

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. december 11.*

A C-371/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vestre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2007. augusztus 3-án érkezett, 2007. augusztus 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

a **Danfoss A/S**,

az **AstraZeneca A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és J. Malenovský bírák,

* Az eljárás nyelve: dán.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. június 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Danfoss A/S képviseletében H. Hansen és T. Kristjánsson advokater,
- az AstraZeneca A/S képviseletében M. Vesthardt és M. Bruus advokater,
- a dán kormány képviseletében B. Weis Fogh meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Lundgaard Hansen advokat,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, S. Schønberg és S. Maaløe meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. október 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikke (2) bekezdésének és 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- 2 A jelen kérelmet a Danfoss A/S (a továbbiakban: Danfoss) és az AstraZeneca A/S (a továbbiakban: AstraZeneca) társaság valamint a Skatteministeriet (dán adó- és illetékminisztérium) között a vállalkozások étkezdéiben az értekezletek alkalmával – az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak – nyújtott étkeztetésnek a hozzáadott-érték-adó (a továbbiakban: HÉA) szempontjából történő kezelése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése kimondja:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

- a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben

az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

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

4 A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

5 Tekintettel arra, hogy a Tanácson belül nem tudtak megegyezni azon költségek köréről, amelyek után kizárható lenne az adólevonásra vonatkozó jog, a mai napig nem fogadták el a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdésében említett közösségi szabályokat.

- 6 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1978. június 26-i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv (HL L 194., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.) 1. cikkében foglalt felhatalmazás alapján egyes tagállamoknak legkésőbb 1979. január 1-jéig kellett átültetniük a hatodik irányelvet.

A nemzeti szabályozás

- 7 A hozzáadottérték-adóról szóló első, 1967. március 31-i 102. sz. dán törvény (a továbbiakban: hozzáadottérték-adóról szóló törvény) alapján a szolgáltatásnyújtás főszabály szerint nem, csak kifejezett törvényi rendelkezés esetén tartozott a HÉA hatálya alá. A vállalkozások étkezdéinek üzemeltetése keretében nyújtott szolgáltatások e törvény értelmében nem tartoztak az említett adó hatálya alá, így a vállalkozások nem voltak jogosultak a kapcsolódó beszerzések utáni adólevonásra.
- 8 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 16. cikkének (3) bekezdése kimondta:

„Az előzetesen felszámított adó nem foglalja magában a következőkre vonatkozó beszerzések és hasonló ügyletek utáni adót:

- a) étel a vállalkozás tulajdonosa és alkalmazottai számára;

[...]

e) reprezentáció és ajándékok.”

- 9 Az 1978. október 1-jén hatályba lépett 1978. május 10-i 204. sz. törvény módosította a hozzáadottérték-adóról szóló törvényt a hatodik irányelv átültetése céljából. Ez utóbbi szerint a szolgáltatásnyújtás főszabály szerint a HÉA hatálya alá tartozik. Ebből kifolyólag a vállalkozások által üzemeltetett étkezdékben teljesített étel- és italfel-szolgálat adókötelessé vált. Mindazonáltal a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 16. §-a (3) bekezdésének az étel és a reprezentáció utáni levonás kizárására vonatkozó korábbi rendelkezései változatlanok maradtak.
- 10 A Momsnævn (a HÉA tekintetében hatáskörrel rendelkező fellebbviteli tanács) 1978 novemberében határozatot hozott arról, hogy a vállalkozások étkezdéi által teljesített étel- és italfel-szolgálat utáni HÉA-t legalább az előállítási költségeknek – vagyis a nyersanyag árának, valamint az élelmiszerek elkészítése, eladása és az étkezdék adminisztrációja során felmerült bérköltségeknek – megfelelő önköltségi árnak (a továbbiakban: önköltségi ár) megfelelően kell megállapítani. A fenti közigazgatási gyakorlat lehetővé tette az étkeztetés nyújtásakor előzetesen felszámított HÉA teljes összegének levonását. A Momsnævn határozatát beillesztették az étkezdékre vonatkozó 1983. október 31-i egyedi közigazgatási iránymutatásokba (az ún. „étkezdékre vonatkozó HÉA-iránymutatások”).

- 11 Az 1994. május 18-i 375. sz. törvény átdolgozta a hozzáadottérték-adóról szóló törvényt. A levonási jognak az utóbbi törvény 16. §-ának (3) bekezdésében előírt kizárását fenntartották ugyanezen törvény 42. §-a (1) bekezdése 1. és 5. pontjának lényeges módosítása nélkül.
- 12 A fent említett 375. sz. törvény a saját célú felhasználás adóztatására vonatkozó rendelkezéseket is beiktatott a hozzáadottérték-adóról szóló törvénybe, amelyek szerint a vállalkozásidegen célokat szolgáló szolgáltatások saját célú felhasználását az ellenérték fejében teljesített ügyletekhez hasonlóan kell kezelni. Ezen, a hozzáadott-érték-adóról szóló törvény 5. §-ának (2) és (3) bekezdésében szereplő rendelkezések szövege a következő:

„(2) A 42. § (1) és (2) bekezdésében említett célokra felhasznált termékek és szolgáltatások saját célú felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, ha a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások beszerzése vagy előállítása teljes vagy részleges levonásra jogosít.

(3) Szolgáltatásoknak a vállalkozás tulajdonosának vagy a vállalkozás alkalmazottainak magáncéljaira vagy általában vállalkozásidegen célokra való felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül.”

- 13 A jelen ítélet 10. pontjában említett közigazgatási gyakorlat miatt a saját célú felhasználásra vonatkozó szabályokat korábban nem alkalmazták az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek, illetve a vállalkozás alkalmazottainak biztosított ingyenes étkeztetésre. Mivel ezen étkeztetést úgy tekintették, hogy a kiszámított önköltségi árnak megfelelő (fiktív) ellenérték fejében nyújtották, az árukat vagy

a szolgáltatásokat nem lehetett „kivontnak” tekintetni, mivel a saját célú felhasználás csak akkor valósult meg, ha az árunak vagy a szolgáltatásnak nem volt ellenértéke.

- ¹⁴ A Landsskatteret (adóügyi bíróság) 1999-ben elfogadott három határozatával jogellenesnek nyilvánította ezt a közigazgatási gyakorlatot. Megállapította, hogy a hatodik irányelv megsértését elkerülendő, a vállalkozások által üzemeltetett étkezdékre is a hozzáadottérték-adóról szóló törvénynek a termékértékesítés esetén fizetendő adó kiszámítására vonatkozó általános szabályait kell alkalmazni oly módon, hogy a HÉA-t a ténylegesen kapott ellenérték, és nem az önköltségi ár alapján kell kiszámítani.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- ¹⁵ A Danfoss a dán jog szerint alakult, dániai székhelyű részvénytársaság, amely több más tagállamban is rendelkezik telephelyekkel. A társaság hűtés- és fűtéstechnikai szabályozókhoz használt ipari automatizálási termékeket gyárt és értékesít. Saját étkezdéiben ételt és italt árulnak az alkalmazottak részére, továbbá arra használják azokat, hogy egyrészt a vállalkozás helyiségeiben tartott üzleti találkozók alkalmával az üzleti partnereket, másrészt munkaértekezletek alkalmával a vállalkozás alkalmazottait ingyenesen megvendégléjék.
- ¹⁶ Az AstraZeneca gyógyszeripari vállalat, értékesítési és forgalmazási tevékenysége részeként orvosokat és más egészségügyi szakembereket hív rendezvényeire, hogy tájékoztassa őket egyes betegségek kórtanáról, valamint gyógyszerei alkalmazásáról és használatáról. A rendezvények kezdési időpontjától és időtartamától függően – ami

lehet néhány óra, de akár teljes napokat is kitehet – a résztvevőket ingyenesen étkeztetik a vállalkozás étkezdéjében, amelyben egyébként az alkalmazottak részére szolgálnak fel ételt és italt.

- 17 Az alapügyek az említett két társaság által a Skatteministeriet ellen a Vestre Landsrethez benyújtott kereseteken alapulnak, amelyek tárgya a munkahelyi étkezdékben az üzleti találkozók és a munkaértekezletek alkalmával nyújtott étkeztetésnek a HÉA szempontjából történő kezelése. A keresetek az AstraZeneca esetében az 1994. október 1-jétől 1999. december 31-ig terjedő időszakot, a Danfoss esetében pedig az 1996. október 1-jétől 2001. szeptember 30-ig tartó időszakot érintik.
- 18 A fenti társaságok esetében a szóban forgó, 1978 óta alkalmazott közigazgatási gyakorlatnak az volt a következménye, hogy a HÉA-t a nyújtott étkeztetés önköltségi ára alapján állapították meg. Valamennyi, az étkezde részére történő beszerzést adóköteles ügyletek céljára felhasználnak tekintették oly módon, hogy az e beszerzéseket terhelő HÉA az étkezdék által fizetendő HÉA-ból teljes egészében levonható volt.
- 19 Miután a fenti közigazgatási gyakorlatot a Landsskatteret 1999-ben jogellenesnek nyilvánította, és – a jelen ítélet 14. pontjában kifejtettek szerint – megállapította, hogy a HÉA-t nem az önköltségi ár, hanem a ténylegesen kapott ellenérték alapján kell kiszámítani, a társaságok kérelmet nyújtottak be a munkahelyi étkezdékben az üzleti találkozók és a munkaértekezletek alkalmával ingyenesen nyújtott étkeztetések önköltségi ára után megfizetett – a Danfoss esetében 5 920 848,19 DKK, az AstraZeneca esetében 825 275 DKK összegű – HÉA visszatérítése iránt.

- 20 A Skatteministeriet elutasította a fenti kérelmeket azzal az indokolással, hogy az üzleti partnereknek nyújtott ingyenes étkeztetést a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 42. §-a (1) bekezdésének a levonást kizáró 5. pontja hatálya alá tartozó „reprezentációnak”, az alkalmazottaknak nyújtott étkeztetést és frissítőket pedig a fenti törvény 42. §-a (1) bekezdésének a levonást kizáró 1. pontja hatálya alá tartozó „ételnek” kell tekinteni.
- 21 Azonban, mivel a Danfoss és az AstraZeneca – az említett közigazgatási gyakorlatnak megfelelően – az étkezdék beszerzései vonatkozásában előzetesen felszámított HÉA teljes összegét levonta, a Skatteministeriet úgy vélte, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. §-ának (2) bekezdése alapján a szóban forgó étkeztetésekre a saját célú felhasználás utáni HÉA-t kell megállapítani. Az említett minisztérium szerint az ilyen felhasználás utáni HÉA-t – éppúgy mint a jogellenessé nyilvánított közigazgatási gyakorlat alapján megállapított HÉA-t – az önköltségi ár alapján kell megállapítani, ezért úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó HÉA-összegeket nem lehet visszatéríteni.
- 22 Az érintett társaságok vitatták, hogy lenne jogalap az úgynevezett saját célú felhasználás utáni HÉA megállapítására, valamint hogy jogszerű lenne a levonási jognak a hozzáadottérték-adóról szóló törvényben szereplő korlátozása.
- 23 E körülmények között a Vestre Landsret úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- 1) A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak, hogy a tagállam megtagadja az értekezletek alkalmával a vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnerek és az alkalmazottak részére nyújtott étkeztetéshez használt beszerzések [HÉA]-ja levonásának jogát, az a feltétele, hogy a nemzeti szabályozás az irányelv hatálybalépését megelőzően jogalapot teremtett

a szóban forgó levonás megtagadására, és hogy ezt a jogalapot az adóhatóságok a gyakorlatban is alkalmazták arra, hogy megtagadják az e beszerzések utáni [HÉA] levonásának jogát?

- 2) Van-e jelentősége az 1. kérdés megválaszolásánál annak, hogy a) a vállalkozások által működtetett étkezdék a hatodik irányelv 1978. évi átültetése előtt a szóban forgó tagállamban hatályban lévő nemzeti [HÉA]-szabályok alapján nem tartoztak a [HÉA] hatálya alá, b) a levonás kizárására vonatkozó nemzeti jogszabályok nem változtak a hatodik irányelv átültetésével, és c) kizárólag amiatt váltak az étkezdét üzemeltető vállalkozások számára relevánssá a levonási jog kizárására vonatkozó rendelkezések, hogy a hatodik irányelv átültetése során [HÉA]-kötelessé tették az ilyen étkezdéket?
- 3) A levonási jogból való kizárás a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése értelmében „fenntartottnak” minősül-e, ha a hatodik HÉA-irányelv 1978. évi átültetésétől 1999-ig az alapügyekben érintett közigazgatási gyakorlat eredményeként fennállt a szóban forgó kiadások utáni HÉA levonásának joga?
- 4) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a rendelkezés hatálya alá tartozik az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek a vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés?
- 5) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a rendelkezés hatálya alá tartozik az értekezletek alkalmával az alkalmazottaknak a vállalkozás által saját étkezdéjében ingyenesen nyújtott étkeztetés?

Az első, a második és a harmadik kérdésről

- 24 Az előterjesztő bíróság első három kérdésével – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szereplő „standstill”-klauzula lehetővé teszi-e az adóhatóság számára, hogy az adóalannyal szemben hivatkozzon az előzetesen felszámított HÉA levonása jogának kizárására, jelen esetben a vállalkozás alkalmazottainak étkeztetési költségeit és a reprezentációs költségeket terhelő adó levonásának kizárására, miközben az említett kizárás – amelyet jóllehet a nemzeti jog már az említett irányelv hatálybalépését megelőzően előírt – a gyakorlatban nem volt alkalmazható a vállalkozások étkezdéi által nyújtott szolgáltatásokra, egyrészt annak okán, hogy azok 1978. október 1-jéig nem tartoztak a HÉA hatálya alá, másrészt azon, ugyanezen év novemberétől élő közigazgatási gyakorlat miatt, amely szerint az említett szolgáltatásokra az önköltségi ár alapján vetettek ki adót, és cserébe lehetővé tették az előzetesen felszámított HÉA teljes összegének levonását.
- 25 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 1979. január 1-jén lépett hatályba Dániában (lásd ebben az értelemben a C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7013. o.] 5. és 9. pontját, valamint a C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4539. o.] 5. és 9. pontját; lásd továbbá a 78/583 irányelv 1. cikkét és végül a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [HL L 347., 1. o.] 176. cikkének második bekezdését).
- 26 Szintén meg kell jegyezni, hogy a közös HÉA-rendszernek a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelve szerint a HÉA valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a korábbi beszerzési ügyleteket közvetlenül terhelő adó levonása mellett. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. A beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül. A HÉA-levonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen eltéréseket tartalmazó rendelkezések alkalmazása kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben megengedett (lásd ebben az értelemben a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 42. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ráadásul azon rendelkezéseket, amelyek eltéréseket tartalmaznak a HÉA

levonás jogának elvétől – amely ezen adó semlegességét biztosítja –, megszorítóan kell értelmezni (a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 59. pontja).

- 27 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése kifejezetten és pontosan megfogalmazza azt az elvet, hogy az adóalany a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után felszámított HÉA összegét levonhatja, amennyiben ezeket a termékeket vagy szolgáltatásokat adóköteles ügyletei céljára használja fel (a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 43. pontja).
- 28 A fenti elvet mindazonáltal árnyalja a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében – és különösen annak második albekezdésében – szereplő, eltérést engedő rendelkezés. A tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig (lásd a C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4493. o.] 19. pontját, valamint a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 44. pontját).
- 29 Mindazonáltal, mivel – ahogyan az a jelen ítélet 5. pontjában is említésre került – a Tanács egyetlen, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdése alapján benyújtott bizottsági javaslatot sem fogadott el, a tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályaikat addig, amíg a közösségi jogalkotó meg nem állapítja a kizárások közösségi rendszerét, és így megvalósítja a HÉA-ra vonatkozó nemzeti jogszabályok folyamatos harmonizációját. A közösségi jog így a mai napig nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felsorolja azon kiadásokat, amelyek tekintetében az adólevonási jog kizárt (a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 30 Ahogyan arra a Bíróság a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 48. pontjában emlékeztetett, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése „standstill”-klauzulát tartalmaz, amely lehetővé teszi a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos jogszabályokban szereplő, a HÉA-levonási jogra vonatkozó nemzeti kizárások fenntartását.
- 31 E vonatkozásban a Bíróság rámutatott, hogy a fenti rendelkezés célja annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy – amíg a Tanács nem hozza létre a HÉA-levonási jog kizárására vonatkozó közösségi rendszert – hatályban tarthassák az adólevonási jog kizárására vonatkozó összes olyan nemzeti jogszabályukat, amelyeket a nemzeti hatóságok a hatodik irányelv hatálybalépésekor már ténylegesen alkalmaztak (a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 48. pontja).
- 32 A fenti összefüggésben, amennyiben a hatodik irányelv hatálybalépését követően valamely tagállam szabályozása módosítás útján szűkíti az alkalmazandó kizárások hatályát, és ezzel közelebb kerül a hatodik irányelv céljához, indokolt annak megállapítása, hogy ez a szabályozás a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésben meghatározott eltérés körébe tartozik, és nem sérti ugyanezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdését (a fent hivatkozott C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet 22. pontja, valamint a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 45. pontja).
- 33 Ezzel szemben a nemzeti szabályozás nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által megengedett eltérés körébe, és sérti az utóbbi irányelv 17. cikkének (2) bekezdését, ha azzal jár, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését követően kiterjeszti a meglévő kizárások hatályát, és ily módon eltávolodik az említett irányelv céljától (a fent hivatkozott C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet 17. pontja, valamint a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 46. pontja).

- 34 A fentiek megfelelően alkalmazandók a hatodik irányelv hatálybalépést követő minden olyan módosításra, amely kiterjeszti az ezen módosítást közvetlenül megelőzően alkalmazandó kizárások hatályát (a fent hivatkozott C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet 18. pontja).
- 35 Az előterjesztő bíróság első három kérdésére a fenti megfontolások figyelembevételével kell választ adni.
- 36 Egyrészt meg kell állapítani, hogy Dániában 1978. október 1-jéig, azaz a hozzáadott-érték-adóról szóló törvény hatálybalépéséig az étkezdékben nyújtott szolgáltatások nem tartoztak a HÉA hatálya alá. Az említett szolgáltatásnyújtások adókötelezettségének hiánya miatt nem volt helye az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó nemzeti szabályok alkalmazásának.
- 37 Amikor a szolgáltatásnyújtások az említett törvény módosítása folytán a HÉA hatálya alá kerültek, akkor sem alkalmazták a levonási jognak a hozzáadottérték-adóról szóló törvényben meghatározott kizárását a vállalkozások étkezdéi által teljesített szolgáltatásnyújtásokra.
- 38 Közvetlenül az említett jogszabálmódosítást követően, 1978 novemberében a Moms-nævn ugyanis döntést hozott, amely szerint egyrészt a vállalkozások étkezdéiben felszolgált élelmiszereket és italokat terhelő HÉA alapjának legalább egyenlőnek kell lennie a nyújtott szolgáltatások önköltségi árával, másrészt az előzetesen felszámított HÉA teljes mértékben levonható.

39 A fentiekből az következik, hogy amikor a hatodik irányelv Dániában hatályba lépett, az előzetesen felszámított HÉA levonásának kizárására vonatkozó – a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 16. cikkének (3) bekezdésében szereplő – nemzeti szabályok hatálya a gyakorlatban nem terjedt ki a vállalkozások étkezdéi által teljesített szolgáltatásnyújtásokra.

40 A fentiek alapján meg kell állapítani, hogy a levonási jog kérdéses kizárása a hatodik irányelv dániai hatálybalépésekor a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében nem volt ténylegesen alkalmazható a vállalkozás étkezdéjében az alkalmazottaknak és az üzleti partnereknek nyújtott ingyenes étkeztetéshez kapcsolódó költségekre.

41 Másrészt – a jelen ítélet 33. pontjában említetteknek megfelelően – nem fogadható el az olyan nemzeti szabályozás, amely a hatodik irányelv hatálybalépését követően kiterjeszti a meglévő kizárások hatályát, és ezáltal eltávolodik az említett irányelv céljától.

42 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy azáltal, hogy a dán közigazgatás a vállalkozások étkezdéi által szolgáltatott élelmiszerek és italok vonatkozásában – az 1978 novemberétől 1999-ig hatályban lévő közigazgatási gyakorlat útján – lehetővé tette az előzetesen felszámított HÉA teljes levonását, megfosztotta magát attól a lehetőségtől, hogy a fenti adó levonását illetően utólagosan korlátozást vezessen be. E vonatkozásban ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában nem kizárólag a szűk értelemben vett jogalkotási aktusokat kell figyelembe venni, hanem az érintett tagállam közigazgatási aktusait és a hatósági szervei által követett közigazgatási gyakorlatot is (a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 49. pontja).

43 A fentiekből következően azzal, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 42. cikke (1) bekezdésének 1. és 5. pontja alkalmazásával megtagadja a vállalkozások étkezdéi által felszolgált élelmiszerek és italok kapcsán előzetesen felszámított HÉA levonását, a Skatteministeriet ki kívánja terjeszteni a hatodik irányelv hatálybalépése idején alkalmazott fenti kizárás hatályát az említett étkezésekhez kapcsolódó költségekre, és olyan módosítást vezet be, amely eltávolítja a dán jogszabályokat a hatodik irányelv céljától, ami az említett irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében meghatározott eltérési lehetőség alapján nem fogadható el.

44 A fenti megállapításokra tekintettel az első három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam az említett irányelv hatálybalépését követően a vállalkozások étkezdéiben az üzleti partnereknek és az értekezletek alkalmával az alkalmazottaknak nyújtott ingyenes étkeztetéshez kapcsolódó költségek vonatkozásában előzetesen felszámított HÉA levonásának kizárását alkalmazza, jöllehet az irányelv hatálybalépése idején a fenti kizárás a szóban forgó kiadásokra nem volt ténylegesen alkalmazandó, mivel a közigazgatási gyakorlat a fenti étkezdék által nyújtott szolgáltatásokat az önköltségi árat alapul véve adóztatta, és cserébe lehetővé tette az előzetesen felszámított HÉA teljes összegének levonását.

A negyedik és az ötödik kérdésről

45 Az előterjesztő bíróság negyedik és ötödik kérdésével – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – lényegében arra kíván választ kapni, hogy a HÉA-alany társaság által saját étkezdéjében, a vállalkozás helyiségeiben tartott értekezletek alkalmával az alkalmazottaknak vagy az üzleti partnereknek ingyenesen nyújtott étkeztetés a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése szerint adóköteles, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülő, vállalkozásidegen célokból teljesített ingyenes szolgáltatásnak kell-e tekinteni.

- 46 Először is emlékeztetni kell arra, hogy ez a rendelkezés egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany tulajdonképpen nem kap ellenszolgáltatást, az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közé sorolja. E rendelkezés célja az, hogy egyenlő elbánást biztosítsanak mind a terméket vagy a szolgáltatást a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára (lásd ebben az értelemben a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 35. pontját; a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 25. pontját; a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4049. o.] 56. pontját, valamint a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-743. o.] 23. pontját).
- 47 Ahogyan azt a dán kormány a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeiben kifejti, amennyiben a vállalkozása céljára vásárolt termék után HÉA-levonásra jogosult adóalany ezt a terméket személyes vagy alkalmazottai szükségletei céljára kivonja vállalkozásából, a termék végső fogyasztójává válik, és őt ennek megfelelően is kell kezelni. E cél elérése érdekében az említett 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja megakadályozza, hogy az olyan adóalany, aki a vállalkozása céljaira vásárolt terméket terhelő HÉA-t levonhatta, mentesüljön ezen adó alól, amikor ezt a terméket személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonja, és ezáltal a termék vásárlásakor HÉA-t fizető végső fogyasztóval szemben jogtalan előnyben részesüljön (lásd ebben az értelemben a C-20/91. sz. de Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-2847. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 33. pontját, a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 42. pontját, a fent hivatkozott Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját, valamint fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontját).
- 48 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja hasonlóképpen megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól az adóalany olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek HÉA-t kell fizetniük (a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontja).
- 49 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az 1978 novemberétől 1999-ig élő közigazgatási gyakorlat alapján az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak a vállalkozás étkezdéjében ingyenesen biztosított étkeztetést a szolgáltatásnyújtás önköltségi árának megfelelő ellenérték fejében

teljesítettnek tekintették. E szolgáltatásnyújtásokat nem lehetett „kivontnak” tekinteni, saját célú felhasználásról csak az ingyenesen teljesített termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások esetén lehetett szó (lásd a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 22–24. pontját).

- 50 Miután a fenti gyakorlatot a Landsskatteret 1999-ben jogellenessé nyilvánította, az ingyenes étkeztetés biztosítása a vállalkozás étkezdéjében – a Danfoss állításával ellentétben – olyan ügyletnek tekinthető, amelynek fejében semmilyen ellenérték nem jár, következésképpen saját célú felhasználásnak minősül. Ez a szolgáltatásnyújtás azonban csak akkor HÉA-köteles a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján, ha „vállalkozásidegen”.
- 51 Ezért elsősorban azt célszerű megvizsgálni, hogy az értekezletek alkalmával az üzleti partnereknek és az alkalmazottaknak a vállalkozás étkezdéjében ingyenesen biztosított étkeztetés az adóalany által vállalkozásidegen célokból teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül-e.
- 52 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy a Danfoss különösen hűtés- és fűtéstechnikai szabályozókhoz használt ipari automatizálási termékeket gyártó és nemzetközi szinten értékesítő társaság. Az AstraZeneca esetében gyógyszeripari társaságról van szó, amelynek fő célja gyógyszeripari termékeinek a dán piacon történő forgalmazása.
- 53 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és az alapügy felei által a Bíróság elé terjesztett észrevételekből egyaránt kitűnik, hogy a Danfoss és az AstraZeneca kizárólag a vállalkozás helyiségeiben tartott értekezletek alkalmával biztosít ingyenes étkeztetést

üzleti partnerei számára. Az utóbbi társaság ugyanis orvosokat és más egészségügyi szakembereket hív rendezvényeire, hogy ott tájékoztassa őket egyes betegségek kórtanáról, valamint gyógyszerei alkalmazásáról és használatáról. Ezenkívül a szóban forgó étkeztetést akkor biztosítják a vállalkozás étkezdéjében a résztvevők részére, ha az értekezlet időpontja és – adott esetben teljes napokat is elérő – időtartama ezt megkívánja.

54 A fenti körülmények azt jelzik, hogy a szóban forgó étkeztetés biztosítását nem vállalkozásidegen célokból végzik.

55 Mindazonáltal igaz, hogy nehéznek bizonyulhat annak hatékony ellenőrzése, hogy szakmai jellegű-e a vállalkozások étkezdéi által biztosított étkeztetés, ideértve azt az esetet is, ha annak teljesítésére az említett étkezdék szokásos működése keretében kerül sor. Ezért, ha objektív adatokból – amelyek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – az következik, hogy az említett étkeztetést szigorúan szakmai célokból biztosították, az nem tartozik a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének hatálya alá.

56 Másodsorban meg kell vizsgálni, hogy a vállalkozások étkezdéi által – az értekezletek alkalmával – az alkalmazottaknak ingyenesen biztosított étkeztetés az adóalany által az alkalmazottak egyéni szükségleteinek kielégítésére vagy általánosabban, vállalkozásidegen céllal teljesített szolgáltatásnyújtásnak tekintendő.

57 Kétségtelen, hogy általában az alkalmazott választhatja meg étkezései jellegét, pontos időpontját, sőt helyét. A munkáltató nem befolyásolja ezt a döntést, az alkalmazott csupán arra köteles, hogy a megadott időpontban visszatérjen a munkahelyére, és ott elvégezze szokásos munkáját. Ezért – ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson előadta –

az alkalmazottaknak biztosított étkeztetés főszabály szerint egyéni szükségleteket elégíti ki, és az az alkalmazottak olyan személyes döntését érinti, amelybe a munkáltatónak nincs beleszólása. A fentiekből az következik, hogy rendes körülmények között az alkalmazottaknak ingyenesen biztosított étkeztetést felölelő szolgáltatásnyújtás az alkalmazottak egyéni szükségleteit elégíti ki a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésnek értelmében.

- 58 Rendkívüli körülmények között azonban a vállalkozás igényei megkövetelhetik, hogy maga a munkáltató biztosítsa az étkeztetést (lásd analógia útján az alkalmazottaknak a munkahelyükre történő, munkáltató által biztosított szállítása tekintetében a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját).
- 59 Egyrészt a Danfoss kifejtette, és a dán kormány sem cáfolta, hogy a szóban forgó étkeztetés az alkalmazottaknak felszolgált ételek 1%-át teszi ki – a fennmaradó részt ellenérték fejében biztosítják –, és arra kizárólag a különböző országokból a vállalkozás székhelyére érkező alkalmazottak értekezletei keretében kerül sor. Ahogyan azt az említett társaság a tárgyaláson kifejtette, a vállalkozásnak azért áll érdekében ételleket és italokat biztosítani alkalmazottainak a vállalkozás saját helyiségeiben tartott értekezletek sajátos körülményei között, mert így képes ezen étkezések ésszerű és hatékony megszervezésére, miközben ellenőrizheti, kivel, hol és mikor zajlanak a szóban forgó munkaebédek.
- 60 El kell ismerni, hogy az étkeztetésnek a munkáltató általi biztosítása az alkalmazottai részére többek között korlátozza azokat az okokat, amelyek az értekezletek félbeszakadásához vezethetnek. Így módon az a körülmény, hogy egyedül a munkáltató képes az értekezletek folyamatosságának és zökkenőmentességének biztosítására, azt a kötelezettséget róhatja rá, hogy biztosítsa a részt vevő alkalmazottak étkeztetését.

- 61 Másrészt – ahogyan azt a Danfoss a tárgyaláson megjegyezte – a kérdéses étkezéseket szendvicsek és hidegtálak képezik, amelyeket a tanácstermekben, különleges körülmények között tálalnak fel. A fent kifejtettekből következik, hogy az alkalmazottaknak nincs választási lehetőségük sem az étkezés helyét, sem annak időpontját vagy jellegét illetően, e döntésért maga a munkáltató felelős.
- 62 Ha a munkáltató ilyen különleges körülmények között biztosít étkeztetést az alkalmazottak részére, az nem az utóbbiak egyéni szükségleteinek kielégítését szolgálja, és arra nem vállalkozásidegen célokból kerül sor. Az az előny, amelyhez az alkalmazottak általa jutnak, a vállalkozás szükségleteihez képest csak járulékos jellegűnek tűnik.
- 63 A vállalkozás szervezetével kapcsolatos sajátosságok tehát azt mutatják, hogy az alkalmazottak részére ingyenesen nyújtott étkeztetést felölő szolgáltatásnyújtásokat nem vállalkozásidegen célból teljesítik.
- 64 A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban, hogy a Bíróság által megadott értelmezési segítség ismeretében meghatározza, hogy az általa tárgyalt alapügyek sajátosságai – tekintettel a szóban forgó társaságok igényeire – szükségessé teszik-e, hogy a munkáltató az említett társaságoknál tartott értekezletek alkalmával ingyenesen biztosítson étkeztetést az üzleti partnerek és az alkalmazottak számára.
- 65 A fenti megállapításokra tekintettel a negyedik és az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ez a rendelkezés egyrészt nem vonatkozik a vállalkozás helyiségeiben tartott üzleti találkozók alkalmával a vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnereknek nyújtott ingyenes étkeztetésre, amennyiben objektív adatok alapján megállapítható, hogy az említett étkezések nyújtásának célja szigorúan szakmai jellegű, aminek ellenőrzése

a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Másrészről az említett rendelkezés főszabály szerint vonatkozik a vállalkozás által az alkalmazottai részére saját helyiségeiben ingyenesen nyújtott étkeztetésre, hacsak a vállalkozás igényei, úgy mint a munkaértekezletek folytonosságának és zökkenőmentességének garantálása nem teszik szükségessé, hogy az étkeztetést a munkáltató biztosítsa, aminek megítélése szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

- ⁶⁶ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

- 1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam az említett irányelv hatálybalépését követően a vállalkozások étkezdéiben az üzleti partnereknek és az értekezletek alkalmával az alkalmazottaknak nyújtott ingyenes étkeztetéshez kapcsolódó költségek vonatkozásában előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásának kizárását alkalmazza, jóllehet az irányelv hatálybalépése idején a fenti kizárás a szóban forgó kiadásokra nem volt ténylegesen alkalmazandó, mivel a közigazgatási gyakorlat a fenti étkezdék által nyújtott szolgáltatásokat az – előállítási költségek, azaz a nyersanyagok ára, valamint az élelmiszerek

és italok elkészítése, eladása, valamint az étkezdék adminisztrációja során felmerült bérköltségek alapján számított – önköltségi árat alapul véve adóztatta, és cserébe lehetővé tette az előzetesen felszámított hozzáadott-érték-adó teljes összegének levonását.

- 2) A 77/388 hatodik tanács irányelv 6. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ez a rendelkezés egyrészről nem vonatkozik a vállalkozás helyiségeiben tartott üzleti találkozók alkalmával a vállalkozás étkezdéjében az üzleti partnereknek nyújtott ingyenes étkeztetésre, amennyiben objektív adatok alapján megállapítható, hogy az említett étkezések nyújtásának célja szigorúan szakmai jellegű, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Másrészről az említett rendelkezés főszabály szerint vonatkozik a vállalkozás által az alkalmazottai részére saját helyiségeiben ingyenesen nyújtott étkeztetésre, hacsak a vállalkozás igényei, úgy mint a munkaértekezletek folytonosságának és zökkenőmentességének garantálása nem teszik szükségessé, hogy az étkeztetést a munkáltató biztosítsa, aminek megítélése szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások