységével összefüggésben vagy annak előmozdítása érdekében veszik igénybe.

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 úgy értelmezni, hogy az megköveteli, hogy enélkül az alany vállalkozása ellehetetlenüljön.

38. Mindazonáltal a szükségesség követelménye nem jelenthet olyan szolgáltatást sem, amely szokásosan és általánosságban hozzátartozik minden vállalkozástípushoz. Így például az alkalmazottaknak a munkahelyre és onnan vissza történő szállítása természetesen 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 héamentesen. Amikor a Bíróság a *Fillibeck* ügyben¹⁶ elfogadta, hogy az ingyenes személyszállítási szolgáltatást a „vállalkozás céljaira” nyújtották, akkor ezt a szolgáltatást az „építőipari cégek sajátos jellemzőihez” kapcsolta.¹⁷ Ez tehát azon konkrét körülmények között „szükséges” volt, még ha a Bíróság a szó hagyományos értelmében nem is tekintette a munkába és onnan vissza történő szállítást szükségesnek.

39. A *Danfoss* és *Astra Zeneca* ügyben¹⁸ nem merült fel ilyen ágazatspecifikus minősítő kritérium. 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 Így a Bíróság elfogadta, hogy az ingyenes ebédet mint szolgáltatást a vállalkozás céljára nyújtották, mivel az szorosan kötődött az adóalany vállalkozásának sajátos szervezetéhez (azaz kizárólag konkrét üzleti találkozók ideje alatt biztosítottak ingyenes ebédet).²⁰

40. Ugyanígy, még ha nem is fér kétség ahhoz, hogy a munkavállalóinak nagyobb elégedettségéből adódó hatékonyság kötődik valamely adóalany gazdasági tevékenységéhez, ez a kapcsolat *általános*, ennélfogva nem kellően konkrét az adóalany vállalkozásának sajátosságait illetően, ahogyan az is minden vállalkozás általános érdeke, hogy az alkalmazottak részére szállítást és étkezést biztosítsanak. Ennélfogva az alkalmazottakat motiváló ingyenes juttatások nem különböznek az ingyenes ebédetől vagy az ingyenes személyszállítástól. Egyszerűen nem tartoznak a „vállalkozási céloknak” a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjában foglalt fogalmi körébe, hacsak nem állapítható meg, hogy az adóalany vállalkozásának szervezetével kapcsolatos

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 főtanácsnok *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.

sajátosságok vagy egyéb különleges körülmények „szükségessé” teszik az ingyenes szolgáltatásnyújtást, áthelyezve ezzel az ilyen szolgáltatásokat a magáncélok köréből a „vállalkozás céljainak” 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 ügyben²² az ellenőrzés fennállását abból lehetett megállapítani, hogy az építőipari cég határozta meg a szállítás útvonalait és idejét, azok tehát nem a munkavállalók döntésétől függttek.²³ Hasonlóképpen a Danfoss és AstraZeneca ügyben²⁴ 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 előnyre 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 előnye származik a munkáltatója által ingyenesen nyújtott szolgáltatásból (beleértve, a szokásoknak megfelelően, a fűtést, 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 ellenőrzi. A munkavállalók számára ebből származó bármely szubjektív előny csupán járulékos jellegű a szóban forgó „fő” termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz képest.²⁷

43. Ezzel elérkeztem a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdésekhez.

2. A Bíróság elé terjesztett kérdések

44. Az előterjesztő 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 válaszra 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).

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 főtanácsnok 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).

45. Mindhárom kérdéssel együtt fogok foglalkozni.

46. Mivel – amint már kifejtettem – a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja abból az előfeltevésekből indul ki, hogy valamely adóalany által az alkalmazottainak ingyenesen kínált szolgáltatásokat úgy kell kezelni, hogy azok magáncélokot 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 előterjesztő 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 előterjesztő 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 – ellenőrizze azok igénybevételét annak érdekében, hogy biztosítsa a saját gazdasági tevékenységével való folyamatos kapcsolatot vagy e gazdasági tevékenység elősegítését.

48. Az előzetes 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 AstraZeneca ügyben²⁹ 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 főszabály hatálya alá tartozik.

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).

B. Utalványok és adóköteles tevékenységek

50. Ha a jelen ügy mikrohullámú sütők³⁰ vagy egyéb egyszerű 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 héa 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 héa terhét. Másként fogalmazva, ugyanazon utalványok értéke után a héa kétszer kerül megfizetésre.³¹

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

53. Egyértelmű, hogy egy ilyen, kettős adóztatáshoz vezető helyzet nem felel meg az adósemlegesség elvének³² (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 ítélet³³ 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 ügyben³⁴ 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

³⁰ A tárgyaláson a Bizottság mikrohullámú sütők ingyenes juttatására utalt azért, hogy leegyszerűsítse a vitát a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának alkalmazása vonatkozásában, és így emlékeztessen arra, az adóalanyok 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-i 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-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

³⁴ Uo.

³⁵ Uo., 24. pont.

³⁶ Uo., 26. pont

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”, *szükségszerűen* „szolgáltatásnyújtásnak” tekint.

58. Szűklátókörűség 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 Egyszerűen fogalmazva, ezen termékek vagy szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljességig 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 tekintsék.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

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

³⁸ 2006. február 21-i 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-i Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. és 32. pont).

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

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

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

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

előzetesen felmerüljenek.⁴⁴ Ha azonban az ilyen jövőbeli 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 egyszerűn „egy szinttel lejjebb” tolódik az ügyletek láncolatában arra az időpontra, amikor az említett termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog átengedésre kerül, vagy amikor a jövőbeni 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 előny átruházására kerül sor, amely e jog címzettjét (potenciálisan közvetlen) fogyasztóvá teszi. Hasonlóképpen, az utalványok olyan átengedése, amely „jövőbeli”, 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 jövőbeli termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jog csak azon körülménynél fogva válik adókötelessé, hogy az adott jövőbeli 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 „jövőbeli 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 előírt 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 előtt tartásával különös szabályokat kíván megállapítani azok héa szempontjából való megítélésére

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

⁴⁵ Uo., 50. pont.

⁴⁶ Lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-i 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-i 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-i 2016/1065/EU tanácsi irányelv (HL 2016 L 177 9. o.) (a továbbiakban: 2016/1065 irányelv).

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 „jövőbeli értékesítések igénybevételére vonatkozó jogra” irányuló utalványok átengedését az „egycélú utalványok” egyetlen kategóriája alá sorolja.⁵² Ezzel szemben a nem azonosítható, „jövőbeli értékesítések igénybevételére vonatkozó jogra” irányuló utalványokat a „többcélú utalványok” közé sorolja.⁵³ Az utalványok előbbi 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 keletkezik. Az ezt megelőző ügyletek egyike sem von maga után héafizetési kötelezettséget, beleértve az adóalany részéről a címzettnek történő átengedést is.⁵⁵

68. Ezen okok miatt kételkedem abban, hogy a jelen ügyben szóban forgó utalványok juttatása a héairányelv 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 héával vagy anélkül) került sor az utalványok kibocsátására, milyen jogokat engedtek át velük, és mikor történt meg (megtörtént-e egyáltalán) a héa 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 jelentené, hogy ezek az utalványok tartalmazták (vagyis a névértékük magában foglalta) a héát, aminek következtében a végső fogyasztónak kellett volna viselnie a héa megfizetésének terhet, 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 héa 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 tünne, hogy a jelen

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 elő új szabályokat az utalványok héa szempontjából való kezelése kapcsán, ehelyett 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.

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 héa 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 héairányelv 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. Véggkövetkeztetés

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 hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006 november 28-i 2006/112/EK tanácsi rendelet 62. cikke értelmében vett adóköteles ügyletnek.

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

Másodlagosan azt javaslom, hogy a Bíróság az előterjesztett 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.

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

⁵⁷ Amint azt a jelen indítvány 70. pontjában kifejttem, az adóztatandó tényállás így csak később következik be, amikor a munkavállaló az utalványt be kívánja váltani a részt vevő kiskereskedőnél.

⁵⁸ Bár a felperesnek természetesen meg kellett fizetnie a héát az utalványok Európai Unión kívülről történő behozatalakor. Az előterjesztő bíróság végzése szerint ez a fordított adózás szerint történt. Lásd részletesebben: a jelen indítvány 13. cikke.