19./ C-184/00. számú ügy: Nonprofit szervezet számára tevékenysége ellátásához nyújtott támogatások beszámítása az ÁFA alapjába

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE
2001. november 22.*

„A hatodik áfa irányelv – A 11. cikk A. rész (1) bekezdés a) pontja – Adóalap – Az árral közvetlenül összefüggő támogatások"

A C-184/00. számú ügyben,

a Bírósághoz a belgiumi Tribunal de première instance de Charleroi által az EK-Szerzodés 234. cikke értelmében benyújtott, az e bíróság előtt

az **Office des produits wallons ASBL**

és

a **Belga Állam**

között folyamatban lévő perben a Tanácsnak a tagállamok forgalmi adóval kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról – közös általános forgalmi adó rendszer: egységes adómegállapítási alapról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelvének (HL 1977 L 145, 1.o.) 11. cikk A. rész (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: C. Gulmann (előadó), a tanács elnöke, J.-P. Puissochet, és J.N. Cunha Rodrigues, bírák,

főügyész: L.A. Geelhoed,
hivatalvezető: D. Louterman-Hubeau, főosztályvezető,

figyelembe véve

* Az eljárás nyelve: francia.

– az Office des produits wallons ASBL-t képviselő M. Eloy ügyvéd,

– a belga kormányt meghatalmazotti minőségben képviselő A. Snoecx és az őt segítő B. van de Walle de Ghelcke ügyvéd,

– a francia kormányt meghatalmazotti minőségben képviselő J.-F. Dobelle, S. Pailler és S. Seam,

– az Európai Közösségek Bizottságát meghatalmazotti minőségben képviselő E. Traversa és C. Giolito,

által benyújtott írásbeli észrevételeket,

tekintettel a tárgyalásra készített jelentésre,

az Office des produits wallons ASBL-t képviselő R. Ghods ügyvéd, a belga kormányt képviselő B. van de Walle de Ghelcke, valamint az Európai Bizottságot képviselő E. Traversa és C. Giolito szóbeli észrevételeinek a 2001. március 22-i tárgyaláson történő meghallgatását követően,

valamint a főügyész a 2001. június 27-i ülésen elhangzott véleményének a meghallgatása után,

meghozta a következő

ítéletet

1. A Tribunal de première instance de Charleroi (Elsőfokú Bíróság) a 2000. május 11-i, a Bíróságra 2000. május 16-án érkezett ítéletével az EK-Szerződés 234. cikke alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelmében három kérdést intézett a Bírósághoz a Tanácsnak a tagállamok forgalmi adóval kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról – közös általános forgalmi adó rendszer: egységes adómegállapítási alapról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelvének (HL 1977 L 145, 1.o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikk A. rész (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozóan.

2. Ezek a kérdések egy olyan per kapcsán merültek fel, amely az Office des produits wallons ASBL (a továbbiakban: 'OPW') és a Belga Állam között folyik abban a tekintetben, hogy OPW működési költségeinek egy részét lefedő tevékenységi támogatás beleértendő-e az adóalapba az általános forgalmi adó (a továbbiakban: ÁFA) kiszámítása céljából.

Jogi háttér

3. A hatodik irányelv 11. cikk A. rész (1) bekezdésének (a) pontja szerint:
Az adó alapja a következő:
(a) a (b), (c) és (d) pont alatt nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetében minden, ami az ellenszolgáltatás értékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért a megrendelőtől, vagy a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ennek az értékesítésnek az árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatal iránt előterjesztett kérdések

4. Az OPW egy magán, nonprofit jellegű társaság, amely Vallónia mezőgazdasági és kertészeti termékeinek, élelmiszereinek a hirdetésével és eladásával foglalkozik. Ezek a tevékenységei ÁFA-kötelesek. Az 1994. március 11-én a Vallon Régióval megkötött támogatási keretmegállapodása (a továbbiakban: a keretmegállapodás) értelmében évente támogatásban részesül. A megállapodásban foglaltak szerint négy fajta tevékenységet kell elvégeznie, így egyfelől biztosítania kell egy katalógus, valamint a 'Wallonic nouvelle' nevű magazin megjelentetését, másfelől biztosítania kell a helyi hivatalok működését, valamint részt kell vennie a helyi rendezvényeken is. A keretmegállapodás értelmében az OPW-nek minden évben költségvetést kell készítenie az előző évi támogatási összege alapján. A rendszer kiindulási pontjaként – mint viszonyítási alap – az 1994-es év szolgál 11 000 000 BEF támogatási összeggel. A keretmegállapodás értelmében elsődlegesen az alkalmazottak bére, az épületek bérleti díja, a felmerülő javítási költségek, a szükséges gépek, eszközök, termékek és szolgáltatások költségei, valamint minden olyan közvetlen és közvetett költség számolható el, amely e megállapodás értelmében az OPW tevékenységével összefügg.

5. Az OPW-nél 1997 februárjában tartott ellenőrzés során a belga adóhatóság 1994–96 közötti időszakra 6 712 500 BEF adókülönbözetet állapított meg a társaság terhére, miután a részére nyújtott támogatások utáni általános forgalmi adót nem fizette meg. Ezért az OPW-t 6 712 500 BEF ÁFA megfizetésére kötelezték és terhére 1 349 000 BEF adóbírságot szabtak ki.

6. Az OPW azonban a fizetési kötelezettséggel szemben hivatalos kifogást terjesztett elő a Tribunal de premiere instance de Charleroi előtt.

7. Az első fokú bíróság különösképpen az alábbiakra hivatkozik:
   - A Code de la TVA (belga ÁFA törvény) 26. cikkére, amely a hatodik irányelv 11. cikkének A. részét emeli át a belga jogba és amely meghatározza az adóalapot az ÁFA tekintetében;
   - Arra, hogy a felek egyetértenek abban, hogy a támogatás az adó alapjának a részét képezi abban az esetben, ha az az árral közvetlenül összefügg, vagyis ha a támoga-

tást a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást végzők részére fizetik ki, ha a támogatást egy harmadik fél fizeti ki és ez az összeg a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértékének egy bizonyos részét képezi;
- Végül pedig arra, hogy a felek a harmadik feltétel értelmezésében nem értenek egyet.

8. Ezek alapján a Tribunal de première instance de Charleroi úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal iránti kérelmet intéz a Bírósághoz a következő kérdések tekintetében:
   1. A tagállamok forgalmi adóval kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelv 11. cikkének A. része alkalmazásának tekintetében egy adóalany működési költségeinek egy részét fedő tevékenységi támogatások (így például: beruházási támogatások, általános és folyó költségekhez való hozzájárulás és a munkabérek) – amelyek hatással vannak az áruk vagy szolgáltatások végső önköltségi árára, ám amelyek az eladási árban nem különíthetők el – az adóalapnak a részét képezik-e?
   2. A támogatások adózási természete függ-e attól, hogy a támogatást fizető szervezet részesül-e külön szolgáltatásban, illetőleg hogy az ezen szervezet által élvezett haszon arányban áll-e az általa kért ellenértékkel?
   3. Ha igen, akkor hogyan lehet a támogatást nyújtó szervezet által élvezett haszon értékét meghatározni?

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. A nemzeti bíróság kérdéseivel valójában arra szeretne választ kapni, hogy a hatodik irányelv 11. cikk A. rész (1) bekezdésének a) pontja szerint „az árral közvetlenül összefüggő támogatás" kifejezést hogyan kell értelmezni, és különösképpen arra, hogy az alapeljárás tárgyát képező „tevékenységhez nyújtott" támogatás ezen rendelkezés értelmében az adóalap részét képezi-e.

10. Először is meg kell jegyezni – ahogy azt mind az Európai Bizottság, mind a főügyész véleményének 40. pontjában az Európai Bíróság felé jelezte is – hogy az ügy elbírálása szempontjából indifferens, vajon az OPW, mint adóalany nyújt-e külön szolgáltatást a támogatást fizető félnek vagy sem. A hatodik irányelv 11. cikk A. része mind olyan esettel foglalkozik, amelyiknek 3 résztvevője van. Így az egyik résztvevő a támogatást nyújtó fél, a másik a támogatásban részesülő szervezet, a harmadik pedig a támogatott intézmény termékeit és szolgáltatásait vásárló fél. Így a hatodik irányelv 11. cikke A. részében szabályozott ügyltek egyike sem olyan, amely a támogatást nyújtó hatóság javára zajlana.

11. Meg kell jegyezni továbbá azt is, hogy az első kérdésben meghatározott támogatások – vagyis a működési költségek egy részét fedező, tevékenységhez nyújtott támogatások – szinte mindig összefüggésben állnak a támogatott szervezet által nyújtott termékek és

szolgáltatások összköltségi áraival. Olyan mértékben, amennyire az speciális termékeket vagy szolgáltatásokat kínál, azért, hogy a szervezet mindennapi tevékenysége keretében megtehesse ezt olyan árakat alkalmazva, amelyeket egyébként képtelen volna kínálni, ha kénytelen lenne egyazon időben a költségeit is fedezni és nyereséget is elérni.

12. Ugyanakkor az a puszta tény, hogy egy támogatott szervezet által értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások áraira a támogatás hatással lehet, nem elegendő ahhoz, hogy a támogatás az adóalap részét is képezze. A hatodik irányelv 11. cikkének A. része szerint, ahhoz hogy a támogatás közvetlenül az ilyen értékesítések áraival összefüggjön, szükséges előfeltétel az is – amint arra az Európai Bizottság is helyesen rámutat –, hogy azt kifejezetten a támogatott szervezet számára fizessék ki azért, hogy ezáltal a szervezet képessé váljék speciális termékek értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására. A támogatást csak ebben az esetben lehet a termékek és szolgáltatások ellenértékének, ennélfogva adókötelesnek tekinteni.

13. Ahhoz, hogy meg lehessen határozni, vajon a támogatás ilyen ellenértéknek minősül-e, főszabályként a támogatás nyújtásának napján érvényes termék és szolgáltatás árakat kell meghatározni. Ugyanakkor az is megjegyzendő, hogy a támogatást nyújtó személy által a kifizetésre tett kötelezettségvállalásból következik a kedvezményezett joga arra, hogy azt meg is kapja, mivel az adóköteles értékesítést ez utóbbi végzi. Az adott ellenérték kifizetésének alapjául szolgáló körülmények esetről esetre történő elemzését követően a támogatás és az ár közötti ezen kapcsolatnak kétséget kizáróan ki kell tűnnie. Másfelől nincs szükség arra, hogy a termékek és szolgáltatások árait vagy az ár egy részét külön is megállapítsák, elég, ha ezeket meg lehet állapítani.

14. Ezért a megkereső bíróságnak kell azt eldöntenie, hogy van-e a kérdéses termékek, szolgáltatások és a támogatás között közvetlen kapcsolat. Ez már a kezdeti fázisban szükségessé teszi annak igazolását, hogy az áruk vagy szolgáltatások vásárlói (igénybe vevői) is részesülnek-e abban a támogatásban, amelyben maga a szervezet részesül. A vásárló által fizetendő árat rögzíteni kell olyan módon, hogy az az áru értékesítőjének vagy a szolgáltatásnyújtónak biztosított támogatás arányában csökken, a támogatás tehát ennélfogva az utóbbi által kért ár meghatározásának egy elemét alkotja. A bíróságnak kell továbbá – tárgyilagosan – azt is megvizsgálnia, vajon az a tény, hogy az eladónak vagy szolgáltatásnyújtónak támogatást fizettek, lehetővé teszi-e az utóbbi számára, hogy a termékeket, illetőleg szolgáltatásokat alacsonyabb áron értékesíthesse/nyújthassa, mint amelyet a támogatás hiányában kérnie kellene.

15. Az alapeljárásban és arra a körülményre tekintettel, hogy a keretmegállapodás szerint az OPW számos tevékenységet végez, a megkereső bíróságnak azt kell bebizonyítania, vajon minden egyes tevékenység alapul szolgál-e egy speciális és meghatározható kifizetéshez, vagy pedig a támogatást összesítve fizetik-e ki annak érdekében, hogy az OPW működési költségeinek egészét fedezzék. Bármelyik eset áll is fenn, a támogatásnak

csak az adóköteles értékesítésért fizetett ellenértékként meghatározható része lehet – bizonyos esetekben – ÁFA-köteles.

16. Ahogyan arra az Európai Bizottság is helyesen rámutatott, a Vallon Régió és az OPW közötti éves elszámolás lehetővé tenné a nemzeti bíróság számára, hogy megállapítsa: az OPW a támogatás összegét a Régió által ráruházott, a keretmegállapodásban előírt egyes kötelezettségeihez kapta-e vagy sem. Ha ez így lenne, akkor szoros kapcsolat volna megállapítható a támogatás összege és az OPW által kiadott folyóiratok értékesítése között.

17. Sőt, annak érdekében, hogy megállapítsa, vajon a támogatás által megtestesített ellenérték azonosítható-e, a nemzeti bíróság további módszereket is alkalmazhat. Így összehasonlíthatja a termékek eladási árát azok normál önköltségi árával, vagy megvizsgálhatja azt, hogy a támogatás összege csökken-e abban az esetben, ha a terméket a társaság már nem gyártja. Ha a vizsgált tényezők jelentősek, akkor megállapítható, hogy a kérdéses termékek előállítására és értékesítésére kiosztott támogatásrész az árhoz közvetlenül kapcsolódó támogatást valósít meg. Ebben a tekintetben nem szükséges, hogy a támogatás pontosan az értékesített termékek árának csökkentéséhez kapcsolódjék, elegendő, ha az árcsökkentés és a támogatás közötti kapcsolat – amely átalányösszeg is lehet – jelentős.

18. A fentiek fényében az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adott válasz nem lehet más, mint hogy a hatodik irányelv 11. cikk A. rész (1) bekezdése a) pontjának alkalmazásában az árral közvetlenül összefüggő támogatások úgy értelmezendők, mint amelyek csupán a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért járó, az értékesítőnek vagy a szolgáltatásnyújtónak egy harmadik fél által fizetendő ellenérték egészét vagy egy részét képező támogatásokat fedik. Azt pedig már a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia – az elé tárt tények alapján –, vajon a támogatás ilyen ellenértéket testesít-e meg.

A költségekről

19. A Bíróság felé észrevétellel élő belga és francia kormány, valamint a Bizottság részéről felmerült költségeket nem kell megtéríteni. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban résztvevő felek számára a nemzeti bíróság előtt függőben levő ügy egy szakaszát képezi, ez utóbbi bíróság dönt a költségek viseléséről.

A fenti indokok alapján,

A BÍRÓSÁG

a Tribunal de première instance de Charleroi 2000. május 11-én hozott ítéletével hozzá intézett kérdésekre válaszolva a következőképpen határozott:

A Tanácsnak a tagállamok forgalmi adóval kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról – közös általános forgalmi adó rendszer: egységes adómegállapítási alapról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelvének 11. cikk A. rész (1) bekezdése a) pontjának alkalmazásában az árral közvetlenül összefüggő támogatások úgy értelmezendők, mint amelyek csupán a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért járó, az értékesítőnek vagy a szolgáltatásnyújtónak egy harmadik fél által fizetendő ellenérték egészét vagy egy részét képező támogatásokat fedik. Azt pedig már a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia – az elé tárt tények alapján –, vajon a támogatás ilyen ellenértéket testesít-e meg.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Kihirdetve Luxemburgban, a 2001. november 22-i nyilvános ülésen.

hivatalvezető

R.Grass

a harmadik tanács elnöke

F.Macken

ADÓ- ÉS PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI HIVATAL
VIZSGÁLATI MÓDSZERTANI BIZOTTSÁG KIADVÁNYA
I.23.

Adózás az Európai Unióban

Közösségi jogszabályok és jogesetgyűjtemény

perfekt