

C-98/05. sz. ügy

De Danske Bilimportører

kontra

Skatteministeriet

(az Østre Landsret [Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – 11. cikk, A. rész, (2) bekezdés, a) pont és (3) bekezdés, c) pont –
Adóalap – Az új gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adó”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös
hozzáadottértékadórendszer – Adóalap*

(77/388 tanácsi irányelv, 11. cikk, A. rész, (2) bekezdés, a) pont és (3) bekezdés, c) pont)

Olyan adásvételi szerződés keretei között, amely előírja, hogy a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a kereskedő a nyilvántartásba vételt követően köteles átadni a gépjárművet az utóbbi által az átadást megelőzően megfizetett nyilvántartásbavételi adót magában foglaló ár ellenében, ezen adó, amely esetén az adóköteles esemény nem a fenti értékesítés, hanem a gépjármű első belföldi nyilvántartásba vétele, nem tartozik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 77/388 hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerinti olyan adók, vámok, lefölözések és díjak fogalma alá, amelyeket az adóalapba be kell számítani. Az ilyen adó az ugyanezen rendelkezés (3) bekezdésének c) pontjában említett olyan költségtérítési összegnek minősül, amelyet az adóalany a vevőjétől az annak nevében és a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és azt az adóalap megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni.

(vö. 14., 16., 30. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. június 1. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 11. cikk, A. rész, (2) bekezdés, a) pont és (3) bekezdés, c) pont –
Adóalap – Az új gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adó”

A C-98/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2005. február 24-én érkezett, 2005. február 11-i határozatával terjesztett el az eltte

a **De Danske Bilimportører**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (előadó), M. Ilešić és E. Levits bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: H. von Holstein,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. február 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a De Danske Bilimportører képviseletében K. Dyekjær advokat,
- a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben, segítje: K. Hagel-Sørensen advokat,
- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében N. B. Rasmussen és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. március 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; helyesbítés: HL L 149., 26. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 11. cikke A. része (2) bekezdése d) pontjának és (3) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a De Danske Bilimportører (a továbbiakban: DBI), a gépjárművek dániai importőreinek szakmai egyesülete és a Skatteministeriet (dán adó és jövedéki adó minisztérium) között az új gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adónak a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alapjához való viszonya tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelvnek „Az adólap” elnevezésű VIII. címe alatt található 11. cikke ekként rendelkezik:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[...]

(2) Az adóalapba be kell számítani a következőket:

a) az adók, vámok, lefölözések és díjak, kivéve magát a hozzáadottérték-adót;

b) azon járulékos költségek – mint a jutalék, a csomagolási, szállítási és biztosítási költségek –, amelyeket a szolgáltatást teljesítő az átvevőre [helyesen: vevőre] vagy a szolgáltatást igénybe vevőre terhel. A tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.

(3) Az adóalapba nem kell beszámítani a következőket:

[...]

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a vevőtől, illetve a szolgáltatás megrendelőjétől annak nevében vagy [helyesen: és] a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel. Az adóalanynak igazolnia kell e kiadások tényleges összegét, és nem eszközölhet előzetesen felszámított adólevonást, amennyiben ezeket ilyen terheli.”

A nemzeti jog

4 A nyilvántartásbavételi adót a gépjárművek nyilvántartásbavételi kötelezettségéről szóló törvénynek (lov om registreringspligt af motorkøretøjer) a 2002. december 2-ji 977. sz. kodifikációs rendelet szerinti változata (a továbbiakban: a nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény) vezette be.

5 Az említett törvény 1. §-a értelmében nyilvántartásbavételi adó terheli azon „gépjárműveket, amelyeket a közlekedési törvény szerint nyilvántartásba kell venni”. Az adó a gépjármű nyilvántartásba vétele végett történő bemutatásakor esedékes. A gépjármű Dánia közútjain

történ? használatára vonatkozó engedély feltétele az adó megfizetése.

6 A nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény 8. §-ának (1) bekezdése szerint új gépjármű esetén az adóalap a gépjármű „hozzáadottérték-adóval növelt, de az e törvényben foglalt adó nélkül számított piaci ára.” A HÉA szintén a nyilvántartásbavételi adó alapjának részét képezi különösen azon használt gépjárművek esetén, amelyeket költözés során személyes vagyontárgyként hoztak be az országba, vagy amelyeket például valamely közlekedési balesetet követően újból üzemképessé tettek.

7 A nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény 14. §-a szerint az a személy, aki szakmai tevékenysége keretében ezen adó hatálya alá tartozó gépjárműveket értékesít, kérheti azoknak az adó- és vámhatóságnál történő bejegyzését. Szemben az egyes más jövedéki termékekre irányadó jogi szabályozással, a bejegyzés kérése a gépjármű-kereskedő joga és nem kötelessége. A bejegyzett kereskedő adófizetési halasztásban részesül, amely alapján mentesül azon kötelezettség alól, hogy az adót a gépjármű nyilvántartásba vétele végett történő bemutatásakor készpénzben fizesse meg.

A jogvita alapjául szolgáló tényállás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8 A DBI 1999 januárjában új személygépkocsit vásárolt igazgatója számára.

9 A kérdést elterjesztő bíróság szerint az engedéllyel rendelkező kereskedőtől történő gépjárművásárlásokra vonatkozó dániai gyakorlatnak megfelelően a kereskedő vállalta, hogy a személygépkocsi átadása előtt elintézi annak a vevő nevére történő nyilvántartásba vételét és a rendszám kiadását.

10 A személygépkocsi értékesítéséről kiállított számla szerint a teljes ár 498 596 DK. Az ár a következőkből tevődik össze: a kereskedő által a vevőtől kért, a HÉA-t és a nyilvántartásbavételi adót nem tartalmazó összeg, a személygépkocsi árára az általános adókulccsal (25%) számolt HÉA, valamint az előbbi két tétel összegére – eltekintve bizonyos kiigazításoktól és levonásoktól – számított nyilvántartásbavételi adó.

11 Mivel a DBI úgy vélte, hogy az előző pontban kifejtett számítási módszer ellentétes a hatodik irányelv 11. cikkének A. részében foglaltakkal, és a HÉA-t a személygépkocsinak a nyilvántartásbavételi adót is magában foglaló teljes árára kell számítani, keresetet nyújtott be az Østre Landsrethez.

12 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a személygépkocsi teljes ára 14 899 DK-val tér el attól függően, hogy a HÉA a dán adóhatóság által alkalmazott vagy a DBI által javasolt módszerrel kerül kiszámításra. E különbség a nyilvántartásbavételi adó progresszív jellegével magyarázható.

13 Tekintettel arra, hogy a C-383/01. sz., De Danske Bilimportører ügyben 2003. június 17-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6065. o.) nem tartalmaz az előtte folyamatban lévő eljárás lezárásához felhasználható válaszokat, a Østre Landsret akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik HÉA-irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontját és 11. cikke A. része (3) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a gépjárművek (utasszállító járművek) nyilvántartásbavételi adóját be kell számítani a HÉA adóalapjába, ha adásvételi szerződést kötnek személyszállítás céljára szolgáló új jármű adásvételére, és a kereskedő az adásvételi szerződés és a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a gépjárművet regisztrálva adja át olyan ár ellenében, amely magában foglalja mind a kereskedőnek

fizetendő? árat, mind a [nyilvántartásbavételi] adót?

2) A tagállam kialakíthatja-e akképpen adórendszerét, hogy a nyilvántartásbavételi adót olyan költségnek tekinti, amelyet a kereskedő fizet meg a végső felhasználó költségére, noha ez utóbbi a közvetlen adófizetésre kötelezett adózó?

3) Van-e jelentősége az 1. és a 2. kérdés szempontjából annak, hogy lehetséges a nyilvántartásbavételi adó megfizetése nélkül személygépkocsit vásárolni és eladni abban az esetben, ha a vevő nem kívánja személy- vagy áruszállítás céljára használni a járművet a közlekedési törvény területi hatálya alá tartozó területen?

4) Van-e jelentősége annak, hogy a végső felhasználók nem elhanyagolható mennyiségben hoznak be használt gépjárműveket, többek között személyes vagyontárgyként, amely esetekben maga a végső felhasználó fizeti meg a nyilvántartásbavételi adót a kereskedő közreműködése nélkül?

5) Van-e jelentősége annak, hogy a nyilvántartásbavételi adó esetében az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága – esetleg költség formájában – a HÉA-köteles eseményt és a HÉA felszámíthatóságát megelőzően keletkezik?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések?

14 A kérdést elterjesztő bíróság kérdéseivel, amelyeket együttesen indokolt megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a kereskedő az adásvételi szerződés és a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a gépjárművet annak nyilvántartásba vételét követően adja át az ezen adót magában foglaló ár ellenében, az olyan adót, mint amilyen az alapügyben felmerült, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerinti adóként be kell-e számítani az adóalapba, vagy pedig e rendelkezés (3) bekezdésének c) pontja alapján ki kell-e zárni abból?

15 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint belföldi termékértékesítés esetén minden az adóalapba tartozik, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó a vevőtől kap vagy kapnia kell. E cikk (2) és (3) bekezdése néhány olyan tételt sorol fel, amely beletartozik, illetve amely nem tartozik bele az adóalapba (a C/126/88. sz., Boots Company ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet [EBHT 1990., I/1235. o.] 15. pontja).

16 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerint be kell számítani az adóalapba az adókat, vámokat, lefölözéseket és díjakat, kivéve magát a HÉA-t.

17 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 16. és 17. pontjában kifejtette, ahhoz hogy e tételek a HÉA alapjába tartozzanak, még ha azok nem is képeznek hozzáadott értéket vagy nem minősülnek a termékértékesítés gazdasági szempontból vett ellenértékének, ezen értékesítéssel közvetlen kapcsolatban kell lenniük. (lásd e tekintetben a C/230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet [EBHT 1988., 6365. o.] 11. és 12. pontját, a C/33/93. sz., Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet [EBHT 1994., I/2329. o.] 12. pontját és a C/380/99. sz. Bertelsmann-ügyben 2001. július 3-án hozott ítélet [EBHT 2001., I/5163. o.] 17. és 18. pontját).

18 A jelen esetben ugyanis, amint azt a dán és a holland kormány, valamint az Európai Községek Bizottsága hangsúlyozta, a nyilvántartásbavételi adó esetében az adóköteles esemény nem a gépjármű értékesítésében, hanem annak Dániában történő első nyilvántartásba vételében rejlik (a fent hivatkozott De Danske Bilimportører ügyben hozott ítélet 34. pontja és a C/138/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. június 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban nem

tették közzé] 12. pontja).

19 E következtetést megerősíti a kérdést elterjesztő bíróság harmadik kérdésében szereplő azon körülmény, miszerint a gépjárművek belföldi értékesítése ellenére nem kerül sor a nyilvántartásbavételi adó kivetésére azon új gépjárművek esetén, amelyeket a dán közlekedési törvény hatályán kívül eső területen történő forgalomba helyezés céljából vásárolnak (például gyűjtemény tárgyat képező, kizárólag magánterületi használatra szánt vagy külföldre szállítandó gépjárművek esetén).

20 E következtetést a kérdést elterjesztő bíróság negyedik kérdésében említett azon körülmény is megerősíti, miszerint nyilvántartásbavételiadó-kötelezettség keletkezik olyan egyes esetekben is, amikor jellemzően nem kerül sor értékesítésre Dániában, így például azon gépjármű esetén, amelyet a tulajdonos költözés során, Dánia közútjain történő használat céljából hoz be e tagállamba, vagy valamely balesetet követően újbóli használat céljából üzemképessé tett gépjármű esetén.

21 A DBI állításával ellentétben ilyen körülmények között nem lehet a fenti adó beszédése és a gépjármű nyilvántartásba vétele közötti kapcsolatot úgy tekinteni, hogy az a nemzeti hatóságok kizárólag azon törekvésével van összhangban, hogy olyan adó beszédésének hatékonyságát biztosítsák, amely valójában az értékesítéshez kapcsolódik. Épp ellenkezőleg, e kapcsolatban mutatkozik meg ezen adó valódi jellegzetessége és tárgya, amennyiben közvetlenül a nyilvántartásba vételhez kapcsolódik, és kivetésére akkor kerül sor, amikor a gépjárművet bemutatják a dán közutakon történő használat céljából történő nyilvántartásba vétel végett.

22 Igaz ugyan, amint azt a DBI eladja, hogy amikor az engedéllyel rendelkező kereskedő a szerződésben vállalja, hogy a gépjármű átadását megelőzően elintézi annak nyilvántartásba vételét, ami a kérdést elterjesztő bíróság szerint általános gyakorlat a gépjárműnek ilyen kereskedők által történő értékesítése esetén, a nyilvántartásbavételi adó esedékessége megelőzi a HÉA esedékességét, és az a gépjármű értékesítéséről a vevő részére kiállított számla összegének részét képezi.

23 Azonban a kérdést elterjesztő bíróság ötödik kérdésére is válaszolva, ez a körülmény nem fedi el azt, hogy fogalmi különbség van a nyilvántartásbavételi adó- és a HÉA-kötelezettséget keletkeztető esemény között, ami függetleníti a nyilvántartásbavételi adót a HÉA-tól.

24 Ugyanez mondható el a DBI által felhozott azon évrre is, miszerint az árak feltüntetésére vonatkozó nemzeti szabályozás elírja, hogy a kereskedőknek reklámjaikban a gépjárműnek a nyilvántartásbavételi adót is magában foglaló teljes árát jelöljék meg.

25 Ebből következően, amikor az alapügyben történetekhez hasonlóan a kereskedő azon szerződéses kötelezettsége alapján fizeti meg a nyilvántartásbavételi adót, miszerint a gépjárművet a vevő nevére történő nyilvántartásba vételt követően kell átadnia, úgy kell tekinteni, hogy ezen adónak a vevő részére történő kiszámlázása nem a teljesített dolog ellenértékének, hanem a kereskedőnél felmerült, és a vevő nevében és javára megfizetett költségek megtérítésének minősül. Ezért az ilyen adót kizárólag a kereskedő könyvelésében szereplő, illetve a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontja szerinti átmeneti tételnek lehet tekinteni.

26 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 42. pontjában kifejtette, e tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az a bejegyzett kereskedő, aki az olyan adásvételi szerződés alapján mint amilyen az alapügyben felmerült, a gépjármű átadását megelőzően megfizeti a nyilvántartásbavételi adót, nem a saját, hanem annak a vevőnek az érdekében jár el, aki birtokba kívánja venni a saját nevére nyilvántartásba vett és Dániában jogszerű közúti közlekedésre

alkalmas új gépjárművet.

27 Amint azt a DBI hangsúlyozza, kétségtelen hogy az ilyen esetekben a bejegyzett kereskedő felel a nyilvántartásbavételi adónak az illetékes adóhatóság részére történő a megfizetéséért. Ezen adó tekintetében azonban a gépjármű vevője az adófizetésre kötelezett, amit az is alátámaszt, hogy a kereskedő ezt követően átterheli a vevőre az általa megfizetett adó összegét.

28 A második kérdés megválaszolása keretében szintén hangsúlyozni kell, hogy bizonyos, a jelen ügyben nem releváns kivételektől eltekintve gépjárművek adóztatását nem harmonizálták, és az jelentősen eltér az egyes tagállamokban. A tagállamok így a közösségi jog tiszteletben tartása mellett szabadon gyakorolhatják adóztatási jogukat ezen a területen (a C-451/99. sz., Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002, I-3193. o.] 40. pontja és a C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7929. o.] 74. pontja).

29 Ezért a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontjában foglaltakra tekintettel el kell fogadni, hogy valamely tagállam kivethet az új gépjárművekre olyan adót, amely esetén az adóköteles esemény a gépjármű belföldön történő első nyilvántartásba vétele, a gépjármű vevője az adófizetésre kötelezett, és amely a kereskedő által a vevő nevében és javára fizetett elsőlegnek minősül abban az esetben, amikor azt a kereskedő azon szerződéses kötelezettsége alapján fizeti meg, miszerint a gépjárművet a vevő nevére történő nyilvántartásba vételt követően kell átadnia.

30 Következésképpen a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy olyan adásvételi szerződés keretei között, amely előírja, hogy a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a kereskedő azt a nyilvántartásba vételt követően köteles átadni a gépjárművet az utóbbi által az átadást megelőzően megfizetett nyilvántartásbavételi adót magában foglaló ár ellenében, ezen adó, amely esetén az adóköteles esemény nem a fenti értékesítés, hanem a gépjármű első belföldi nyilvántartásba vétele, nem tartozik a hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerinti adók, vámok, lefölözések és díjak fogalma alá. Az ilyen adó az ugyanezen rendelkezés (3) bekezdésének c) pontjában említett olyan költségtérítési összegnek minősül, amelyet az adóalany a vevőjétől az annak nevében és a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap.

A költségekről

31 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Olyan adásvételi szerződés keretei között, amely elírja, hogy a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a kereskedő a nyilvántartásba vételt követően köteles átadni a gépjárművet az utóbbi által az átadást megelőzően megfizetett nyilvántartásbavételi adót magában foglaló ár ellenében, ezen adó – amely esetén az adóköteles esemény nem a fenti értékesítés, hanem a gépjármű első belföldi nyilvántartásba vétele – nem tartozik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerinti adók, vámok, lefoglalások és díjak fogalma alá. Az ilyen adó az ugyanezen rendelkezés (3) bekezdésének c) pontjában említett olyan költségterítési összegnek minősül, amelyet az adóalany a vevőjétől az annak nevében és a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: dán.