

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2014. július 17.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 16. és 18. cikk – Pénzügyi lízing – Lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyak – A szerződés felmondását követően e vagyontárgyak lízingtársaság általi visszaszerzésének elmaradása – Leltárhiányt képező vagyontárgyak”

A C-438/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (Románia) a Bírósághoz 2013. augusztus 2-án érkezett, 2013. április 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **BCR Leasing IFN SA**

és

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a narilor contribuabili**,

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor**,

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, G. Arestis és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a BCR Leasing IFN SA képviselőjében D. Dascălu avocat,
- a román kormány képviselőjében R. H. Radu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében G. D. Balan és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban héairányelv) 16. és 18. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a BCR Leasing IFN SA (a továbbiakban: BCR Leasing) és az Agenzia Nazionale di Administrare Fiscal – Direzione generale di amministrare a marilor contribuabili, illetve az Agenzia Nazionale di Administrare Fiscal – Direzione generale di soluzione a contestațiilor (a továbbiakban együttesen: Agenzia) között, lízingszerződés keretében bérbe adott, de a lízingbeadónak történő visszaszolgáltatásuk elmaradása nyomán leltárhiányt képező termékeknek minősített vagyontárgyakat terhelő hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el.

Jogi háttér

A héairányelv

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]”

4 A héairányelv 14. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

b) termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

[...]”

5 Ezen irányelv 16. cikke elírja:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a [héa] teljesen vagy részben levonható volt.

Ugyanakkor a termékminták vagy kis értékű ajándékok üzleti céllal történő átadása nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.”

6 A héairányelv 18. cikkének szövege a következő:

„A tagállamok ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíthetik a következő ügyleteket:

a) az adóalany által vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, feldolgozott, vásárolt vagy importált termékek saját vállalkozása céljaira történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól történő beszerzése nem jogosítaná fel a [héa] teljes levonására;

b) a terméknek az adóalany által nem adóztatandó ügylethez történő felhasználása, ha e termék beszerzése vagy az a) pont szerinti felhasználása az adóalanyt a [héa] teljes vagy részleges levonására jogosította;

c) a 19. cikkben foglalt esetek kivételével, a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység megszűntetése után, ha e termékek beszerzése vagy az a) pont szerinti felhasználása az adóalanyt vagy jogutódját a [héa] teljes vagy részleges levonására jogosította.”

7 A héairányelv 184–186. cikke, amely ezen irányelv „Adólevonás” címet viselő X. címének „Az adólevonások korrekciója” címet viselő 5. fejezetében szerepel, a következőképpen szól:

„184. cikk

Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

185. cikk

(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [héa]bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.

186. cikk

A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

A román jog

Az adótörvénykönyv

8 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény (*Monitorul Oficial al României*, 1. rész, 927. sz., 2003. december 23.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változata 125A. cikke (1) bekezdésének 16. pontja értelmében a saját részre történő értékesítés az e törvénykönyv 128. cikkének (4) bekezdésében előírtak szerint értendő.

9 A fent hivatkozott törvénykönyv „Termékértékesítés” címet viselő 128. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Termékértékesítés« alatt a dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházását kell érteni..

[...]

(3) Szintén az (1) bekezdés szerinti termékértékesítésnek minősülnek a következő ügyletek:

a) termékek más személy részére történő tényleges átengedése olyan szerződés alapján, amely részletekben teljesítendő fizetést ír elő, illetve a lízingszerződések kivételével minden olyan szerződéstípus alapján, amely úgy rendelkezik, hogy a tulajdonjog legkésőbb az utoljára esedékes részlet megfizetésekor átszáll;

[...]

(4) Ellenérték fejében nyújtott termékértékesítésnek minősülnek a következő ügyletek:

a) az adóalany által megszerzett vagy előállított ingóságoknak a vállalkozásból a gazdasági tevékenységtől idegen felhasználási célra történő kivonása, ha az említett ingóság vagy alkotórészei vonatkozásában az adó teljesen vagy részben levonható volt;

b) az adóalany által megszerzett vagy előállított ingóságoknak a vállalkozásból történő kivonása, más személyek részére történő ingyenes rendelkezésre bocsátás céljából, ha az említett ingóság vagy alkotórészei vonatkozásában az adó teljesen vagy részben levonható volt;

c) az adóalany által megszerzett vagy előállított, a 149. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti beruházási javaktól eltérő ingóságoknak a vállalkozásból történő kivonása, teljes adólevonási joggal nem járó ügyletekben való felhasználás céljára, ha az említett ingóság vagy alkotórészei vonatkozásában az adó a szerzéskor teljesen vagy részben levonható volt;

d) a leltárhiányt képező termékek, a (8) bekezdés a)–c) pontjában megjelölt kivételekkel;

[...]

(8) Nem áll fenn az (1) bekezdés szerinti termékértékesítés a következő esetekben:

a) a természeti csapás vagy bármely más elháríthatatlan külső körülmény következtében megsemmisült vagyontárgyak, valamint az elveszett vagy eltulajdonított vagyontárgyak, ha ez a jogszabályban előírtaknak megfelelően törvényes bizonyítást nyert;

b) a jogszabályban előírt feltételekkel a minőségi romlás miatt értékvesztett vagyontárgyak, leselejtezett tárgyi eszközök;

c) romlandó áruk a törvény által előírt keretek között.”

10 Az adótörvénykönyv 129. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében „a dologbérlet, illetve a dolog használatának átengedése lízingszerződés keretében” szolgáltatásnyújtásnak minősül.

Az adótörvénykönyv végrehajtási szabályai

11 Az adótörvénykönyv 44/2004. sz. kormányhatározattal (*Monitorul Oficial al României*, 1. rész, 112. sz., 2004. február 6.) elfogadott végrehajtási szabályainak az alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változata szerinti 6. pontja a következőket írja elő:

„6. pont

[...]

6. Birtokba vehető dolgokra vonatkozó lízingszerződés felmondása esetén a szóban forgó vagyontárgyak az adótörvénykönyv 128. cikke (4) bekezdésének d) pontja értelmében a szerződésben a lízingbevevő számára a vagyontárgy visszaszolgáltatására előírt határidő lejártakor, amely nem haladhatja meg a szerződés felmondásától számított harminc naptári napot, a lízingbeadó kezelésében leltárhiány alá eső vagyontárgyaknak minősülnek [...].”

12 A román kormány a 15/2012. sz. törvényerejű rendelettel (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 621. sz., 2012. augusztus 29.) 2013. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte az adótörvénykönyv 128. cikke (4) bekezdésének d) pontját, valamint (8) bekezdésének a)–c) pontját. A román kormány az 1071/2012. sz. kormányrendelettel (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 753. sz., 2012. november 8.) 2013. január 1-jei hatállyal ugyancsak hatályon kívül helyezte az adótörvénykönyv végrehajtási szabályai 6. pontjának (6) bekezdését.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A BCR Leasing pénzügyi lízinggel foglalkozó részvénytársaság. Különböző beszállítóktól gépjárműveket vásárol, amelyek után az előzetesen felszámított hűa teljes összegét levonja. Ezzel párhuzamosan e társaság a megvásárolt gépjárművekre lízingszerződéseket köt természetes és jogi személyekkel, akik, illetve amelyek e vagyontárgyak használoinak minősülnek a szerződés teljes tartama alatt, míg e gépjárművek tulajdonjoga a BCR Leasingnél maradt.

14 Késedelmes fizetés, illetve nemfizetés miatt a BCR Leasing kénytelen volt felmondani a mulasztó lízingbevevőkkel kötött lízingszerződések egy részét. A fent hivatkozott szerződések értelmében a lízingbevevő köteles volt a felmondás időpontjától számított három napon belül visszaszolgáltatni a szerződés tárgyát képező vagyontárgyat a BCR Leasing részére. Mivel néhány lízingbevevő megtagadta az érintett vagyontárgyak visszaszolgáltatását, a BCR Leasing velük szemben végrehajtási eljárást indított. Az ez irányba tett erőfeszítések ellenére azonban a szóban forgó vagyontárgyak közül néhány visszaszerzése nem volt lehetséges az előírt határidőn belül.

15 Mivel a BCR Leasing a felmondott szerződések címén semmiféle pénzüsszeget nem vett át, nem bocsátott ki többé számlát a fenti hivatkozott szerződésekért, illetve nem szedte be többé a kapcsolódó hűát sem.

16 Egy 2011-ben lefolytatott ellenőrzés során az Agenzia szabálytalanságokat állapított meg a hűa megállapításának módja, könyvelése és bevallása tekintetében a 2008. szeptember 1-je és 2010. december 31. közötti időszakra vonatkozóan. A 2011. augusztus 30-i adókiivetési határozattal és a 2011. augusztus 30-i adóügyi ellenőrzésről szóló jelentéssel az Agenzia hűa címén további 19 266 551 román lej (RON), késedelmi pótlék címén pedig 9 502 774 RON megfizetésére kötelezte a BCR Leasinget.

17 A fent hivatkozott adókiivetési határozatban az Agenzia rámutatott arra, hogy a pénzügyi lízing a szerződés időtartama alatt szolgáltatásnyújtásnak tekintendő, amelyet a szerződés lejáratakor termékértékesítés követhet attól függően, hogy a lízingbevevő gyakorolja-e vételi jogát, vagy sem.

18 Ezenkívül az Agenzia úgy vélte, hogy amennyiben a leltárhiány a vagyontárgyak tekintetében az adótörvénykönyv 128. cikke (8) bekezdésének a)–c) pontjában előírtaktól eltér?

okból származik, héaköteles termékértékesítés áll fenn, mivel az ügylet az adótörvénykönyv 125A. cikke (1) bekezdésének 16. pontja értelmében „saját részre történő értékesítésnek” minősül.

19 Következésképpen az Agenzia álláspontja szerint a BCR Leasing köteles lett volna a lízingszerződésben a lízingbevevő számára a vagyontárgy visszaszolgáltatására előírt határidő lejártakor az adózási törvénykönyvnek a saját részre történő termékértékesítésre és a hűa beszedésére vonatkozó 128. cikke (4) bekezdése d) pontját alkalmazni, valamint e termékértékesítésekről önszámlát kiállítani.

20 Mivel úgy ítélte meg, hogy a jelen ítélet 16. pontjában hivatkozott adókivetési határozat alapjául szolgáló nemzeti szabályozás nem felel meg a hűairányelv által létrehozott rendszernek, a BCR Leasing e határozat megsemmisítése iránti keresetet terjesztett elő, amely végső fokon a Curtea de Apel București elé került.

21 Ilyen körülmények között a Curtea de Apel București az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Minősíthető-e a [hűa]irányelv 16. cikke szerinti, ellenérték fejében történő értékesítésnek, vagy esetleg [ezen] irányelv 18. cikke szerinti, ellenérték fejében történő termékértékesítésnek a pénzügyi lízingszerződés tárgyát képező olyan vagyontárgyak helyzete, amelyeket a szerződés lízingbevevő hibájából történő felmondását követően a lízingtársaság nem szerzett vissza a vagyontárgy használatától, noha a lízingtársaság jogi eljárásokat is indított és folytatott a vagyontárgyak visszaszerzése érdekében, és a szerződés felmondását követően a lízingtársasághoz már semmilyen összeg nem folyt be a vagyontárgy használata kapcsán?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

22 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra kíván választ kapni a Bíróságtól, hogy a hűairányelv 16. és 18. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az, hogy a lízingszerződés lízingbevevő hibájából történő felmondása nyomán a lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyaknak a lízingbevevőtől való visszaszerzése a lízingbeadó számára nem lehetséges annak ellenére, hogy a visszaszerzésük érdekében e társaság lépéseket tett, illetve a felmondást követően semmilyen ellenszolgáltatásra nem került sor, e cikke alapján ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősülhet.

23 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hűairányelv 16. cikke egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany nem kap tényleges ellenszolgáltatást, ellenszolgáltatás fejében teljesített héaköteles termékértékesítéseknek minősít. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezés célja az, hogy egyenlő elbánást biztosítsanak mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára (lásd e tekintetben: EMI Group ítélet, C-581/08, EU:C:2010:559, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 E cél megvalósítása érdekében a hűairányelv 16. cikke ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hűát teljesen vagy részben levonták.

25 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az, hogy a lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyak visszaszerzése az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem lehetséges, ezen esetek egyike alá sem tartozik.

26 Ugyanis, először is, az érintett vagyontárgyak nem az adóalany személyes szükségletei vagy alkalmazottainak szükségletei kielégítését szolgálják, mivel azok nincsenek a birtokában. Másodszor, az a körülmény, hogy e vagyontárgyak a lízingbevevő birtokában maradnak, anélkül hogy a részéről bármely ellenszolgáltatásra kerülne sor, a lízingbevevő állítólagosan felróható magatartásából, nem pedig e vagyontárgyaknak a lízingbeadó által a lízingbevevő részére történő ingyenes átadásából ered. Harmadszor, e vagyontárgyakra nem lehet úgy tekinteni, mint amelyeket az adóalany vállalkozásától „idegen célokra” vontak ki, mivel azok lízingbeadása, és ebből következően azoknak a lízingbeadó rendelkezésére bocsátása magának a lízingbeadó gazdasági tevékenységének a lényegét képezi. Az, hogy a lízingbeadó nem jár sikerrel e vagyontárgyaknak a lízingszerződés felmondását követő visszaszerzésében, egyáltalán nem jelenti azt, hogy e vagyontárgyakat vállalkozásidegen célokra vonta volna ki.

27 Ebből következően az, hogy a lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyaknak a lízingszerződés felmondását követő visszaszerzése az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem lehetséges, a héairányelv 16. cikke értelmében nem minősülhet ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

28 Ezt követően, a héairányelv 18. cikkét illetően, meg kell állapítani, hogy ez a rendelkezés az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem alkalmazható.

29 Ugyanis az előzetes döntéshozalra utaló határozatból következik, hogy a BCR Leasing a szóban forgó gépjárművek megvásárlása során előzetesen felszámított hűa teljes összegét levonta. Ebből következően a héairányelv 18. cikkének a) pontjában meghatározott feltétel, amely kizárólag azt az esetet szabályozza, amelyben a termék beszerzése nem jogosít fel a hűa teljes levonására, a jelen ügyben nem bír jelentőséggel.

30 A héairányelv 18. cikkének b) és c) pontjában előírt feltételeket illetően a jelen ügyben elegendő annak megállapítása, hogy az adóalany az érintett vagyontárgyakat nem használta fel az e 18. cikk b) pontja értelmében vett „nem adóztatandó ügylethez”, és az adóköteles gazdasági tevékenységét sem szüntette meg, ahogyan azt a fent hivatkozott 18. cikk c) pontja megköveteli.

31 Következésképpen a héairányelv 18. cikke nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló ügyleteket ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősítsék.

32 Végül a kérdést előterjesztő bíróság részére adandó hasznos válasz érdekében pontosítani kell, hogy a héairányelv 184–186. cikkében előírt korrekciós mechanizmus az irányelvben létrehozott hűalevonási rendszer szerves részét képezi (TETS Haskovo ítélet, C/234/11, EU:C:2012:644, 30. pont). A fenti megfontolások tehát nem befolyásolják az adóhatóság arra irányuló esetleges jogának keletkezését, hogy az adóalanytól a héairányelvben e tekintetben előírt feltételek között korrekciót követeljen meg.

33 A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 16. és 18. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az, hogy a lízingszerződés lízingbevevő hibájából történő felmondása nyomán a lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyak lízingbevevőtől való visszaszerzése a lízingbeadó számára nem lehetséges annak ellenére, hogy a visszaszerzésük érdekében e társaság lépéseket tett, illetve a felmondást követően semmiféle ellenszolgáltatásra nem került sor, e cikkek alapján nem minősülhet ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

A költségekről

34 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 16. és 18. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az, hogy a lízingszerződés lízingbevevő hibájából történő felmondása nyomán a lízingszerződés tárgyát képező vagyontárgyak lízingbevevőtől való visszaszerzése a lízingbeadó számára nem lehetséges annak ellenére, hogy a visszaszerzésük érdekében e társaság lépéseket tett, illetve a felmondást követően semmiféle ellenszolgáltatásra nem került sor, e cikkek alapján nem minősülhet ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.